

De leer van de Hoge Raad over onrechtmatig bewijs ('zozeer indruist'-criterium) door het EU Handvest op de schop?

Mr. R. van der Hulle en mr. R. de Bree*

In een arrest van 20 maart 2015 heeft de belastingkamer van de Hoge Raad het toetsingskader voor het gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs in belastingprocedures uiteengezet. De houdbaarheid van dit toetsingskader is echter in de literatuur ter discussie gesteld naar aanleiding van het *WebMindLicenses*-arrest van het Hof van Justitie van 17 december 2015. In deze bijdrage wordt beoordeeld of het toetsingskader van de belastingkamer van de Hoge Raad daadwerkelijk aanpassing behoeft.

- *HR 20 maart 2015, nr. 13/03959, ECLI:NL:HR:2015:643*
- *HvJ EU 17 december 2015, zaak C-419/14, ECLI:EU:C:2015:832*

Inleiding

Discussie over onrechtmatig bewijs en de gevolgen daarvan is van alle tijden. Zo komt zij ook geregeld aan de orde in bestuursrechtelijke procedures.

In een arrest van 20 maart 2015 heeft de belastingkamer van de Hoge Raad het uit 1992 daterende toetsingskader voor de toelaatbaarheid in belastingprocedures van in een strafrechtelijk onderzoek onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal opnieuw tegen het licht gehouden.¹ Grosso modo heeft de Hoge Raad dat toetsingskader onaangetast gelaten. Dit toetsingskader is ook terug te vinden in de rechtspraak van de overige hoogste bestuursrechters.

* Mr. R. (Rick) van der Hulle en mr. R. (Robbert) de Bree zijn beiden advocaat bij Wladimiroff Advocaten te Den Haag.

1. HR 20 maart 2015, nr. 13/03959, ECLI:NL:HR:2015:643, *BNB* 2015/173, m.nt. De Bont, *NtFR* 2015/1178, m.nt. Hendriks, *V-N* 2015/16.6, met redactionele noot, *AB* 2015/187, m.nt. Stijnen, *JOR* 2015/169, m.nt. Affourtit & Mattheijer.

De leer van de Hoge Raad is niet zonder kritiek gebleven. Een aantal auteurs bepleit dat de leer van de Hoge Raad niet langer onverkort houdbaar is in het licht van het *WebMindLicenses*-arrest² van het Hof van Justitie van 17 december 2015 (*WML*-arrest).³ Van dit standpunt zijn evenwel nog niet alle auteurs overtuigd.⁴ In deze bijdrage zullen wij beoordelen of het toetsingskader van de Hoge Raad in zijn arrest van 20 maart 2015 inderdaad niet langer houdbaar is in het licht van het *WML*-arrest van het Hof van Justitie van 17 december 2015. Daartoe wordt op beide arresten ingegaan om vervolgens een vergelijking te maken.

Het arrest van 20 maart 2015

De casus ten grondslag liggend aan het arrest van de belastingkamer van de Hoge Raad van 20 maart 2015 was die waarin de betrokken belastingplichtige was geconfronteerd met navorderingsaanslagen en boetes. De inspecteur had daarvoor geput uit bewijsmateriaal dat was verkregen in een eerder strafrechtelijk onderzoek naar onder meer de belastingplichtige. De belastingplichtige was in de strafzaak uiteindelijk onherroepelijk vrijgesproken, omdat het belastende bewijs buiten beschouwing moest worden gelaten.⁵ In de erop volgende belastingprocedure ging het in hoofdzaak om de stel-

2. HvJ EU 17 december 2015, zaak C-419/14, ECLI:EU:C:2015:832, *EHRC* 2016/107, m.nt. Fierstra, *BNB* 2016/55, m.nt. Haas, *V-N* 2016/6.14, met redactionele noot.

3. Zie de noot van Haas onder *BNB* 2016/55 (punt 12 en 15); V. Huygen van Dyck-Jagersma & N. van den Hoek, 'Column: Schending privacy of verdedigingsrechten, fiscale bewijsuitsluiting op grond van Europees recht', via <www.bijzonderstrafrecht.nl>; R. Vos & R. Jeronimus, 'Schending Unierecht: uitsluiting van strafrechtelijk bewijs in fiscale procedures', *BTW-bulletin* 2016/66.

4. Fierstra in zijn noot onder *EHRC* 2016/107 (punt 6.5).

5. Voor de bewijsvergaring waren Duitse infiltranten ingezet, maar de Duitse autoriteiten wensten daar geen opheldering over te geven. Daardoor kon de rechtmatigheid van de bewijsvergaring niet worden beoordeeld.

ling van de belastingplichtige dat het strafrechtelijk verkregen bewijsmateriaal evenmin mocht worden gebruikt voor de navordering en beboeting. In cassatie lag – kortweg – de vraag voor of het toetsingskader uit het arrest van 1 juli 1992, *BNB* 1992/306, aanpassing behoeft.⁶ Bij de beantwoording van deze vraag bespreekt de Hoge Raad eerst zijn oordeel in zijn arrest van 1 juli 1992.⁷ In de daaraan ten grondslag liggende casus was reeds in de strafprocedure tegen de gemachtigde van de betrokken belastingplichtige door de strafrechter onherroepelijk vastgesteld dat de bewijsmiddelen op onrechtmatige wijze waren verkregen.⁸ De Hoge Raad diende te beoordelen of die bewijsmiddelen desondanks in de procedure van de belastingplichtige tegen de aan haar opgelegde aanslag en verhoging mochten worden gebruikt. De Hoge Raad overwoog dat strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijsmiddelen in een belastingprocedure in elk geval toelaatbaar zijn als de verkrijging daarvan niet onrechtmatig is geweest jegens de belastingplichtige in de belastingprocedure. Als dat wel zo is geweest, stelde de Hoge Raad dat met inachtneming van alle ter zake dienende omstandigheden nader moet worden beoordeeld of de inspecteur in strijd met enig algemeen beginsel van behoorlijk bestuur handelt, en meer in het bijzonder met het zorgvuldigheidsbeginsel, door ter vaststelling of ter ondersteuning van een belastingaanslag van het strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal gebruik te maken. Daarbij overwoog de Hoge Raad dat van strijd met algemene beginselen van behoorlijk bestuur in het algemeen niet kan worden gesproken als de inspecteur de strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijsmiddelen ook op rechtmatige wijze had kunnen verkrijgen. In dat geval mogen de bewijsmiddelen slechts dan niet worden gebruikt in een belastingprocedure als zij zijn verkregen op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, dat dit gebruik onder alle omstandigheden ontoelaatbaar moet worden geacht.⁹ Dit laatste is bekend komen te staan als het ‘zozeer indruist’-criterium.

Dit toetsingskader laat zich als volgt nader toelichten. Als eerste voorwaarde voor ontoelaatbaarheid geldt dat de verkrijging van het bewijsmateriaal onrechtmatig moet zijn geweest jegens de belastingplichtige in de belastingprocedure. In het arrest van 1 juli 1992 was bijvoorbeeld aan deze relativiteitseis niet voldaan, omdat de huiszoeking waarmee de bewijsmiddelen waren vergaard niet bij de belastingplichtige maar bij haar gemachtigde was verricht.¹⁰ Als aan deze eerste voorwaarde voor ontoelaatbaarheid is voldaan, moet worden gezien of het bewijsmateriaal door de inspecteur ook op rechtmatige wijze verkregen had kunnen worden. Kon het bewijs niet ook op rechtmatige wijze worden verkre-

gen, dan is het bewijs in de belastingprocedure ontoelaatbaar wanneer het gebruik daarvan strijd oplevert met enig algemeen beginsel van behoorlijk bestuur. Als de inspecteur het bewijsmateriaal wel op rechtmatige wijze had kunnen verkrijgen, dan kan het gebruik van het bewijs in de belastingprocedure slechts ontoelaatbaar zijn op grond van het ‘zozeer indruist’-criterium. Dit criterium voor ontoelaatbaarheid van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs komt erop neer dat voor ontoelaatbaarheid in belastingprocedures van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs bij de verkrijging daarvan sprake moet zijn geweest van schokkend onbehoorlijk overheidshandelen.¹¹

Na zijn oordeel in zijn arrest van 1 juli 1992 te hebben herhaald, besteedt de Hoge Raad in zijn arrest van 20 maart 2015 aandacht aan artikel 359a Sv dat ziet op de gevolgen van onrechtmatig verkregen bewijs in strafzaken.¹² De Hoge Raad beoordeelt de betekenis van de redenen voor bewijsuitsluiting op grond van artikel 359a Sv voor belastingprocedures. In dit kader gaat hij eerst in op fiscale geschillen die binnen het toepassingsgebied van artikel 6 EVRM vallen, zoals geschillen over een fiscale bestuurlijke boete, zodat het recht op een behoorlijk proces in de zin van artikel 6 EVRM net als in strafrechtelijke procedures moet worden gewaarborgd.¹³ Strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal moet in belastingprocedures die binnen het toepassingsgebied van artikel 6 EVRM vallen daarom buiten beschouwing blijven als dit nodig is om het recht van een belastingplichtige op een behoorlijk proces te verzekeren.¹⁴ Daarbij moet volgens de belastingkamer worden gedacht aan de rechtspraak over schending van het recht op rechtsbijstand bij het politieverhoor en aan onder dwang ver-

6. HR 1 juli 1992, nr. 26331, ECLI:NL:HR:1992:ZC5028, *BNB* 1992/306, m.nt. Den Boer.
7. Punt 2.3.1 t/m 2.3.4.
8. De huiszoeking waarbij de bewijsmiddelen in beslag waren genomen had namelijk zonder rechterlijke machtiging plaatsgevonden.
9. Zie het arrest van 1 juli 1992, punt 3.1 en 3.2.3 t/m 3.2.5.
10. Zie punt 3.2.3.

11. M.C.D. Embregts, *Uitsluitel over bewijsuitsluiting – Een onderzoek naar de toelaatbaarheid van onrechtmatig verkregen bewijs in het strafrecht, het civiele recht en het bestuursrecht* (diss. Tilburg), Deventer: Kluwer 2003, p. 279-283.
12. In dit verband verwijst de belastingkamer naar HR 19 februari 2013, nr. 11/03711, ECLI:NL:HR:2013:BY5321, *NJ* 2013/308, m.nt. Keulen, en HR 30 maart 2004, nr. 00281/03, ECLI:NL:HR:2004:AM2533, *NJ* 2004/376, m.nt. Buruma.
13. Het toepassingsgebied van art. 6 EVRM is beperkt tot de vaststelling van burgerlijke rechten en verplichtingen, ‘the determination of civil rights and obligations’, en een ingestelde strafvervolgung, een ‘criminal charge’. Bij zuivere belastinggeschillen is in ieder geval geen sprake van de *determination of civil rights and obligations*. Bij zuivere belastinggeschillen zal in principe ook geen sprake zijn van een *criminal charge*, hoewel daar bij sommige belastingmaatregelen anders over kan worden gedacht. Bij fiscale boetes staat daarentegen vast, ongeacht de hoogte daarvan, dat sprake is van een *criminal charge*. Zie hierover o.m. D.L.F. de Vocht, ‘Art. 6 EVRM – Gegrondheid vervolging (C3)’, in: J.H. Gerards e.a. (red.), *Sdu Commentaar EVRM. Deel 1 – Materiële bepalingen*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2013, p. 233-248.
14. In zijn arrest van 1 juli 1992 had de belastingkamer nog uitdrukkelijk overwogen dat art. 6 EVRM geen rol kon spelen met betrekking tot de toelaatbaarheid van bewijs (punt 3.2.4).

kregen bewijsmateriaal waarvan het bestaan afhankelijk is van de wil van de belastingplichtige.¹⁵

Voor zover artikel 6 EVRM niet tot bewijsuitsluiting dwingt, stelt de Hoge Raad voorop dat de taak van de belastinginspecteur en de belastingrechter bij het vaststellen dan wel beoordelen van besluiten op grond van belastingwetgeving niet vergelijkbaar is met de taak van de strafrechter ten aanzien van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal. De belastingkamer beschouwt uitsluiting van strafrechtelijk verkregen bewijsmateriaal in een belastingprocedure in het algemeen geen aangewezen en evenredige maatregel om rechtmatig optreden van de met opsporing en vervolging van strafbare feiten belaste ambtenaren te stimuleren. Dit neemt niet weg dat volgens de Hoge Raad uitzonderlijke gevallen mogelijk zijn waarin een belangrijk (strafvorderlijk) voorschrift of rechtsbeginsel in zodanige mate is geschonden dat strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs ook in een belastingprocedure moet worden uitgesloten als rechtsstatelijke waarborg. Hierbij noemt hij als voorbeeld het geval waarin bewijsmateriaal met een schending van het verschoningsrecht wordt verkregen.¹⁶ Deze uitzonderlijke gevallen worden echter naar het oordeel van de belastingkamer in voldoende mate gedekt met het 'zozeer indruist'-criterium uit zijn arrest van 1 juli 1992. Om deze reden ziet hij geen aanleiding om terug te komen van dit criterium en van de rechtspraak die aan de hand daarvan tot ontwikkeling is gekomen.¹⁷

15. Punt 2.4.1 t/m 2.5.1. Wat betreft de rechtspraak over schending van het recht op rechtsbijstand bij het politieverhoor verwijst de belastingkamer naar HR 30 juni 2009, nr. 08/02411, ECLI:NL:HR:2009:BH3079, NJ 2009/349, m.nt. Schalken. Voor onder dwang verkregen bewijsmateriaal waarvan het bestaan afhankelijk is van de wil van de belastingplichtige verwijst de belastingkamer naar HR 12 juli 2013, nr. 12/01880, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640, BNB 2014/101, m.nt. Van Eijnsden, en HR 8 augustus 2014, nr. 13/00933, ECLI:NL:HR:2014:2144, BNB 2014/206, m.nt. Van Eijnsden.
16. Hierbij verwijst hij naar HR 12 maart 1997, nr. 30478, ECLI:NL:HR:1997:ZC6589, BNB 1997/146, m.nt. Wattel, en HR 12 januari 1999, nr. 108483, ECLI:NL:HR:1999:ZD1402, NJ 1999/290. Vgl. HR 9 september 1992, nr. 27399, ECLI:NL:HR:1992:ZC5051, BNB 1992/366, m.nt. Den Boer, en HR 9 september 1992, nr. 27400, ECLI:NL:HR:1992:BH8233, BNB 1992/367, m.nt. Den Boer, waaruit volgt dat als bewijsmateriaal in een strafrechtelijk onderzoek door misleiding is verkregen, aan het 'zozeer indruist'-criterium wordt voldaan en het bewijsmateriaal in de belastingprocedure aldus niet toelaatbaar is. Vgl. ook HR 23 september 1992, nr. 28388, ECLI:NL:HR:1992:BH8551, BNB 1992/387, m.nt. Den Boer, waaruit kan worden opgemaakt dat in een strafrechtelijk onderzoek verkregen bewijsmiddelen niet in een belastingprocedure mogen worden gebruikt als dat onderzoek niet gericht was op de opsporing van een strafbaar feit.
17. Punt 2.5.2 en 2.5.3. Bijv. HR 27 april 2012, nr. 11/02030, ECLI:NL:HR:2012:BW4095, BNB 2012/192, m.nt. Pechler; HR 25 april 2008, nr. 43448, ECLI:NL:HR:2008:BA3823, BNB 2008/161, m.nt. Albert; HR 21 maart 2008, nr. 43050, ECLI:NL:HR:2008:BA8179, BNB 2008/159, m.nt. Albert; HR 27 februari 2004, nr. 37465, ECLI:NL:HR:2004:AF5556, BNB 2004/225, m.nt. Zwemmer; HR 9 september 1992, nr. 27399, ECLI:NL:HR:1992:ZC5051, BNB 1992/366, m.nt. Den Boer; HR 9 september 1992, nr. 27400, ECLI:NL:HR:1992:BH8233, BNB 1992/367, m.nt. Den Boer. Vgl. HR 3 mei 2000, nr. 34847, ECLI:NL:HR:2000:AF0642, V-N 2002/58.4, met redactionele noot, waarin het gebruik door de inspecteur van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs volgens de belastingkamer moest worden getoetst aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.

Ter afronding van dit deel van zijn arrest maakt de Hoge Raad duidelijk dat voor zover artikel 6 EVRM niet noodzaakt tot bewijsuitsluiting, geen onderscheid moet worden gemaakt tussen bewijs met betrekking tot een belastingaanslag en bewijs met betrekking tot een bestuurlijke boete.¹⁸ Dit betekent dat voor het 'zozeer indruist'-criterium volgens de belastingkamer hiertussen geen onderscheid moet worden gemaakt. In situaties waarop artikel 6 EVRM wel van toepassing is (het fiscale boeterecht), ligt dit dus anders.

In het laatste deel van het arrest van 20 maart 2015 wordt ingegaan op de betekenis van een (onherroepelijke) uitspraak van de strafrechter over de (on)rechtmatigheid van bewijsmiddelen (verkrijging en de bruikbaarheid) voor de beoordeling door de belastingrechter van diezelfde aspecten in een belastingprocedure. De belastingrechter is volgens de belastingkamer van de Hoge Raad niet gebonden aan het oordeel van de strafrechter (noch aan de feitenvaststelling, noch aan het rechtmatigheidsoordeel). Dit houdt verband met het feit dat de belastingrechter een ander toetsingskader dan de strafrechter dient te hanteren. Wel rust op de belastingrechter als hij uitgaat van hetzelfde feitencomplex maar komt tot een ander oordeel dan de strafrechter, de plicht de andere boordeling concreet te motiveren. Dat dit tot uiteenlopende oordelen kan leiden erkent de Hoge Raad, maar acht hij – gelet onder meer op verschillen in bewijsrecht en kaders voor de beoordeling van bewijsbruikbaarheid – gerechtvaardigd. Naar het oordeel van de Hoge Raad hoeft die eigen beoordelingsvrijheid voor de belastingrechter niet te leiden tot een inbreuk op het in artikel 6 lid 2 EVRM opgenomen vermoeden van onschuld.¹⁹

Het WML-arrest

In dit arrest had de in Hongarije gevestigde vennootschap WebMindLicenses Kft. (WML) van een Portugese vennootschap knowhow verkregen. Deze knowhow was vervolgens door een andere Portugese vennootschap geëxploiteerd op basis van een met WML gesloten licentieovereenkomst. De Hongaarse fiscus meende dat WML zich daarmee schuldig had gemaakt aan rechtsmisbruik om de Hongaarse belastingwetgeving te omzeilen. De Hongaarse fiscus had daarom omzetbelasting bij WML nagevorderd en aan WML boetes opgelegd.

Het rechtsmisbruik had de Hongaarse belastingdienst gebaseerd op bewijs dat in een parallel aan de belastingprocedure gevoerde strafrechtelijke procedure buiten medeweten van WML was verkregen door het afluisteren van telefoongesprekken en het in beslag nemen van e-mails bij WML. Voor het afluisteren van telefoongesprekken was een rechterlijke machtiging verleend,

18. Punt 2.5.4.

19. Punt 2.6.1 t/m 2.6.6. Zie Stijnen in zijn noot onder AB 2015/187 voor de haken en ogen die aan deze eigen beoordelingsvrijheid voor de belastingrechter verbonden zijn (punt 7 en 8).

maar de inbeslagname van e-mails had zonder rechterlijke machtiging plaatsgevonden. Met een deel van zijn prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie heeft de Hongaarse bestuursrechter van het Hof van Justitie willen vernemen in hoeverre de Hongaarse belastingdienst in het licht van artikel 8 EVRM en het Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie (het Handvest) gebruik kon maken van bewijsmiddelen die in de parallelle nog niet afgesloten strafrechtelijke procedure buiten medeweten van WML waren verkregen.

Het Hof van Justitie stelt voorop dat de vraag of in een belastingprocedure bewijsmiddelen die zijn verkregen in een parallelle strafrechtelijke procedure mogen worden gebruikt, in beginsel moet worden beantwoord aan de hand van het nationale recht. De nationale regels mogen evenwel de doeltreffendheid van het Unierecht niet aantasten. Daarnaast moet in situaties die door het Unierecht worden beheerst rekening worden gehouden met de in het Handvest gewaarborgde rechten. Omdat een navordering in de omzetbelasting nadat misbruik is vastgesteld een uitvoering is van de btw-richtlijn²⁰ en zodoende van het Unierecht, constateert het Hof van Justitie dat de voorliggende zaak binnen het toepassingsgebied van het Handvest valt. Na deze constatering overweegt het Hof van Justitie dat het Unierecht zich er niet tegen verzet dat de belastingdienst in een administratieve procedure gebruikmaakt van bewijzen die in een parallelle nog niet afgesloten strafprocedure zijn verkregen, mits de door het Unierecht en in het bijzonder het Handvest gewaarborgde rechten worden geëerbiedigd.²¹ Het Hof van Justitie stelt vervolgens vast dat artikel 7 Handvest inzake het recht op eerbiediging van het privéleven en het familie- en gezinsleven correspondeert met het in artikel 8 EVRM gewaarborgde recht op eerbiediging van het privéleven en het familie- en gezinsleven, waardoor artikel 7 Handvest overeenkomstig artikel 52 lid 3 Handvest dezelfde inhoud en reikwijdte heeft als artikel 8 EVRM. Hierdoor is voor artikel 7 Handvest de rechtspraak van het EHRM met betrekking tot artikel 8 EVRM evenzeer van belang. Aangezien uit de rechtspraak van het EHRM volgt dat met het afluisteren van telefoongesprekken en het in beslag nemen van e-mails tijdens huiszoeken in de bedrijfslokalen of handelsruimte van een natuurlijk persoon of in de lokalen van een handelsvennootschap een inbreuk wordt gemaakt op artikel 8 EVRM,²² oordeelt het Hof van Justitie dat met de wijze waarop het bewijs tegen WML in de strafrechtelijke procedure is verkregen een inbreuk is gemaakt op artikel 7 Handvest.²³

Hierna behandelt het Hof van Justitie de voorwaarden waaraan moet worden voldaan voor een gerechtvaardigde inbreuk op artikel 7 Handvest. Inbreuken op dergelijke grondrechten moeten (i) een wettelijke basis hebben, (ii) met eerbiediging van het evenredigheidsbeginsel noodzakelijk zijn, en (iii) beantwoorden aan door de Unie erkende doelstellingen van algemeen belang. Op basis van het evenredigheidsbeginsel mogen inbreuken niet verder gaan dan nodig is om de doelstellingen te bereiken.²⁴

Hoewel de Hongaarse bestuursrechter zelf moet beoordelen of aan deze voorwaarden is voldaan, geeft het Hof van Justitie wel het volgende mee. Het Hof van Justitie overweegt ten eerste, overigens zonder nadere toelichting, dat de beoordeling van het doel en de noodzaak van de wijze waarop het bewijs tegen WML is verkregen, moet plaatsvinden tegen de achtergrond van de strafrechtelijke procedure. Ten tweede overweegt het Hof van Justitie dat de bestrijding van belastingfraude, belastingontwijking en eventueel misbruik een doel is dat door de btw-richtlijn is erkend en wordt gestimuleerd, zodat met onderzoeksmaatregelen die inzonderheid worden uitgevoerd om strafbare feiten op dat gebied te vervolgen een doel dat beantwoordt aan een door de Unie erkende doelstelling van algemeen belang wordt nagestreefd. Ten aanzien van het onderzoek naar de noodzaak van de met de bewijsverkrijging gemaakte inbreuk merkt het Hof van Justitie op dat de Hongaarse bestuursrechter dient na te gaan of het ontbreken van een voorafgaande rechterlijke machtiging voor de inbeslagname van e-mails bij WML in voldoende mate is gecompenseerd door een rechterlijke toetsing achteraf.²⁵ Verder maakt het Hof van Justitie duidelijk dat het (opvolgende) gebruik door de Hongaarse belastingdienst in de belastingprocedure van de in de strafrechtelijke procedure verkregen bewijzen afzonderlijk aan het Handvest moet worden getoetst. Het Hof van Justitie neemt daarbij aan dat het gebruik van bewijsmiddelen die enerzijds door het afluisteren van telefoongesprekken en anderzijds door de inbeslagname van e-mails zijn verkregen afzonderlijke inbreuken op artikel 7 Handvest vormen.²⁶ Om deze reden moet het gebruik afzonderlijk voldoen aan de genoemde voorwaarden voor een gerechtvaardigde inbreuk op artikel 7 Handvest, wat ook door de Hongaarse bestuursrechter zelf moet worden beoordeeld. Niettemin benadrukt het Hof van Justitie in dit verband dat het vereiste dat een inbreuk een wettelijke basis heeft, impliceert dat de wettelijke basis voor het gebruik van de bewijzen door de Hongaarse fiscus voldoende duidelijk en nauwkeurig moet zijn, en een voldoende omschreven reikwijdte moet hebben. Wat betreft de beoordeling van de noodzaak van het gebruik van de bewijzen in de belastingprocedure stelt het Hof van Justitie dat moet worden beoordeeld of het gebruik evenredig is met het nagestreefde doel en daartoe moet

20. Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, *PbEG* 2006, L 347/1.

21. Punt 65 t/m 68.

22. Het Hof van Justitie verwijst hierbij o.m. naar EHRM 2 april 2015, nr. 63629/10, *EHRM 2015/149 (Vinci Construction en GTM Génie Civil et Services t. Frankrijk)*; EHRM 29 juni 2006, nr. 54934/00, *EHRM 2007/13*, m.nt. Loof (*Weber en Saravia t. Duitsland*); EHRM 16 april 2002, nr. 37971/97, *EHRM 2002/46*, m.nt. Janssen (*Stés Colas Est e.a. t. Frankrijk*).

23. Punt 69 t/m 72.

24. Punt 73 en 74.

25. Punt 75 t/m 78.

26. WML kon als rechtspersoon geen beroep doen op het in art. 8 Handvest opgenomen recht op bescherming van persoonsgegevens.

worden nagegaan of alle noodzakelijke informatie niet had kunnen worden verkregen met onderzoeksmiddelen die een minder erge inbreuk op artikel 7 Handvest impliceren. Als voorbeelden daarvan noemt het Hof van Justitie een gewone controle in het bedrijfspan van WML en een tot de Portugese fiscale autoriteiten gericht verzoek om inlichtingen of een administratief onderzoek.²⁷

Het Hof van Justitie rondt de beantwoording van dit deel van de prejudiciële vragen van de Hongaarse bestuursrechter af met het in artikel 47 Handvest gewaarborgde recht op een doeltreffende voorziening in rechte en met het algemene beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging. De doeltreffendheid van de in artikel 47 Handvest gewaarborgde rechterlijke toetsing vereist dat de nationale belastingrechter die de wettigheid toetst van een beslissing die een uitvoering van het Unierecht vormt, kan controleren of bij de verkrijging en het gebruik van de bewijzen waarop die beslissing steunt, de door het Unierecht en in het bijzonder de door het Handvest gewaarborgde rechten niet zijn geschonden. Bovendien moet worden nagegaan of de belastingplichtige in overeenstemming met het algemene beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging de mogelijkheid heeft gehad om toegang tot deze bewijzen te hebben en over deze bewijzen te worden gehoord.²⁸

Indien de belastingrechter vaststelt dat de belastingplichtige deze mogelijkheid niet heeft gehad of als de bewijsmiddelen in de strafrechtelijke procedure zijn verkregen dan wel door de fiscus worden gebruikt in strijd met artikel 7 Handvest, moeten volgens het Hof van Justitie de bewijsmiddelen buiten beschouwing worden gelaten. Dat moet volgens het Hof van Justitie ook het gevolg zijn wanneer de belastingrechter niet gerechtigd is te controleren of de bewijsmiddelen in de strafrechtelijke procedure zijn verkregen in overeenstemming met het Unierecht of wanneer de belastingrechter zich niet op zijn minst hiervan kan vergewissen op basis van een toetsing die reeds door de strafrechter is verricht. Blijft er bij zo'n uitsluiting geen grond(slag) voor de beslissing over, dan moet de beslissing nietig worden verklaard.²⁹

Aanpassing van de leer van de Hoge Raad geveerd?

Los van kritiek op het vasthouden door de Hoge Raad aan het toetsingskader uit 1992,³⁰ is door verschillende auteurs betoogd dat voor situaties waarin het Unierecht aan de orde is, het *WML*-arrest betekent dat de leer van

de Hoge Raad niet langer houdbaar is.³¹ De kern van dit betoog is dat het Hof van Justitie een veel indringender toetsing voorstaat dan de belastingkamer van de Hoge Raad in zijn arrest van 20 maart 2015 aan de dag legt. Door De Bont was reeds eerder gewezen op de mogelijke discrepantie tussen het Handvest en het 'zozeer indruist'-criterium.³²

Fierstra heeft dit betoog echter in twijfel getrokken. Hiertoe heeft hij erop gewezen dat het 'zozeer indruist'-criterium een veel ruimere werkingssfeer heeft dan bewijs dat in strijd met de door het EVRM en het Handvest verzekerde grondrechten is vergaard. Ook meent hij dat het *WML*-arrest niet overhoudt aan duidelijkheid en motivering, waardoor de precieze betekenis van het *WML*-arrest niet eenvoudig te duiden is. Naar zijn mening kan daarom niet zonder meer worden gezegd dat het 'zozeer indruist'-criterium onverenigbaar is met het *WML*-arrest.³³

Vooreerst moet worden geconstateerd dat het *WML*-arrest hoe dan ook niet tot algehele bijstelling van het 'zozeer indruist'-criterium zal hebben te leiden. Het *WML*-arrest heeft immers enkel betekenis en gelding in situaties die worden beheerst door het Unierecht en waarop zodoende het Handvest van toepassing is (Unierechtgevallen).³⁴ Van een algehele werking van het *WML*-arrest (buiten Unierechtgevallen) is dan ook sowieso geen sprake.

Meer ten gronde is een benaderingsverschil tussen de Hoge Raad en het Hof van Justitie zichtbaar. Het *WML*-arrest laat zien dat indien een inbreuk op een grondrecht (uit het Handvest) wordt gemaakt door bewijsverkrijging of bewijsgebruik, de gerechtvaardigheid daarvan moet worden getoetst. Daarbij lijkt bewijsverkrijging waarmee een inbreuk op een grondrecht is gemaakt, op te leveren dat het daaropvolgende bewijsgebruik eveneens een inbreuk op dat grondrecht vormt. In zo'n situatie moet tweemaal worden getoetst aan de drie voorwaarden voor een gerechtvaardigde inbreuk, te weten dat zowel de bewijsverkrijging (in een strafrechtelijke procedure) als het bewijsgebruik (in een belastingprocedure) een wettelijke basis heeft, aan het evenredigheidsbeginsel is voldaan en een (door de Unie erkend) gerechtvaardigd doel is gediend.

Het is overigens moeilijk voorstelbaar dat als met de bewijsverkrijging een ongerechtvaardigde inbreuk op een grondrecht is gemaakt, met het gebruik van het bewijs wel een gerechtvaardigde inbreuk wordt gemaakt. De situatie waarin de bewijsverkrijging gerechtvaardigd

27. Punt 79 t/m 82.

28. Punt 84 t/m 87.

29. Punt 88 t/m 91.

30. Zie o.m. De Bont in zijn noot onder *BNB* 2015/173; Affourtit en Mattheijer in hun noot onder *JOR* 2015/169; M. Hendriks, 'In belastingprocedure geen uitsluiting van strafrechtelijk onrechtmatig bewijs', *NtFR* 2015/1178; R.W.J. Kerckhoffs, 'Onrechtmatig verkregen bewijs: een nieuw geluid?', *TfB* 2015/8.

31. Zie de noot van Haas onder *BNB* 2016/55 (punt 12 en 15); V. Huygen van Dyck-Jagersma & N. van den Hoek, 'Column: Schending privacy of verdedigingsrechten, fiscale bewijsuitsluiting op grond van Europees recht', via <www.bijzonderstrafrecht.nl>; R. Vos & R. Jeronimus, 'Schending Unierecht: uitsluiting van strafrechtelijk bewijs in fiscale procedures', *BTW-bulletin* 2016/66.

32. In zijn noot onder *BNB* 2015/173 (punt 5).

33. Zie zijn noot onder *EHRC* 2016/107 (punt 6.1 t/m 6.5).

34. Zie HvJ EU 26 februari 2013, zaak C-617/10, *Åkerberg Fransson*, ECLI:EU:C:2013:105, AB 2013/131, m.nt. Widdershoven, *EHRC* 2013/112, m.nt. Morijn.

is geweest maar het daaropvolgende gebruik niet, is beter voorstelbaar.³⁵

In het kader van het 'zoeker indruist'-criterium van de Hoge Raad wordt een minder strikt onderscheid gemaakt tussen de beoordeling van enerzijds de bewijsverzekering en anderzijds het gebruik van het bewijs. Bij het 'zoeker indruist'-criterium ligt het zwaartepunt bij de wijze waarop de bewijsmiddelen zijn verkregen en de mate van (on)behoorlijkheid van het overheidsoptreden daarbij. De belastingrechter moet zich in het kader van het 'zoeker indruist'-criterium een oordeel vormen over de mate van (on)behoorlijkheid van de bewijsverzekering en of de ernst van de onbehoorlijkheid van het overheidsoptreden daarbij maakt dat het gebruik van het bewijs onder alle omstandigheden ontoelaatbaar moet worden geacht. Hier kunnen de leer uit het *WML*-arrest en toepassing van de leer van de Hoge Raad dus uiteen lopen.

Opvallend aan het *WML*-arrest is verder de consequentie die het Hof van Justitie verbindt aan een ongerechtvaardigde inbreuk op artikel 7 Handvest als gevolg van de bewijsvergaring of het gebruik van het bewijs, te weten bewijsuitsluiting.³⁶ Ook in deze gevolgtrekking kan een divergentie tussen de benadering van het Hof van Justitie en die van de Hoge Raad worden gevonden. Voor de Hoge Raad kan naast het 'zoeker indruist'-criterium slechts artikel 6 EVRM een grond voor bewijsuitsluiting zijn. Een schending van artikel 8 EVRM dan wel het daarmee corresponderende artikel 7 Handvest kan als zodanig volgens de leer van de Hoge Raad niet tot ontoelaatbaarheid van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal leiden, maar alleen als door die schending van artikel 8 EVRM het 'zoeker indruist'-criterium of artikel 6 EVRM tot bewijsuitsluiting noopt. Wat deze koppeling met artikel 6 EVRM betreft, wordt aangesloten bij de rechtspraak van het EHRM dat aan een schending van artikel 8 EVRM bij de bewijsvergaring evenmin uitsluiting van het daarmee verkregen bewijs als consequentie verbindt tenzij het recht op een behoorlijk proces in de zin van artikel 6 EVRM in het verlengde van de schending van artikel 8 EVRM noodzaak tot bewijsuitsluiting.³⁷ Een schending van artikel 8 EVRM gaat dus niet automatisch gepaard met een

schending van artikel 6 EVRM.³⁸ Bewijsuitsluiting is daarmee in de leer van de Hoge Raad niet zo maar aan de orde, terwijl het bij een ongerechtvaardigde inbreuk in de *WML*-leer de norm is.

Ook ten aanzien van de evenredigheidstoets (in verband met de toets of de inbreuk gerechtvaardigd is) valt een verschil in benadering te signaleren tussen het Hof van Justitie en de Hoge Raad. Het Hof van Justitie belicht in het *WML*-arrest daarbij dat moet worden nagegaan of alle noodzakelijke informatie niet verkregen had kunnen worden door onderzoeksmiddelen die een minder erge inbreuk op artikel 7 Handvest impliceren. Aangenomen mag worden dat dit met zich dient mee te brengen dat als de Hongaarse belastingdienst de noodzakelijke informatie ook zonder een inbreuk op artikel 7 Handvest had kunnen verkrijgen, de inbreuk op artikel 7 Handvest door het gebruik van de bewijsmiddelen niet kan worden gerechtvaardigd en het bewijs dientengevolge ontoelaatbaar is. In het toetsingskader van de Hoge Raad is, zoals hiervoor beschreven, juist een voorwaarde voor toepassing van het 'zoeker indruist'-criterium dat de inspecteur het strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal ook op rechtmatige wijze had kunnen verkrijgen. In de praktijk zal aan deze voorwaarde door diens ruime controlebevoegdheden en de ruime informatieverplichtingen voor belastingplichtigen vrijwel altijd zijn voldaan.³⁹

In zoverre lijken het Hof van Justitie in het *WML*-arrest en de Hoge Raad een geheel andere invulling te geven aan de toets op evenredigheid. De situatie waar de belastinginspecteur strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs ook rechtmatig had kunnen verkrijgen, leidt juist om die reden bij het Hof van Justitie tot een ongerechtvaardigde inbreuk (als het gaat om een Unierechtgeval), terwijl de Hoge Raad dat feit (dat het bewijs ook rechtmatig had kunnen worden verkregen) juist ziet als indicator dat gebruik in een fiscale procedure niet ontoelaatbaar is. Nu voor toepassing van het 'zoeker indruist'-criterium moet vaststaan dat de inspecteur het bewijsmateriaal ook op rechtmatige wijze had kunnen verkrijgen, omvat dat 'zoeker indruist'-criterium niet meer op zichzelf een evenredigheidstoets waarbij – in lijn met de door het Hof van Justitie in het *WML*-arrest voorgestane evenredigheidstoets – moet worden nagegaan of de inspecteur de noodzakelijke informatie ook op minder vergaande wijze had kunnen verkrijgen. Dat staat bij toepassing van het 'zoeker indruist'-criterium dus al vast.

In feite lijkt sprake van verschillende benaderingen door de Hoge Raad en het Hof van Justitie. Het Hof van Justitie staat in algemene zin voor een indringende toetsing van zowel de verkrijging van het bewijsmateriaal in de strafrechtelijke procedure als het gebruik daarvan door

35. Vgl. bijv. CBb 9 juli 2015, nrs. 13/522-523 en 13/529, ECLI:NL:CBB:2015:193, JB 2015/166, waarin het Unierecht weliswaar niet van toepassing was, maar als dat wel het geval was geweest, dan had het CBb afzonderlijk moeten beoordelen of het gebruik van het bewijs een inbreuk vormde op een in het Handvest gewaarborgd grondrecht en zo ja, of die inbreuk gerechtvaardigd was.

36. Fierstra stelt in zijn noot onder EHRM 2016/107 (punt 6.5) dat deze strikte consequentie haaks staat op eerdere rechtspraak van het Hof van Justitie.

37. Ook Barkhuysen en Van Emmerik merken in hun noot onder EHRM 23 oktober 2014, nr. 54648/09, AB 2016/70 (*Furcht t. Duitsland*) op dat het toetsingskader van de Hoge Raad in zijn arrest van 20 maart 2015 in overeenstemming is met de rechtspraak van het EHRM (zie punt 4 t/m 6).

38. Zie o.m. EHRM 15 januari 2015, nr. 68955/11, EHRM 2015/114, m.nt. Samadi (*Dragojevic t. Kroatië*); EHRM 10 maart 2009, nr. 4378/02, EHRM 2009/69, m.nt. Ölçer (*Bykov t. Rusland*); EHRM 25 september 2001, nr. 44787/98, NJ 2003/670, m.nt. Dommering (*P.G. en J.H. t. Verenigd Koninkrijk*); EHRM 12 mei 2000, nr. 35394/97, NJ 2002/180, m.nt. Schalken (*Khan t. Verenigd Koninkrijk*).

39. Embregts 2003, p. 290.

de inspecteur in een daaropvolgende belastingprocedure, waarbij een niet gerechtvaardigde inbreuk op een door het Handvest gewaarborgd grondrecht tot uitsluiting van het bewijsmateriaal moet leiden. Volgens de leer van de Hoge Raad zal het gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs in een belastingprocedure op basis van het 'zozeer indruist'-criterium afhangen van de mate van (on)behoorlijkheid van het overheids-handelen bij de verkrijging van het bewijs. Het 'zozeer indruist'-criterium omvat niet de door het Hof van Justitie in het *WML*-arrest voorgestane evenredigheids-toets. De door het Hof van Justitie in het *WML*-arrest voorgestane evenredigheidstoets gaat juist in belangrijke mate in omgekeerde werking vooraf aan het 'zozeer indruist'-criterium. Bovendien hoeft op basis van het 'zozeer indruist'-criterium onrechtmatige bewijsvergaring niet per definitie te leiden tot bewijsuitsluiting en kan daarbuiten volgens de Hoge Raad slechts artikel 6 EVRM tot uitsluiting in een belastingprocedure van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs dwingen. Alhoewel het 'zozeer indruist'-criterium gelding houdt in niet-Unierechtgevallen, zal dit kader niet zonder meer voldoende soelaas bieden in Unierechtgevallen. Minstens enige aanpassing in de leer van de Hoge Raad lijkt derhalve gevergd.

Uitleiding

10 Zoals toegelicht heeft het *WML*-arrest van het Hof van Justitie over onrechtmatig bewijs betekenis voor de leer van de Hoge Raad over datzelfde vraagstuk. In ieder geval in de gevallen waarop het EU Handvest van toepassing is, lijkt de Hoge Raad-leer niet zonder meer nog toe te kunnen worden gepast. Kernverschillen lijken gelegen te zijn in een indringender evenredigheidstoets die het Hof van Justitie voorstaat bij gebruik van met schending van een Handvest grondrecht verkregen bewijs en de verdergaande gevolgen die het verbindt aan een niet gerechtvaardigde schending (bewijsuitsluiting). Voorzienbaar is om die redenen dat de Hoge Raad zal moeten timmeren aan het bouwwerk van het 'zozeer indruist'-criterium (voor gevallen die onder het EU Handvest vallen). Wellicht is dat een mooie gelegenheid te bezien of een alomvattend nieuw toetsingskader kan worden neergelegd.