



## Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL  
J. KOKOTT  
van 11 juli 2019<sup>1</sup>

**Gevoegde zaken C-469/18 en C-470/18**

**IN (C-469/18)  
JM (C-470/18)  
tegen  
Belgische Staat**

[verzoeken van het Hof van Cassatie (België) om een prejudiciële beslissing]

„Verzoek om een prejudiciële beslissing – Belastingen – Recht op een doeltreffende voorziening in rechte – Rechterlijke toetsing van een belastingaanslag – Rechtsmacht van het Hof in het kader van de heffing van inkomstenbelasting – Gebruik door de belastingdienst van bewijsmiddelen die naar verluidt zijn verworven in strijd met het recht op eerbiediging van het privé- en gezinsleven – Verplichting van de rechter om deze bewijsmiddelen buiten beschouwing te laten”

### I. Inleiding

1. De aan de orde zijnde vraag luidt of een lidstaat het recht van de Unie ten uitvoer brengt wanneer zijn belastingautoriteiten gebruikmaken van een bewijsmiddel als grondslag voor een aanslag in de inkomstenbelasting dat door de onderzoeksinstanties is verworven nadat er btw-carrousel fraude aan het licht is gekomen. Anders geformuleerd luidt deze vraag of een schending van Uniegrondrechten bij de bewijsgaring leidt tot een uitsluiting van verkregen bewijsmateriaal in het kader van een heffing van inkomstenbelasting. In wezen zijn dit de vragen die door het Hof moeten worden behandeld aan de hand van twee prejudiciële verwijzingen van het Belgische Hof van Cassatie.

2. De achtergrond van deze zaak wordt gevormd door strafrechtelijke onderzoeken in het kader waarvan Luxemburg aan België bewijs heeft overgedragen en daarbij heeft gehandeld in strijd met een dwingende rechterlijke bevoegdheid die is vastgesteld in een internationale overeenkomst. In ieder geval is dit bewijs gebruikt als grondslag voor de aanslagen in de inkomstenbelasting. In de hoofdgedingen komen eisers tot cassatie (hierna: „eisers”) uitsluitend tegen deze aanslagen op.

3. Voorwerp van geschil is derhalve de toepassing van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna: „Handvest”) – in dit geval artikel 47 van het Handvest – in het kader van de heffing van inkomstenbelasting. Deze vraag gaat verder dan het veelbesproken<sup>2</sup> arrest Åkerberg Fransson uit 2013<sup>3</sup>, waarin het Hof heeft geoordeeld dat met strafvervolgning wegens btw-fraude

<sup>1</sup> Oorspronkelijke taal: Duits.

<sup>2</sup> Zie bijvoorbeeld de overwegingen van het Bundesverfassungsgericht (federaal grondwettelijk hof, Duitsland), arrest van 24 april 2013, Antiterrordatei (antiterrorismedatabank) (1 BVR 1215/07, BVerfGE 133, 277, ECLI:DE:BVerfG:2013:rs20130424.1bvr121507, punt 91).

<sup>3</sup> Arrest van 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105).

„uitvoering [wordt] gegeven” aan het recht van de Unie in de zin van artikel 51, lid 1, van het Handvest. Thans moet worden onderzocht of ook door de heffing van inkomstenbelasting het recht van de Unie ten uitvoer wordt gebracht indien gebruik wordt gemaakt van een bewijsmiddel dat is verkregen in het kader van een strafrechtelijk onderzoek naar btw-fraude.

## II. Toepasselijke bepalingen

### A. *Internationaal recht*

4. Het Koninkrijk België, het Groothertogdom Luxemburg en het Koninkrijk der Nederlanden hebben op 27 juni 1962 te Brussel het Verdrag aangaande de uitlevering en de rechtshulp in strafzaken (hierna: „Benelux-verdrag”) gesloten.

5. Artikel 20, leden 1 en 2, van het Benelux-verdrag luidt:

„1. Op verzoek van de verzoekende partij zal de aangezochte partij, voor zover zulks krachtens haar wetgeving is toegestaan, de voorwerpen in beslag nemen:

a) die kunnen dienen als stukken van overtuiging;

b) die afkomstig zijn van het strafbare feit en hetzij vóór, hetzij na de overlevering van de aangehouden persoon worden gevonden; en deze overdragen.

2. De overdracht is onderworpen aan de goedkeuring van de raadkamer van de rechtbank van de plaats waar de huiszoeking en inbeslagneming hebben plaatsgevonden. De raadkamer beslist of de in beslag genomen voorwerpen geheel of gedeeltelijk aan de verzoekende partij worden overgedragen. Zij kan de teruggave bevelen van voorwerpen die niet rechtstreeks betrekking hebben op het feit dat de verdachte wordt ten laste gelegd, en beslist in voorkomend geval op bezwaren van derden, die houder waren van het voorwerp, of van andere rechthebbenden.”

6. Artikel 24, lid 2, van het Benelux-verdrag bepaalt:

„Rogatoire commissies echter, die strekken tot een huiszoeking of een inbeslagneming, zullen slechts worden uitgevoerd voor feiten, welke op grond van dit verdrag aanleiding kunnen geven tot uitlevering, en onder het voorbehoud uitgedrukt in artikel 20, lid 2.”

### B. *Belgisch recht*

7. De Belgische belastingwetgeving voorziet niet in een absoluut verbod op het gebruik van onwettig verkregen bewijsmateriaal. Het Hof van Cassatie heeft evenwel een rechtspraak ontwikkeld die bekendstaat onder de naam „fiscale Antigoon”. Volgens de fiscale Antigoon is het gebruik van onwettig verkregen bewijsmateriaal in belastingaangelegenheden alleen ontoelaatbaar wanneer deze bewijsstukken op een zodanige wijze zijn verkregen dat het gebruik ervan onder alle omstandigheden als ontoelaatbaar moet worden aangemerkt of wanneer het gebruik ervan het recht van de belastingplichtige op een eerlijk proces in het gedrang brengt. Dit moet door de rechter worden beoordeeld in het kader van een algehele afweging.

## III. Feiten en hoofdgedingen

8. Eisers zijn gedelegeerd bestuurder van trading- en distributiebedrijven in computers en computeronderdelen in België.

9. De Bijzondere Belastinginspectie van België (hierna: „BBI”) heeft in 1995 onderzoeken naar btw-carrouselfraude verricht bij de bedrijven van eisers. In 1996 zijn op aangeven van de BBI tevens strafrechtelijke onderzoeken geopend tegen deze bedrijven. Uit de verzoeken om een prejudiciële beslissing volgt niet duidelijk of deze onderzoeken betrekking hadden op de ontduiking van btw of op de ontduiking van inkomstenbelasting.

10. In het kader van de strafvervolgning hebben de Belgische rechtshandhavingsinstanties aan het Groothertogdom Luxemburg een verzoek om wederzijdse rechtshulp doen toekomen. Dat heeft op 15 juli 1998 geleid tot de inbeslagneming van bankdocumenten bij een Luxemburgse bank. Bij deze inbeslagneming was naast een Luxemburgse onderzoeksrechter ook een Belgische rechter aanwezig.

11. De Luxemburgse autoriteiten hebben de aldus verkregen documenten overgedragen aan de Belgische rechtshandhavingsinstanties zonder daarvoor, zoals bedoeld in artikel 20, lid 2, van het Benelux-verdrag, de goedkeuring van een Luxemburgse rechter te hebben gevraagd, laat staan dat zij een dergelijke goedkeuring zouden hebben ontvangen.

12. De Belgische rechtshandhavingsinstanties hebben aan de Belgische belastingautoriteiten toegang tot het strafdossier verleend. Op basis van de aldus verkregen informatie hebben de Belgische belastingautoriteiten in 1999 en 2000 zogenoemde berichten van wijziging van de aangifte in de personenbelasting voor de aanslagjaren 1997 en 1998 aan eisers doen toekomen. De autoriteiten hebben de bedragen die op een Luxemburgse bankrekening van eisers waren overgemaakt, belast als brutowinst uit nijverheids- en handelsondernemingen.

13. Naar aanleiding van de tegen deze berichten ingestelde rechtsmiddelen heeft de Belgische financiële rechtbank van eerste aanleg aan eisers ontheffing van een groot deel van de aanvullende aanslagen in de personenbelasting verleend.

14. Naar aanleiding van het hoger beroep dat door thans verweerder in cassatie is ingesteld in de hoofdgedingen heeft het hof van beroep de beslissing in eerste aanleg vernietigd in zoverre daarbij een ontheffing van de personenbelasting was bevolen. Naar het oordeel van het hof van beroep was niet voldaan aan de voorwaarden voor uitsluiting van het bewijsmateriaal in overeenstemming met de Belgische fiscale Antigoon. Tegen deze beslissing hebben eisers cassatieberoep ingesteld bij het Hof van Cassatie.

#### **IV. Verzoeken om een prejudiciële beslissing en procedure bij het Hof**

15. Bij beslissingen van 28 juni 2018 heeft het Hof van Cassatie aan het Hof van Justitie de volgende prejudiciële vraag voorgelegd:

„Dient artikel 47 van het Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie aldus te worden uitgelegd dat het, in zaken van belasting over de toegevoegde waarde, zich in alle omstandigheden verzet tegen de aanwending van bewijselementen die werden verkregen met miskennis van het recht op eerbiediging van het privéleven zoals gewaarborgd door artikel 7 van het Handvest, dan wel of het ruimte laat voor een nationale regeling waarbij door de rechter die moet oordelen of een dergelijk bewijselement kan worden aangewend als grondslag voor een btw-heffing, een afweging zoals hiervoor onder randnummer 4 van dit arrest omschreven dient te worden gemaakt?”

16. Op 6 september 2018 heeft de president van het Hof besloten de zaken C-469/18 en C-470/18 te voegen voor de schriftelijke en mondelinge behandeling en het arrest.

17. In de prejudiciële procedure bij het Hof hebben eisers, het Koninkrijk België, de Italiaanse Republiek, het Koninkrijk der Nederlanden en de Europese Commissie schriftelijke opmerkingen ingediend.

## V. Ontvankelijkheid van de prejudiciële vraag

18. In de eerste plaats moet worden nagegaan of de prejudiciële vraag ontvankelijk is. Het Hof van Cassatie vraagt namelijk uitdrukkelijk of bepaalde bewijsmiddelen als grondslag voor een „btw-heffing” kunnen worden aangewend. In de hoofdgedingen zijn evenwel geen btw-aanslagen maar aanslagen in de inkomstenbelasting in het geding. Zo bekeken houdt de prejudiciële vraag geen verband met het voorwerp van de hoofdgedingen, is zij hypothetisch van aard en is zij derhalve niet-ontvankelijk.<sup>4</sup>

19. Volgens vaste rechtspraak is het de taak van het Hof om in het kader van de in artikel 267 VWEU bedoelde procedure van samenwerking met de nationale rechterlijke instanties de verwijzende rechter een nuttig antwoord te geven aan de hand waarvan deze het bij hem aanhangige geding kan beslechten. Met het oog hierop dient het Hof in voorkomend geval de aan het Hof voorgelegde vraag te herformuleren.<sup>5</sup>

20. Het Hof van Cassatie kan in zijn prejudiciële vraag niet het gebruik van bewijs als grondslag voor een btw-heffing hebben bedoeld. De prejudiciële verwijzingen hebben namelijk geen betrekking op btw-aanslagen, maar uitsluitend op aanslagen in de inkomstenbelasting. De term „btw-heffing” lijkt een redactionele vergissing te zijn en moet derhalve worden vervangen door de term „heffing van inkomstenbelasting”.

21. Bovendien heeft de vraag van het Hof van Cassatie betrekking op de toelaatbaarheid van het gebruik van bewijsmiddelen als grondslag voor een heffing „in zaken van belasting over de toegevoegde waarde”. In het onderhavige geval kan het verband tussen de heffing van inkomstenbelasting en de heffing van btw slechts worden gezien in het feit dat de fiscale en strafrechtelijke onderzoeken zijn geopend naar aanleiding van een vermoeden van btw-fraude, als gevolg waarvan er bewijsmiddelen zijn verzameld en gebruikt bij de heffing van inkomstenbelasting.

22. Derhalve kan het Hof de prejudiciële vraag herformuleren als volgt:

„Dient artikel 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie aldus te worden uitgelegd dat het zich in alle omstandigheden verzet tegen de aanwending, als grondslag voor de heffing van inkomstenbelasting, van bewijsmiddelen die in strijd met artikel 7 van het Handvest zijn verkregen in een strafrechtelijk onderzoek dat is geopend naar aanleiding van een vermoeden van btw-fraude, dan wel dat het ruimte laat voor een nationale regeling waarbij door de rechter die moet oordelen of een dergelijk bewijsmiddel kan worden aangewend als grondslag voor de heffing van inkomstenbelasting per geval een afweging dient te worden gemaakt?”

23. Indien de vraag zo wordt geherformuleerd, zijn de verzoeken om een prejudiciële beslissing ontvankelijk.

## VI. Bevoegdheid van het Hof

24. In prejudiciële procedures doet het Hof uitspraak over de uitlegging van het Unierecht krachtens artikel 267, lid 1, onder a), VWEU. Het is evenwel de vraag of het Handvest *ratione temporis* (punten 25 en volgende) en *ratione materiae* (punten 30 en volgende) van toepassing is.

<sup>4</sup> Zie, meest recentelijk, arrest van 28 maart 2019, Verlezza e.a. (C-487/17–C-489/17, EU:C:2019:270, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

<sup>5</sup> Meest recentelijk arresten van 11 maart 2008, Jager (C-420/06, EU:C:2008:152, punt 46); 8 december 2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, punt 18), en 28 februari 2013, Petersen en Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, punt 23).

### **A. Toepasselijkheid van het Handvest *ratione temporis***

25. In de eerste plaats moet worden nagegaan of het op 1 december 2009 in werking getreden Handvest *ratione temporis* van toepassing is op een vermeende inbreuk die heeft plaatsgevonden in 1998.

26. Enerzijds heeft het Hof in de zaak Sabou, die eveneens betrekking had op directe belastingen, geoordeeld dat het Handvest niet van toepassing is omdat de bijstandsprocedure die tot de in die zaak litigieuze aanvullende aanslag heeft geleid, was beëindigd voordat het Handvest in werking is getreden.<sup>6</sup>

27. Anderzijds had bijvoorbeeld ook de zaak Åkerberg Fransson betrekking op belastingaanslagen die dateren uit de periode vóór 1 december 2009. In die zaak diende de strafrechter in zijn beslissing evenwel rekening te houden met het *ne-bis-in-idem*beginsel. Dit tijdstip viel binnen de temporele werkingssfeer van het Handvest.

28. In de onderhavige zaak is sprake van een vergelijkbare situatie. Hoewel het bewijsmateriaal is verzameld in 1998, rijst de vraag naar het gebruik daarvan voor de nationale rechter op het moment van zijn beslissing, dat wil zeggen na de inwerkingtreding van het Handvest.

29. Terwijl – zoals in de in punt 26 beschreven zaak Sabou – de informatieverstrekking over het verzoek om wederzijdse bijstand en de eventuele betrokkenheid bij de formulering daarvan voorbij is aan het einde van de procedure van wederzijdse bijstand, blijft een eventueel verbod op bewijsgaring wel relevant met betrekking tot de beoordeling of verkregen bewijsmateriaal moet worden uitgesloten. Bijgevolg is het Handvest in het onderhavige geval – *ratione temporis* – van toepassing.

### **B. Toepasselijkheid van het Handvest *ratione materiae***

30. Het toepassingsgebied van het Handvest is omschreven in artikel 51 ervan. Volgens lid 1, eerste volzin, van deze bepaling is het Handvest uitsluitend van toepassing op de lidstaten wanneer zij het recht van de Unie ten uitvoer brengen.

31. In zoverre heeft het Hof reeds eraan herinnerd dat het een nationale regeling die niet binnen het kader van het Unierecht valt, niet aan het Handvest kan toetsen.<sup>7</sup>

32. Verschillende partijen in de procedure betwijfelen de bevoegdheid van het Hof omdat het Handvest volgens hen niet van toepassing is. Zowel België als de Commissie is van mening dat het Hof niet bevoegd is omdat met de vaststelling van aanslagen geen uitvoering wordt gegeven aan het recht van de Unie. Zelfs het Hof van Cassatie wijst erop dat de onderhavige zaak inkomstenbelastingen betreft en het hier dus niet gaat om een materie van Unierecht.<sup>8</sup>

33. Om de toepasselijkheid van het Handvest alsnog te rechtvaardigen, kunnen hier twee aanknopingspunten in aanmerking worden genomen: naast de wederzijdse bijstand (punten 34 en volgende) gaat het hier voornamelijk om de harmonisatie van de btw in het kader van het Unierecht (punten 38 en volgende).

6 Arrest van 22 oktober 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, punt 25), en mijn conclusie in deze zaak (EU:C:2013:370, punt 34).

7 Arresten van 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punt 19); 30 april 2014, Pfleger e.a. (C-390/12, EU:C:2014:281, punt 33); 27 maart 2014, Torralbo Marcos (C-265/13, EU:C:2014:187, punt 29); 6 oktober 2015, Delvigne (C-650/13, EU:C:2015:648, punt 26); 30 juni 2016, Toma en Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci (C-205/15, EU:C:2016:499, punt 23), en 8 december 2016, Eurosanamientos e.a. (C-532/15 en C-538/15, EU:C:2016:932, punt 52).

8 Punt 11 van de verzoeken om een prejudiciële beslissing.



*1. Vraag of met een verzoek om wederzijdse bijstand het recht van de Unie ten uitvoer wordt gebracht*

34. Ten eerste is het mogelijk dat het recht van de Unie ten uitvoer wordt gebracht in de zin van artikel 51, lid 1, van het Handvest wanneer het bewijs wordt verkregen in het kader van de wederzijdse bijstand overeenkomstig richtlijn 77/799 (hierna „richtlijn betreffende de wederzijdse bijstand”)<sup>9</sup>.

35. De richtlijn betreffende de wederzijdse bijstand regelt alleen de samenwerking op het gebied van belastingen en niet, zoals het Benelux-verdrag, de wederzijdse rechtshulp in strafzaken. De administratieve wederzijdse bijstand is in wezen beperkt tot een samenwerking tussen de lidstaten met het oog op de uitwisseling van informatie, terwijl er in het kader van wederzijdse rechtshulp in strafzaken specifieke onderzoeksmaatregelen kunnen worden uitgevoerd met het oog op het verkrijgen van bewijsmateriaal.

36. De aan de orde zijnde overdracht van bankdocumenten gaat verder dan een loutere uitwisseling van informatie in het kader van wederzijdse bijstand. Deze bewijsmiddelen zijn in beslag genomen op basis van een verzoek om wederzijdse rechtshulp. Verder was de wederzijdse rechtshulp in strafzaken ten tijde van de bewijsgaring in 1998 nog niet geharmoniseerd.<sup>10</sup>

37. Derhalve is het in het onderhavige geval niet mogelijk dat met de verleende bijstand het recht van de Unie ten uitvoer is gebracht.

*2. Vraag of met de heffing van inkomstenbelasting het recht van de Unie ten uitvoer wordt gebracht*

38. Dit zou betekenen dat de heffing van inkomstenbelasting als tenuitvoerlegging van het Unierecht kan worden aangemerkt. Bij gebreke van Unierechtelijke regels op dit gebied wordt met de heffing van inkomstenbelasting in beginsel geen uitvoering aan het Unierecht gegeven.

39. De wetgeving inzake de inkomstenbelasting is slechts op ad-hocbasis geregeld door middel van afgeleide wetgeving (moeder-dochterrichtlijn<sup>11</sup>, fusierichtlijn<sup>12</sup>, rente- en royaltyrichtlijn<sup>13</sup>, richtlijn bestrijding belastingontwijking<sup>14</sup>) op grond van artikel 115 VWEU. In de overige gevallen behoren de directe belastingen volgens vaste rechtspraak tot de bevoegdheid van de lidstaten.<sup>15</sup> De in de hoofdgedingen aan de orde zijnde personenbelasting is een directe inkomstenbelasting, die uitsluitend tot de bevoegdheid van België behoort.

<sup>9</sup> Richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen (PB 1977, L 336, blz. 15), inmiddels ingetrokken bij richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van richtlijn 77/799/EEG (PB 2011, L 64, blz. 1); zie bijvoorbeeld de aanhangige zaken C-245/19, État du Grand-duché de Luxembourg, en C-246/19, État du Grand-duché de Luxembourg.

<sup>10</sup> Zie thans richtlijn 2014/41/EU van het Europees Parlement en de Raad van 3 april 2014 betreffende het Europees onderzoeksbevel in strafzaken (PB 2014, L 130, blz. 1).

<sup>11</sup> Richtlijn 2011/96/EU van de Raad van 30 november 2011 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten (PB 2011, L 345, blz. 8).

<sup>12</sup> Richtlijn 2009/133/EG van de Raad van 19 oktober 2009 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, gedeeltelijke splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten en voor de verplaatsing van de statutaire zetel van een SE of een SCE van een lidstaat naar een andere lidstaat (PB 2009, L 310, blz. 34).

<sup>13</sup> Richtlijn 2003/49/EG van de Raad van 3 juni 2003 betreffende een gemeenschappelijke belastingregeling inzake uitkeringen van interest en royalty's tussen verbonden ondernemingen van verschillende lidstaten (PB 2003, L 157, blz. 49).

<sup>14</sup> Richtlijn (EU) 2016/1164 van de Raad van 12 juli 2016 tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingpraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt (PB 2016, L 193, blz. 1).

<sup>15</sup> Arresten van 7 september 2004, Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punt 19); 25 oktober 2007, Porto Antico di Genova (C-427/05, EU:C:2007:630, punt 10), en meest recentelijk 19 december 2018, Cadeddu (C-667/17, EU:C:2018:1036, punt 15).

40. De specificiteit van de onderhavige zaak bestaat er evenwel in dat voor de heffing van de inkomstenbelasting een bewijsmiddel is gebruikt dat door de Belgische rechtshandhavingsautoriteiten is verworven in een strafrechtelijk onderzoek dat is ingesteld naar aanleiding van vermeende btw-fraude.

*a) Uitvoering van het Unierecht door middel van btw-wetgeving*

41. Indien de litigieuze handelingen van de hoofdgedingen btw-aanslagen waren, zou moeten worden aangenomen dat daarmee het recht van de Unie ten uitvoer wordt gebracht in de zin van artikel 51, lid 1, van het Handvest. Het Hof heeft namelijk geoordeeld dat uit artikel 2, artikel 250, lid 1, en artikel 273 van richtlijn 2006/112 (hierna btw-richtlijn)<sup>16</sup> en artikel 4, lid 3, VEU voortvloeit dat elke lidstaat alle wettelijke en bestuursrechtelijke maatregelen dient te treffen om te waarborgen dat de btw op zijn grondgebied volledig wordt geïnd.<sup>17</sup> Derhalve moet een navordering in de btw nadat misbruik is vastgesteld worden opgevat als het ten uitvoer brengen van het Unierecht in de zin van artikel 51, lid 1, van het Handvest.<sup>18</sup>

42. Hoewel het Unierecht geen regelingen van fiscaal strafrecht of bestuursrechtelijke boeten bevat, is het voorts zo dat met boeten waarmee de juiste inning van de btw wordt gewaarborgd en fraude wordt bestreden overeenkomstig artikel 325 VWEU het recht van de Unie ten uitvoer wordt gebracht in de zin van artikel 51, lid 1, van het Handvest.<sup>19</sup>

43. Uit de door het Hof van Cassatie uiteengezette feiten blijkt niet welke btw-maatregelen en welke strafrechtelijke sancties door België zijn vastgesteld voor de btw-fraude. De prejudiciële verwijzingen hebben uitsluitend betrekking op maatregelen inzake de inkomstenbelasting, te weten de aanslagen in de inkomstenbelasting.

*b) Vraag of met de bewijsgaring in het kader van het onderzoek naar btw-fraude het recht van de Unie ten uitvoer wordt gebracht*

44. Het bewijs dat is gebruikt voor de heffing van de inkomstenbelasting is door de belastingautoriteiten niet in het kader van hun eigen onderzoek verzameld. Het is veeleer afkomstig uit strafrechtelijke onderzoeken die zijn geopend naar aanleiding van een klacht van de BBI in verband met btw-carrouselfraude. Mogelijkerwijs kan deze bewijsgaring in het kader van een strafrechtelijk onderzoek worden opgevat als het ten uitvoer brengen van het recht van de Unie in de zin van artikel 51, lid 1, van het Handvest.

45. Het strafrecht behoort tot de kern van de nationale soevereiniteit.<sup>20</sup> De Unie heeft op dit gebied slechts beperkte bevoegdheden (artikel 83 en artikel 325, lid 4, VWEU). Bovendien is het materiële en procedurele strafrecht van de lidstaten niet geharmoniseerd op het vlak van de Unie.<sup>21</sup> De bevoegdheid op het gebied van het strafrecht berust dus in beginsel bij de lidstaten.

16 Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1); in de periode van de aan de onderhavige zaak ten grondslag liggende btw-carrouselfraude was echter de Zesde Richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1) nog van toepassing.

17 Arresten van 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punt 25); 20 maart 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, punt 18), en 21 november 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, punt 33).

18 Arrest van 17 december 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punt 67). Zie conclusie van advocaat-generaal Bobek in de zaak-Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, punt 52).

19 Arresten van 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punten 26 en 27); 5 april 2017, Orsi en Baldetti (C-217/15 en C-350/15, EU:C:2017:264, punt 16), en 20 maart 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, punt 21).

20 Zie conclusie van advocaat-generaal Bot in de zaak Ognjanov (C-554/14, EU:C:2016:319, punt 121).

21 Arrest van 27 mei 2014, Spasic (C-129/14 PPU, EU:C:2014:586, punt 76).

46. In de zaak Åkerberg Fransson heeft het Hof naar aanleiding van een strafrechtelijke procedure wegens strafbare feiten ter zake van de btw evenwel geoordeeld dat niet alleen met belastingboeten, maar ook met strafvervolging uit hoofde van belastingfraude wegens verstrekking van onjuiste inlichtingen op btw-gebied uitvoering wordt gegeven aan het recht van de Unie in de zin van artikel 51, lid 1, van het Handvest.<sup>22</sup> Dat de nationale regelingen die als grondslag dienen voor die belastingboeten en strafvervolgingen niet zijn vastgesteld om uitvoering te geven aan de btw-richtlijn is irrelevant, gelet op de verplichtingen die voortvloeien uit de btw-richtlijn, artikel 4, lid 3, VEU en artikel 325 VWEU.<sup>23</sup>

47. Vervolgens heeft het Hof het beginsel van doeltreffendheid van de strafrechtelijke vervolging van inbreuken ter zake van de btw ontwikkeld.<sup>24</sup> Volgens dit beginsel zijn de lidstaten verplicht inbreuken op de btw-richtlijn op doeltreffende wijze te vervolgen.

48. Volgens het Hof<sup>25</sup> moet het beginsel van doeltreffendheid van de strafrechtelijke vervolging wegens strafbare feiten ter zake van de btw evenwel niet alleen worden nageleefd gedurende de gerechtelijke procedure, maar ook tijdens het vooronderzoek, vanaf het tijdstip dat de betrokken persoon in beschuldiging is gesteld.

49. Het precieze tijdstip dat bedoeld wordt, komt echter niet duidelijk naar voren uit de rechtspraak. Het relevante tijdstip kan het moment zijn waarop de bevoegde autoriteit iemand officieel in kennis stelt van de beschuldiging dat hij een strafbaar feit heeft gepleegd.<sup>26</sup> Niet alle rechtsstelsels voorzien evenwel in een dergelijke kennisgeving van de opening van een gerechtelijk onderzoek. Indien het onderzoek wordt beëindigd, kan het voorkomen dat een verdachte niet eens te weten komt dat er een onderzoek liep. Indien werd uitgegaan van een dergelijke kennisgeving, zou het aan de onderzoekende autoriteiten staan om het tijdstip te bepalen vanaf wanneer de grondrechten van het Handvest van toepassing zijn.

50. In dit verband kan ermee worden volstaan dat uit de processtukken blijkt dat er een strafrechtelijk onderzoek naar btw-fraude is ingesteld. Dit tijdstip kan op betrouwbare wijze worden vastgesteld. Vanaf dat tijdstip is de autoriteit dus ook bij haar strafrechtelijke onderzoekshandelingen gebonden aan de Uniegrondrechten.

51. In het onderhavige geval is het evenwel niet duidelijk of het strafrechtelijke onderzoek en de bewijsgaring zijn geschied met het oog op de vervolging van btw-fraude dan wel van fraude op het gebied van de inkomstenbelasting. In beginsel had het Hof van Cassatie naar aanleiding van de prejudiciële procedure licht op dit gebrek aan duidelijkheid moeten werpen.

52. Aangezien deze vraag reeds van belang is voor de ontvankelijkheid van de verzoeken om een prejudiciële beslissing, geef ik het Hof in overweging zich derhalve volgens vaste rechtspraak te baseren op het vermoeden dat de prejudiciële vraag in geval van twijfel relevant is.<sup>27</sup>

22 Arrest van 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punt 27).

23 Zie arrest van 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punt 28).

24 Arrest van 17 januari 2019, Dzivev e.a. (C-310/16, EU:C:2019:30, dictum en punten 39 en 41).

25 Arresten van 5 juni 2018 Kolev e.a. (C-612/15, EU:C:2018:392, punt 71), en 17 januari 2019, Dzivev e.a. (C-310/16, EU:C:2019:30, punt 33).

26 EHRM, arrest van 10 september 2010, McFarlane tegen Ierland (CE:ECHR:2010:0910JUD003133306, § 143), met betrekking tot artikel 6, lid 1, EVRM.

27 Zie onder meer arresten van 12 februari 2009, Klarenberg (C-466/07, EU:C:2009:85, punt 27), en 6 oktober 2015, Capoda Import-Export (C-354/14, EU:C:2015:658, punt 25).



53. Gelet op de feiten als uiteengezet in de verzoeken om een prejudiciële beslissing van het Hof van Cassatie, is het namelijk wel duidelijk dat voor de aanslagen in de inkomstenbelasting bewijsmiddelen zijn aangewend die zijn verzameld in het kader van een onderzoek dat is geopend naar aanleiding van de kennisgeving van de belastingautoriteiten in verband met hun onderzoek naar btw-carrouselfraude. Derhalve wordt er hierna van uitgegaan dat de bewijsgaring is geschied in het kader van een strafrechtelijk onderzoek naar btw-fraude.

*c) Vraag of met het gebruik van aldus verzameld bewijsmateriaal bij de heffing van inkomstenbelasting het recht van de Unie ten uitvoer wordt gebracht*

54. Noch het door de belastingautoriteiten gevoerde onderzoek naar btw-carrouselfraude noch het strafrechtelijke onderzoek heeft tot een verzoek om een prejudiciële beslissing geleid.

55. Het is evenwel de vraag of uit de rechtspraak van het Hof sinds de zaak Åkerberg Fransson volgt dat een lidstaat ook uitvoering geeft aan het recht van de Unie in de zin van artikel 51, lid 1, van het Handvest wanneer voor een aanslag in de inkomstenbelasting bewijsmiddelen worden gebruikt die eerder zijn verzameld in het kader van een strafrechtelijk onderzoek naar btw-fraude.

56. Volgens vaste rechtspraak van het Hof vereist het begrip „ten uitvoer brengen van het recht van de Unie” in de zin van artikel 51, lid 1, van het Handvest dat er een verband bestaat dat verder gaat dan het dicht bij elkaar liggen van de betrokken materies of de indirecte invloed van de ene materie op de andere.<sup>28</sup>

57. Om vast te stellen of een nationale regeling het Unierecht ten uitvoer brengt in de zin van artikel 51, lid 1, van het Handvest moet onder meer worden nagegaan of zij de tenuitvoerlegging van een Unierechtelijke bepaling beoogt, wat de aard van deze regeling is en of zij niet andere doelstellingen nastreeft dan die waarop het Unierecht ziet, ook wanneer die regeling dit recht indirect kan beïnvloeden, en of er een Unierechtelijke regeling bestaat die specifiek is voor deze materie of deze kan beïnvloeden.<sup>29</sup>

58. Voor de aanname dat uitvoering wordt gegeven aan het recht van de Unie pleit alleen dat wat een eventuele inbreuk bij de bewijsgaring betreft niet relevant is waarvoor het bewijsmiddel uiteindelijk wordt gebruikt. Als er bewijsmiddelen binnen de werkingssfeer van het Unierecht zijn verzameld, kan worden aangevoerd dat in dat geval ook het gebruik van deze bewijsmiddelen door het Unierecht wordt beheerst.

59. De tenuitvoerlegging van het Unierecht door middel van de bewijsgaring zou zich dan als het ware uitstrekken tot de gebieden waarop het bewijsmateriaal wordt gebruikt, ook al vormen deze gebieden – in dit geval de heffing van inkomstenbelasting – geen Unierecht. Dit zou een uitlegging zijn die veel verder gaat dan de uitlegging van het begrip „ten uitvoer brengen van het Unierecht” in de zaak

28 Arresten van 6 maart 2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, punt 24); 10 juli 2014, Julián Hernández e.a. (C-198/13, EU:C:2014:2055, punt 34), en 6 oktober 2016, Paoletti e.a. (C-218/15, EU:C:2016:748, punt 14); zie meest recentelijk conclusie van advocaat-generaal Saugmandsgaard Øe in de zaak Associação Sindical dos Juizes Portugueses (C-64/16, EU:C:2017:395, punt 43, voetnoot 36), en conclusie van advocaat-generaal Bobek in de zaak Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, punt 45); of in de woorden van het Bundesverfassungsgericht in reactie op het arrest Åkerberg Fransson: „om ervoor te zorgen dat de lidstaten gebonden zijn door de in het Handvest van de grondrechten verankerde grondrechten van de Europese Unie volstaat het niet dat een nationale regeling een feitelijke verwijzing naar de louter abstracte werkingssfeer van het Unierecht bevat, noch dat zij louter feitelijke gevolgen voor het Unierecht heeft”, BVerfG, arrest van 24 april 2013, Antiterrordatei (1 BVR 1215/07, BVerfGE 133, 277, ECLI:DE:BVerfG:2013:rs20130424.1bvr121507, punt 91).

29 Arresten van 6 maart 2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, punt 25), en 10 juli 2014, Julián Hernández e.a. (C-198/13, EU:C:2014:2055, punt 37), alsook meest recentelijk beschikking van 7 september 2017, Demarchi Gino en Garavaldi (C-177/17 en C-178/17, EU:C:2017:656, punt 20).

Åkerberg Fransson. In die zaak werden namelijk argumenten naar voren gebracht op basis van artikel 325 VWEU en de samenhang van het strafrechtelijk onderzoek naar btw-fraude en van de doeltreffende inning van de btw. Deze redenering is niet van toepassing wanneer het gaat om de doeltreffende inning van inkomstenbelasting.

60. Nog een argument tegen deze oplossing is dat het in een situatie als die van de onderhavige zaak afhangt van het toeval of de belastingautoriteiten of de strafrechtelijke autoriteiten een onderzoek naar de ontduiking van inkomstenbelasting dan wel naar btw-fraude hebben ingesteld. In veel gevallen is btw-fraude (dat wil zeggen het niet aangeven van belastbare omzet) gekoppeld aan fraude op het gebied van de inkomstebelasting (dat wil zeggen het niet aangeven van belastbare inkomsten).

61. Indien alle latere maatregelen van de autoriteiten zouden worden geacht het recht van de Unie ten uitvoer te brengen louter op grond van het toeval dat er een onderzoek is ingesteld naar de ontduiking van inkomstenbelasting dan wel naar ontduiking van btw, zou dit in strijd zijn met de bovengenoemde rechtspraak van het Hof.<sup>30</sup>

62. In de eerste plaats hebben de lidstaten bij het vaststellen van een belastingaanslag namelijk niet tot doel uitvoering te geven aan het Unierecht. De wetgeving inzake inkomstenbelasting is evenmin bedoeld om verplichtingen uit hoofde van het Unierecht ten uitvoer te leggen, maar behoort, zoals hierboven is uiteengezet in de punten 38 en volgende, tot de bevoegdheid van de lidstaten.

63. In de tweede plaats worden met de nationale regelingen inzake de inkomstenbelasting van nature andere doelstellingen nagestreefd dan die welke het Unierecht voor ogen heeft. Hoewel de uit hoofde van artikel 325 VWEU op de lidstaten rustende verplichtingen met betrekking tot de eigen middelen van de Unie van toepassing zijn op alle delen van het nationale recht waarmee aan deze verplichtingen wordt voldaan<sup>31</sup>, zijn inkomstenbelastingen geen middelen van de Unie maar middelen van de lidstaten.

64. In de derde plaats bestaan er, met uitzondering van de in punt 39 vermelde afgeleide wetgeving, geen specifieke Unierechtelijke bepalingen met betrekking tot de inkomstenbelasting. Het zou niet redelijkerwijs te voorzien of functioneel noodzakelijk zijn als eventuele indirecte gevolgen van de btw-wetgeving voor de wetgeving inzake de inkomstenbelasting voldoende zouden zijn om aan te nemen dat het recht van de Unie ten uitvoer wordt gebracht in de zin van artikel 51, lid 1, van het Handvest.

65. Indien indirecte gevolgen van de btw-wetgeving voor de wetgeving inzake de inkomstenbelasting zouden volstaan om de toepasselijkheid van het Unierecht te rechtvaardigen, zou het praktisch onmogelijk worden om de weinige overblijvende gebieden van de inkomstenbelasting vast te stellen die uitsluitend op grond van het nationale recht moeten worden beoordeeld. Met name het niet declareren van btw-plichtige transacties gaat meestal indirect gepaard met het niet declareren van inkomsten die relevant zijn voor de inkomstenbelasting. Dat zou dus uiteindelijk de bevoegdheid voor de directe belastingen, die in de huidige ontwikkelingsfase van het Unierecht nog steeds bij de lidstaten berust, ondermijnen.

66. Bijgevolg is er geen sprake van dat het recht van de Unie ten uitvoer wordt gebracht in de zin van artikel 51, lid 1, van het Handvest wanneer voor een aanslag in de inkomstenbelasting bewijzen worden gebruikt die zijn verzameld tijdens een onderzoek naar strafbare feiten ter zake van de btw.

30 Arresten van 6 maart 2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, punt 24); 10 juli 2014, Julián Hernández e.a. (C-198/13, EU:C:2014:2055, punt 34), en 6 oktober 2016, Paoletti e.a. (C-218/15, EU:C:2016:748, punt 14).

31 Conclusies van advocaat-generaal Bobek in de zaak Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, punten 26-65) en de zaak Dzivev e.a. (C-310/16, EU:C:2018:623, punt 68).

67. Zoals advocaat-generaal Saugmandsgaard Øe terecht heeft opgemerkt, betekent dit evenwel niet dat er lacunes zijn in de bescherming van de rechten van de burgers van de Unie. Met betrekking tot de heffing van inkomstenbelasting blijven zij toegang hebben tot nationale rechtsmiddelen ter bescherming van hun nationale grondrechten, en als deze rechtsmiddelen zijn uitgeput, kunnen zij beroep instellen bij het Europees Hof voor de Rechten van de Mens.<sup>32</sup>

### 3. Voorlopige conclusie

68. Samenvattend stel ik vast dat het Handvest *ratione materiae* niet van toepassing is. Het Hof is bijgevolg niet bevoegd om uitspraak te doen op de verzoeken om een prejudiciële beslissing.

## VII. Subsidiar: inhoudelijke beoordeling van de prejudiciële vraag

69. Voor het geval dat het Hof er alsnog van uitgaat dat het bevoegd is en dat bij de heffing van inkomstenbelasting het recht van de Unie ten uitvoer wordt gebracht, wenst het Hof van Cassatie in wezen te vernemen of artikel 47 van het Handvest zich verzet tegen het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal dan wel toestaat dat de nationale rechter dergelijk bewijsmateriaal beoordeelt. Met name verzoekt het Hof van Cassatie in dit verband om verduidelijking van de relevante passages in het arrest *WebMindLicenses*.<sup>33</sup>

70. Het arrest *WebMindLicenses* had betrekking op het vereiste dat bij het gebruik van bewijs ter onderbouwing van een beslissing waarmee uitvoering wordt gegeven aan het recht van de Unie (in dit geval de heffing van btw) de door het Unierecht en met name het Handvest gewaarborgde rechten niet zijn geschonden.<sup>34</sup>

71. In dit verband heeft het Hof geoordeeld dat aan dat vereiste is voldaan wanneer de rechterlijke instantie waarbij beroep is ingesteld tegen deze beslissing gemachtigd is te controleren of het bewijs waarop deze beslissing steunt, is verkregen in overeenstemming met de door het Unierecht gewaarborgde rechten.<sup>35</sup>

72. Het Hof heeft zich in het arrest *WebMindLicenses* derhalve alleen uitgesproken over het feit dat de nationale rechter de rechtmatigheid van een dergelijke bewijsgaring moet nagaan. Anders dan wat eisers betogen, blijkt daaruit evenwel niet of een inbreuk bij de bewijsgaring automatisch leidt tot een uitsluiting van verkregen bewijsmateriaal of dat de nationale rechter dit mag beoordelen.

73. In dit verband zij er in de eerste plaats op gewezen dat het recht van de Unie niet voorziet in regels voor het verzamelen en gebruiken van bewijs in het kader van strafrechtelijke procedures ter zake van de btw. Dat betekent dat dit in beginsel tot de bevoegdheid van de lidstaten behoort.<sup>36</sup> Strafrechtelijke procedures tegen inbreuken ter zake van de btw vallen bijgevolg onder de procedurele en institutionele autonomie van de lidstaten. Dit geldt des te meer voor het gebruik van bewijsmiddelen met het oog op de heffing van inkomstenbelasting indien deze bewijsmiddelen zijn verzameld in het kader van een onderzoek naar strafbare feiten ter zake van de btw.

32 Conclusie van advocaat-generaal Saugmandsgaard Øe in de zaak *Commissie/Hongarije (Vruchtgebruik op landbouwgrond)* (C-235/17, EU:C:2018:971, punt 109).

33 Arrest van 17 december 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, punt 86-89).

34 Zie arrest van 17 december 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, punt 87).

35 Arrest van 17 december 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, punt 88).

36 Zie arresten van 17 december 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, punt 65); 2 mei 2018, *Scialdone* (C-574/15, EU:C:2018:295, punt 25), en 17 januari 2019, *Dzivev e.a.* (C-310/16, EU:C:2019:30, punt 24).

74. Wanneer uitvoering wordt gegeven aan het recht van de Unie, wordt deze autonomie echter beperkt door de grondrechten, het evenredigheidsbeginsel en de beginselen van gelijkwaardigheid en doeltreffendheid.<sup>37</sup>

75. Tegen deze achtergrond zijn er evenwel geen aanwijzingen dat de beginselen van gelijkwaardigheid en doeltreffendheid zich verzetten tegen een beoordeling door de nationale rechter wanneer er een verbod op verkregen bewijsmateriaal wordt vastgesteld.

76. Er is ook geen bewijs voor een schending van de grondrechten. Artikel 47 van het Handvest leidt niet automatisch tot een uitsluiting van bewijsmateriaal.

77. Het Hof heeft reeds vóór de inwerkingtreding van het Handvest en onder verwijzing naar de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens<sup>38</sup> geoordeeld dat de toelaatbaarheid van een onrechtmatig verkregen bewijsmiddel niet principieel en in abstracto kan worden uitgesloten, maar dat het aan de nationale rechter staat de door hem verkregen bewijzen te beoordelen.<sup>39</sup>

78. De grondrechten worden het best in aanmerking genomen door de evenredigheid van de maatregel per geval te onderzoeken, zoals het geval is bij de beoordeling door de nationale rechterlijke instanties (bijvoorbeeld volgens de Belgische fiscale Antigoon). In dit verband heeft het Hof in een zaak die verband houdt met de vaststelling van een lijst van persoonsgegevens met het oog op de belastingheffing geoordeeld dat de nationale rechterlijke instanties per geval dienen na te gaan of factoren die pleiten voor een rechtmatig belang bij eventuele vertrouwelijkheid van de betrokken lijst zwaarder wegen dan het belang bij bescherming van de rechten van particulieren.<sup>40</sup>

79. In een geval als dat van de onderhavige zaak moet de nationale rechter bij zijn beoordeling per geval vooral rekening houden met de vraag op welke bepaling inbreuk is gemaakt en van welke aard deze inbreuk is. In dit verband moet in aanmerking worden genomen dat een Belgische rechter aanwezig was bij de inbeslagneming van de bewijsmiddelen door de Luxemburgse rechter, wat betekent dat er mogelijk „slechts” sprake is van een inbreuk op het Benelux-verdrag, wat niet automatisch schending van artikel 7 van het Handvest oplevert.

80. Derhalve staat artikel 47 van het Handvest niet in de weg aan een nationale regeling krachtens welke een nationale rechter die moet beslissen of een bewijsmiddel dat in strijd met het Unierecht is verkregen in een onderzoek naar strafbare feiten ter zake van de btw mag worden gebruikt voor de heffing van inkomstenbelasting, een beoordeling moet maken en daarbij met name rekening moet houden met de aard van de inbreuk.

## VIII. Conclusie

81. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging te verklaren dat het niet bevoegd is om uitspraak te doen over de prejudiciële vraag van het Belgische Hof van Cassatie.

37 Zie in die zin arresten van 2 mei 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, punt 29), en 17 januari 2019, Dzivev e.a. (C-310/16, EU:C:2019:30, punt 30).

38 EHRM, arresten van 18 maart 1997, Mantovanelli tegen Frankrijk (CE:ECHR:1997:0318JUD002149793, §§ 33 en 34), en 25 maart 1999, Pélissier en Sassi tegen Frankrijk (CE:ECHR:1999:0325JUD002544494, § 45).

39 Zie arrest van 10 april 2003, Steffensen (C-276/01, EU:C:2003:228, punt 75).

40 Arrest van 27 september 2017, Puškár (C-73/16, EU:C:2017:725, punt 97).