

UNIVERSITEIT GENT

FACULTEIT ECONOMIE EN BEDRIJFSKUNDE

ACADEMIEJAAR 2014 – 2015

Onrechtmatig verkregen bewijs, Antigoon in het fiscaal recht

Masterproef voorgedragen tot het bekomen van de graad van

Master of Science in de Handelswetenschappen

Sander Schreel

onder leiding van

Mr. De Meyere



UNIVERSITEIT GENT

FACULTEIT ECONOMIE EN BEDRIJFSKUNDE

ACADEMIEJAAR 2014 – 2015

Onrechtmatig verkregen bewijs, Antigoon in het fiscaal recht

Masterproef voorgedragen tot het bekomen van de graad van

Master of Science in de Handelswetenschappen

Sander Schreel

onder leiding van

Mr. De Meyere

VERTROUWELIJKHEIDSCLAUSULE

PERMISSION

Ondergetekende verklaart dat de inhoud van deze masterproef mag geraadpleegd en/of gereproduceerd worden, mits bronvermelding.

Sander Schreel

WOORD VOORAF

Het schrijven van deze thesis vormt het sluitstuk van mijn opleiding accountancy en fiscaliteit aan de Universiteit Gent. Het gaf mij de opportuniteit om een laatste leerrijke uitdaging aan te gaan. Ik ben dan ook mijn ouders zeer dankbaar om mij de kans te geven deze opleiding te mogen volgen.

Voor wat betreft mijn masterproef zou ik in eerste instantie mijn dank willen uiten aan mijn promotor L. De Meyere voor het nalezen van mijn werk en zijn begeleiding bij het gekozen onderwerp.

Ik zou ook graag mijn broer Arne Schreel willen bedanken voor zijn hulp met de lay-out van dit werk. Verder zou ik ook mijn vader Ludo Schreel willen bedanken voor het nalezen en verbeteren.

Als laatste ben ik mijn directe omgeving dankbaar voor de steun en motivatie die zij mij gegeven hebben.

INHOUDSOPGAVE

Vertrouwelijkheidsclausule I
Woord vooraf II
Inhoudsopgave III
Gebruikte afkortingen VI
Inleiding 1
1 Onrechtmatig verkregen Bewijs in het strafrecht 2
1.1 Inleiding 2
1.2 Situering 2
1.3 Definiëring begrip 'onrechtmatig verkregen bewiijs' 2
1.4 Gronden 3
1.4.1 Plegen van een misdrijf 3
1.4.2 Miskenning van een regel van strafprocesrecht 4
1.4.3 Schending van het recht op privacy 4
1.4.4 Miskenning van het recht van verdediging 4
1.4.5 Miskenning van het recht op menselijke waardigheid 5
1.5 Evolutie doorheen de tijd 5
1.6 Antigoon 8
1.6.1 Het Antigoonarrest 8
1.6.2 De uitsluitingsgronden 9
1.6.2.1 Schending van een op straffe van nietigheid voorgeschreven vormvoorwaarde 9
1.6.2.2 Aantasting van de betrouwbaarheid van het bewijs 10
1.6.2.3 Het gebruik van het onrechtmatig verkregen bewijs is in strijd met het recht op een eerlijk proces 11
1.6.3 Verdere uitwerking van het derde Antigoon-criterium 11
1.6.4 Bijkomende uitsluitingsgrond? 13
1.6.5 Gevolgen van de Antigoon-rechtspraak 14
1.6.5.1 De relativeringen van de vroegere bewijsuitsluitingsregel na Antigoon-rechtspraak 14
1.6.5.2 'The Fruits of the poisons tree'- doctrine 15
1.6.5.3 Zuivering van nietigheden door de onderzoeksgerechten 16
1.6.6 Wettelijke verankering van *Antigoon*-criteria 17
1.6.7 Toepassing van de antigoon-rechtspraak in de praktijk 18
1.6.8 Evaluatie 19
2 Onrechtmatig verkregen bewijs in het fiscaal recht 20
2.1 Inleiding 20

2.2 Situering 21
2.3 Definiëring Begrip 'onrechtmatig verkregen bewijs' 21
2.4 Soorten onrechtmatig verkregen bewijs 21
2.4.1 Onrechtmatig verkregen bewijs ingevolge een handeling strijdig met een materiële wet 21
2.4.1.1 Bewijs verkregen naar aanleiding van het plegen van een misdrijf 22
2.4.1.2 Bewijs verkregen naar aanleiding van een materiële wetsovertreding 23
2.4.2 Onrechtmatig verkregen bewijs ingevolge een handeling strijdig met een formele wet .. 27
2.4.3 Onrechtmatig verkregen bewijs ingevolge een handeling strijdig met de algemene rechtsbeginselen en fundamentele grondrechten 27
2.5 De toepassing van de bewijsuitsluitingsregel in fiscale zaken 29
2.5.1 Rechtsgrond voor de bewijsuitsluiting in fiscale zaken 29
2.5.2 Fiscale toepasbaarheid van de strafrechtelijke grondslag(en) van de exclusionary rule ... 29
2.5.3 Geen algemeen wettelijk of algemeen rechtsbeginsel 30
2.5.4 De beginselen van behoorlijk bestuur als algemene rechtsgrond voor de bewijsuitsluiting 31
2.5.5 De algemene regel van de bewijsuitsluiting 32
2.6 Bruikbaarheid van onrechtmatig verkregen bewijs uit strafzaken in fiscale zaken 33
2.6.1 De KB-Lux-zaak 33
2.6.1.1 Cassatie 31 mei 2011 35
2.6.2 Besluit 36
3 Antigoon in het fiscaal recht 37
3.1 Algemeen 37
3.2 Toepassing Antigoon-rechtspraak in burgerlijke zaken 38
3.3 Stand van zaken in de rechtspraak 39
3.4 uitsluitingsgronden in de rechtsleer voor toepassing *Antigoon*-doctrine in fiscale zaken 42
3.4.1 Niet-toepasselijkheid van artikel 6 EVRM op fiscale geschillen 42
3.4.2 De uitsluiting van het onrechtmatig bewijs volgt uit de rol van de administratie in een rechtstaat 43
3.4.3 Sanctie onrechtmatig verkregen bewijs 43
3.5 Arrest Hof van Cassatie 22 mei 2015 44
3.5.1 Vergelijking criteria met *Antigoon*-criteria in strafrecht 46
3.5.2 Praktijktoepassingen 48
3.6 Quo vadimus? 50
4 Besluit 52
Lijst met geraadpleegde werken VIII
Wetgeving VIII
Wetboeken VIII

Wetsontwerpen en adviezen VIII
Koninklijke besluiten VIII
Commentaren VIII
Rechtspraak VIII
EHRM VIII
Grondwettelijk hof VIII
Hof van Cassatie IX
Hof van Beroep XI
Rechtbank van eerste aanleg XII
Arbeidshof XIII
Nederlandse rechtspraak XIII
Parlementaire vragen XIII
Parlementaire stukken XIII
Tijdschriften XIV
Kranten XVII
Boeken XVII
Internetbronnen XVIII

GEBRUIKTE AFKORTINGEN

Afl.	Aflevering
AFT	Algemeen fiscaal tijdschrift
Arr.Cass.	Arresten van het Hof van Cassatie
Art.	Artikel
BBI	Bijzondere belastinginspectie
BTW	Belasting over de toegevoegde waarde
Bull.	Bulletin des arrêts de la Cour de cassation
BUPO verdrag	Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten
Cass.	Hof van Cassatie
CLO	Central Liaison Office
Com.IB	Commentaar op het Wetboek van de Inkomstenbelasting 1992
EHRM	Europees Hof voor de Rechten van de Mens
Enz.	Enzovoort
Ev.	En volgende
EVRM	Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens
Fisc.koer.	De fiscale actualiteit
Fisc.Act.	De fiscale actualiteit
FJF	Fiscale jurisprudentie
Gw.	Grondwet
GwH	Grondwettelijk Hof
IVBPR	Internationaal Verdrag inzake Burgerrechten en Politieke Rechten
JDF	Journal de droit fiscal
Jura Falc.	Jura Falconis
KB	Koninklijk Besluit
KI	Kamer van inbeschuldigingstelling
M.i.	Mijns inziens
Nr.	Nummer
P.	Pagina
Parl. St.	Parlementair Stuk

Pas.	Pasicrisie belge
RABG	Rechtspraak Antwerpen Brussel Gent
Rb.	Rechtbank van eerst aanleg
Red.	Redacteur
RVA	Rijksdienst voor Arbeidsvoorziening
RW	Rechtskundig weekblad
Sv.	Wetboek van Strafvordering
Sw.	Strafwetboek
T.F.R	Tijdschrift voor fiscaal recht
T.Strafr.	Tijdschrift voor strafrecht
Vr.	Vraag
WBTW	Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde
WIB92	Wetboek Inkomstenbelasting 1992
W. Reg	Wetboek der registratierechten
W. Succ.	Wetboek der successierechten

INLEIDING

In België geniet elke beklaagde van het vermoeden van onschuld, dit volgens artikel 6, lid 2, EVRM en artikel 14.2 I.V.B.P.R. Wat bewezen moet worden is zijn schuld, niet zijn onschuld. De rechter zal dit doen aan de hand van bewijzen. Bewijzen bestaat erin de nodige gegevens bijeen te brengen en die op een rationele wijze voor te stellen aan degene die moet beslissen. Bewijzen beogen het achterhalen en vaststellen van de waarheid. De voornaamste functie van het bewijs is dan ook de rechter te overtuigen met afdoende mate van zekerheid van schuld of onschuld omtrent het misdrijf waarvan de beklaagde verdacht wordt.

Lang niet alle bewijzen worden op een even rechtmatige manier verkregen. In België werd er initieel voor gekozen om alle onrechtmatig verkregen bewijs te weren uit de debatten. Hiervoor bestaat echter geen wettelijke grondslag. In het eerste deel zal besproken worden hoe men in de rechtsleer omgaat met onrechtmatig verkregen bewijs in het strafrecht. Vooraleer het *Antigoon*-arrest en de gevolgen hiervan besproken wordt, zal eerst de evolutie en de gronden besproken worden inzake onrechtmatig verkregen bewijs. Daarna volgt het befaamde *Antigoon*-arrest met daarin een diepere analyse van de uitsluitingsgronden. Het eerste deel wordt afgesloten met de gevolgen van het arrest en met een evaluatie ervan.

In het tweede deel van deze uiteenzetting volgt een bespreking hoe wordt omgegaan met onrechtmatig verkregen bewijs in het fiscaal recht. Hier wordt onder andere ook gesproken over de soorten onrechtmatig verkregen bewijzen, de toepassing en de bruikbaarheid van onrechtmatig verkregen bewijs uit strafstaken in fiscale zaken.

In het laatste deel van deze uiteenzetting wordt de *Antigoon*-leer in fiscale zaken besproken. Te beginnen met een analyse van de situatie bij burgerlijke zaken en hoe de stand van zaken is in de rechtspraak bij fiscale zaken. Daarvoor wordt onder andere gekeken naar het welbekende KB-lux dossier. Dit om uiteindelijk te trachten een antwoord te formuleren op de onderzoeksvraag: "*Is de Antigoon-leer uit het strafrecht met betrekking tot het lot van onrechtmatig verkregen bewijs ook toepasbaar in het fiscaal recht?"*

Deze vraag zal ten delen beantwoord kunnen worden met het sluitstuk van dit werk: het arrest van het Hof van Cassatie van 22 mei 2015. Een arrest dat zal zorgen voor een ware omkeer in de discussie van de *Antigoon*-doctrine in fiscale zaken. Hier wordt door de hoogste rechtbank van ons land namelijk geopteerd om de *Antigoon*-toets toe te passen in fiscale zaken.

De uiteenzetting eindigt met een aantal praktijktoepassingen ingevolge dit nieuw arrest en met de vraag waar we nu heen gaan met de *Antigoon*-leer in fiscale zaken.

1 ONRECHTMATIG VERKREGEN BEWIJS IN HET STRAFRECHT

1.1 INLEIDING

Eén van de moeilijkste vraagstukken in het strafprocesrecht is hoe er moet omgegaan worden met onrechtmatig verkregen bewijs.[1] Een strafproces heeft als doel de waarheid aan het licht te brengen. Er moet dus een juist evenwicht gevonden worden tussen efficiëntie en de bescherming van de samenleving enerzijds en anderzijds het scheppen van procedurele waarborgen voor de verdachte.[2] In België heeft de rechtsleer gekozen om onrechtmatig verkregen bewijs te sanctioneren met als *ultimum remedium* de bewijsuitsluiting.[3] Hiervoor bestaat er echter geen wettelijke grondslag. Aangezien er geen wetsartikel bestaat wat onrechtmatig bewijs precies is zal het begrip vooral gedefinieerd worden aan de hand van uitspraken van het Hof van Cassatie. De grootste wijzing kwam er met het arrest van 14 oktober 2003 van het Hof van Cassatie.[4] Hier werd een overgaan gemaakt van bewijsuitsluiting als algemene regel naar bewijsuitsluiting als uitzondering.

1.2 SITUERING

In België geldt er in principe een systeem van vrije bewijs voering in het strafrecht.[5] Dit wil zeggen dat in beginsel alle bewijsmiddelen zijn toegelaten.[6] De bodemrechter beoordeelt op onaantastbare wijze de bewijswaarde van de hem op regelmatig overgelegde gegevens waarop hij zijn overtuiging grondt en waarover de partijen tegenspraak kunnen voeren.[7]

Het is dus wel vereist dat bewijzen op een rechtmatige manier zijn verkregen. Een bewijs is volgens het Belgisch recht in principe onrechtmatig indien dit element verkregen is mits schending van materiële of formele wettelijke voorschriften of met miskenning van een algemeen rechtsbeginsel.[8] Er moet dus in de eerste plaats worden nagegaan of een bewijs onrechtmatig verkregen is en de eventuele sanctie op de begane onrechtmatigheid.[9]

1.3 DEFINIËRING BEGRIP 'ONRECHTMATIG VERKREGEN BEWIJS'

Wat precies moet worden begrepen onder het begrip '*onrechtmatig verkregen bewijs'* blijft tot vandaag voor discussie vatbaar. Om het concept van de onrechtmatige bewijsverkrijging te omlijnen wordt vaak teruggegrepen naar abstracte begrippen waarvan de inhoudelijk juridische draagwijdte in de praktijk niet altijd even duidelijk is.[10] Zo zou bewijsmateriaal niet mogen worden verkregen door een handeling

[1] L. HUYBRECHTS, "Het door de aangever onrechtmatig verkregen bewijs", noot onder Cass. 17 januari 1990, *RW* 1990-1991, afl. 464
[2] R. VERSTAETEN en S. DE DECKER, "Antigoon sluit de achterpoort, maar opent een raam", *T. Strafr. 2005, 294*
[3] P. TRAEST, *Het bewijs in strafzaken*, Gent, *Mys & Breesch*, 1992, 342
[4] F. SCHEURMANS, "De nieuwe cassatierechtspraak inzake de sanctionering van het onrechtmatig verkregen bewijs: doorbraak of bres?", noot onder Cass. 14 oktober 2003, *RABG* 2004, afl. 6
[5] R. DE CORTE, "De achterkant van de privacy, kan het beroep op privacy leiden tot straffeloosheid", NjW 2003, 809; P. TRAEST, *Het bewijs in strafzaken*, Gent, *Mys & Breesch*, 1992, 177.
[6] R.VERSTAETEN en F. VERBRUGGEN, *Strafrecht en strafprocesrecht voor Bachelors,* Antwerpen, Maklu, 2007, 334
[7] S. BERNEMAN, "Sanctionering van onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal: een inleiding tot het Antigoon-arrest van 14 oktober 2003", *T.Strafr.* 2004, afl. 2, p. 20
[8] L. ARNOU, "Toelaatbaarheid van bewijs in strafzaken en het recht van verdediging", *R.Cass.* 1997, 11
[9] C. VAN DEN WYNGAERT, "Strafrecht en strafprocesrecht in hoofdlijnen" Antwerpen-Apeldoorn, *Maklu*, 2009, 1213
[10] M. MAUS., *De fiscale controle*, Brugge, Die Keure 2005, p. 50

strijdig met de algemene rechtsbeginselen die het strafprocesrecht beheersen[11] of door een handeling die ingaat tegen de door de E.V.R.M gewaarborgde rechten[12]. Bewijsmateriaal dat verkregen is met miskenning van de waardigheid voor het gerecht of de loyaliteit in de bewijsvoering is niet aanvaardbaar, alsook het bewijs verkregen door onwettige of deloyale bewijsprocédés of met slinkse middelen.[13] Er is in ieder geval geen enkel wetsartikel gewijd aan de inhoudelijke definiëring van het onrechtmatig verkregen bewijs. De concrete invullen is voornamelijk het werk geweest van de rechtspraak van het Hof van Cassatie die gepoogd heeft aan de hand van enkele criteria tot een conceptuele aflijning te komen van het begrip.[14]

1.4 GRONDEN

1.4.1 Plegen van een misdrijf

Het plegen van een misdrijf met het oog op het bekomen van een bepaald bewijselement, zonder onderscheid voor privépersonen of voor overheidsagenten, kan leiden tot de onrechtmatigheid van het bewijs. Deze volgt uit de materieelrechtelijke verbodsbepaling uit het strafrecht. [15] Zo zijn er in de rechtsleer verschillende voorbeelden van misdrijven waaruit de verkregen bewijzen onregelmatig zijn verklaard. Zo is bewijs verkregen door het plegen van een eigendomsmisdrijf onrechtmatig. Dit kan gebeuren door het zich verschaffen van bewijsmateriaal via diefstal, verduistering, een oplichting of een door afpersing te plegen. [16] Ambtenaren die belast zijn met opsporingsbevoegdheid, die zonder bevel van de overheid en zich buiten de door de wet bepaalde gevallen toegang verschaffen tot een woning, kunnen zich schuldig maken aan woonstschennis. [17] Deze verkregen bewijzen worden aldus als onrechtmatig geacht. [18] Verder bestraft artikel 460 uit het strafwetboek de schending van het geheim van een aan een postoperator toevertrouwde brief. Hierdoor zal dit leiden tot de onrechtmatigheid van het bewijs. [19] Dit is enkel voor de periode dat de brief aan de post is toevertrouwd dat de bescherming van het briefgeheim geldt.[20] Bij een schending van het beroepsgeheim leidt dit in de meeste gevallen tot de onrechtmatigheid van een bewijs.[21] [22] Doch zijn er ook gevallen waar er een schending van het beroepsgeheim werd begaan maar waar de onrechtmatigheid werd opgeheven door de aanneming van de rechtvaardigingsgrond van noodtoestand.[23] Een ander geval waar het beroepsgeheim niet speelt is wanneer een advocaat als mededader of medeplichtige vervolgd wordt. In deze situatie kunnen alle documenten, zonder rekening te houden met het beroepsgeheim, die betrekking hebben op het misdrijf in beslag genomen worden. [24] Daaruit volgt dat personen die niet onderworpen zijn aan het

[11] PH. TRAEST, "Wanneer is het door een derde verkregen bewijs ontoelaatbaar?", noot onder Cass. 4 januari 1994, *Rec. Cass*. 1994, 74
[12] A. DE NAUW, "Les règles d'exclusion relatives à la preuve en procédure pénale Belg", *R.D.P.* 1990, 709
[13] F. HUTSEBAUT, "Het onrechtmatig verkregen bewijs en zijn gevolgen", *Strafrecht voor rechtspractici,* Leuven Acco, 1991, 83
[14] M. MAUS., *De fiscale controle*, Brugge, Die Keure 2005, p. 51
[15] R. VERSTRAETE, *Handboek strafvordering*, Antwerpen, Malku, 2005, p. 854
[16] Cass. , 16 september 1974, *Pas*. , 1975, I , p. 48; Corr. Nijvel, 7 januari 1976, *J.T.*, 1976, p. 191
[17] Art. 439 Sw
[18] Cass. 20 december 1978, *Pas*. , 1979, I, p. 737
[19] Corr. Brussel, 18 april 1986, R.W., 1987-88, 60, noot L. HUYBRECHTS; Corr. Brussel, 16 maart 1988, *J.T.*, 1989, p. 569, noot O. KLEES; vgl. Cass., 18 juni 1962, *Pas*., 1962,I, p. 1176
[20] Art. 460 Sw
[21] Cass., 14 juni 1965, *Pas*., 1965, I, p. 1102; Cass. 29 mei 1986, *A.C.*, 1985-86, 1329, *J.T.*, 1987, p. 331, noot P. LAMBERT, *R.W.*, 1986-87, P. 1027; Gent, 5 januari 1971, *R. W.*, 1970-71, p. 1714
[22] Art. 458 Sw
[23] Cass., 13 mei 1987, *A.C.*, 1986-87, nr. 535, zie ook COOPMAN, B. en DAUGINET, V., "Beroepsgeheim en onrechtmatige bewijsverkrijging", *P.& B.*, 1997, p.127
[24] Corr. Brussel 29 maart 2001, *J.T.* 2001, p. 617, noot P. LAMBERT; Cass. 9 juni 2004, *A.R.* nr. P.04.0424.F

beroepsgeheim of gelijkaardige bepalingen, al hun inlichtingen bekend kunnen gemaakt worden met schending van een contractuele of zelfs wettelijke discretieplicht, wel in rechte kunnen gebruikt worden als bewijs. [25]

1.4.2 Miskenning van een regel van strafprocesrecht

Ook de procedure voorschriften moeten nageleefd worden om de rechtmatigheid van het bewijs te handhaven bij het onderzoek van een zaak. [26] Daaruit volgt dat bewijzen verkregen door huiszoekingen die niet volgens de substantiële of op straffe van nietigheid voorgeschreven wettelijke regels gedaan zijn onregelmatig zijn.[27] De beklaagden moeten kunnen nagaan of de procedurele regels werden nageleefd. Zo is er een rechtspraak van het Hof van Cassatie dat stelt dat de beklaagde enkel de regelmatigheid van de huiszoeking kan nagaan indien het huiszoekingsbevel zich in het strafdossier bevindt. Bewijsstukken die werden gevonden bij een huiszoeking die niet in het strafdossier zitten zijn bijgevolg onrechtmatig. [28]

1.4.3 Schending van het recht op privacy

De clausule van het tweede lid van artikel 8 van het E.V.R.M stelt dat de overheid bewijsmateriaal kan vergaren door schending van het recht op privacy op voorwaarde dat de beperking is voorzien in de nationale wetgeving en dat het noodzakelijk is om het belang van de veiligheid of het economisch welzijn van het land, de openbare veiligheid, de openbare orde, gezondheid of zedelijkheid of de bescherming van de rechten en vrijheden van anderen.[29] Onrechtmatig bewijs volgt uit het niet voldoen aan de deze voorwaarden.

1.4.4 Miskenning van het recht van verdediging

Onregelmatigheden tot het vergaren van bewijzen situeren zich vooral tijdens de onderzoeksfase. De rechter moet dan ook tijdens de vonnisfase oordelen over het eerlijk karakter van het proces omdat het recht van verdediging zich vooral tijden deze fase zou kunnen miskennen. Anders zou de rechter het eerlijk karakter van heel het proces kunnen ondermijnen.[30] Zo zal het bewijs verkregen van een verdacht door deze te ondervragen onder eed, beschouwd worden als onrechtmatig want dit is een schending van het recht van verdediging.[31] Tevens als onrechtmatig te beschouwen zijn de bewijzen die voortvloeien uit verklaringen door de belofte dat geen strafrechtelijke vervolging zou volgen en zou zorgen voor een mildere fiscale behandeling van de zaak. [32] Het zelfde geldt indien onderzoekers zouden dreigen met strafsancties indien de verdachte incorrecte verklaringen zou verstrekken. De onrechtmatigheid van deze gegevens volgt uit de schending van de zwijgplicht en het non-incriminatierecht. [33]

---

[25] L. HUYBRECHTS, *Het zaken-,bank- en beroepsgeheim in het strafproces*, Ondernemingsstrafrecht, Brugge, Die Keure, 1999, p. 98

[26] R. VERSTRAETEN, *Handboek strafvordering*, Antwerpen, Malku, 2005, p. 857

[27] Cass., 16 juni 1987, *A.C.,* 1986-87, nr. 627; Corr. Nijvel, 4 februari 1988, *J.L.M.B.*, 1988, p. 633

[28] Cass., 24 april 1996, R. Cass., 1997, 15, noot L. ARNOU

[29] Art. 8 E.V.R.M

[30] R. VERSTRAETEN, *Handboek Strafvordering, Antwerpen*, Maklu, 2007, p. 861

[31] Cass., 9 december 1997, *P & B.*, 1998, 275; Cass., 16 september 1998, *J.L.M.B.*, 1998, 1340, *J.T.,* 1998, 656, *R.D.P.* 1999, p. 106

[32] Cass. 13 mei 1986, *A.C.* 1985-86, nr. 558, concl. Adv. Gen. DU JARDIN; vgl Antwerpen 16 november 1990, *R.W.* 1990-91, p. 964

[33] Cass. 13 januari 1999, *P & B* 1999, p. 323

1.4.5 Miskenning van het recht op menselijke waardigheid

Miskenning van het recht op menselijke waardigheid sluit nauw aan bij art. 3 E.V.R.M., art. 7 I.V.B.P.R. en art. 417*bis,* 3° uit het Strafwetboek dat stelt dat elke onterende behandeling strafbaar is. Meer specifiek bedoelt men elke behandeling die in de ogen van het slachtoffer of van derden een ernstige krenking of aantasting van de menselijke waardigheid uitmaakt. [34] De gevolgen zijn naast het onrechtstreeks sanctioneren via de bewijsuitsluiting ook dat ze aanleiding kunnen geven tot vervolging van de gedragingen. [35]

1.5 EVOLUTIE DOORHEEN DE TIJD

Een analyse van de strafrechtspraak toont dat het lot van onrechtmatig verkregen bewijs in strafzaken steeds in evolutie is.[36] De grondslag van het ontstaan van de leer van onrechtmatig verkregen bewijs vindt wellicht zijn oorsprong in een arrest van het Hof van Cassatie van 10 december 1923.[37] De uitsluitingsregel werd echter voor het eerst toegepast in een arrest van het Hof van Cassatie van 12 maart 1923.[38] Het Hof stelde daarin : " Attendu *qu'on ne saurait tenir compte de constatations faites en dehors des règles protectrices de l'inviolabilité du domicile".*[39] Onrechtmatige bewijzen moeten worden verwijderd en mogen op geen enkele wijze bijdragen tot de overtuiging van de rechter.[40] In hetzelfde jaar bekrachtigde het Hof van Cassatie deze regel in zijn arrest van 10 december 1923.[41] In deze zaak stelde advocaat-generaal P. Leclerq dat "*les agents, chargés de cette police ne peuvent, dans l'accomplissement de cette mission, précisément parce qu'ils n'existent que pour faire respecter la loi, accomplir aucune action illégale".* Deze conclusie wordt aanzien als de basis waarop de leer van de onrechtmatige bewijsverkrijging is ontstaan.[42] Hier werd ook de basis gelegd voor wat men in rechtsleer de "exclusionary rule" noemt. Dit wil zoveel zeggen dat ook de vruchten van onrechtmatig verkregen bewijs uitgesloten moet worden uit de bewijsvoering, omdat het Hof van Cassatie in zijn arrest duidelijk maakt dat onrechtmatig verkregen bewijs noch rechtstreeks, noch onrechtstreeks tot de bewijsvoering kan gelden.[43] Deze conclusie heeft de rechtspraak verschillende jaren beheerst met betrekking tot onrechtmatig verkregen bewijs. Dit komt tot uiting in verschillende arresten waarbij het Hof van Cassatie bewijzen als onrechtmatig bestempelt als gevolg van een onwettig overheidsoptreden.[44] Het is duidelijk dat in de beginfase van de evolutie van de rechtspraak met betrekking tot het leerstuk van het onrechtmatig verkregen bewijs er een zeer strenge houding heerst. Een enkele wetsovertreding ongeacht deze een strafwet breekt of niet kon leiden tot een onrechtmatig bewijs.[45] Doch wordt niet

[34] Art. 417*bis,* 3° Sw
[35] R. VERSTRAETEN, *Handboek strafvordering*, Antwerpen, Malku, 2005, p. 850
[36] M. MAUS, *Fiscale sanctionering*, Brugge, Die Keure, 2015, p. 281
[37] Cass. 12 maart 1923, *Pas.* 1923, I, p. 233
[38] *Ibid*
[39] Cass. 10 december 1923, *Pas.* 1924, I, p. 66
[40] S. BERNEMAN, "L'admissibilité de la preuve dans une système continental: le modèle belge*", RDPC* 2007, afl. 298, p. 313-314
[41] Cass. 10 december 1923, *Pas*. I, p. 66-67
[42] J. ROSELETH & J. PEETERS; *Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscalibus,* Fiscaal Praktijkboek Directe belastingen 2010-2011, Kluwer, 2010, p. 354
[43] A. DE NAUW, "Les règles d'exclusion relatives à la preuve en procédure pénale Belg",*RDP* 1990, p. 722; F. HUTSEBAUT, "Strafrecht voor rechtspractici", Leuven, Acco, 1991, p. 93
[44] Cass. 23 april 1956, *Pas*. 1956, I, p. 887; Cass. 13 oktober 1952, Arr. Verbr. 1953, 50; Cass. 2 september 1948, Arr.Verbr. 1948, 418; Cass. 24 mei 1948, Arr. Verbr. 1948, 287; Cass. 8 januari 1945, *Pas*. 1945, I, p. 81
[45] M. MAUS, *Handboek fiscale sanctionering*, Brugge, Die Keure, 2015, p. 276

enkel materiële wetsovertredingen bedoeld maar ook formele wetsinbreuken.[46] Hierbij moet wel opgemerkt worden dat de rechtspraak enkel een standpunt in nam voor onrechtmatig bewijsvergaring door de overheid, over onrechtmatige bewijsvergaring door derden bleef het in de rechtspraak windstil.[47]

De verandering hieromtrent kwam er voor het eerst na een arrest van het Hof van Cassatie van 2 mei 1960. [48] In dit arrest werd voor het eerst aanvaard dat ook onderzoekshandelingen die strijdig zijn met de waardigheid van het ambt ook tot de onrechtmatigheid van het bewijsstuk kan leiden. Er werd dus niet enkel de strikte interpretatie gevolgd van de onrechtmatigheid als onwettigheid van onwettige onderzoekshandelingen.[49] Het begrip "de waardigheid van het ambt van onderzoeksrechter" door het Hof van Cassatie werd echter nog niet gepreciseerd. Wel is het duidelijk dat het Hof van Cassatie een ruimere draagwijdte dan de loutere wetsovertreding, aan het begrip onrechtmatig verkregen bewijs wou geven.

In het arrest van 29 oktober 1962 ging het Hof van Cassatie nog een stap verder.[50] Daarin stelde het Hof dat bewijsmiddelen die het gevolg waren van een delictuele actie van een particulier noch rechtstreeks, noch onrechtstreeks mochten toegelaten worden tot de bewijsvoering.[51] Het Openbaar Ministerie had de verdachten geconfronteerd met een bandopname die op een onwettige wijze werd opgenomen. Het Hof van Cassatie bewijst zo dat er ook sprake kan zijn van onrechtmatige bewijsverkrijging door een privépersoon en dus niet enkel door de overheid zelf.

Door deze twee arresten werd het leerstuk van onrechtmatig bewijs onmiskenbaar verruimd, maar bleef er niettemin een zekere vorm van rechtsonzekerheid gelet op de vage en abstracte bewoording van het Hof van Cassatie.[52]

Met het arrest van het Hof van Cassatie van 13 mei 1986 kwam daar voor het eerst verandering in. [53] Er werd in het arrest voor het eerst een duidelijk inhoudelijke draagwijdte van het begrip 'onrechtmatig bewijs' gespecificeerd. In deze zaak werden een aantal fiscale onregelmatigheden ontdekt door de BBI. De ambtenaren van de BBI deden beloftes aan een aantal verdachten dat indien ze zouden bekennen, ze niet strafrechtelijk zouden vervolgd worden. In kader van deze beloftes legden een aantal belastingplichtigen bekentenissen af. In tegenstelling tot de eerder gemaakte beloftes werden de betrokkenen toch strafrechtelijk vervolgd. De verdediging heeft met succes voor de feitenrechter kunnen opwerpen dat het bewijs werd verkregen door miskenning van de rechten van de verdediging. Het Hof van Cassatie poneerde in zijn arrest dat onrechtmatig is "*la preuve obtenue non seulement par un acte qui est expressément interdit par la loi, mais aussi par un acte inconciliable avec les règles substantielles de la procédure pénale ou des droits de la défense, dont le droit au silence fait partie".* [54] Niettegenstaande het feit dat *in casu* de fiscus de onregelmatigheid had gepleegd, hier een derde, valt het op dat de het Hof hier geen rekening mee houdt in zijn oordeel. De vraag wie de onregelmatigheid heeft begaan is irrelevant voor de beoordeling van het rechtsgeldigheid van het verkregen bewijs. [55] [56]

---

[46] Cass. 2 mei 1960, Arr. Verbr. 1960, 784 met verwijzing naar Cass. 18 januari 1960, Arr. Verbr. 1960, 447; Cass. Fr. 12 juni 1952, Sirey, 1954, I, p. 69

[47] M. MAUS, *Handboek fiscale sanctionering, Brugge*, Die Keure, 2015, p. 276

[48] Cass. 2 mei 1960, Pas. 1960, I, 1022

[49] M. MAUS, *Handboek fiscale sanctionering*, Brugge, Die Keure, 2015, p. 276

[50] Cass. 29 oktober 1962, *Pas*. 1963, I, p. 272

[51] F. HUTSEBAUT, *Private bewaking en opsporing en de grondrechten van de mens*, Brussel, Politeia, 1995, p. 203

[52] M. MAUS, *Handboek fiscale sanctionering*, Brugge, Die Keure, 2015, p. 277

[53] Cass. 13 mei 1986, Pas. I, 1107, met concl. Adv. DU JARDIN

[54] *Ibid*

[55] M. MAUS, *Handboek fiscale sanctionering*, Brugge, Die Keure, 2015, p. 278

Tot nu toe werd in de rechtspraak een eerder rigide jurisprudentiële opvatting gehandhaafd in zake het lot van onrechtmatig verkregen bewijzen.[57] Het traditionele standpunt werd voor het eerst lichtjes genuanceerd in een arrest van het Hof van Cassatie van 17 januari 1990. [58]

De conclusie van het Hof van Cassatie inzake onrechtmatig verkregen bewijs kan dus als volgt worden samengevat. Bewijs wordt onrechtmatig indien naar aanleiding van de bewijsgaring ofwel een handeling werd gesteld in strijd met een materiële wetsbepaling, ofwel een handeling werd gesteld in strijd met een regel van formeel procesrecht, ofwel tot slot als een handeling werd gesteld die ingaat tegen de algemene rechtsbeginselen.[59] In deze zaak kon de administratie schuld bewijzen aan de hand van de zwarte boekhouding die verkregen werd door een diefstal. De dader van de diefstal had aanvankelijk de intentie om zijn slachtoffer af te persen, maar bedacht zich en gaf het aan een derde persoon die dit aan de politie doorspeelde. Het Hof van Cassatie kwam tot de conclusie in deze zaak dat de personen die belast waren met het onderzoek en de aangever geen onrechtmatige daden hadden gesteld om het bewijs te verkrijgen. Verder concludeerde het Hof ook dat er geen verbrand bestond tussen de diefstal en de overhandiging ervan aan de administratie en strafvordering ontvankelijk was.[60] Een jaar later werd dit standpunt bevestigd door een arrest van het Hof van Cassatie van 17 april 1991. [61]

Door deze twee arresten maakt het Hof van Cassatie duidelijk dat er een duidelijk verband moet bestaan tussen de onrechtmatige bewijsverkrijging en de overhandiging van het onrechtmatig verkregen bewijs aan de overheid om over te gaan tot de bewijsuitsluiting. Indien er geen verband bestaat, of als de overheid het bewijsmiddel bij toeval verkrijgt dan kan het bewijsmiddel niet uitgesloten worden.[62]

Met het arrest van 30 mei 1995 ging het Hof van Cassatie nog een stap verder.[63] De problematiek in deze zaak was dat het bewijs in een drugsmisdrijf bekomen was via de Franse rijkswacht die een onwettige afluistertechniek gebruikt om het bewijs te verkrijgen. Het Hof argumenteerde in deze zaak dat het bewijs van een misdrijf niet hetzelfde is als de bekendmaking van een misdrijf, dat dan als gevolg nooit als onbestaand kan worden gehouden. Met andere woorden doet volgens het Hof van Cassatie de omstandigheid dat de aangever het misdrijf ingevolge een onwettigheid heeft vernomen, geen afbreuk aan de rechtmatigheid van het bewijs dat achteraf zelf zonder enige onrechtmatigheid werd verkregen. Zo evolueert de rechtspraak duidelijk naar een houding dat onrechtmatig bewijs afkomstig van derden niet van de bewijsvoering moet worden uitgesloten indien dit bewijs louter de functie heeft laakbare feiten kenbaar te maken aan de overheid. Deze rechtspraak werd later bevestigd door een arrest van het Hof van Cassatie van 23 april 2002. [64]

---

[56] Dit standpunt kwam nadien nogmaals tot uiting in een arrest van het Hof van Cassatie van 4 januari 1994, *RW* 1994-1995, p. 187

[57] Cass. 16 september 1974, *Pas.* 1975, I, p. 48; Cass. 22 juni 1971, *Pas*. 1971, I, p. 1017; Cass. 15 februari 1965, *Pas*. 1965, I, p. 601

[58] Cass. 17 januari 1990, *RW* 1990-1991, p. 463

[59] P. TRAEST, *Het bewijs in strafzaken*, Gent, Mys & Breesch, 1992, p. 285

[60] M. MAUS, *Handboek fiscale sanctionering*, Brugge, *Die Keure*, 2015, p. 282

[61] Cass. 17 april 1991, *RDP* 1992, p. 94

[62] P.TRAEST, "Wanneer is het door een derde verkregen bewijs ontoelaatbaar?", noot onder Cass. 4 januari 1994.; Rec.Arr.Cass. 1994, p. 74

[63] Cass. 30 mei 1995, *Pas*. 1995, I, p. 565

[64] Cass. 23 april 2002

1.6 ANTIGOON

Het voorlopige sluitstuk in de evolutie van de leer van onrechtmatig verkregen bewijs is het zogenaamde *Antigoon*-arrest van het Hof van Cassatie van 14 oktober 2003. [65] Deze ommekeer kwam er niet zomaar. Zo was er de al *supra* besproken evolutie in de rechtspraak. Daarnaast hanteerden ze in onze omringende landen steeds mindere strenge regels omtrent bewijsuitsluiting waarbij rechters soms een appreciatiebevoegdheid hadden. [66] Ook verwacht de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens geen absolute bewijsuitsluitingsregel. [67] Pas bij een aantasting van het eerlijk karakter van het proces in zijn geheel kan bij een onregelmatigheid bij het verzamelen van bewijzen de uitsluiting van dat onregelmatig verkregen bewijs als sanctie volgen. [68] Ten slotte, als een van oorzaken van de rechtsomkeer in de rechtspraak, is dat de georganiseerde en internationale criminaliteit steeds vaker voorkomen. Voor deze opmars is er nood aan een correcte en efficiënte sanctionering. [69]

1.6.1 Het Antigoonarrest

Het is belangrijk om eerst de feiten te onderzoeken die tot dit arrest aanleiding hebben gegeven. Het gaat hier over een cassatieberoep tegen het arrest van het hof van beroep te Antwerpen van 11 april 2003. Dit arrest bevestigt het vonnis uit eerste aanleg waarbij de beklaagde veroordeeld werd. De omstandigheden waarin de feiten werden vastgesteld, leidde zowel voor de correctionele rechtbank als voor het hof van beroep tot veel discussie.

In de nacht van 29 september 2000 namen verschillende Antwerpse politiediensten deel aan een gecoördineerde actie, genaamd Antigoon of Stadsstorm. De beklaagde werd aan een veiligheidsfouillering onderworpen naar aanleiding van een tip in verband met drugsfeiten. Bij deze fouillering trof de politie autosleutels in zijn jaszak, waarna met de verkregen autosleutels zijn voertuig doorzocht werd. In de wagen werd een geladen pistool met gevijld serienummer gevonden. De betrokkene werd op basis van het gevonden voorwerp veroordeeld voor verboden wapendracht van een vuurwapen voor de correctionele rechtbank. [70] De rechter in de zaak moest oordelen of deze zoeking in de wagen wel in overeenstemming was met artikel 29 van de Wet Politieambt. Initieel werd aangenomen dat uit een eerdere gecoördineerde politionele actie informatie was bekomen dat de betrokkene was genoemd in feiten die betrekking hadden tot drugshandel en wapenbezit. Later werd aangeven dat de zoeking enkel gebeurde omdat de drugsectie van de politie druggerelateerde informatie bezat en niet omdat het ging over een politionele actie. Deze informatie bleek achteraf uit een proces-verbaal te komen naar aanleiding van een controle in het café van de beklaagde. [71] De beklaagde verweerde zich in eerste instantie met succes dat de zoeking in het voertuig nietig was omdat er geen redelijke gronden waren om aan te nemen dat het voertuig gebruikt werd om één van de in artikel 29 van de Politieambt opgesomde voorwaarden. [72] [73] Opmerkelijk hier is dat de appelrechters

[65] Cass. 14 oktober 2003, T.Strafr. 2004, (129) 132, noot PH. TRAEST
[66] C. VAN DEN WYNGAERT, *Strafrecht, strafprocesrecht & internationaal strafrecht in hoofdlijnen*, 2 delen, Antwerpen, Maklu, 2006, p. 1117
[67] C. VAN DEN WYNGAERT, *Strafrecht, strafprocesrecht & internationaal strafrecht in hoofdlijnen*, 2 delen, Antwerpen, Maklu, 2006, p. 1118
[68] *Ibid*
[69] P. TRAEST, "Onrechtmatig verkregen doch bruikbaar bewijs: het Hof van Cassatie zet de bakens uit", noot onder Cass. 14 oktober 2003, *T.Strafr*. 2004, p. 139.
[70] F. SCHEURMANS, "De nieuwe cassatierechtspraak inzake de sanctionering van het onrechtmatig verkregen bewijs: doorbraak of bres?", noot onder Cass. 14 oktober 2003, *RABG* 2004, afl. 6, p. 337
[71] *Ibid*
[72] Antwerpen 11 april 2003
[73] Art. 29 Wet Politieambt

afwijken van de vaste rechtspraak dat zegt dat zulk bewijs nietig is, en beslissen dat het bewijs niet moet worden uitgesloten.[74] Hun motivering steunt op twee redenen. Eerste reden: "*dat de sanctie van de bewijsuitsluiting immers moet worden gereserveerd voor de gevallen waarin door onrechtmatige opsporing de betrouwbaarheid van het bewijsmateriaal is aangetast"* en stelt "*dat de enkele omstandigheid dat dit wapen slechts kon worden aangetroffen als gevolg van een onrechtmatige zoeking in het voertuig dan ook niet van aard is om de betrouwbaarheid van het bewijsmateriaal aan te tasten."* Als tweede reden motiveert het hof dat *"het optreden van de politie evenmin aan te merken is als een ernstige inbreuk op de beginselen van een behoorlijke procesorde, waardoor doelbewust of met grove veronachtzaming van de belangen van de beklaagde aan diens recht op een eerlijke behandeling van zijn zaak is tekortgedaan."* [75] De beklaagde werd dan ook veroordeeld maar stapt naar het Hof van Cassatie omdat de uitspraak ingaat tegen de geldende rechtspraak in zake de uitsluiting van onrechtmatig verkregen bewijs.

Het Hof van Cassatie wijst het cassatieberoep af en voegt een derde motief voor bewijsuitsluiting toe aan de redenering van de appelrechters. Het Hof oordeelt dat slechts in drie gevallen de rechter gevolg mag geven aan een bewijselementen dat op een onrechtmatige wijze verkregen werd. Dit is enkel het geval wanneer de naleving van bepaalde vormvoorwaarden voorgeschreven wordt op straffe van nietigheid, wanneer de begane onrechtmatigheid de betrouwbaarheid van het bewijs heeft aangetast en wanneer het gebruik van het bewijs in strijd is met het recht op een eerlijk proces.

Voor het eerst wordt onrechtmatigheid in de bewijsvergaring losgekoppeld van de uitsluiting van het op deze manier verkregen bewijs. Er zijn nu slechts drie uitsluitingsgronden en het bewijs kan enkel uitgesloten worden als het onder een van deze noemers valt. Er zal dus een dubbel onderzoek moeten gevoerd worden: eerst zal moeten gekeken worden of er onrechtmatig verkregen bewijsmiddelen zijn en nadien onderzoeken of één van de drie uitsluitingsgronden van toepassing is om het eventueel uit te sluiten. [76]

1.6.2 De uitsluitingsgronden

Hier volgt een diepere analyse van de drie uitsluiting gronden van het *Antigoon*-arrest.

1.6.2.1 Schending van een op straffe van nietigheid voorgeschreven vormvoorwaarde

Een eerste uitsluitingsgrond is de schending van een op een straffe van nietigheid voorgeschreven vormvoorwaarde. Dit is logisch aangezien de wet zelf de sanctie van de overschrijding van de vormvoorwaarde bepaalt, namelijk de nietigheid van het betrokken bewijselement. In het Wetboek van Strafvordering komen voorschriften waarvan de wetgever de schending formeel heeft gesanctioneerd met nietigheid, slechts uitzonderlijk voor. Voorbeelden hiervan zijn de telefoontap,[77] het anoniem getuigenverhoor,[78] de eedaflegging van getuigen ter terechtzitting, [79] en de belastlegging op onroerende goederen.[80] [81] Volgens de duidelijke bewoording van het *Antigoon*-arrest heeft de rechter bij deze categorie geen appreciatiebevoegdheid. De vraag rijst hier wel of onder deze categorie ook de categorie van de substantiële vormvoorschriften valt of niet. Door de rechtspraak worden deze substantiële

[74] Antwerpen, 20 februari 1996, *R.W*. 1996-1997, 398-402, noten L. ARNOU en M. GELDERS
[75] Antwerpen 11 april 2003, *RABG* 2004, afl. 6, p. 337
[76] F. DERUYCK, *Cursus Strafrechtprocesrecht, 3de jaar Bachelor in de Rechten,* Brussel, VUB, 2009, 209
[77] Art. 90 *quater, eerste lid Sv.*
[78] Art. 86 *bis § 4* en Art. 86 *ter,* eerste en laatste lid Sv.
[79] Art. 155 en 137 Sv.
[80] Art. 35 *bis* Sv
[81] F. SCHUERMANS, "De nieuwe cassatierechtspraak inzake de sanctionering van het onrechtmatig verkregen bewijs: doorbraak of bres*?",* noot onder Cass. 14 oktober 2003, *RABG*,2004, afl.6, p.345

vormvoorschriften beschouwd als essentieel doch worden ze niet voorzien in de wet. Aangezien het Hof van Cassatie deze vormschriften in haar arrest *in fine* uitdrukkelijk vermeld als zijnde nageleefd door het appelgerecht meent SCHUERMANS dat deze substantieve vormschriften dan ook onder de eerste categorie vallen. BREWAEYS aan de andere kant, is van mening dat het Hof het begrip substantiële nietigheden heeft geweerd, tenzij door de overtreding van de norm de betrouwbaarheid van het bewijs wordt aangetast of het recht van de beklaagde op een eerlijk proces in het gedrang komt.[82] Het arrest van het Hof van Cassatie van 16 november 2004 schept duidelijkheid: substantieve behoren niet tot de categorie van de op straffe van nietigheid voorgeschreven vormvereisten.[83]

1.6.2.2 Aantasting van de betrouwbaarheid van het bewijs

Een tweede geval waarin bewijs dient te worden uitgesloten is wanneer de begane onrechtmatigheid de betrouwbaarheid van het bewijs heeft aangetast. Het is niet vanzelfsprekend om de betrouwbaarheid van een bewijselement te beoordelen door de wijze van verkrijging ervan. Het lijkt daarom dat de betrouwbaarheid van een bewijs eerder in verband moet worden gebracht met de bewijswaardering van de bewijsverkrijging.[84]

De betrouwbaarheid van het bewijs wordt in de meeste gevallen aangetast, enerzijds omdat de techniek op zich wetenschappelijk niet voldoende waarborgen biedt, anderzijds omdat het in de betrokken zaak niet correct werd toegepast. Zo zal men zich eerder in de sfeer bevinden van de bewijswaardering omdat het meestal niet een gevolg is van een onwettelijke of onrechtmatige handeling.[85]

Om bewijsuitsluiting te kunnen toepassen dient bij de beoordeling van de betrouwbaarheid van het bewijs te worden bekeken vanuit het aspect van bewijsverkrijging. Het verliest zijn betrouwbaarheid juist omwille van het feit dat het onbetrouwbaar is verkregen, met andere woorden moest het rechtmatig verkregen zijn zou het bewijs betrouwbaar zijn.[86]

Dit criterium van betrouwbaarheid zal vooral een rol spelen in de gevallen waarbij de bewijsverkrijging wettelijk geregeld is.[87] De strafrechter zou kunnen beoordelen dat de betrokken onwettelijkheid niet leidt tot bewijsuitsluiting omdat de betrouwbaarheid van het bewijs niet is aangetast indien de voorgeschreven werkwijze niet op straffe van nietigheid is opgelegd. [88]

Als een onrechtmatig verkregen bewijs niet onder één van de twee andere categorieën valt maar toch onbetrouwbaar is, dan kan de rechter op basis van zijn innerlijke overtuiging het bewijs toch uitsluiten, zodat deze categorie toch nog een meerwaarde biedt. [89]

---

[82] E. BREWAEYS, "Niet elke onrechtmatigheid leidt tot verwerping bewijs*", Juristenkrant*, 2003, afl 79, p. 4

[83] Cass. 16 november 2004, AR P040644N

[84] PH. TRAEST, Het bewijs in strafzaken na Antigoon, Hoofdstuk uit "Recent ontwikkelingen in het strafrecht", Larcier 2008, p. 120

[85] PH. TRAEST, Het bewijs in strafzaken na Antigoon, Hoofdstuk uit "Recent ontwikkelingen in het strafrecht", Larcier 2008, p. 121

[86] F. DERUYCK, *Cursus Strafrechtprocesrecht, 3de jaar Bachelor in de Rechten,* Brussel, VUB, 2009, 215

[87] PH. TRAEST, Het bewijs in strafzaken na Antigoon, Hoofdstuk uit "Recent ontwikkelingen in het strafrecht", Larcier 2008, 121

[88] PH. TRAEST, Het bewijs in strafzaken na Antigoon, Hoofdstuk uit "Recent ontwikkelingen in het strafrecht", Larcier 2008, 122

[89] D. DE WOLF, "Nieuwe wending in de rechtspraak betreffende de sanctie bij onrechtmatig verkregen bewijs: het cassatiearrest van 14 oktober 2003", *R.W*. 2003-04, p. 1237; F. SCHRUERMANS,. "De nieuwe cassatierechtspraak inzake de sanctionering van het onrechtmatig verkregen bewijs: doorbraak of bres?",noot onder Cass. 14 oktober 2003, *R.A.B.G.* 2004; p. 46; P. TRAEST, "Onrechtmatig verkregen doch bruikbaar bewijs: het Hof van Cassatie zet de bakens uit",noot onder Cass. 14 oktober 2003,., *T. Strafr*. 2004, p. 142

1.6.2.3 Het gebruik van het onrechtmatig verkregen bewijs is in strijd met het recht op een eerlijk proces

Deze categorie komt uit het recht op een eerlijk proces, besloten in artikel 6 EVRM en waartoe ook het recht op verdediging behoort. Het heeft een directe werking aangezien dit een supranationaal beginsel is dat zich opdringt aan de Belgische rechtsorde. [90]

Hierbij zijn twee belangrijke elementen. Uit de formulering van het Hof van Cassatie blijkt dat een onrechtmatigheid niet automatisch leidt tot de schending van het recht op een eerlijk proces. Ten tweede is het zo dat het EVRM en EHRM zelf geen theorie van bewijsuitsluiting gebruiken. Het is namelijk zo dat het Europees Hof stelt dat sanctionering van onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal een zaak is voor de nationale rechter. [91] Het Hof stelt duidelijk in zijn arrest in de zaak-*Schenk* dat in beginsel geen bewijsmiddel mag worden uitgesloten dat onwettig verkregen is. Het Hof geeft zich enkel de taak om na te gaan of het proces in zijn geheel oneerlijk karakter bezit. [92] Uit deze conclusie kunnen we concluderen dat onrechtmatige bewijsvergaring enkel kan gesanctioneerd worden op grond van artikel 6 EVRM indien heel het proces zijn eerlijk karakter verliest, ongeacht of deze uitgaat van de overheid of een derde.

Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens oordeelde voor het eerst in de zaak *Khan/Verenigd Koninkrijk* dat een bewijs verkregen in strijd met artikel 8 EVRM niet automatisch betekent dat ook artikel 6 is geschonden.[93] Als argumentatie voor deze conclusie stelde het Hof dat de betrokken afluisterpraktijk niet in strijd was met de nationale wetgeving, dat de verklaringen die de verdachte gaf niet waren uitgelokt en dat de schending van artikel 8 eruit bestond dat de inmenging in de privacy niet was voorzien bij wet in artikel 8.2 EVRM. [94]

1.6.3 Verdere uitwerking van het derde Antigoon-criterium

Het Hof van Cassatie herhaalt in het arrest van 23 maart 2004 de drie eerder vermelde criteria en verfijnt verder het derde criterium betreffende het eerlijk karakter van het proces.

In dit arrest preciseert het Hof dat de toelaatbaarheid van onrechtmatig verkregen bewijs in het licht van artikelen 6 EVRM of 14 IVBPR moet beoordelen rekening houdende met de elementen van de zaak in haar geheel genomen. Daarin inbegrepen de wijze waarop het bewijs verkregen werd en de omstandigheden waarin de onrechtmatigheid werd begaan. [95] Hiermee volgt het Hof de rechtspraak van het Europees Hof voor Rechten van de Mens bij de beoordeling van het eerlijk verloop van de procedure.

---

[90] D. DE WOLF, "Nieuwe wending in de rechtspraak betreffende de sanctie bij onrechtmatig verkregen bewijs: het cassatiearrest van 14 oktober 2003", *R.W*. 2003-04, afl. 8, p. 1238

[91] PH. TRAEST, *Het bewijs in strafzaken na Antigoon*, Hoofdstuk uit "Recent ontwikkelingen in het strafrecht", Larcier 2008, p. 122

[92] EHRM 12 juli 1988, Publ. Cour, serie A vol. 140, nr. 46

[93] EHRM 12 mei 2000, *Khan/Verenigd Koninkrijk,* Rec. Cour 2000-V e.v., nrs. 35-39

[94] *Ibid*

[95] Cass. 23 maart 2004, *RABG* 2004, p. 1061-1063, noot F. SCHUERMANS

Het Hof gaat verder en haalt meteen drie omstandigheden waarmee de rechter rekening moet houden bij de toetsing van de toelaatbaarheid van het bewijs aan artikel 6 EVRM. Het Hof preciseert namelijk dat: "*Overwegende dat de rechter bij dit oordeel, onder meer, een of het geheel van volgende omstandigheden in afweging kan nemen:*

- *hetzij dat de overheid die met de opsporing, het onderzoek en de vervolging van misdrijven is belast, al dan niet de onrechtmatigheid opzettelijk heeft begaan;*
- *hetzij dat de ernst van het misdrijf veruit de begane onrechtmatigheid overstijgt;*
- *hetzij dat het onrechtmatig verkregen bewijs alleen een materieel element van het bestaan van het bestaan van het misdrijf betreft".* [96]

Deze drie elementen zijn niet limitatief en laat de rechter toe ook andere subcriteria door te voeren bij zijn beoordeling. [97]

Niettegenstaande dat met de arresten van 14 oktober 2003, 23 maart 2004 en 16 november 2004 de nieuwe leer vrij duidelijke vorm had gekregen, werden er in 2005 nog 2 elementen toegevoegd aan de 3 elementen ter verduidelijking van toetsing aan artikel 6 EVRM.

In het zogenaamde '*Winkelkassa*-arrest' van 2 maart 2005 werd een eerst nieuw subcriterium toegepast.[98] Dit criterium heeft betrekking op het feit dat "*de begane onrechtmatigheid geen weerslag heeft op het recht of vrijheid die door de miskende norm wordt beschermd".* In deze zaak werd het bewijs namelijk verworven met behulp van een camera die op de werkvloer van de verdachte was geplaatst zonder voorafgaande mededeling.[99] Dit is in strijd met artikel 9 van de collectieve arbeidsovereenkomst nr. 68 van 16 juni 1998 betreffende de bescherming van de persoonlijke levenssfeer van de werknemers ten opzichte van de camerabewaking op de arbeidsplaats. [100] De feitenrechter oordeelde dat dit normdoel, ondanks een begane onrechtmatigheid is bereikt of het nagestreefde belang niet is geschaad, het eerlijk proces niet is aangetast en dient bijgevolg het bewijs niet te worden uitgesloten.

Later dat jaar in het arrest van 12 oktober 2005 werd door het Hof van Cassatie een vijfde subcriterium ontwikkeld voor de beoordeling van het recht op een eerlijk proces. [101] Dit nieuw en vijfde criterium heeft betrekking op de situatie waarin de onrechtmatigheid van zuiver formele aard is. In deze zaak deed zich een onregelmatige achtervolging door de Franse politieagenten op Belgisch grondgebied voor. De verdachte had zich ontdaan van bepaalde verdovende middelen. Later kwamen deze middelen via de Franse politieagenten bij de Belgische politie terecht. De feitenrechter had het bewijs uitgesloten vanwege de onregelmatige manier dat het bewijs werd verkregen. Het Hof van Cassatie vernietigde deze beslissing omdat de betrokken onregelmatigheid puur formeel was.

TRAEST betwist of dit criterium wel toegevoegde waarde heeft. Dit criterium is enerzijds onduidelijk omdat bepaalde voorschriften betrekking kunnen hebben op fundamentele belangen terwijl dit bij

---

[96] *Ibid*

[97] R. VERSTAETEN en S. DE DECKER, "Antigoon sluit de achterpoort, maar opent een raam", *T. Strafr. 2005*., p. 290

[98] C. VAN DEN WYNGAERT, "Is het ontmaskeren van een dief een schending van de privacy waard? Beschouwingen bij het *Winkelkassa*-arrest van 2 maart 2005", noot onder Cass. 2 maart 2005, *RABG* 2007, p. 1177-1187

[99] P. TRAEST, "Het bewijs in strafzaken na antigoon, in Orde van Advocaten te Kortrijk" (eds.), *Recente ontwikkelingen in het Strafrecht,* Gent, Lacier, 2008, p. 127

[100] Deze CAO bevat geen sanctie bij het de niet-naleving van de betrokken informatieverplichting. Verder is het duidelijk dat de betrouwbaarheid bewijs *in casu* niet is aangetast door de inbreuk op de betrokken CAO.

[101] Cass. 12 oktober 2005, *JT* 2006, p. 109

andere veel minder het geval is. [102] Anderzijds valt dit criterium samen met het eerder vermelde criterium dat de ernst van het misdrijf de begane onrechtmatigheid veruit overstijgt. Want indien de onrechtmatigheid een puur formeel karakter heeft, zal dit misdrijf in vrijwel alle gevallen ernstiger zijn dan de onrechtmatigheid zelf. Vandaar dat dit criterium in de rechtsleer sterk betwist wordt.

Verder werd in het arrest van 31 oktober 2006 geoordeeld dat indien de overheid die met de opsporing, het onderzoek en de vervolging is belast, bij de bewijsverkrijging opzettelijk een onrechtmatigheid heeft begaan niet noodzakelijk tot de bewijsuitsluiting door de rechter moet leiden.[103]

In het arrest van 31 maart 2009, na een paar eerdere arresten met gelijkaardige bewoordingen door het Hof van Cassatie, [104] stelde het Hof dat: "*De aantasting van de betrouwbaarheid van het bewijs en het in gevaar brengen van het recht op een eerlijk proces betreft de beoordeling van de toelaatbaarheid van het onrechtmatig verkregen bewijs".*[105] Volgens F. SCHUERMANS wijzen de bewoordingen 'in gevaar brengen' van een eerlijk proces op een verstrakking van de tot nu toe gebruikte verwoording " *in strijd met het recht op een eerlijk proces".* [106] Hier kan men wel de vraag stellen wanneer er sprake is van 'gevaar' voor het recht op een eerlijk proces.

1.6.4 Bijkomende uitsluitingsgrond?

Net op het moment dat het *Antigoon*-doctrine volop in debat is in het parlement, brengt de Franstalige kamer van het Hof van Cassatie een belangrijke beperking aan de *Antigoon*-leer.[107] In zijn arrest van 24 april 2013 stelt het Hof dat de Antigoontoets niet kan verhinderen dat bewijs definitief verloren is voor de bewijsvoering als het verkregen wordt met schending van een substantiële vormvereiste die raakt aan de organisatie van hoven en rechtbanken.[108] Een ware ommekeer bijna 10 jaar na het *Antigoon*-arrest. In deze zaak voerde het Brusselse arbeidsauditoraat medio 2008 een onderzoek naar illegale tewerkstelling, mensensmokkel, mensenhandel en slavernij in het Brusselse Conradhotel. Het ging hier dus eerder over een 'gemengd' onderzoek dat zowel gemeenrechtelijk misdrijven als misdrijven van sociaal strafrecht onderzocht.[109] Er volgden een reeks huiszoekingen waar heel wat bewijsmateriaal werd gevonden. Het probleem hier was dat de machtigingen voor deze huiszoekingen geleverd werden door de politierechter met zogenaamd 'bevel tot visitatie' op grond van het vroegere artikel 4, 1° van de arbeidsinspectiewet van 16 november 1972.[110] De verdediging wierp de nietigheid van de huiszoekingen op met als argumentatie dat een mandaat van de onderzoeksrechter nodig was geweest aangezien er ook gezocht werk naar aanwijzingen van mensenhandel op grond van artikel 433*quinquies* Sw. De Brusselse KI had hier echter geen oren naar en paste de *Antigoon*-toets toe. Het Hof stelt dat in geval van samenhang of onsplitsbaarheid de rechtsmacht met de ruimste of meest generieke bevoegdheden de zaak naar zich toe trekt, en dus kunnen de beperkte bevoegdheden van de politierechter niet verruimd worden tot de misdrijven van gemeen recht. Met deze argumentatie leidt het Hof af dat een niet-bevoegde rechter de onschendbaarheid van de woning aantastte. Verder eindigt het Hof het arrest met de stelling: "*Substantielle, touchant à l'organisation des cours et tribaux au point de vue de la*

[102] P. TRAEST, "Het bewijs in strafzaken na antigoon, in Orde van Advocaten te Kortrijk" (eds.), *Recente ontwikkelingen in het Strafrecht,* Gent, Lacier, 2008, p. 128
[103] F. DERUYCK, *Cursus Strafrechtprocesrecht, 3de jaar Bachelor in de Rechten,* Brussel, VUB, 2009, p. 190
[104] Cass. 4 december 2007, AR PO71302N; Cass. 10 maart 2008, AR S070073N
[105] Cass. 31 maart 2009, AR P081929N
[106] F. SCHUERMANS, "Antigoon geen vrijgeleide voor onbehoorlijk politieoptreden: trekt cassatie de teugels aan?", *T. Strafr.* 2009, afl.3, p. 156
[107] Wetsontwerp tot wijziging van de voorafgaande titel van het Wetboek van strafvordering wat de nietigheden betreft, *Parl. St.* Kamer 2012-2013, DOC 53 nr. 0041/001
[108] Cass. 24 april 2013, AR P121919F
[109] *Ibid*
[110] Gewijzigd opgenomen in artikel 24 sociaal strafwetboek met bevoegdheid voor de onderzoeksrechter

répartition de leurs attributions respectives, l'irrégularité dénoncée à bon droit pas les demandeurs n'est pas de celles que le juge pourrait refuser de sanctionner au motif qu'aucun texte ne commine la nullité, que la preuve reste fiable ou que son utilisation ne compromet pas le caractère équitable du procès".[111] Het Hof stelt dus dat wanneer de vormvereiste betrekking heeft op de organisatie van de hoven en rechtbanken en ze substantieel is, kan de *Antigoon*-toets geen soelaas brengen en moet het bewijs uitgesloten worden.[112]

De vraag is echter waar het noodzaak van dit vierde criterium plots vandaan komt na 10 jaar Antigoon toepassing, want zowel Grondwettelijk Hof[113] als het EHRM[114] keurden het Antigoon goed. Het rijst alleen meer vragen op zoals wat is 'een substantiële vormvereiste'? En wat bedoelt men met 'de organisatie van de hoven en rechtbanken'? De motieven achter de beperking van de *Antigoon*-leer blijven dus onduidelijk. [115]

1.6.5 Gevolgen van de Antigoon-rechtspraak

1.6.5.1 De relativeringen van de vroegere bewijsuitsluitingsregel na Antigoon-rechtspraak

Met dit eerder besproken eerste echte relativering die werd aangebracht in het arrest van 17 januari 1990 en later bevestigd door het arrest van 17 april 1991, wordt na het Antigoon-arrest geen rekening meer gehouden. [116] In deze arresten, waarbij gebruikt gemaakt werd van stukken die door een misdrijf zijn weggenomen van de eigenaar, mogen bewijzen gebruikt worden op voorwaarde dat de met het onderzoek belaste personen en de aangevers geen enkele onregelmatigheid hadden begaan om in het bezit te komen van deze stukken. Verder mocht er ook geen verband bestaan tussen de door de derde gepleegde onrechtmatigheid en de overhandiging van de bewijsstukken aan de met het onderzoek belaste personen. Het Hof van Cassatie maakt met de nieuwe uitsluitingsregel geen onderscheid meer of de onregelmatigheid is begaan door de overheid of door een derde. [117] Het is enkele de onwettelijk oorsprong van het bewijsmateriaal dat moet bepalen of de veroordeling van de beklaagde hierop al dan niet mag worden gesteund. Want vanuit de vereiste van het eerlijk karakter van het procesvoering, maakt het niet uit of het misdrijf wordt gepleegd door de overheid of door een derde. [118] Een bewijs dat door een derde zou zijn verkregen doet geen afbreuk aan het feit dat een onregelmatig bewijs dat voldoet aan één van de *Antigoon*-criteria, buiten beschouwing moet worden gelaten. [119]

De tweede relativering in het arrest van 30 mei 1995 blijft wel nog behouden. Daarin werd een onderscheid gemaakt tussen aangifte van het misdrijf en het bewijs ervan. Deze relativering werd bevestigd door een arrest van het Hof van Cassatie van 19 oktober 2005. Daarin stelde het Hof: "*Dat men het openbaar ministerie, waarvan de wet de uitoefening aan de gerechtelijke politie toevertrouwt, niet kan opleggen een misdrijf als onbestaande te beschouwen alleen maar omdat het, op regelmatige wijze, ervan kennis heeft gekregen door het lezen van een vertrouwelijk stuk; dat het integendeel aan*

---

[111] Cass. 24 april 2013, AR P121919F, 6
[112] F. SCHUERMANS, "Cassatie beperkt Antigoontoes", *LegalWorld,* 2013, p. 6
[113] Arresten 22 december 2010; Arrest 27 juli 2011
[114] Lee Davies tegen België, 28 juli 2009
[115] F. SCHUERMANS, "Cassatie beperkt Antigoon", *De Juristenkrant 2013,* afl. 269, p.1
[116] P. TRAEST, "Het bewijs in strafzaken na antigoon in Orde van Advocaten te Kortrijk" (eds.), *Recente ontwikkelingen in het strafrecht*, Gent, Lacier, 2008, p. 21
[117] F. SCHUERMANS, "De nieuwe cassatierechtspraak inzake de sanctionering van het onrechtmatig verkregen bewijs: doorbraak of bres?",noot onder Cass. 14 oktober 2003, *RABG* 2004, afl. 6, p. 345
[118] R. VERSTRAETEN, *Handboek strafvordering,* Antwerpen, Maklu, 2005, p. 852
[119] F. DERUYCK, "Wat krom is wordt recht. Over de bruikbaarheid van onrechtmatig verkregen bewijs" in *Strafrecht en strafprocesrecht 2005-2006,* Mechelen, Kluwer, 2006, (201) 204

het openbaar ministerie staat om bij de ontdekking van een misdrijf, de gevolgen te beoordelen die het eruit moet afleiden en te oordelen of het mogelijk is om een regelmatig bewijs hiervan te verkrijgen".[120]

1.6.5.2 'The Fruits of the poisons tree'- doctrine

"The fruits of the poisons tree'-doctrine houdt in dat bewijzen die rechtstreeks het gevolg zijn van verdere opsporing- of onderzoekshandelingen van onregelmatig verkregen bewijs ook met de sanctie van nietigheid worden belast. [121] Een eenduidig antwoord op de vraag of na het "Antigoon"-rechtspraak ook de vruchten van onrechtmatig verkregen bewijs moeten worden uitgesloten is er niet.[122]

In de doctrine wordt er dus getwijfeld of in alle gevallen de vruchten moeten worden uitgesloten. F. KUYT onderscheidt drie gevallen. [123] Vruchten die rechtstreeks het gevolg zijn van opsporingshandeling die met miskenning van op straffe van nietigheid voorgeschreven vormvereisten zijn verricht, zijn nietig. [124] Het zelfde geldt voor bewijsmateriaal dat voortkomt uit een opsporingshandeling die onrechtmatig is omdat het in strijd is met het recht op een eerlijk proces. De vruchten hiervan zullen meestal het eerlijk karakter van de procedure aantasten. [125] Anders ligt het als onrechtmatig bewijs uitgesloten werd omdat het onbetrouwbaar is. Hier is het niet zo duidelijk als de vruchten steeds moeten uitgesloten worden. [126] Zo kan een huiszoeking die volgt uit een bedenkelijke ondervraging toch nog betrouwbaar zijn, ook al is de bekentenis minder geloofwaardig. [127] Een ander voorbeeld waarbij vruchten niet steeds moeten worden uitgesloten is weer een bekentenis maar dit keer na een telefoontap waarbij de voorschriften van art. 90 *sexies* SV. niet werden nageleefd. Ook hier zou er twijfel kunnen bestaan over de betrouwbaarheid van de resultaten van die telefoontap. [128]

Door de vruchten niet uit te sluiten wegens onbetrouwbaar, betekent dat men de *Antigoon*-toets ook op de vruchten toepast door deze beperking van de regel van uitsluiting. [129] Dit is in afwijking van vroegere rechtspraak waarbij men enkel de vraag stelde of deze voortkwamen uit het onrechtmatig verkregen bewijs. Hierbij werd enkel onderzocht of er een casual verband bestond tussen het onrechtmatig verkregen bewijs en het uit te sluiten bewijs enerzijds en anderzijds het latere bewijs.[130] Wel is duidelijk dat indien de rechter oordeelt dat een bewijselement onrechtmatig werd verkregen maar wel de *Antigoon*-toets doorstaan heeft, ook de vruchten niet moeten worden uitgesloten uit de debatten. [131]

---

[120] Cass. 19 oktober 2005, AR P051287F
[121] S. VANDROMME en C. DE ROY, "Franchimont wetgeving: van mini naar maxi", *De Praktijkjurist XIII,* Gent, Story Publishers, 2007, afl. 1, p. 42
[122] R. VERSTRAETEN, *Handboek strafvordering,* Antwerpen, Maklu, 2005, 870
[123] F. KUYT, "Le droit de la preuve à l'épreuve des juges", *JDT* 2005, afl. 346, p. 355
[124] *Ibid*
[125] *Ibid*
[126] R. VERSTRAETEN, *Handboek strafvordering,* Antwerpen, Maklu, 2005, p.871
[127] S. VANDROMME en DE ROY, "Franchimont wetgeving: van mini naar maxi", *De Praktijkjurist XIII*, Gent, Story Publishers, 2007, afl.1, p. 42-43
[128] R. VERSTRAETEN, *Handboek strafvordering,* Antwerpen, Maklu, 2005, p. 871
[129] *Ibid*
[130] *Ibid*
[131] *Ibid*

1.6.5.3 Zuivering van nietigheden door de onderzoeksgerechten

Ook de onderzoeksgerechten die zich bezig houden met het onderzoeken van de regelmatigheid van de rechtspleging onder de toepassing van art. 131 en 235*bis* Sv., zullen de Antigoon-rechtspraak moeten toepassen. [132] Dit blijkt duidelijk uit de uitspraak dat het Hof van Cassatie in een arrest van 23 maart [133] gedaan heeft over een cassatieberoep tegen een arrest van de Antwerpse Kamer van Inbeschuldigingstelling waarin duidelijk de *Antigoon*-criteria werden toegepast. [134]

Om het eerste *Antigoon*-criterium toe te passen zal geen problemen opleveren, de onderzoeksgerechten zijn immers perfect in staat om vast te stellen wanneer op straffe van nietigheid voorgeschreven vormvoorschriften werden miskend. [135] De tweede en derde uitsluitingsgrond kunnen echter wel vragen opleveren door de raadkamer en de kamer van inbeschuldigingstelling. [136]

Over de beoordeling van het tweede criterium, de betrouwbaarheid van het bewijs, is de doctrine verdeeld. Het gaat hier namelijk over de bewijswaardering en niet over de bewijsverkrijging om de betrouwbaarheid van bewijs te beoordelen. Het is de taak van de bodemrechter om de bewijswaardering te beoordelen en indien de onderzoeksgerechten de nietigheid van het onbetrouwbaar bewijs zouden uitspreken, zouden ze hier afbreuk van kunnen doen.[137]

Het eerlijk karakter van een proces moet geoordeeld worden over het geheel van de rechtspleging. Vanwege deze reden is de rechter het best geplaatst om de oordelen over het laatste criterium, het recht op een eerlijk proces.[138] Het is dan ook moeilijk om voor de onderzoeksgerechten te anticiperen op de vraag of de onregelmatigheid nog zou kunnen worden rechtgezet in de fase ter rechtzitting.[139] Het Hof van Cassatie heeft met een arrest van 11 januari 2006[140] echter wel bevestigd dat de onderzoeksgerechten moeten nagaan of door het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs het eerlijk karakter van het proces niet in gedrang zou komen.[141] Dit zou te verantwoorden zijn in gevallen waar het bewijselement door een dermate ernstige onrechtmatigheid is aangetast zodat het dergelijk bewijs een eerlijk proces in de weg zou staan of indien het recht van verdediging op onherroepelijke wijze wordt geschonden.[142]

---

[132] S. VANDROME en C. DE ROY, "Franchimont wetgeving: van mini naar maxi", *De Praktijkjurist XIII,* Gent, Story Publishers, 2007, afl. 1, p. 43

[133] Cass. 24 maart 2003, AR P040012N

[134] H. VAN BAVEL, "Recente ontwikkelingen van strafprocesrecht", *Recht in beweging (12e VRG-Alumnidag),* Antwerpen, Maklu, 2005, p. 241

[135] S. VANDROME en C. DE ROY, "Franchimont wetgeving: van mini naar maxi", *De Praktijkjurist XIII,* Gent, Story Publishers, 2007, p. 43

[136] S. BERNEMAN, "Onbehoorlijk overheidsoptreden bij bewijsgaring: de kinderen van Antigoon leren de les", noot onder Cass. 8 november 2005, *RABG* 2006, afl. 8, p. 943

[137] S. BERNEMAN, "Van relativering naar rationalisering van de bewijsuitsluitingsregel", *T.Strafr. 2005,* p. 500

[138] F. DERUYCK, "Wat krom is, wordt recht. Over de bruikbaarheid van onrechtmatig verkregen bewijs", *Strafrecht en strafprocesrecht 2005-2006,* Mechelen, Kluwer, 2006, p. 204

[139] H. VAN BAVEL, "Rechte ontwikkeling en strafprocesrecht", *Recht in beweging,* Antwerpen, Maklu, 2005, p. 242

[140] Cass. 11 januari 2006, AR P051371F, 3

[141] F. SCHUERMANS, "Antigoon geen vrijgeleide voor onbehoorlijk politieoptreden: trekt cassatie de teugels aan?", *T. Strafr.* 2009, afl. 3, p. 156

[142] M. STEKENS, "De gewijzigde cassatierechtspraak met betrekking tot de rechtmatige bewijsberkrijging en de weerslag ervan op het vooronderzoek", *T.Strafr.* 2005, p. 516

1.6.6 Wettelijke verankering van *Antigoon*-criteria

Tien jaar heeft het geduurd vooraleer de *Antigoon*-criteria in België wettelijk verankerd werd. Het initiatief kwam van volksvertegenwoordiger R. LANDUYT. [143] De wet van 24 oktober 2013 tot wijziging van de Voorafgaande Titel van het Wetboek van Strafvordering wat betreft de nietigheden, trad in werking op 22 november 2013.[144] Deze wet werd aan art. 32 Voorafgaande Titel Sv. toegevoegd. Deze luidt als volgt: "Tot nietigheid van onregelmatig verkregen bewijselementen wordt enkel besloten indien de naleving van de betrokken vormvoorwaarde wordt voorgeschreven op straffe van nietigheid, of de begane onregelmatigheid de betrouwbaarheid van het bewijs heeft aangetast of het gebruik van het bewijs in strijd is met het recht op een eerlijk proces." Ingevolge de nieuwe wet beschikt de rechter nu over een bredere marge om onregelmatig bewijsmateriaal als dragend of als steunbewijs toch aan te wenden voor zijn veroordeling.[145]

Bij het laatste criterium, het recht op een eerlijk proces, werden in de rechtspraak, zoals *supra* besproken, een aantal subcriteria ontwikkeld die de rechter in staat stellen om concreet uit te maken of het gebruik van een onrechtmatig verkregen bewijselement een hinderpaal vormt voor een eerlijk proces. Hierdoor kan het begrip 'eerlijk proces' als een erg ruime toetssteen leiden tot uiteenlopende interpretaties. De rechter is echter niet verplicht om alle subcriteria te bespreken, zo beslist het Hof van Cassatie althans in zijn arrest van 28 mei 2013.[146] Het Hof beslist dat de rechter rekening 'kan' houden met de ernst van het misdrijf. [147] De Brusselse Kamer van Inbeschuldigingstelling verwijderde *in casu* bewijsmateriaal dat voortkwam uit onregelmatige huiszoekingen en inbeslagnames in een onderzoek betreffende seksueel misbruik in de Belgische kerkprovincie. Het betrof hier de publiek gekende 'Operatie Kelk'. Uit het arrest blijkt dat de onderzoeksrechter over geen enkele aanwijzing beschikte om die huiszoeking uit te voeren en het Hof beoordeelt de overschrijding van de saisine van de onderzoeksrechter en het proactief rechercheren door de onderzoeksrechter.[148] De kamer van inbeschuldiging besloot dat ze niet nog eens moest nagaan of de ernst van de te onderzoeken feiten de ernst van de begane onregelmatigheid oversteeg omdat de schending van het recht op een eerlijk proces zo ernstig was.[149] De eisers waren hier echter niet mee akkoord en trokken naar het Hof van Cassatie met als argumentatie dat de KI slechts op grond van het doelbewust karakter van de begane onregelmatigheid besloot en bij de beoordeling van het recht op een eerlijk proces de andere subcriteria niet betrekt.[150] Het Hof oordeelde echter: "*De rechter is niet ertoe verplicht om bij de beoordeling of het gebruik van de onrechtmatig verkregen gegevens het recht op een eerlijk proces heeft aangetast, steeds het criterium van de verhouding tussen de ernst van het misdrijf en de ernst van de onrechtmatigheid te betrekken".* [151] Hier kan men duidelijk stellen dat de KI rekening kan houden met een aantal criteria zonder daartoe verplicht te zijn en daarbij geen oog moet hebben voor alle criteria. [152]

Het gevolg van deze wettelijke verankering zal eerder beperkt blijven in de praktijk van toetsing van onregelmatigheden in de opsporing aan de Antigoon-criteria, enkel dat de rechtspraak deze criteria niet

---

[143] Wetsontwerp tot wijzing van de voorafgaande titel van het Wetboek van strafvordering voor wat de nietigheden betreft, *Parl.St. Kamer 2012-2013,* DOC nr. 0041/010,4

[144] Wet tot wijzing van de voorafgaande titel van het Wetboek van strafvordering wat betreft de nietigheden, *BS* 12 november 2013

[145] B. DE SMET, "Antigoon-criteria eindelijk wettelijk verankerd", *RW 2013-2014,* afl. 20, p. 762

[146] Cass. 28 mei 2013, AR P130066N

[147] *Ibid*

[148] Cass. 28 mei 2013, AR P130066N, 6

[149] Cass. 28 mei 2013, AR P130066N, 9

[150] *Ibid*

[151] Cass. 28 mei 2013, AR P130066N, 10

[152] P. VANWALLEGHEM, "Antigoon redt Kelkbewijs niet", *De Juristenkrant* 2013, p. 1

meer kan beperken.[153] Volgens VANWALLEGHEM heeft de wettelijke verankering wel de *Antigoon*-leer gewijzigde. Het criterium van de kwaliteit van de intrinsieke waarde van het bewijs wordt namelijk ondergebracht in het derde *Antigoon* criterium: de betrouwbaarheid van het bewijs. De wet heeft dus *de* facto het onderscheid gemaakt tussen vrije en wettelijk bewijs, wat met het arrest van het Hof van Cassatie van 14 mei 2014 bevestigd wordt.[154] De vraag ontstaat hier wel of er toepassing zal worden gemaakt van de vierde uitsluitingsgrond, "*een substantiële vormvereiste die de organisatie van de hoven en rechtbanken raakt, supra* besproken. [155]

1.6.7 Toepassing van de antigoon-rechtspraak in de praktijk

De *Antigoon*-rechtspraak heeft er voor gezorgd dat er een grotere en sterkere rol is weggelegd voor de feitenrechters want zij dienzn steeds onrechtmatige verkregen bewijs te toesten aan de *Antigoon*-criteria.[156] De feitenrechter is dus gemachtigd om bewijsstukken te weren wanneer de geschonden vormvoorschriften voorgeschreven zijn op straffe van nietigheid, maar ook indien de begane onrechtmatigheid de betrouwbaarheid van het bewijs heeft aangetast of wanneer het gebruik van het bewijs in strijd is met het recht op een eerlijk proces. Dit wordt ook wel de *Antigoon*-test genoemd.

Het Hof van Cassatie kan een arrest vernietigen als geen toepassing werd gemaakt van de *Antigoon*-criteria om onrechtmatig verkregen bewijs uit te sluiten.[157] Het is dan ook niet naar recht verantwoord. Belangrijk om weten is dat het Hof van Cassatie zich niet uitspreekt over de feiten maar enkel de wettigheid van een vonnis of een arrest controleert.[158] Deze zienswijze werd bevestigd in een arrest van 8 november 2005 door het Hof van Cassatie. Het Hof stelde daarin het volgende: "*De rechter oordeelt onaantastbaar onder welke omstandigheden het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs in strijd is met het recht op een eerlijk proces, voor zover de omstandigheden waarop hij dit oordeel grondt, zijn beslissing kunnen rechtvaardigen."*[159] In een eerder arrest van 12 oktober 2005 bevestigt het Hof nogmaals deze zienswijze. In deze zaak was het zo dat het openbaar ministerie in cassatie was gegaan tegen een arrest van een feitenrechter die onrechtmatig bewijs wel uitsloot op een juiste manier, maar dit deed zonder na te gaan of dit wel verplicht is op grond van de Antigoon-rechtspraak.[160] Het Hof oordeelde dan ook dat de rechter zijn beslissing niet wettelijk heeft gerechtvaardigd omdat de feitenrechter de *Antigoon*-toets niet heeft toegepast.[161] Uit dit alles kunnen we concluderen dat de feitenrechter moet nagaan of het hem voorgelegde bewijs regelmatig verkregen werd en indien dit niet het geval is kan het bewijs enkel uitgesloten worden op grond van één van de *Antigoon*-criteria.

[153] B. DE SMET, "Antigoon-criteria eindelijk wettelijk verankerd", *RW 2013-2014,* afl. 20, p. 762
[154] P. VANWALLEGHEM, "Antigoon geldt ook voor wettelijk geregeld bewijs", *De Juristenkrant,* 2014, p. 7
[155] P. VANWALLEGHEM, "Antigoon redt Kelkbewijs niet", *De Juristenkrant* 2013, afl. 272, p. 5
[156] T. SCHALKEN, *Ordening van emotie: verzamelde annotaties van Tom Schalken,* Deventer, Kluwer, 2005, 283
[157] S. VANDROMME, "Cassatie streng voor rechters die criteria onrechtmatig bewijs niet toepassen. Geen bewijsuitsluiting zonder Antigoon-test", *Juristenkrant* 2005, afl. 118, p. 16
[158] D. DE SMET, "Stromingen in het stelsel van nietigheden. Nieuwe criteria voor de uitsluiting van onrechtmatig verkregen bewijs", *T. Straf. 2005, p. 248*
[159] Cass. 8 november 2005, *RABG* 2006, p. 930, noot S. BERNEMAN
[160] S. VANDROMME, "Uitsluitng van onrechtmatig verkregen bewijs: van automatisme naar verplichte toepassing van de Antigoon-toesting", noot onder Cass. 12 oktober 2005, *Vigiles* 2006, afl. 3, p. 109
[161] Cass. 12 oktober 2005, AR P050119F

1.6.8 Evaluatie

Het idee dat een rechtsstaat zich ook moet houden aan de regels net als de burger zet zich voort in de theorie van een onregelmatig verkregen bewijselement.[162] Er moet een evenwicht gevonden inzake de bewijsuitsluitingsregel. Het mag aan de ene kant niet te strikt zijn waardoor elke onregelmatigheid leidt tot bewijsuitsluiting en dit kan gezien worden als een tekortkoming van de overheid in haar verplichting om de criminaliteit te bestraffen.[163] Aan de andere kant mag het geen te soepele houding aannemen waarbij elk onregelmatig verkregen bewijs gebruikt wordt. Dit zou immers getuigen van een te lakse houding ten opzichte van de personen belast met het onderzoek en de bewijsgaring.[164] We kunnen stellen dat een eerder genuanceerde regeling aangaande de sanctionering van onregelmatig bewijs waarbij er rekening gehouden wordt met factoren zoals de ernst van het misdrijf, het belang van de waarheidsvinding, de verwijtbaarheid van de betrokken opsporingsambtenaren en de mate van schending van de grondrechten van de verdachte een noodzaak is.[165]

Door deze *Antigoon*-criteria zal veel onrechtmatig bewijs toch nog kunnen gebruikt worden in de bewijsvoering. M.i. zijn deze criteria terecht want uiteindelijk zijn de feiten en de bewijzen zoals ze zijn, ongeacht of ze al dan niet op de juist manier zijn aangevraagd of via de verkeerde procedure tot stand zijn gekomen. De overheid heeft tenslotte als taak criminaliteit te bestraffen en te ontraden. Het mag niet te soepel zijn zodat het risico bestaat dat politieambtenaren die belast zijn met het opsporen van misdrijven en het verzamelen van bewijsmateriaal, nonchalanter zullen omspringen met de voorgeschreven grond- en vormvoorwaarden omdat ze er kunne van uit gaan dat fouten begaan in het vooronderzoek vaak toch zonder gevolg blijven. [166] Er zou dan ook een straf moet worden voorzien voor het overschrijden van deze voorgeschreven grond- en vormvoorwaarden, zonder dat de bewijzen hiervan uitgesloten worden waardoor de maatschappij er uiteindelijk de dupe van is.

Zoals eerder besproken ligt het zwaartepunt nu wel bij de feitenrechters omdat de vonnisrechter apprecieert op onaantastbare wijze of onregelmatig verkregen bewijs kan vallen onder één van de drie uitzonderingen. Deze werkwijze heeft echter een zuiver casuïstische benadering met als gevolg dat dit aanleiding kan geven tot rechtsongelijkheid.[167] Niet alle rechters zullen het zelfde oordeel hebben over de begane onregelmatigheden en wordt het onvoorspelbaar.[168] Dit is nefast voor de rechtszekerheid en zorgt voor ongelijke behandelingen tussen individuen.

---

[162] S. BERNEMAN, "L'admissibilité de la preuve dans un système continental: le modèle belge", *RDPC* 2007, p. 299
[163] *Ibid*
[164] *Ibid*
[165] S. VANDROMME en C. DE ROY, "Franchimont wetgeving: van mini naar maxi", *De Praktijkjurist XIII,* Gent, Story Publishers, 2007, afl.1, p. 50
[166] S. VANDROMME en C. DE ROY, "Franchimont wetgeving: van mini naar maxi", *De Praktijkjurist XIII,* Gent, Story Publishers, 2007, afl. 1, p. 47
[167] S. VANDROMME en C. DE ROY, "*Franchimont wetgeving: van mini naar maxi*", *De Praktijkjurist XIII,* Gent, Story Publishers, 2007, afl. 1, p. 46
[168] *Ibid*

2 ONRECHTMATIG VERKREGEN BEWIJS IN HET FISCAAL RECHT

2.1 INLEIDING

Voor eerst kan gesteld worden dat ook in fiscale zaken de regel geldt van vrije bewijsvoering.[169] Dit impliceert dus dat de fiscale administratie het bewijs van fiscale vordering kan leveren door middel van elk bewijsmiddel. [170] We zouden verder kunnen besluiten dat de bewijsvoering op een gelijkaardige manier verloopt zoals in het strafproces, vermits daar ook een vrije bewijsvoering geldt. [171] Doch gaat deze vergelijking niet helemaal op. In tegenstelling tot het bewijs in strafzaken kan de administratie in de fiscale procedure zich enkel laten steunen op de bewijsmiddelen van gemeen recht, uitgezonderd de eed, alsook op de in de wet bepaalde bijzondere fiscale bewijsmiddelen. [172]

De bewijsregels in het fiscaal recht zijn in nog een ander opzicht verschillend. Het is namelijk zo dat één van de partijen, reeds voor het geschil ontstaat, gedwongen wordt om een stelling in te nemen en om de andere partij te helpen bij het bewijzen van de feiten.[173]

Alhoewel er zoals in strafzaken een stelsel geldt van vrije bewijslevering is die nooit volledig vrij te noemen.[174] Zo wordt aangenomen dat ook hier onrechtmatig verkregen bewijs niet in aanmerking mag genomen worden bij de gegrondheid van de fiscale vordering.[175]

Verder moet gewezen worden op het feit dat de fiscus binnen het wettelijk kader van de fiscale onderzoeksmachten aan zekere grenzen is gebonden.[176] De fiscale controle is een administratieve rechtshandeling wat met zich mee brengt dat men bij fiscale controle zekere behoorlijkheidsvereisten dient te eerbiedigen. Verder moet men ook rekening houden met een aantal fundamentele rechten van de belastingplichtige. [177] Indien de fiscus zich hier niet aanhoudt kan dit grote gevolgen hebben voor de bewijswaarde van de ingezamelde informatie.[178]

---

[169] I. CLAEYS-BOOUUAERT, "Het bewijs in fiscal geschillen en de bewijsregeling van het Burgelijk Wetboek" *T.F.R*, 1985, p. 44

[170] T. AFSCHRIFT, "Traité de la preuve en droit fiscal*",* Brussel, Lacier, 1998, p. 141

[171] M. MAUS, *De fiscale controle*, Brugge, Die Keure 2005, p. 45

[172] Zo is het onmogelijk om het fiscaal bewijs op de waarschijnlijkheid of de algemene bekendheid te laten steunen: Cass., 14 november 1977, *J.D.F.*, 1978, 1978, p. 59; Gent, 8 februari 1985, *F.J.F.*, 1986, p. 84; Brussel, 5 februari 1985, *F.J.F.*, 1986, p. 54; Brussel, 4 juni 1951, *Rev. Fisc*., 1951, 421; Brussel, 19 februari 1951, *Rev. Fisc*., 1951, p. 136

[173] T. AFSCHRIFT, *Bewijs in fiscaal recht*, Gent, Lacier, 2002, p. 1

[174] M. MAUS, *De fiscale controle*, Brugge, Die Keure 2005, p. 46

[175] C. AMAND, "De onderzoeksmachten van de fiscus*",* Diegem, *Ced. Samson*, 1989, p. 13

[176] M. MAUS, *De fiscale controle*, Brugge, Die Keure 2005, p. 47

[177] J. DEROO, "Begrenzing van het controlerecht door algemene beginselen van behoorlijk bestuur en rechten van de mens*", De Fiscale Controle*, Kalmthout, Biblo, 1993, p. 111; M.A. WISSELINK., "Onrechtmatig verkregen bewijs in belastingstrafrecht en fiscaal controlerecht*", W.F.R.,* 1984, p. 381

[178] M. MAUS, *De fiscale controle*, Brugge, Die Keure 2005, p. 47

2.2 SITUERING

In tegenstelling tot het strafrecht lijkt er in het fiscaal recht geen echte theorievorming te bestaan omtrent onrechtmatig verkregen bewijs.[179] Bepaalde auteurs menen dat rond de theorie van onrechtmatig verkregen bewijs geen onderscheid mag gemaakt worden tussen het strafrecht en het fiscaal recht.[180] Dit is aan de ene kant een verstaanbaar visie omdat de bewijsvoering in strafzaken zekere gelijkenissen vertoont met deze in fiscale zaken.[181]

Er is echter wel een totaal verschillende finaliteit op te merken tussen het strafonderzoek en het fiscaal onderzoek. Het fiscaal onderzoek heeft louter tot doel gegevens in te zamelen met het oog op het vestigen van de werkelijk verschuldigde belasting waarbij het strafonderzoek gericht is om delicten op te sporen en alle nuttige inlichtingen in te winnen die de reguliere hoven en rechtbanken moeten toelaten om over een verdachte te oordelen.[182] Met een verschillende doelstelling gaan ook verschillende kenmerken gepaard. In een fiscaal onderzoek is de belastingplichtige gebonden aan de meewerkingsplicht, en is dus verplicht de fiscale aangifte in te dienen en te antwoorden op alle vragen die hem gesteld worden door de fiscale administratie. In het strafrecht kan de verdachte echter genieten van de zwijgplicht doordoor hij niet gedwongen kan worden om mee te werken aan een onderzoek. Verder wordt in een strafonderzoek gewerkt met heel ingrijpende maatregelen zoals aanhouding, de huiszoeking, de fouillering, de telefoontap enz.[183] Door de fundamentele verschillen zal dit ook een weerslag geven rond de theorievorming van onrechtmatig verkregen bewijs.[184]

2.3 DEFINIËRING BEGRIP 'ONRECHTMATIG VERKREGEN BEWIJS'

Hoewel er in de rechtspraak in fiscale zaken weinig of geen aandacht besteed werd aan de inhoudelijke definiëring van het begrip 'onrechtmatig verkregen bewijs' werd er wel aandacht besteed aan de problematiek in de fiscale rechtspraak. Bij een analyse van de rechtspraak werd geen inhoudelijke afbakening gesteld bij het besluiten van de bewijsgaring. De fiscale rechtspraak lijkt wel de inhoudelijk criteria van het cassatiearrest van 13 mei 1986 te volgen.[185]

2.4 SOORTEN ONRECHTMATIG VERKREGEN BEWIJS

2.4.1 Onrechtmatig verkregen bewijs ingevolge een handeling strijdig met een materiële wet

Het materiële recht is in eerste instantie te beschouwen als de grondslag voor de afbakening van het onrechtmatig verkregen bewijs. In de eerst plaats vloeit de onregelmatigheid van het bewijs uit het feit dat bepaalde wettelijke materiële voorschriften bij de bewijsinzameling niet werden nageleefd.[186]

[179] M. MAUS, *De fiscale controle*, Brugge, Die Keure 2005, p. 49
[180] B. COOPMAN, "Fundamentele rechten van de belastingplichtige", Diegem, *Ced. Samson*, 1998, p. 179; J. VANHOUTTE, "Beginselen van Belgisch belastingrecht*",* Gent*, Story-Scientia*, 1966, p. 505
[181] Het onderzoek in beide rechtstaken is immers gericht op de waarheidsvindingen en er geldt de regel van vrije bewijsvoering
[182] M. MAUS, *De fiscale controle*, Brugge, Die Keure 2005, p. 50
[183] *Ibid*
[184] *Ibid*
[185] Cass., 13 mei 1986, Pas., 1986, I, 1107, met concl. Adv.-Gen. du Jardin
[186] P. TRAEST, *Het bewijs in strafzaken*, Gent, Mys & Breesch, 1992, p. 286

2.4.1.1 Bewijs verkregen naar aanleiding van het plegen van een misdrijf

Bewijs kan in eerste instantie onrechtmatig zijn door het feit dat het na een diefstal verkregen werd door de fiscus. Zo kon de fiscale administratie geen aanslag vestiging op grond van documenten die verkregen werden door een diefstal.[187] Ook het Hof van Beroep van Antwerpen verklaarde een belastingheffing nietig in zijn arrest op 27 oktober 1981 wanneer deze aanslag volledig gesteund werd op documenten die door een voormalig werknemer van de werkgever werd ontvreemd door diefstal.[188]

Ook een schending van het beroepsgeheim kan lijden tot onrechtmatigheid van het bewijs. Zo oordeelde het Hof van Beroep van Gent in een arrest van 13 mei 1977 dat aanslagen in de Inkomstenbelasting nietig waren omwille van het feit dat zij waren gebaseerd op stukken die met miskenning van het beroepsgeheim door de advocaat van de belastingplichtige aangereikt werden aan de administratie der douane en accijnzen.[189] Het Hof verklaarde verder dat het feit dat er tussen de administratie geen beroepsgeheim bestaat, geen afbreuk doet dat de mededeling door de advocaat aan één van de administraties wel een schending uitmaakt van het beroepsgeheim van de advocaat. Dit werd later bevestigd door het Hof van Beroep van Luik in zijn arrest van 13 januari 1988.[190] Hier ging het om briefwisseling tussen de belastingplichtige en diens advocaat dat door de fiscale administratie als bewijsstuk naar voren werd gebracht maar die later diende te worden geweerd uit de debatten.

Hier moet er op gewezen worden dat de fiscale administratie zelf tot het beroepsgeheim gebonden is en alle schendingen hiervan kunnen leiden tot het verwijderen van de vergaarde bewijsstukken.[191] Dit impliceert dat fiscale ambtenaren geen gegevens uit een specifiek dossier mogen aanwenden van een andere belastingplichtige. Zo oordeelde het Hof van Beroep van Antwerpen in een B.T.W.-zaak dat de lijst van met name genoemde afnemers geweerd moest worden, omdat die uit een ander dossier zijn gehaald, namelijk dat van de leverancier.[192] De bewijsstukken dienden *in casu* te worden verwijderd.

Doordat het briefgeheim in ons rechtstelsel een grondwettelijk recht is, wordt een schending daarvan in de strafwet als een misdrijf aanzien.[193] Bewijsstukken die verkregen zijn door schending van het briefgeheim worden dan ook aanzien als een misdrijf.[194] Zo werd in een arrest van het Hof van Beroep van Luik van 9 februari 1994 overgegaan tot de nietigheid van bewijsmateriaal wegens schending van het briefgeheim.[195] De administratie der douane en accijnzen was in deze zaak overgegaan tot het openen van een brief zonder hiervoor een verzoek te richten aan de administratie van De Post. Het Hof stelde dat artikel 32, vijfde lid van de Postwet geschonden was. Dit artikel zegt dat de administratie van De Post enkel het recht kan worden toekent om brieven te openen waarvan zij vermoedt dat deze waarden of voorwerpen bevat die verboden zijn door deze wet. Zo stelde het Hof dat er een schending was van het briefgeheim en dat het bewijs nietig is.

[187] Brussel, 12 juni 1954, *Rev. Fisc*., 1955, p. 652
[188] Antwerpen, 27 oktober 1981, *J.D.F*., 1981, p.285
[189] Gent, 13 mei 1977, *J.D.F*., 1977, p.286
[190] Luik, 13 januari 1988, *J.D.F*., 1988, p. 222
[191] Zie artikel 337 W.I.B. 92 en artikel 93bis WBTW
[192] Antwerpen 25 juni 1991, F.J.F. 1991, p. 438
[193] Art. 29 G.W.; Art. 460 Sw.
[194] M. MAUS., *De fiscale controle*, Brugge, *Die Keure* 2005, p. 58
[195] Luik 9 februari 1994, *F.J.F*. 1994, p. 432

2.4.1.2 Bewijs verkregen naar aanleiding van een materiële wetsovertreding

DOELGEBONDENHEID EN DE WETTELIJKHEID VAN DE FISCALE CONTROLE

Het onderzoeksrecht van de fiscus wordt beheerst door 2 principes, dat van wettelijkheid en dat van doelgebondenheid van de fiscale controle. Miskenning van één van deze twee principes leidt onmiskenbaar tot de onrechtmatigheid van het bewijs.[196]

Het principe van wettelijkheid kwam onder andere aan bod in een arrest van het Hof van Beroep van Antwerpen van 14 september 1992 waarbij het voorgedragen bewijs nietig werd verklaard. [197] Het Hof stelde dat geen enkele wettelijke bepaling de spontane uitwisseling van inlichtingen, met het oog op de zetting of de invordering van de personenbelasting, toeliet tussen het Nationaal Kantoor van Roerende Waarden, en het hoofdbestuur der directe belastingen.

Het principe van doelgebondenheid kwam meerdere malen aan bod in de rechtspraak.[198] Dit was onder andere het geval in een arrest van de Rechtbank van Eerste Aanleg van Hasselt in een vonnis van 18 februari 2004.[199] Daarin besliste de Rechtbank van Eerste Aanleg dat de fiscale administratie naar aanleiding van een boekenonderzoek op grond van de bepaling van artikel 315 W.I.B. 92 niet gerechtigd was van de belastingplichtige van alle rekeningen van banken en alle bewijzen van leningen te vorderen. In dit vonnis stelde de rechtbank dat de controle van de aangifte en van de belastbare toestand van belastingplichtige een toepassingsgebied overschreed omdat haar verzoek van algemene en onbeperkte aard was.

Om de bewegingsvrijheid van de fiscus niet helemaal te beperken heeft de wetgever twee uitzonderingen op de doelgebondenheid voorzien.[200] Een eerste uitzondering is opgenomen in artikel 336 van het WIB92. Hierdoor kan de fiscale administratie rechtsgeldig gebruik maken van informatie die reeds door een andere fiscale administratie werd ingezameld. Een tweede uitzondering werd opgenomen in artikel 335 van het WIB, waarbij de fiscale administratie de haar toegekende onderzoeksbevoegdheden kan aanwenden voor het verzamelen van inlichtingen voor andere belastingen. Door de recente wijziging is het niet langer vereist dat de ambtenaar regelmatig belast is met een onderzoek van de specifieke belasting waarvoor hij bevoegd is, doch enkel dat hij "regelmatig werd belast met een controle- of onderzoeksopdracht".[201] Deze wijziging breidt de bevoegdheden in het kader van subsidiair onderzoek aanzienlijk uit, hetgeen zou kunnen leiden tot een daadwerkelijke uitholling van het principe van de doelgebondenheid.[202]

HET FISCAAL BOEKENONDERZOEK

De administratie moet ook de voorwaarden verbonden aan de uitoefening van het recht bepaalde boeken en stukken bij de belastingplichtige of bij derden in te zien strikt respecteren, zo niet kan dit leiden tot de onrechtmatigheid van het bewijs.[203] Zo werd in een vonnis van 19 september 2002 van de Rechtbank van Eerste Aanleg te Brussel het bewijs onrechtmatig verklaard vanwege het niet naleven

[196] M. MAUS, *De fiscale controle*, Brugge, Die Keure 2005, p. 59
[197] Antwerpen 14 september 1992, *Fisc. Koer*., 1992, p. 567
[198] Bergen, 2 april 1993, F.J.F., 1993, 343; Antwerpen, 14 september 1993, *F.J.F*., 1994, p. 142; Rb. Hasselt, 18 februari 2004, *F.J.F*., 2004, p. 765
[199] RB. Hasselt, 18 februari 2004, *F.J.F*., 2004, p. 765
[200] J. ROSELETH & J. PEETERS, *Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscalibus,* Fiscaal Praktijkboek Directe belastingen 2010-2011, Kluwer, 2010, p. 229
[201] Programmawet 23 december 2009, B.S. 30 december 2009
[202] J. ROSELETH & J. PEETERS; *Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscalibus,* Fiscaal Praktijkboek Directe belastingen 2010-2011, Kluwer, 2010, p. 230
[203] M. MAUS., *De fiscale controle*, Brugge, Die Keure 2005, p. 62

van voorwaarden in artikel 315 W.I.B. 92.[204] *In casu* stelde de Rechtbank dat de belastingplichtige, een brief verzonden door de administratie, niet anders kon interpreteren als een gebod om bepaalde stukken van de boekhouding aan het kantoor van de administratie te bezorgen. Dit zou volgens de Rechtbank de bepaling van artikel 315 WIB geschonden hebben waardoor het bewijs onrechtmatig werd verklaard.

DE FISCALE VISITATIE

Het visitatierecht dat vervat zit in artikel 319 WIB, is een belangrijke bevoegdheid waar veel rechtspraak over is geweest door verschillende schendingen van de bepaling van het artikel. Dit artikel verleent de fiscus de bevoegdheid om vrije toegang te eisen tot de beroepslokalen van zowel natuurlijke als rechtspersonen tijdens de uren waarin ze hun werkzaamheid verrichten, om de aard en het belang van de werkzaamheden van de belastingplichtige vast te stellen.[205]

Doel van de bevoegdheid

Het visitatierecht is beperkt tot het vaststellen van "*de aard van de bedrijvigheid van die bedoelde werkzaamheden…, en het bestaan, de aard en de hoeveelheid na te zien van voorraden enz."* en het onderzoeken van de boeken en bescheiden.[206] Het visitatierecht blijft ondanks de recente wetswijzing een passieve bevoegdheid want het lijkt niet de bedoeling om ambtenaren de bevoegdheid te geven om kasten en bureaus te doorzoeken.[207] De fiscale ambtenaren waren onder de oude regeling niet bevoegd om bij de uitoefening van het visitatierecht eigenhandig documenten uit kasten en lades te nemen. Zo had de BBI bij een controle in een restaurant eigenhandig documenten meegenomen uit kasten en uit de bureau van de uitbater. De zaak kwam voor het Hof van Antwerpen en die oordeelde dat de documenten verkregen waren met miskenning van het doel van het visitatierecht.[208] De verkregen documenten mochten dan ook niet gebruikt worden om een supplementaire aanslag te vestigen.

De oorsprong van de gegevens moet eveneens kunnen worden aangetoond. Zo werd in zaak van rechtbank van Hasselt geoordeeld dat de meegenomen notitieboekjes niet gebruikt mocht worden omdat uit het dossier niet kon worden afgeleid waar de documenten werden teruggevonden.[209]

De recente wetswijziging, waardoor het visitatierecht nu gelijkgeschakeld is met dat van de btw, mogen ambtenaren belast met controle inzake directe belasting eveneens de boeken en bescheiden die zich in de lokalen bevinden onderzoeken.[210] Deze wetswijziging werd noodzakelijk nadat het Hof van Cassatie had geoordeeld dat de ambtenaren alle stukken mogen onderzoeken die "ter beschikking" zijn in de beroepslokalen zonder echter dit verder te verduidelijken.[211]

[204] Rb. Brussel, 19 september 2002, *T.F.R.*, 2003, p. 445
[205] Art. 319 WIB 92
[206] Antwerpen 13 maart 2001, Noot D. JAECQUES *T.F.R*. 2001, afl. 201, p. 486
[207] J. ROSELETH & J. PEETERS, *Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscalibus, ,* Fiscaal Praktijkboek Directe belastingen 2010-2011, Kluwer, 2010, p. 232
[208] D. JAECQUES, noot onder Antwerpen 13 maart 2001, *T.F.R.* 2001, afl. 201, 486; W. DEFOOR, noot onder Antwerpen 13 maart 2001, *Fisc.koer.* 2001, p. 195-199
[209] Rb. Hasselt 16 juni 2004, *Fisc. Koer.* 2004, p. 715
[210] Art. 11 wet 19 mei 2010, *B.S*. 28 mei 2010
[211] Cass. 12 september 2008, *T.F.R*. 2009, afl. 359, p. 301; Cass. 16 december 2003, *T.F.R*. 2004, afl. 260, p. 447; J. PIETERS, "*Cass., 16 december 2003. Is de fiscus bevoegd tot huiszoeking*?", *A.F.T*. 2004, afl. 8-9, p. 26-29

Temporele Beperkingen

Verder is het vereist, om de rechtsgeldigheid van de bewijzen te bewaren, dat er in de beroepslokalen effectief beroepsactiviteiten aan de gang zijn. Dit kan echter soepel geïnterpreteerd worden: het is voldoende als men louter de boekhouding aan het bijwerken is.[212]

Er moet natuurlijk wel sprake zin van een effectieve activiteit: gegevens verkregen op camping tijdens de sluitingsmaanden en op een tijdstip dat er geen activiteiten plaatsvonden werd door het hof van beroep als onrechtmatig beschouwd.[213] Verder is het vereist indien de beroepsbeoefenaar gebonden is door het beroepsgeheim, de controle enkel rechtsgeldig kan zijn tijdens de tijdsduur dat het beroep wordt uitgeoefend in *afwezigheid* van cliënteel.[214]

Wijze van toegang

Een visitatie is geen huiszoeking. Dit werd duidelijk in een zaak van de rechtbank van Luik waar de fiscus zonder voorafgaande aankondiging naar de exploitatiezetel van een vennootschap trok. Ze doorzochten zelfs eigenhandig kasten in afwezigheid van de zaakvoerder.[215] De rechtbank oordeelde dan ook dat de bewijzen nietig waren aangezien artikel 319 van het WIB het recht op toegang verschaft en niet het recht op een huiszoeking.

De wet bepaalt ook dat de ambtenaren in het bezit moeten zijn van hun aanstellingsbewijs. Het Hof van Cassatie had echter geoordeeld dat een visitatie niet onrechtmatig is louter omwille van het feit dat de controlerende ambtenaren niet uit eigen beweging het aanstellingsbewijs hebben voorgelegd en de belastingplichtige uitdrukkelijk en met kennis van zaken met de bezichtiging van de beroepslokalen heeft toegestemd.[216] Dit stond in tegenstelling met de lagere rechtspraak die meermaals geoordeeld had dat het bezit van het aanstellingsbewijs een essentiële vereiste is voor een regelmatig visitatie.[217]

Bij onderzoeken van de privévertrekken van de belastingplichtige is de rechtspraak veel strenger indien geen machtiging van de politierechter is verkregen, zelfs met toestemming van de belastingplichtige. Dit was het geval in een arrest van de Rechtbank van Hasselt van 3 september 2009 waarbij de rechter het bewijs als onrechtmatig had bestempeld.[218] Deze vereiste wordt echter niet absoluut toegepast zo blijkt uit het arrest van het hof van beroep van Antwerpen. *In casu* bleek pas achteraf dat de poetsvrouw de ambtenaren binnen liet in het onroerend goed dat ook als woonplaats werd gebruikt. Het hof oordeelde dan ook dat dit gebrek aan voorafgaande machtiging geen afbreuk deed aan de betrouwbaarheid van de verklaringen, aangezien nergens uit het administratief dossier bleek dat het onroerend goed eveneens als woonplaats werd gebruikt, noch dat de visitatie werd voorgezet nadat was vastgesteld dat het om een privévertrek ging.[219]

---

[212] M.MAUS, "Hoort wie klopt daar kinderen… Een onderzoek naar de draagwijdte van het fiscaal visitatierecht in de inkomstenbelasting*", A.F.T. 2006, afl. 2, p. 37-49*

[213] Luik 20 februari 2002, *F.J.F.,* No. 2002, p. 134

[214] *Com. IB.* 1992, 319/4; *Parl. St.* Kamer 1961-1962, 264, afl. 42, p. 217

[215] Rb. Luik 3 december 2001, *F.J.F. No.* 2002, p. 134

[216] Cass. 12 september 2008, Noot J. VANDEN BRANDEN *T.F.R*. 2009, afl. 359, p. 302

[217] Luik 29 oktober 2003, F.J.F., No. 2004/77; Brussel 22 december 1999, *Fiscoloog 2000,* afl. 741, 11; Rb. Hasselt 16 juni 2004, *Fisc. Koer.* 2004,p. 715*;* M. DE JONCKHEERE*, "De taxatieprocedure",* Brugge, die Keure, 2003, 52; I. DE TROYER en L. VANDENBERGHE, *Handboek fiscale procedure inkomstenbelasting*, Antwerpen, Intersentia, 2000, p. 32; *Com. IB.* 1992, nr. 319, p. 5

[218] Rb. Hasselt 3 september 2009, F.J.F., No. 2010/108

[219] Antwerpen 28 april 2009, *T.F.R*. 2009, afl. 367, p. 730

HET FISCAAL BANKGEHEIM

Het fiscaal bankgeheim, vervat in artikel 318 WIB werd door de fiscus vooral miskend in de tweede helft van de jaren '90.[220] De fiscus trachtte op systematische wijze na te gaan wie een aankoopoptie had gelicht bij leasing om zo een belasting te heffen op een voordeel van alle aard of een abnormaal goedgunstig voordeel. Zo verwierp het Hof van Beroep van Antwerpen in een arrest van 23 oktober 2001 waarbij de administratie niet gerechtigd was om inlichtingen op te vragen bij Banksys.[221] Het Hof oordeelde dat Banksys, die elektronische betalingssysteem ter beschikking stelt van bankinstellingen, niet te beschouwen was als een bankinstelling in de zin van artikel 318 WIB en dat niet kan worden gedoogd dat de fiscus het bankgeheim zo probeert te omzeilen.[222] Het begrip bankinstelling diende aanvankelijk dan ook restrictief te worden beoordeeld in de rechtspraak.[223] Deze stelling werd echter verworpen door het Hof van Cassatie in een arrest van 16 maart 2007. Daarin stelde het Hof dat het begrip eerder in het algemeen moest geïnterpreteerd worden, waardoor het niet mogelijk was om met een vraag om inlichtingen het bankgeheim te omzeilen bij bijvoorbeeld een leasingmaatschappij.[224] Deze stelling werd echter later genuanceerd door het Hof van Cassatie waarin het Hof stelde dat de bescherming beperkt moest blijven tot de eigenlijke financiële activiteiten.[225]

VRAAG OM INLICHTINGEN BIJ DERDEN

De vraag om lichtingen bij derden kan rechtmatig zijn wanneer ze gesteld wordt met de vestiging van de belasting en de behandeling van een eventueel bezwaarschrift zoals vervat in artikel 322 en 323 van het WIB. Zo werd in een vonnis van de rechtbank van Antwerpen van 24 april 2010 ingewonnen inlichting uit de debatten verweerd omwille van het feit dat de inlichten aangewend werden om een verdediging in rechte op te bouwen.[226] In de zaak argumenteerde de belastingplichtige dat het gebruikte softwarepakket niet correcte werkte waardoor de boekingen niet altijd nauwkeurig waren. De administratie die de belastingplichtige ervan verdacht inkomsten achter te houden trachtte zich te verdedigen door inlichtingen in te winnen bij de leverancier van het software pakket.[227] Het Hof verwierp zoals gezegd het bewijs met als argumentatie dat de inlichting met het oog zich te verdedigen niet tot het doel van de bevoegdheid valt.

De fiscus kan bij een vraag om inlichting daarbij ook vragen bepaalde stukken over te maken aan hen. Gelet op de dreigende sancties, zal de belastingplichtige die stukken dan ook meteen overmaken. Maar is dit wel in overeenstemming van artikel 315? Artikel 315 WIB bepaalt dat éénieder verplicht is de administratie op haar verzoek, zonder verplaatsing, met het oog op het nazien ervan, alle boeken en bescheiden voor te leggen die noodzakelijk zijn om het bedrag van de belastbare inkomsten te bepalen. Het Hof van Cassatie oordeelde in deze kwestie dat volgens de samenhang van artikelen 315 en 316 WIB een belastingplichtige in het kader van een vraag om inlichtingen niet kan worden verplicht om boek of bescheiden aan de administratie te bezorgen.[228] De administratie kan dit altijd verzoeken dit 'op

[220] F. JACOBS, "Hof van Cassatie bevestigt dat leasingmaatschappijen door het fiscale bankgeheim zijn gebonden", noot onder Cass. 16 maart 2007, *T.F.R* 2007, afl. 328, p. 795
[221] Antwerpen, 23 oktober 2001, *Fiscoloog* 2001, 821/1. Dit arrest werd evenwel verbroken door een arrest van het Hof van Cassatie van 1 oktober 2004.
[222] M. MAUS, *De fiscale controle*, Brugge, Die Keure 2005, p. 66
[223] Brussel 19 april 2006, F.J.F., No. 2007/45; Antwerpen 29 april 2003, *F.J.F.*, No. 2004/44
[224] C. BUYSSE, noot onder Cass. 16 2007, *Fiscoloog 2007,* afl. 1076, p. 16
[225] Cass. 15 oktober 2009, besproken in P.MALHERBE e.a. "Heeft het Belgische fiscale bankgeheim nog een toekomst?", *T.F.R*. 2010, afl. 374, p. 80
[226] Rb. Antwerpen 24 april 2010, *T.F.R*. 2010, afl. 374, p. 80
[227] J. ROSELETH & J. PEETERS, *Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscalibus,* 239*,* Fiscaal Praktijkboek Directe belastingen 2010-2011, Kluwer, 2010
[228] Cass. 21 november 2014

vrijwillige basis' te doen maar dit veronderstelt volgens het Hof dat het bezorgen van de stukken niet gebeurt onder dreiging van sancties.[229] *In casu* werd dit wel onder dreigende sancties verstuurd en dus besloot de rechter dus dat het bewijs diende uitgesloten te worden.

2.4.2 Onrechtmatig verkregen bewijs ingevolge een handeling strijdig met een formele wet

INZAGE VAN EEN STRAFDOSSIER DOOR DE BELASTINGADMINISTRATIE

De fiscale administratie kan in het kader van een fiscaal onderzoek akten, stukken, registers bescheiden of inlichtingen aan wenden bij alle bestuursdiensten van de staat met inbegrip van de parketten en de griffies van de hoven en rechtbanken.[230] De administratie kan deze inlichting slechts aanwenden indien zij daartoe de toelating heeft bekomen van de Procureur-Generaal of de Auditeur-Generaal.

Deze toelating is dan ook strikt op te nemen.[231] Toelating verkregen na de inzage van het gerechtelijk dossier is niet van aard om de begane onrechtmatigheid door de administratie te dekken. Zo oordeelde het Hof van Beroep van Antwerpen in een arrest van 20 oktober 1998.[232] Het recht tot inzage moet bovendien ook nog restrictief geïnterpreteerd worden. Zo kan volgens de Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen in een vonnis van 28 november geen inlichtingen gebruikt worden voor de heffing van de B.T.W. wanneer de Procureur-Generaal toelating heeft verleend op grond van artikel 235 WIB (oud), dat van toepassing is voor de heffing van de directe belasting.[233]

DE BIJZONDERE ONDERZOEKSTERMIJN BIJ AANWIJZINGEN VAN FRAUDE IN DE INKOMSTENBELASTING

De fiscus is gebonden door de onderzoekstermijnen bij het overgaan tot een fiscaal onderzoek. De administratie kan echter ook, mits op voorhand en op nauwkeurige wijze in kennis stelling van de belastingplichtige, overgaan tot een buitengewone aanslagtermijn bij aanwijzingen van fraude. [234] Als deze formele voorwaarden niet voldaan zijn is de aanslag nietig en kunnen de ingezamelde bewijzen onrechtmatig verklaard worden. [235]

2.4.3 Onrechtmatig verkregen bewijs ingevolge een handeling strijdig met de algemene rechtsbeginselen en fundamentele grondrechten

In het arrest van het Hof van Cassatie van 13 mei 1986, *supra* besproken, werd duidelijk dat bewijs niet alleen onrechtmatig kan zijn bij een wetsovertreding maar ook ingevolge een handeling strijdig met de algemene rechtsbeginselen.[236] In de fiscale controle kan gewezen worden naar de beginselen van behoorlijk bestuur en naar de rechten van de mens.[237]

Algemeen wordt aanvaard dat de fiscus de rechten van verdediging moet respecteren bij het stellen van onderzoeksdaden.[238] Belangrijk is dat men hier onderscheid moet gemaakt worden tussen enerzijds de verkrijging van bewijsmateriaal en anderzijds de wijze waarop dit bewijs in de rechtszaak wordt gebracht. Er namelijk enkel sprake van onrechtmatig verkregen bewijs als de rechten van de verdediging

[229] Cass. 21 november 2014, *Fiscoloog 2014,* 1441, p. 11-12
[230] Art. 327 WIB, 93*quaterdecies* WBTW., 211 Wetboek Taksen, 289 W. Reg (hernummerd)
[231] Cass., 11 april 1973, Pas., 1973, I, 776; Cass., 24 november 1964, Rev. Fisc., 1965, 214; Cass., 3 juni 1964, Bull., 1964, 1046
[232] Antwerpen 20 oktober 1998, F.J.F. 1999, 189
[233] Rb. Eerste Aanleg Antwerpen 28 november 1985
[234] Art. 354 lid 2 WIB 92 wet 29 december 2008
[235] Gent 26 mei 1987
[236] Cass. 13 mei 1986, Pas. I, 1107, met concl. Adv. DU JARDIN
[237] M. MAUS, *De fiscale controle,* Die Keure, 2005, p. 76
[238] T. AFSCHRIFT, *Traité de la preuve en droit fiscal,* Brussel, Lacier, 1998, p. 168

worden geschonden bij de bewijsgaring. En wanneer de rechten van verdediging geschonden worden bij het overleggen van het bewijsmateriaal aan de rechter leidt dit niet tot onrechtmatigheid van het bewijs, maar enkel tot de ontoelaatbaarheid ervan.[239] Het onderscheid is dus van belang, want bewijsmateriaal dat met schending van de rechten van verdediging voor de rechter wordt gebracht behoud wel zijn waarde maar verliest deze waarde als bewijs door de wijze waarop het bewijs voor de rechter is aangewend.[240]

Er zijn verschillende arresten waarbij de rechter oordeelde dat, indien de belastingplichtige geen inzage kreeg in het volledig dossier ook als de bewijzen uit een strafdossier komen, dit de rechten van de verdediging in gevaar brengt.[241] In het arrest van het Hof van Beroep van Gent van 15 november 2000 werd het verificatiedossier kwijt gespeeld door de administratie.[242] De rechter kon niet anders dan de gevestigde aanslag vernietigen op grond dat de rechten van verdediging werden geschonden vermits de belastingplichtige geen inzage kon hebben in zijn volledig dossier.

Met het arrest van 27 maart 1992 van het Hof van Cassatie werd het duidelijk dat de fiscale administratie gebonden is door de beginselen van behoorlijk bestuur.[243] Dit kwam in een arrest van het Hof van Beroep van Brussel van 5 maart 1964 voor het eerst naar boven.[244] In *casu* vernietigde het Hof de aanslag wegens een niet redelijk opgelegde boekhoudkundige prestatie aan de belastingplichtige door de inspecteur. Verder zijn er zaken gekend die de schending van het zorgvuldigheidsbeginsel in hielden. Zo stelde het Hof van Beroep in zijn arrest van 20 april 2004 dat de betrokkenen misleid waren over hun verplichtingen om al dan niet een verklaring af te leggen.[245] Deze werden dan als onrechtmatig beschouwd en werden dan ook verweerd uit de debatten.

[239] M. MAUS, *De fiscale control,* Die Keure, 2005, p. 76
[240] L. ARNOU, "Toelaatbaarheid van bewijs in strafzaken en het recht van verdediging*", Rec. Arr*. Cass., 1997, p. 10 e.v.
[241] Gent 23 december 1980, A.F.T. 1981, 248; Brussel 4 februari 1999, A.F.T. Fisc. Act., 1999, 27/11; Rb. Mechelen 29 oktober 1992, *F.J.F.* 1993, p. 366
[242] Gent november 2000, *Fisk.* 2000, p. 14
[243] Cass. 27 maart 1992
[244] Brussel 5 maart 1964, *Rev. Fisc*. 1965, p. 103
[245] Gent 20 april 2004, *F.J.F*. 2004, p. 1027

2.5 DE TOEPASSING VAN DE BEWIJSUITSLUITINGSREGEL IN FISCALE ZAKEN

2.5.1 Rechtsgrond voor de bewijsuitsluiting in fiscale zaken

In tegenstelling tot het strafrecht bevat de fiscale wetgeving geen enkele algemene bepaling welke gevolgen er moet worden verbonden aan onrechtmatig verkregen bewijs. De vraag stelt zich dus welke rechtsgrond er is in het fiscaal recht voor onrechtmatige bewijsgaring.[246] De fiscale wetgeving heeft wel voorzien in een aantal geïsoleerde gevallen waarbij op een onrechtmatige wijze bewijsmateriaal zou zijn verzameld doordat de administratie bepaalde voorgeschreven vormplegingen miskend zou hebben zoals *supra* besproken.

2.5.2 Fiscale toepasbaarheid van de strafrechtelijke grondslag(en) van de exclusionary rule

De strafrechtelijke rechtsgrond tot het weren van het onrechtmatig verkregen bewijs zou voort vlooien uit een combinatie van het recht op een eerlijk proces uit artikel 6 EVRM en de rechten van verdediging enerzijds en het principe van de legaliteit van de strafvervolging anderzijds. Of deze combinatie werkzaam zou zijn in het fiscaal recht valt te betwijfelen.[247] De toepasselijkheid van artikel 6 EVRM wordt dan traditioneel verworpen in de rechtspraak in loutere fiscale zaken.[248] Het strafrechterlijk legaliteitsbeginsel uit 12 Gw. is vanzelfsprekend zonder invloed op de niet strafrechtelijke fiscale procedures.[249] Verder bepaalt artikel 170 van de grondwet dat een belasting slechts kan worden ingevoerd door een wet, wat tot gevolg heeft dat alles wat nodig is om een belasting in te voeren door de wet geregeld moet worden.[250] Aangezien de Koning geen andere bevoegdheid heeft dan hetgeen hem door artikel 105 Gw. en de wet werd toegekend, moet volgens M. MAUS besloten worden dat de fiscus geen andere onderzoeksbevoegdheden heeft dan diegene die door de wet aan de Belastingadministratie werden verleend.[251] Verder stelt MAUS dat het fiscaal grondwettelijke legaliteitsbeginsel de wettigheid van de fiscale taxatieprocedure waarborgt.[252] Aangenomen kan worden artikel 170 Gw. in combinatie met artikel 105 Gw. als basis zou kunnen dienen voor de verantwoording van de '*exclusionary rule'* in fiscale zaken. Hierbij dient wel opgemerkte te worden dat het fiscaal grondwettelijk legaliteitsbeginsel als rechtsgrond in het kader van het leerstuk van het onrechtmatig verkregen bewijs geen algemene draagwijdte kent.[253] Het fiscaal legaliteitsbeginsel is enkel bruikbaar voor de '*exclusionary rule'* in geval van een door de fiscale overheid begane fiscale '*onwettigheid*' in de bewijsgaring, aangezien de fiscaal legaliteitsbeginsel enkel stelt dat het fiscaal gebeuren op een wettelijke grondslag moet gestoeld zijn. Artikel 170 Gw. biedt dus geen rechtsgrond indien de onrechtmatigheid niet bestaat in de overtreding van de fiscale wet. De fiscaal legaliteitsbeginsel kan evenmin als rechtsgrond fungeren voor de uitsluiting van een door een derde onrechtmatig verkregen bewijs aangezien de bovenvermelde grondwetsartikelen zich enkel richten tot de overheid zelf en niet tot derden.[254]

---

[246] M. MAUS, *Handboek fiscale sanctionering*, Brugge, Die Keure, 2015, p. 279
[247] M. MAUS, *Handboek fiscale sanctionering*, Brugge, Die Keure, 2015, p. 287
[248] EHRM 9 december 1994 (Schouten en Medrum), *Publ.Eur.Court HR,* Series A, A 304; EHRM 1 oktober 1965, *JDF* 1970, 191; Cass. 23 januari 1992, *Bull. Bel.* 1992, 453; *FJF* 92/131; Cass. 20 april 1990, *Arr.Cass.* 1989-1990, 1080; Cass. 12 mei 1989, *RW* 1989-1990, 329; *Bull.Bel.* 1990, 769; Cass. 15 april 1983, *RW* 1983-1984
[249] M. MAUS, *Handboek fiscale sanctionering*, Brugge, Die Keure, 2015, p. 287
[250] S. VAN CROMBRUGGE, *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Biblo, 2007,p. 15
[251] M. MAUS, *Handboek fiscale sanctionering*, Brugge, Die Keure, 2015, p. 287
[252] *Ibid*
[253] *Ibid*
[254] M. MAUS, *Handboek fiscale sanctionering*, Brugge, Die Keure, 2015, p. 288

Daarnaast poogt men, net zoals in strafzaken, een rechtsgrond van de bewijsuitsluitingsregel te zoeken in het algemeen beginsel rechtsbeginsel van de rechten van verdediging, aanzien de draagwijdte hiervan ook toepassing vindt in fiscale zaken.[255] En net zoals in strafzaken kan hier opnieuw worden op gemerkt dat de rechten van verdediging geenszins kunnen gelden als de alomvattende rechtsgrond waarop de bewijsuitsluitingsregel is gestoeld.[256]

Aangezien in fiscale zaken de '*exclusionary rule'* zeer streng wordt toegepast is het noodzakelijk om na te gaan of men zich niet kan beroepen op een andere juridische norm die alle gevallen van de sanctie van de bewijsuitsluiting van het onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken kan verantwoorden.[257]

2.5.3 Geen algemeen wettelijk of algemeen rechtsbeginsel

Er blijkt in ons Belgisch fiscaal rechtstelsel geen enkel algemeen wettelijk of een algemeen rechtsbeginsel te bestaan op basis waarop de rechter zich zou kunnen beroepen om de partijen te verbieden onrechtmatig verkregen bewijs in het kader van de procesvoering aan te wenden.[258] In tegenstelling tot het strafrecht waar door de evolutie de bewijsuitsluiting de uitzondering is, geldt klassiek de vaststelling dat in fiscale zaken dat eerder de regel is.[259] Wel werd in ons Belgisch fiscaal rechtstelsel voorzien in een aantal zeer specifieke sancties wanneer de administratie tijdens haar onderzoek bepaalde wettelijk voorgeschreven vormplegingen miskent en op die manier onrechtmatig bewijs verzamelt. Zo bepaalt artikel 333 WIB dat de miskenning van de voorafgaande kennisgeving van aanwijzingen van fraude op straffe van nietigheid van de aanslag wordt voorgeschreven.[260] Dat de rechtstreekse inbreuk op een fiscale wetsbepaling een reden uitmaakt voor de onbruikbaarheid van het aldus verkregen bewijs hoeft niet te verwonderen aangezien de norm anders krachteloos zou zijn.[261]

Een inbreuk op een fiscale procedurele wetsbepaling kan een zwaardere sanctie hebben dan enkel de loutere bewijsuitsluiting. Een inbreuk kan de nietigheid van de aanslag tot gevolg hebben.

Verder vinden we een expliciete rechtsgrond voor de bewijsuitsluiting in fiscaal recht terug in artikel 463 WIB. Dit artikel stelt dat ambtenaren van de Administratie der Directe Belastingen en ambtenaren van de BBI in een strafprocedure, op straffe van nietigheid van de akte van rechtspleging, slechts als getuige worden gehoord.[262] Een miskenning hiervan heeft tot gevolg dat de meegedeelde informatie geen enkel rechtsgevolg meer heeft.

De auteurs die zich aan de stelling over de grondslag voor de bewijsuitsluiting waagden, vermelden zonder verantwoording, dat enkel onrechtmatig verkregen bewijs niet tot het bewijs kan dienen voor de belastingheffing.[263] AMAND waagt zich aan de bespiegeling van het feit dat de openbare machten gehouden zijn de wetten na te leven en met een verwijzing naar de theorie van machtsoverschrijding.[264]

---

[255] M. MAUS, *Handboek fiscale sanctionering*, Brugge, Die Keure, 2015, p. 288
[256] M. MAUS, *Handboek fiscale sanctionering*, Brugge, Die Keure, 2015, p. 280
[257] *Ibid*
[258] M. MAUS, *De fiscale controle,* Die Keure, 2005, p. 89
[259] C. AMAND, "De onderzoeksmachten van de fiscus*",* Diegem, *Ced. Samson*, 1987, 13-14; A. TIBERGHIEN, *Inleiding tot het Belgisch Fiscaal Recht,* Antwerpen, Kluwer rechtswetenschappen, 1986, p. 345
[260] Art. 333 WIB 92
[261] M. ROZIE, *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, p. 353-394 (L. DE BROECK, J. ROSELETH en K. HENS)
[262] Zie voor een gedetailleerde studie N. DE CAMPS, "De gedetacheerde belastingambtenaren bij het parket: 'trail and error*', TFR* 2000, p. 899
[263] Zie referenties o.m. COOPMAN, "Fundamentele Rechten van de Belastingplichtige", *Ced. Samsom*, 177 e.v.

[264] C. AMAND., "De onderzoeksmachten van de fiscus*",* Diegem, *Ced. Samson*, 1987, p. 13-14

2.5.4 De beginselen van behoorlijk bestuur als algemene rechtsgrond voor de bewijsuitsluiting

In recente rechtsleer kunnen de beginselen van behoorlijk bestuur een mogelijke grondslag zijn voor de bewijsuitsluiting. De algemene beginselen van behoorlijk bestuur zijn te beschouwen als effectieve rechtsregels en schending van die rechtsregels staat gelijk met schending van de wet.[265] Een miskenning van deze beginselen van behoorlijk bestuur bij een onderzoekshandeling in de fiscale controle betekent dat geen enkel rechtsgevolg kan geven worden en dat de bewijzen niet kunnen bijdragen tot de fiscale bewijsvoering.[266]

De beginselen van behoorlijk bestuur verenigen een aantal algemene rechtsbeginselen die bij om het even welke bestuurlijke opdracht bij gelijk welke overheidsinstantie moeten nageleefd worden.[267] Hier wordt onder meer de volgende beginselen bedoeld: het fair-playbeginsel, de hoorplicht, de motiveringsplicht, de zorgvuldigheidsplicht, het verbod van machtafwending, het verbod van willekeur, het gelijkheidsbeginsel.[268]

Het eerste opgenoemde beginsel, het fair-playbeginsel, voorziet in eerste instantie dat de administratie zich niet van onfatsoenlijke middelen mag bedienen bij het nemen van overheidsbeslissingen.[269] De overheid mag de burger m.a.w. niet unfair behandelen.[270] De fair-playnorm wordt volgens VAN DAMME geschonden indien er sprake is van opzet, kwade trouw of moedwilligheid.[271] Voorbeelden van de schending van dit beginsel in de fiscale controle zijn: bewijsmateriaal bekomen door middel van diefstal, een schending van het beroepsgeheim of van het briefgeheim en bewijsmateriaal waarvan de administratie weet dat die door een derde op onregelmatige wijze werd ingezameld.[272]

Het principe van het verbod van machtafwending houdt in dat de overheid haar wettelijke toegekende bevoegdheid slechts mag aanwenden voor het specifieke doel waarvoor zij haar bevoegdheid heeft ontvangen.[273] Gelet, zoals *supra* vermeld, op het doelgebonden karakter van de fiscale onderzoeksmachten, zal dit principe dan ook voornamelijk tot uiting komen in fiscale zaken.[274]

Verder heeft het zorgvuldigheidsbeginsel tot doel de overheid ertoe te verplichten de nodige zorgvuldigheid aan de dag te leggen in de uitoefeningen van haar wettelijke opdracht.[275] In de rechtspraak en de rechtsleer wordt vaak het verband gelegd met de zorgvuldigheidsleer uit de artikelen 1382 en 1383 BW, waarbij indien een inbreuk wordt gepleegd op een juridisch gesanctioneerde gedragsnorm dat als een foutief of onrechtmatige gedraging van de overheid wordt beschouwd.[276]

---

[265] P. VAN ORSHOVEN, *Actuele Problemen van Fiscaal Recht,* Antwerpen, *Kluwer*, 1989, p. 6
[266] Brussel 12 januari 2001, *AFT Fisc.Act. 2001, 7/2;* Brussel 5 maart 1964, *Rev.fisc. 1965,* p. 103
[267] P. VAN ORSHOVEN, *Actuele Problemen van Fiscaal Recht,* Antwerpen, *Kluwer*, 1989, p. 7
[268] W. VAN GERVEN, "Beginselen van behoorlijk handelen*", RW 1982-1983, p. 963*
[269] Antwerpen 8 april 2008, *Fisc. Koer.* 2008, 537, noot W.DEFOOR
[270] A. VAN MENSEL, *Het beginsel van behoorlijk bestuur,* Antwerpen, *Kluwer*, 1990, p. 24
[271] M. VAN DAMME, "Goede trouw van de burger en bestuur*", RW* 1989-1990, p. 1116
[272] M. MAUS, *Handboek fiscale sanctionering*, Brugge, Die Keure, 2015, p. 289
[273] A. VAN MENSEL, *Het beginsel van behoorlijk bestuur,* Antwerpen, Kluwer, 1990, p. 61
[274] Zie bv. Art. 335 en 336 WIB
[275] W. LAMBRECHTS, "Het zorgvuldigheidsbeginsel*",* in *Algemene beginselen van behoorlijk bestuur*, Antwerpen, Kluwer, 1993, p. 34 e.v.
[276] W. LAMBRECHTS, "Het zorgvuldigheidsbeginsel*",* in *Algemene beginselen van behoorlijk bestuur*, Antwerpen, Kluwer, 1993, p. 46

Als laatste moet ook het redelijkheidsbeginsel geëerbiedigd worden. Het wordt dan ook beschouwd als een substantiële vereiste voor de rechtsgeldigheid van de administratieve rechtshandeling van fiscaal bestuur.[277]

Het staat in de doctrine echter wel ter discussie als een schending van het algemene beginsel van behoorlijk bestuur aanleiding kan geven tot de vernietiging of vermindering van een aanslag die conform de bepalingen van de fiscale wet werd gevestigd.[278] Aan de ene kant vinden rechtsgeleerden dat een fout van de fiscus geen reden zou zijn voor een vermindering of vrijstelling van de wettelijk verschuldigde belasting aangezien de schuld uit een wet bestaat.[279] Aan de andere kant zijn sommige rechtsgeleerden van mening dat de algemene beginselen als rechtsgrond kunnen dienen voor de bewijsuitsluiting van onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken.[280] Deze rechtsgeleerden beschouwen de algemene beginselen van behoorlijk bestuur als effectieve rechtsregels waarvan de schending gelijk is aan een schending van de wet.[281] De bewijsuitsluiting in fiscale zaken is dan ook te verantwoorden vanuit de overweging dat het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal een uitdrukking is van onbehoorlijk bestuur die niet kan voldoen aan de eisen van rechtmatigheid die in een rechtstaat onmiskenbaar aan het overheidsoptreden verbonden zijn.[282]

2.5.5 De algemene regel van de bewijsuitsluiting

In principe wordt het algemeen beginsel van de in het strafrecht ontwikkelde "*exclusionary rule"* op dezelfde wijze toegepast in fiscale zaken.[283] Zo wordt niet alleen aangegeven dat onrechtmatig verkregen bewijs geweerd moet worden maar dat dit ook moet gelden voor bewijzen die rechtstreeks of onrechtstreeks hier uit voortvloeien. De rechtspraak stelt duidelijk dat de bewijsuitsluiting van toepassing is indien fiscale ambtenaren in het kader van de fiscale controle een materiële of formele wetsovertreding hebben begaan of een inbreuk hebben gepleegd op de algemene rechtsbeginselen.[284] Zo wordt in rechtspraak inbreuken gepleegd door de administratie op het beroepsgeheim, het briefgeheim, het bankgeheim, de regels eigen aan de fiscale visitatie en aan het fiscaal derdenonderzoek gesanctioneerd met bewijsuitsluiting.[285] Verder leiden normschendingen en de miskenning van formele vereisten door de administratie bij onderzoekshandelingen tot de wering van het bewijs.[286] Eveneens zal het niet-naleven gedurende de fiscale controle van de algemene rechtsbeginselen, zoals de beginselen van behoorlijk bestuur en de rechten van de mens, leiden tot de bewijsuitsluiting.[287]

---

[277] H. DUBOIS, "De eerbiediging van juridische grondregels bij de fiscale rechtbedeling*", Fiskofoon* 1983, p. 141

[278] S. VAN CROMBRUGGE, *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Biblo, 2007, p. 62

[279] C. SCAILTEUR, "Les renseignements erronés donnés par les agent des services fiscaux engagent-ils la responsabilité de l'Etat? " Rec. gén.enr.not. 1964, p. 357

[280] M. MAUS, *De fiscale controle,* die Keure, 2005, p. 293

[281] P. VAN ORSHOVEN, *Actuele Problemen van Fiscaal Recht*, Antwerpen, Kluwer 1989, p. 6

[282] Rb. Brugge 4 april 2003, *Fisc. Koer.* 2003/363; Gent 20 april 2004, *F.J.F.* 2004, 1027; Brussel 12 januari 2001, *A.F.T.* 2001, afl. 7, p. 2

[283] Gent 29 maart 2011, *Fiscoloog* 2001, afl. 8001, p.11, Alwaar de strafrechtelijke nuancering van de bewijsuitsluitingsregel op identieke wijze *in fiscalibus* wordt toegepast.

[284] M. MAUS, *Handboek fiscale sanctionering*, Brugge, Die Keure, 2015, p. 293

[285] Brussel 20 september 1996, *Fisc.Koer. 1996,* 617; Luik 9 februari 1994, *FJF* 1994, 432; Antwerpen 12 november 1992, *AFT* 1993, 148; Antwerpen 22 mei 2000, *Fiscoloog* 2000, afl. 757, p. 1; Antwerpen 31 mei 1999, *Fisc.Koer, 1999 656*

[286] Cass. 14 oktober 1999, *FJF* 1999; 737; Cass. 11 april 1973, *Pas.* 1973, I, p. 776

[287] EHRM 10 december 1992, *FJF* 1993, 493; Cass. 13 januari 1999, *FJF* 1999, p. 318

2.6 BRUIKBAARHEID VAN ONRECHTMATIG VERKREGEN BEWIJS UIT STRAFZAKEN IN FISCALE ZAKEN

Net zoals in straf zaken werden onrechtmatig verkregen bewijzen vroeger zonder meer uitgesloten. In de rechtsleer werd lang aan het principe gehouden dat een misdrijf niet mocht bewezen worden op grond van onrechtmatig verkregen bewijs, met daarin inbegrepen ook alle onderzoekshandelingen die voortkomen op dit bewijs, uit de debatten geweerd moeten worden.[288] Het kantelpunt was ongetwijfeld het *Antigoon*-arrest, waarin gesteld werd dat onrechtmatig bewijs enkel geweerd mag worden wanneer de betrouwbaarheid van het bewijs is aangetast, het gebruik ervan in strijd is met het recht op een eerlijk proces of wanneer bepaalde vormvoorwaarden, op straffe van nietigheid, niet zijn nageleefd.[289] Het recht op een eerlijk proces werd gaandeweg nog verder verfijnd, rekening met de toenemende aandacht voor deze uitsluitingsregel.[290]

In het fiscaal recht wordt in vergelijking met het strafrecht, de bewijsuitsluiting eerder zuiver toegepast. Een bewijs dat onrechtmatig werd verkregen door bijvoorbeeld een overtreding van de wet of schending van de beginselen van behoorlijk bestuur zal door de fiscale rechter bijna altijd uitgesloten worden. Waarop zich de vraagt stelt naar de mogelijkheid om onrechtmatig bewijs dat werd verkregen in kader van een strafzaak te gebruiken voor fiscale doeleinden. De bekendste zaak waarin die vraag rees is het zogenaamde KB Lux-dossier.

2.6.1 De KB-Lux-zaak

In 1996 werd naar aanleiding van een strafonderzoek bij de Kredietbank Luxenburg de hand gelegd op de rekeningnummers van talrijke Belgische belastingplichtigen. De procureur-generaal gaf aan de administratie inzage in het dossier, waarbij ze stukken meenamen, zogezegde 'micro-fiches'. Op basis van deze inlichtingen ging de administratie over tot het versturen van verschillende vragen om inlichting en bericht van wijzigingen aan de betrokken belastingplichtigen.[291] De administratie deed dit op basis van (oud) artikel 345 lid 1WIB, welke de driejarige aanslagtermijn voorschrijft, en (oud) artikel 354 lid 2 WIB, welke een verlengde aanslagtermijn van twee jaar voorziet ingeval de door de belastingplichtige begane inbreuk gedaan is met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden. Wanneer het bezwaarschrift van de belastingplichtigen ontvankelijk maar ongegrond wordt verklaard, stellen ze een vordering in rechte in.

Aan de authenticiteit van deze microfiches kan ernstig getwijfeld worden. Deze waren namelijk niet ondertekend, waren op ongezegeld papier opgesteld en er stond geen logo, stempel of andere vermelding van de Kredietbank Luxemburg. Daarbij kwam nog het verslag van het Vast Comité van Toezicht op de politiediensten van 27 juli 1999, dat het onbetrouwbare karakter van de gehanteerde documenten in het KB-Lux-dossier heeft aangetoond. De rechtbank besloot dan ook dat het bewijs op onrechtmatige manier werd verkregen door de politiediensten. Op de vraag of dit onrechtmatig bewijs ingezameld door de administratie, dat wel op een rechtsgeldige wijze inzage kreeg in het strafdossier, mocht worden aangewend, antwoorde de rechter negatief.[292] Zijn redenering achter de beslissing is wel

[288] Cass. 12 maart 1923, *Pas*. 1923, I, p. 233-234
[289] Cass. 14 oktober 2003, *N.J.W*. 2003, p. 1367
[290] F.SCHUERMANS, noot onder Cass. 23 septemeber 2008, *T.Strafr*. 2009, p. 154; Cass. 2 maart 2005, *R.A.B.G*. 2005, p. 1161; Cass 23 maart 2004, *R.A.B.G*. 2004, p. 1061
[291] D. NORÉ, "Het gebruik van de omstreden microfiches uit het KBLux-dossier in de strijd tegen de fiscale fraude: rechtbank roept fiscus halt toe", noot onder Rb. Leuven 7 april 2006, *RABG* 2006, afl. 17, p. 1264
[292] Door de procureur-generaal bij het hof van beroep te Brussel werd overeenkomstig art. 327 § 1 WIB92 op 10 mei 1995 toelating verleend aan de ambtenaren van het ministerie van Financiën tot inzage en kopie name van het KB-Lux-dossier, ten einde te kunnen overgaan tot de regularisatie van de fiscale aangiften van de belastingplichtigen.

vernieuwend te noemen.[293] De rechtbank verwijst immers tot het fairplaybeginsel dat in gevaar komt indien de fiscus bewijsmiddelen gebruikt dat door een derde op onrechtmatige wijze verkregen werd. Hier wordt het werk van MAUS, die de rechtsgrond voor de bewijsuitsluiting in fiscale zaken de beginselen van behoorlijk bestuur situeert, expliciet geciteerd door de rechtbank.[294] Zoals *supra* vermeld kunnen onderzoekshandelingen die met miskenning van de beginselen van behoorlijk bestuur, geen rechtsgevolg sorteren en bijgevolg niet bijdragen tot de fiscale bewijsvoering. De rechtbank oordeelt dan ook dat het niet bewezen is dat de belastingplichtigen rekeninghouders zouden zijn bij de Kredietbank Luxemburg.[295]

De meeste rechters in de het KB-Lux-dossier hadden deze zienswijze. Dit was echter niet het geval bij het hof van beroep te Antwerpen.[296] Daarin oordeelde het hof dat als de administratie op rechtsgeldig wijze inzage heeft verkregen in een strafdossier, zij de gegevens kan aanwenden, zonder zich verder vragen te moeten stellen over de oorsprong van de gegevens die in het strafdossier zijn terechtgekomen. Een nog verder gaande handelwijze werd waargenomen bij het hof van Antwerpen in zijn arrest van 21 juni 2005.[297] Hier gaat het hof, na vastgesteld te hebben dat bewijsmiddelen die verkregen werden door handelingen die niet verenigbaar zijn met de grondregels van de strafrechtspleging en dus niet kunnen aangewend worden door de administratie, over tot een inschatting van de rechtsgeldigheid van het voorgebrachte bewijsmateriaal. Het hof onderzoekt dit grondig: "*Dat uit het enkele feit dat bepaalde stukken bedrieglijk van de KB Lux zouden zijn weggenomen niet noodzakelijk volgt dat de overlegging ervan in rechte onrechtmatig is. Dat uit geen enkel gegeven van het voorgelegd administratief dossier noch van het verslag van het Comité P blijkt dat de met het onderzoek belaste personen en de aangever enige onrechtmatige daad hebben gepleegd om in het bezit te komen van de kwestieuze in het kader van de betwiste taxatie aangewende stukken en dat er een verband zou bestaan tussen de ontvreemding van deze stukken van de KB-Lux en de overhandiging ervan aan de met het onderzoek belaste personen. (…) Dat nu prima facie niet tot de ontoelaatbaarheid van de in de strafzaak verkregen bewijzen kan worden besloten, er evenmin enig bezwaar kan bestaan tegen de aanwending van dergelijke bewijzen met het oog op de taxatie van niet-aangegeven inkomsten."*[298] Het hof neemt hier het risico om "*prima facie*" te oordelen, m.a.w. oordelen in de wetenschap dat niet over alle ter zake doende gegevens beschikt.[299] Deze rechtspraak kan volgens DUBOIS niet worden goedgekeurd, de omstandigheid dat in het dossier wel harde bewijzen aanwezig waren zal ongetwijfeld wel een rol gespeeld hebben.[300] De belastingplichtige had namelijk bekend zodat enkel nog een klassieke indiciaire discussie overbleef. Ook de rechtbank van eerste aanleg te Bergen acht het bestaan van de niet aangegeven intresten op basis van de gegevens uit het administratief dossier, waarvan de oorsprong twijfelachtig is, gegrond.[301]

Andere rechtbanken schorsten de behandeling van de fiscale zaak op in afwachting van het oordeel van de strafrechter over de regelmatigheid van de bewijsgaring in het strafonderzoek.[302] De rechtbanken en hoven blijven die voorheen uitgezette lijnen volgen, waarbij twee tendensen merkbaar zijn: er komen

[293] *Ibid*
[294] M. MAUS, *De fiscale controle*, Brugge, Die Keure 2005, p. 89-96
[295] Rb. Leuven 7 april 2006
[296] Antwerpen 11 maart 2002, *Fisc. Koer*. 2002, p. 496
[297] Antwerpen 21 juni 2005
[298] *Ibid*
[299] H. DUBOIS, "De KB Lux-klanten gevonnist*", TFR* 2006, afl. 311, p. 906
[300] *Ibid*
[301] Rb. Bergen 28 februari 2005
[302] Rb. Antwerpen 29 maart 2006, *FJF,* afl. 2007, p. 66; Rb. Antwerpen 16 april 2007; Rb. Hasselt 1 april 2009

uitspraken voor die de fiscale procedure opschorten en in de motivering merkt men een opmars van verwijzingen naar de *Antigoon*-leer.[303]

De vordering van het Openbaar Ministerie werd op 8 december 2009 onontvankelijk verklaard in het vonnis in eerste aanleg in het correctionele hoofdgeding wegens geknoei door politie en gerecht. Sommige rechtsgedingen sloegen dit vonnis volledig in de wind. Zo oordeelde een toegevoegde Brussels rechter in een vonnis van 6 september 2010 dat de aanslagen terecht gevestigd werden.[304] In zijn vonnis verwees de Brusselse fiscale rechter uitdrukkelijk naar het cassatiearrest van 10 maart 2008 in burgerzaken, zie *infra* voor een uitgebreid bespreking.[305] De rechtbank van Gent oordeelde op 24 november 2010 in zijn vonnis dat de aanslagen terecht waren omdat de voorgebrachte documenten wel degelijk bewijskrachtig waren.[306] In haar redenering valt ze terug op Nederlandse rechtspraak die oordeelt dat er geen redenen zijn om aan te nemen dat de fiscale bewijzen zijn verkregen op een manier die indruist tegen wat van een behoorlijk handelende overheid mag verwacht worden.[307] Die gegevens moeten dus toegelaten worden in de debatten.[308]

2.6.1.1 Cassatie 31 mei 2011

Uiteindelijk besliste het Hof van Cassatie dat het hof van beroep van Brussel het arrest van 10 december 2010 regelmatig gemotiveerd heeft en dat de beslissing wettelijk verantwoord was.[309] Het hof van beroep te Brussel bevestigde met zijn arrest van 10 december 2010 de uitspraak van de eerste rechter in het hoofdgeding.[310]

Om het cassatie arrest te kunnen interpreteren moet het hoofdgeding geanalyseerd worden. Eerste beoordeelt het vonnis van de correctionele rechtbank de loyaliteit waarmee het onderzoek gevoerd werd. Het stelt vast dat het Openbaar Ministerie tekort is geschoten in zijn plichten tot het waarborgen van de regelmatigheid van de bewijsvoering en werd de strafvervolging onontvankelijk verklaard aan de rechter ten gronde wegens de partijdigheid waarmee het onderzoek gevoerd werd.[311] Bij de toetsing van de bewijskracht zelf van het dossier werd de *Antigoon*-test gebruikt. Hier kwam de rechter tot besluit dat er een aantasting was van het recht op een eerlijk proces vanwege het feit dat het niet meer mogelijk was te achterhalen wat er met de bewuste documenten allemaal gebeurd is. De rechtbank besluit dan ook dat de strafvordering onontvankelijk is.

Het hof van beroep besluit ook dat het onderzoek op een deloyale wijze is gevoerd en dat de rechten van de verdediging ernstig en onherroepelijk werd geschonden, en dat dit de betichten het recht op eerlijk proces ontneemt. Net zoals de eerste rechter besluit het hof dan ook dat de strafvordering onontvankelijk is.

Hier valt het op dat de rechtbank een duidelijk onderscheid maakt tussen de gebrekkigheid van het onderzoek en de betrouwbaarheid van de bewijsvoering. Het hof van beroep echter komt tot het besluit door de twee rechtsargumenten in elkaar te laten smelten. Verder is het ook opmerkelijk dat dat

[303] H. DUBOIS, "De bevrijding van de KB Lux-klanten, en Antigoon*", TFR* 2011*,* afl. *412,* p*. 942*
[304] Rb. Brussel 6 september 2010, TFR-Net, 2011/N83
[305] M. MAUS, "De Antigoon-leer in fiscale zaken. Quo vadimus?, *Fisc.Act. 2011, afl. 4, p. 7*
[306] Rb. Gent 24 november 2010, TFR-Net, 2011/N84
[307] M. MAUS, "De Antigoon-leer in fiscale zaken. Quo vadimus?, *Fisc.Act. 2011, afl. 4, p. 4*
[308] HR 21 maart 2008, nr. 43.050, *NTFR* 2008/614
[309] L. DE CONINCK & H. COUBEAU , "De KB Lux-zaak, een verhaal zonder einde" Successierechten Nieuwsbrief, nummer 10, p. 5; Cass. 31 mei 2011, P.10.2037.F/1, *Juridat,* TFR-Net, 2011/N85
[310] Hof van beroep te Brussel 10 december 2010, TFR-Net, 2011/N87
[311] H. DUBOIS, "De bevrijding van de KB Lux-klanten, en Antigoon*", TFR* 2011, nr. 412, p. 943

rechters in hoofdgeding de twijfel over de betrouwbaarheid van de stukken mee in hun oordeel nemen over de schending van de rechten van verdediging en de kans op een eerlijk proces.[312]

2.6.2 Besluit

Tot op vandaag is er nog steeds geen eenduidige rechtspraak over de bruikbaarheid in fiscale zaken van het bewijs dat onrechtmatig werd verkregen in het kader van een strafzaak. De problematiek wordt vooral ingewikkeld wanneer het onrechtmatig verkregen bewijs niet is uitgesloten door de strafrechter en de belastingambtenaar op een correcte wijze inzage kreeg in het strafdossier.[313] Het Hof van Cassatie heeft echter wel geoordeeld dat de administratie wel gebruik kan maken van gegevens afkomstig uit een strafdossier ondanks het feit dat ze onder het bankgeheim vielen.[314] Als reden werd aangehaald dat het bankgeheim enkel bescherming biedt in functie van de plaats van de gegevens.[315]

Om nu te concluderen dat de fiscale bewijsuitsluitingsregels niet moeten worden toegepast wanneer de gegevens afkomstig zijn uit het strafdossier is volgens ROSELETH & PEETERS meer dan een brug te ver.[316] Zij stellen namelijk dat de finaliteit van de bewijsregels in het strafrecht te veel verschilt van deze van toepassing in het fiscaal recht. Beide stelsel benaderen de bewijsproblematiek namelijk vanuit hun eigen doelstelling.

[312] H. DUBOIS, "De bevrijding van de KB Lux-klanten, en Antigoon", *TFR* 2011, nr. 412, p. 944
[313] J. ROSELETH & J. PEETERS, *Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscalibus,* Fiscaal Praktijkboek Directe belastingen 2010-2011, Kluwer, 2010, p. 255
[314] Cass. 16 februari 2001; P. MALHERBE, "Heeft het Belgische fiscale bankgeheim nog een toekomst", *T.F.R*. 2010 afl. 377, p. 223
[315] J. ROSELETH & J. PEETERS, *Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscalibus,* Fiscaal Praktijkboek Directe belastingen 2010-2011, Kluwer, 2010, p. 256
[316] *Ibid*

3 ANTIGOON IN HET FISCAAL RECHT

3.1 ALGEMEEN

Nadat de principes van de *Antigoon*-leer via het KB-lux dossier voor het eerst hun intrede maakten in het fiscaal recht, rijst de vraag of die überhaupt wel toepassing kunnen hebben in het fiscaal recht.[317] Fiscalisten staan hieromtrent in eerste instantie eerder huiverig tegenover.[318] Zij zullen opwerpen dat het fiscaal recht van openbare orde is en dus van strikte toepassing is en dat zulks overtredingen absoluut nietig zijn.[319] Hierbij moet echter ook gezegd worden dat ook het strafrecht van openbare orde is. De *Antigoon*-leer vormt dus in wezen een afwijking van de absolute nietigheid die vasthangt aan elke overtreding van een regel van openbare orde.[320]

MAUS is van oordeel dat de rechtsgrond van de bewijsuitsluiting in fiscale zaken gezocht moet worden in de beginselen van behoorlijk bestuur, aangezien deze niet in artikel 6 EVRM[321] kan worden teruggevonden.[322] Dit willen zeggen dat het lot van onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken veel strenger moet worden geoordeeld dan in straf-en burgerlijke zaken. Verder stelt hij, aangezien artikel 6 EVRM niet speelt in *fiscalibus,* dat men dan ook niet de vraag moet stellen, ondanks het feit dat er onrechtmatig bewijs werd gebruikt, of de belastingplichtige een eerlijk proces heeft gekregen. Hier moet men de vraag stellen of het in het kader van de beginselen van behoorlijk bestuur aanvaardbaar is dat een fiscale overheid gebruik kan maken van bewijsmateriaal dat zijn onrechtmatig heeft verkregen. Deze manier is een veel strengere benadering van de bewijsuitsluitingsregel. Onrechtmatig bewijsvergaring is dus geen kwestie van afweging maar is bij voorbaat onaanvaardbaar wegens onbehoorlijk bestuur.[323]

VANDEBERGH is echter niet akkoord met MAUS dat de *Antigoon*-leer buiten spel gezet wordt door de beginselen van behoorlijk bestuur.[324] VANDEBERGH argumenteert dat het wel correct is dat de administratie deze schendt door bewijzen op onrechtmatige wijze te bekomen maar de *Antigoon*-leer gaat juist erover dat bewijzen worden toegelaten ook al heeft de overheid de wet overtreden. De wetsovertreding kan nu bestaan uit het schenden van de beginselen van behoorlijk bestuur, dus kunnen deze beginselen niet ingeroepen worden om het onrechtmatig bewijs te weren.[325]

---

[317] T. JANSEN, "Moet ook fiscale rechter uitlsuiting onregelmatig verkregen bewijs voortaan motiveren?", *Fisc.Act. 2011,* afl.1, p. 5

[318] H. VANDEBERGH, "De tempering van de strikte toepassing van de fiscale wet door de Antigoon-doctrine met betrekking tot onrechtmatige bewijsgaring en andere beginselen", *T.F.R.* 2011, p. 897

[319] W. VAN GERVEN, *Algemeen Deel – 40 jaar later,* Kluwer, 2011, p. 114

[320] H. VANDEBERGH, "De tempering van de strikte toepassing van de fiscale wet door de Antigoon-doctrine met betrekking tot onrechtmatige bewijsgaring en andere beginselen", *T.F.R.* 2011, p. 897

[321] *Infra* toegelicht

[322] M. MAUS, *De fiscale controle*, Brugge, Die Keure 2005, p. 92 e.v.; M. MAUS, "De Antigoon-leer in fiscale zaken. Quo vadimus?", *Fisc.Act.* 2011, afl. 4, p. 3-8

[323] *Ibid*

[324] H. VANDEBERGH, "De tempering van de strikte toepassing van de fiscale wet door de Antigoon-doctrine met betrekking tot onrechtmatige bewijsgaring en andere beginselen", *T.F.R.* 2011, p. 897

[325] *Ibid*

3.2 TOEPASSING ANTIGOON-RECHTSPRAAK IN BURGERLIJKE ZAKEN

Omwille van de mogelijke invloed op de fiscale geschillen is het ook belangrijk te weten hoe de toepassing van de *Antigoon*-rechtspraak beslecht wordt in burgerlijke zaken.[326]

In de rechtspraak is het belangrijkste arrest hieromtrent dat van het Hof van Cassatie van 10 maart 2008.[327] Hier spreekt het hof zich duidelijk over de uitbreiding van de *Antigoon*-doctrine naar burgerlijke zaken, meer specifiek naar het sociale zekerheidheidsrecht. In deze zaak bekende een werkloze man aan de politie tijdens een verhoor dat hij mee hielp in de handelszaak van zijn zus. Van dit verhoor maakt de politiedienst een proces-verbaal op en stuurde dit, in strijd met artikel 125 KB houdende het algemeen reglement op de gerechtskosten in strafzaken en zonder toestemming van de procureur-generaal, op naar de RVA. De RVA startte op basis van deze gegevens zelf een onderzoek waarbij de werkloze man ook ondervraagd werd door de inspectiediensten. De RVA schorste vervolgens zijn recht op een werkloosheidsuitkering waarop hij beroep instelde bij de sociale rechtbanken die oordelen volgens de burgerlijke procesregels.[328] De arbeidsrechtbank had in eerste instantie geoordeeld dat de inlichtingen onrechtmatig verkregen waren en vernietigde de administratieve sanctie van de RVA. In beroep bevestigt de rechter de beslissing omdat de sanctie enkel steunt op het bewijs dat voortvloeit uit de onregelmatige mededeling van het PV aan de RVA.

In Cassatie werd het bestreden arrest van het arbeidshof echter verbroken. De RVA had namelijk bepleit dat het arbeidshof ten onrechte heeft geoordeeld dat de *Antigoon*-test enkel geldt in strafprocedure. De RVA stelde verder dat in deze zaak geen reden is om af te wijken van die rechtspraak, vermits het sociale zekerheidsrecht tot het publiek recht behoort in de mate dat het een particulier tegenover een openbare instelling plaatst. Verder is er geen wettelijke bepaling die uitdrukkelijk en volledig zou verbieden een bewijs te gebruiken dat direct of indirect door enige onregelmatigheid of onwettigheid is verkregen inzake de vaststelling van het recht op werkloosheidsuitkeringen. Het Hof volgt deze redenering en voegt er aan toe dat het arbeidshof bewijsmiddelen die onrechtmatig zijn verkregen niet onontvankelijk mag verklaren zonder het eerst te beoordelen aan de *Antigoon*-criteria.[329]

In het jaarverslag van het Hof van Cassatie van 2009 werd gemeld n.a.v. het voorgaande besproken arrest dat dat nu ook in burgerlijke zaken de *Antigoon*-toets moet gebruikt worden. Het is namelijk moeilijk in te zien waarom het bewijsrecht in burgerlijke zaken aan strengere regels zou moeten worden onderworpen dan in strafzaken.[330]

Naar aanleiding van dit arrest zou men kunnen argumenteren dat de *Antigoon*-toets ook moet doorgetrokken worden naar het belastingrecht want dat is ook een publiek recht en er ook geen bepaling in het fiscale wetboeken staat die het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs verbiedt.[331]

In een later arrest van 10 november 2008 past de Franstalige afdeling van de sociale kamer van het Hof van Cassatie echter opnieuw de klassieke regel toe dat onrechtmatig verkregen bewijzen uit de debatten dienen te worden geweerd. Het Hof stelde dat het bewijsstuk, *in casu* een brief, uitgesloten

[326] T. AFSCHRIFT, "Het rechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken", *T.F.R.* 2014, afl. 462, p. 472
[327] Cass. 10 maart 2008, *RCJB* 2009, 325, p. 245
[328] T. JANSEN, "Moet ook fiscale rechter uitlsuiting onregelmatig verkregen bewijs voortaan motiveren?", *Fisc.Act*. 2011, afl.1, p. 7
[329] *Ibid*
[330] K. WAGNER, *Actualia burgerlijk bewijsrecht*, *P&B* 2009, p. 168
[331] T. JANSEN, "Moet ook fiscale rechter uitlsuiting onregelmatig verkregen bewijs voortaan motiveren?", *Fisc.Act*. 2011, afl.1, p. 8

diende te worden en dit zonder toepassing van de *Antigoon*-doctrine.[332] Dit zou volgens MOUGENOT te verklaren zijn omdat het arrest van 10 maart 2008 niet geldt voor alle burgerlijke geschillen, maar enkel voor geschillen waarbij sancties van strafrechtelijke aard worden uitgesproken.[333] KEFER is dan weer van mening dat de *Antigoon*-rechtspraak dient toegepast te worden op alle burgerlijke procedures, zonder onderscheid of het al dan niet gaat over sancties met een strafrechtelijk karakter.[334]

In de huidige rechtspraak past men niettemin op een of andere manier de voorwaarden van de *Antigoon*-rechtspraak toe, vooral in sociale zaken,[335] waarbij in andere uitspraken de rechter weigert om de *Antigoon*-criteria toe te passen.[336]

3.3 STAND VAN ZAKEN IN DE RECHTSPRAAK

In de rechtspraak is men eerder verdeeld over de toepassing van de *Antigoon*-leer in fiscale zaken. Wat hier volgt is een overzicht van de belangrijkste rechtspraken omtrent deze problematiek.

In een fiscale uitloper van het KB-Lux dossier stelde het hof van Beroep in een arrest van 10 december 2008 uitdrukkelijk vast dat "*une évolution récente de la jurisprudence de la Cour de cassation dont il convient d'étendre les effets à la matière fiscale" en "qui permet au juge d'atténuer les conséquences de certains irrégularités affectant l'obtention d'une preuve en lui laissant un pouvoir d'appréciation assez large".*[337] Het ging hier over de zogenaamde 'micro-fiches' die werden verkregen door een onregelmatigheid doch niet door de administratie zelf. Volgens de rechtspraak volstond het om vast te stellen dat de partij die het bewijsmiddel inroept dit zelf niet op een onwettige wijze heeft verkregen.[338] DHAEYER vat het als volgt samen: "sauf lorsque les autorités chargées de poursuites ont sciemment et volontairement provoqué cette irrégularité il n'y a pas d'irrecevabilité automatique de l'action publique qui se fonderait sur une telle preuve. Pour écarter la pièce irrégulière, le juge doit constater l'existence d'un lien direct entre l'illégalité commise et la transmission des pièces litigieuses".[339] Enkel als er een rechtstreeks verband tussen de onrechtmatige handeling van de administratie en de overdracht van de bewijzen bestaat zal de rechter het bewijs uitsluiten.

In het vonnis van de rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen van 4 maart 2011 verwijst de rechter naar twee *Antigoon*-criteria.[340] In *casu* voert de belastingplichtige aan dat de gegevens waarop de fiscus steunt onwettig verkregen zou zouden zijn van de Portugese administratie. De BBI zou volgens de belastingplichtige niet bevoegd zijn om de gegevens te vragen, maar de rechter verwerpt dit argument. De rechter stelt dat de BBI in regel wel bevoegd is om inlichtingen bij buitenlandse belastingadministraties op te vragen en voegt nadien nog toe dat "*het beweerd onwettig verkregen bewijsmateriaal alleen mag worden uitgesloten wanneer de betrouwbaarheid van het bewijs wordt*

[332] K. ROSIER en S. GILSON, "La preuve irrégulière : quand Antigone ouvre la boîte de Pandore. Commentaire de l'arrêt *Lee Davies* rendu par la Cour européenne des droits de l'homme le 28 juillet 2009", *Chron.D.S.* 2010, p. 291
[333] D. MOUGENOT, "Antigone face aux juges civiles – L'appréciation des preuves recueilles de manière illicite ou déloyale dans les procédures civiles", *D.A. O.R*. 2011, afl. 98, p. 246
[334] F. KEFER, "Antigone et Manon s'invitent en droit social. Quelques propos sur la légalité de la preuve", *RCJB* 2009, p. 340
[335] Arbh. Bergen 14 september 2009, RRD 2008, 535; Arbh. Gent 28 juni 2010, JTT 2011, 366; Arbh. Bergen 8 december 2010, *JLMB* 2011, p. 715
[336] Arbh. Luik 15 december 20008, RRD 2008, 236, noot D. MOUGENOT
[337] Bergen 10 december 2008, *RGCF* 2009, p. 54
[338] F. KUTY, "La règle de l'exclusion de la preuve illégale ou irrégulière: de la précision au bouleversement", *RCJB* 2004, afl. 3, p. 408
[339] P. DHAEYER, "Microfiches KB Lux: un apport à la théorie des preuves en droit fiscal", *RGCF* 2009, p. 54
[340] Rb. Antwerpen 4 maart 2011

aangetast of wanneer de eerlijke procesvoering in het gedrang komt". Hier neemt de rechter duidelijk de beweegredenen van de *Antigoon*-rechtspraak over.

Dit vonnis van de rechtbank van eerste aanleg van Antwerpen werd later bevestigd door een arrest van het hof van beroep van Antwerpen van 9 oktober 2012.[341] Met een veel uitdrukkelijker toepassing van het *Antigoon*-doctrine is het Hof van oordeel dat: "*de kwestieuze gegevens door de Belgische fiscus niet werden verkregen op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, dat het gebruik van die gegevens ontoelaatbaar moet worden geacht. Geen enkel fundamenteel recht van de belastingplichtige werd hier dermate geschonden dat het instellen van een nader onderzoek naar de fiscale relevantie van de bekomen gegevens ontoelaatbaar zou zijn. Een te dogmatische opstelling, waardoor elke onregelmatigheid leidt tot bewijsuitsluiting, tast immers het rechtsgevoel aan en kan gezien worden als een tekortkoming van de overheid in haar verplichting om de maatschappij te beschermen tegen criminaliteit c.q. tegen ernstige vormen van fraude. De fiscale wetgeving bevat evenmin enige bepaling die aangeeft welke juridische gevolgen een onrechtmatige bewijsvergaring heeft".*[342] Hier wordt er een onderscheid gemaakt tussen de schending van de fundamentele rechten van het individu enerzijds, en de verkrijging van een bewijsstuk met de miskenning van een eenvoudige administratieve norm met zeer formele inhoud, anderzijds.[343] Met andere woorden, wordt hier geen strikte toepassing van de *Antigoon*-criteria gemaakt.

Verder gebruikt de rechtbank van eerste aanleg te Brussel van 17 januari 2012 in zijn vonnis de motieven van de *Antigoon*-rechtspraak.[344] In deze zaak wuifde de rechter het argument van de belastingplichtige dat de bewijsstukken waarop de administratie zich baseren zou verkregen zijn met schending van het beroepsgeheim van een fiscalist of boekhouder weg, omdat alle stukken verkregen werden zonder schending van het beroepsgeheim. De rechtbank voegt aan zijn argumentatie zelfs toe dat "*ook al zou het beroepsgeheim geschonden worden, dan nog is de taxatie, gelet op de Antigoon-leer van het Hof van Cassatie, niet noodzakelijk nietig."* Duidelijker kon de rechtbank niet zijn om het *Antigoon*-leer toe te passen in fiscale zaken.

Er zijn echter veel rechtbanken die de *Antigoon*-leer uitdrukkelijk uitsluiten. Zo stelde het Hof van Brussel in zijn arrest van 24 mei 2012, dat zich als eerste heeft moeten uitspreken hieromtrent dat de *Antigoon*-rechtspraak niet kan worden toegepast in fiscale zaken.[345] Daarvoor verschilt het fiscaal recht op essentiële punten te veel van strafrecht volgens het Hof. Het strafrecht heeft bepaalde vormvoorwaarden die op straffe van nietigheid zijn voorgeschreven, wat kenmerkend is voor het strafrecht.[346] Ook het recht op een eerlijk proces, waar doorgaans verwezen wordt naar artikel 6 EVRM, is typisch voor het strafrecht. Het hof stelt hier expliciet "*dat een louter fiscaal geschil dat niet strafrechtelijk is, niet onder de rechtsbescherming valt van artikel 6 van het EVRM".* De toepassing van de *Antigoon*-rechtspraak in fiscale geschillen zou tot gevolg hebben dat "*de fiscale procedure, die de bevoegdheid van de ambtenaren regelt om onderzoek te doen op de helling wordt gezet".* Het Hof herinnert eraan dat de fiscus "*alleen wettelijke bepaalde bevoegdheden heeft, die doelgebonden en noodzakelijk beperkt zijn, nu een evenwicht dient te bestaan tussen de belangen van de Belgische Staat en de grondrechten van de burgers. Als de Antigoon-rechtspraak zou worden getransponeerd naar het fiscaal recht, zou het evenwicht dat in de fiscale wet bestaat, worden verstoord. Alleen daarom moet worden aangenomen dat de Antigoon-rechtspraak niet zonder meer in fiscalibus van toepassing is."* Het

[341] Antwerpen 9 oktober 2012
[342] *Ibid*
[343] T. AFSCHRIFT, "Het rechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken", *T.F.R*. 462, 2014, p. 469
[344] Rb. Brussel 17 januari 2012
[345] J. VANDEN BRANDEN, "Hof te Brussel wijst Antigoon af", *Fisc.Act*. 2012, afl. 27, p. 4-5
[346] M. MAUS, "Handboek fiscale sanctionering", Brugge, Die Keure, 2015, p. 293

hof volgt hier dezelfde redenering als DEFOOR in zijn kritisch commentaar onder het vonnis van de rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen van 4 maart 2011.[347]

Het hof van Beroep van Antwerpen volgde deze redenering echter niet in zijn arrest van 7 oktober 2012.[348] Het hof stelde dat voorrang moest geven worden aan het legaliteitsbeginsel. Het hof argumenteerde: "*zeker en dit des te meer wanneer de belastingplichtige, zoals in casu geen belangenschade als gevolg van de aangeklaagde onregelmatigheid kan aantonen en zijn rechten van verdediging in iedere stand van de procedure gevrijwaard zijn gebleven, wanneer niet kan worden getwijfeld aan de betrouwbaarheid van de bekomen inlichtingen die overigens door nog andere gegevens van het dossier worden bevestigd, en wanneer de onregelmatigheid in de bewijsgaring door de administratie niet opweegt tegenover de ernst en de zwaarte van de belastingfraude die aan licht zijn gekomen".*

Dat zelfde hof van Antwerpen stelde twee maand later in zijn arrest dat de *Antigoon*-rechtspraak van het Hof van Cassatie niet kan worden toegepast in fiscale zaken.[349] In deze zaak had de fiscus zonder een bijzondere voorafgaande machtiging van de politierechter een particuliere woning betreden en daar zelf documenten uit een kast gehaald. Het hof stelt dat de wettelijke bepalingen die de controlebevoegdheden van de fiscus regelen, "*beogen een gezond evenwicht tot stand te brengen tussen de noodzaak voor de fiscus om de nodige onderzoekingen te doen om tot een correcte inning van de verschuldigde belasting te komen enerzijds en het recht tot bescherming van de persoonlijke levenssfeer van de belastingplichtigen anderzijds".* Volgens het hof gaat het daarbij nog om bepaling van openbare orde, "*waarop inbreuken niet kunnen worden getolereerd".* Wanneer van die bepalingen kan worden afgeweken "*rekening houdend bv. met de ernst van de inbreuk door de belastingplichtige of met de omvang van de mogelijks gederfde belastinginkomsten, zou dit tot gevolg hebben dat voormeld evenwicht wordt verstoord en dat een ongelijkheid tot stand wordt gebracht tussen belastingplichtigen".*[350] Het hof bevestigt dus de uitspraak van de rechtbank van eerste aanleg dat de wettigheid van de fiscale vordering vervallen is vanwege een navordering dat op basis van onrechtmatig verkregen bewijs tot stand is gekomen.

De rechtbank van Hasselt tot slot was ook van mening gedaan dat de *Antigoon*-leer geen toepassing kent in fiscale zaken zodat onrechtmatig verkregen bewijs geweerd moest worden.[351] Het hof stelt dat zelfs het feit dat artikel 6 EVRM wel kan worden ingeroepen wanneer de belastingheffing gepaard gaat met fiscaal-administratieve sancties, hier geen afbreuk van doet. De rechtsbescherming van artikel 6 EVRM speelt in dit geval ook enkel ten aanzien van de fiscaal-administratieve sancties, doch niet ten aanzien van de eigenlijke belasting, en kan er bovendien enkel sprake zijn van administratieve sanctionering wanneer de administratie eerst via de fiscale onderzoeks-en bewijsregels aantoont dat er sprake is van een fiscale schuld. Artikel 6 EVRM speelt dus niet op dat niveau. Het nuanceren van de uitsluiting van onrechtmatig bewijs op grond van artikel 6 EVRM kan dan ook niet doorwerken in disputen van belastingschuld.[352]

[347] Rb. Antwerpen 4 maart 2011, *Fisc.koer.* 2011, 337, noot W. DEFOOR; M. MAUS, *De fiscale controle*, Brugge, Die Keure 2005, p. 92 e.v.; M. MAUS, "De Antigoon-leer in fiscale zaken. Quo vadimus?", *Fisc.Act.* 2011, afl. 4, p. 6
[348] Antwerpen 7 oktober 2012, *Fisc.koer.* 2012, p. 587
[349] Antwerpen 4 december 2012
[350] M. MAUS, *Handboek fiscale sanctionering*, Brugge, Die Keure, 2015, p. 294
[351] Rb. Hasselt 17 oktober 2012
[352] M. MAUS, *Handboek fiscale sanctionering*, Brugge, Die Keure, 2015, p. 294

3.4 UITSLUITINGSGRONDEN IN DE RECHTSLEER VOOR TOEPASSING *ANTIGOON*-DOCTRINE IN FISCALE ZAKEN

3.4.1 Niet-toepasselijkheid van artikel 6 EVRM op fiscale geschillen

Een fundamenteel probleem volgens bepaalde auteurs om de *Antigoon*-leer in fiscale zaken toe te passen is dat artikel 6 EVRM niet speelt in fiscale geschillen. MAUS argumenteert dat zowel het EHRM als het Grondwettelijk Hof en het Hof van Cassatie hebben gesteld dat louter fiscale geschillen betrekking hebben op *politieke* rechten en dus niet bepalend zijn voor rechten van burgerlijke aard in de zin van artikel 6 EVRM. De redenering hier achter is dat de relatie tussen de belastingplichtige en de overheid een publiek karakter heeft, vermits de bevoegdheid om belasting te heffen nog steeds behoort tot de kerntaken van de overheid. Dat artikel 6 van EVRM wel kan worden ingeroepen als belastingheffing gepaard gaat met fiscaal administratieve sancties doet hier geen afbreuk van.[353] Verder stelt MAUS dat indien men een doorwerking toch zou aanvaarden, men consequent moet zijn en de belastingplichtige van de hele bescherming van de strafprocedure moet laten genieten. Dit zou onder andere impliceren dat de belastingplichtige niet verplicht kan worden mee te werken aan een fiscale controle en daarin boven ook nog kan genieten van het zwijgrecht. Aldus concludeert MAUS, aangezien dit hier niet aan de orde is, dat 6 artikel van het EVRM niet speelt in fiscale geschillen en dat de *Antigoon*-doctrine dus niet kan doorwerken in fiscale zaken.

AFSCHRIFT is echter niet overtuigd van dit argument.[354] Hij stelt dat het Hof van Cassatie inderdaad verwijst naar het begrip "recht op een eerlijk proces", maar dat dit begrip niet kan gebruikt worden ter rechtvaardiging van de regel dat onrechtmatig verkregen bewijsmiddelen toch kan gebruikt worden. Dit is slechts een uitzondering op deze regel: onrechtmatig verkregen bewijs dient enkel uitgesloten te worden indien het in strijd is met het recht op een eerlijk proces. Artikel 6 EVRM waarborgt dit recht in strafzaken aan elke beklaagde maar niet aan het Openbaar Ministerie. Het is bijgevolg niet vereist dat onrechtmatig verkregen bewijs wordt toegelaten om artikel 6 EVRM te eerbiedigen. De enige rol van artikel 6 EVRM is dus het begrenzen van de toelaatbaarheid van onrechtmatig verkregen bewijs zodat de beklaagde zijn recht op een eerlijk proces niet zou verliezen. Hij concludeert dus dat het geen zin heeft om te verwijzen naar artikel 6 EVRM om aan te tonen dat de *Antigoon*-doctrine geen toepassing vindt in fiscale zaken. In fiscalibus vloeit dit recht uit het algemeen beginsel van het recht op verdediging aldus AFSCHRIFT.[355]

[353] M. MAUS, "De Antigoon-leer in fiscale zaken. Quo vadimus?", *Fisc.Act.* 2011, afl. 4, p. 5*;* Voor volledig redenering zie vonnis van rechtbank van Hasselt van 17 oktober 2012
[354] T. AFSCHRIFT, "Het rechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken", *T.F.R*. 462, 2014, p. 479
[355] T. AFSCHRIFT en M. IGALSON, "La procédure fiscale après les lois des 15 et 23 mars 1999", *JT,* 1999, afl. 25, nr. 5933, p. 489

3.4.2 De uitsluiting van het onrechtmatig bewijs volgt uit de rol van de administratie in een rechtstaat

Een andere strekking in de rechtsleer die zich kant tegen de toepassing van de *Antigoon*-leer in fiscale zaken is gebaseerd op de speciale situatie van de administratie. De administratie beschikt namelijk over een macht en bepaalde bevoegdheden die zij ontleent aan het feit dat zij deel uitmaakt van de openbare macht. De wet legt aan deze bevoegdheden dan ook wel bepaalde beperkingen op aan de administratie. Naast deze door de wet opgelegde bevoegdheden dient de administratie ook nog de algemene beginselen te respecteren. Die omvatten onder meer het beginsel van behoorlijk bestuur, van rechtszekerheid en fairplay, het respect voor de rechten van de verdediging, en dit zowel op administratief als op gerechtelijk niveau.[356] Deze principes impliceren dat de administratie zich op een loyale manier dient te gedragen tegen over haar burgers. De administratie dient in een fiscaal geschil dus niet enkel de regels eigen aan de burgerlijke procedure, m.i.v het loyaliteitsbeginsel, te respecteren. Zij wordt ook begrensd door de wettelijke regels die haar zijn opgelegd en waaraan zij haar ontstaan en haar macht ontleent. We kunnen dus stellen net zoals de rechtbank van eerste aanleg te Hasselt het opmerkt, dat het "*gebruik van onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal door de fiscale administratie een uitdrukking is van onbehoorlijk bestuur die niet kan voldoen aan de eisen van onrechtmatigheid die in een rechtsstaat onmiskenbaar aan het overheidsoptreden zijn verbonden*." De *Antigoon*-doctrine moet dus uitgesloten worden op basis van de omschrijving zelf van de bevoegdheden van de administratie waar men de loyaliteitsplicht terugvindt, die onverenigbaar is met het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs.

3.4.3 Sanctie onrechtmatig verkregen bewijs

Een andere fundamentele juridische kritiek op de doorwerking van de *Antigoon*-leer in fiscale zaken heeft te maken met de sanctie voor onrechtmatig verkregen bewijs.[357] Het uitsluiten van onrechtmatig verkregen bewijs in het kader van de *Antigoon* toepassing is in vele gevallen een te zware sanctie. In het strafrecht is het namelijk zo dat de strafrechter, wanneer er gebruikt gemaakt wordt van onrechtmatig bewijs, – volgens MAUS – daar rekening moet mee houden bij het bepalen van de strafmaat. Net zoals de strafrechter dat zou kunnen doen bij het overschrijden van de redelijke termijn vereiste. Dit is ook een essentieel verschil met het fiscaal recht. Het openbare orde karakter van het fiscaal recht verhindert de fiscale rechter immers om een bewezen verklaarde belastingschuld te verminderen bij het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs. De fiscale rechter heeft wel de mogelijkheid om de administratieve sancties te verminderen die de fiscus heeft opgelegd. Het probleem hiermee is dat niet elk fiscaal geschil gepaard gaat met administratieve sancties, en misschien wel belangrijker, vindt het Hof van Cassatie dat de fiscale rechter fiscaal administratieve sancties niet kan kwijtschelden of verminderen op grond van een subjectieve appreciatie van verzachtende omstandigheden die eigen zijn aan de persoon van de belastingschuldige.[358] Ook om deze reden lijkt de doorwerking van de *Antigoon*-leer problematisch.[359]

[356] P. HAUTENNE, "Droit fiscal et principes de bonne administration", *JLMB* 1999, afl. 26, p. 1124
[357] M. MAUS, "De Antigoon-leer in fiscale zaken. Quo vadimus?", *Fisc.Act.* 2011, afl. 4, p. 5
[358] Cass. 21 januari 2005, *FJF* 2005, afl. 6, p. 633
[359] M. MAUS, "De Antigoon-leer in fiscale zaken. Quo vadimus?", *Fisc.Act.* 2011, afl. 4, p. 5

3.5 ARREST HOF VAN CASSATIE 22 MEI 2015

Dit arrest zou wel eens het mijlpaalarrest kunnen zijn over het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken, net zoals het arrest van het Hof van Cassatie van 14 oktober 2003 dat was in strafzaken. Met dit recent arrest wordt de *Antigoon*-rechtspraak binnengeleid in de fiscale wereld.

Het cassatieberoep werd gesteld naar aanleiding van een arrest van het hof van Beroep van Antwerpen van 9 oktober 2012. Het werd *supra* al kort toegelicht, maar om tot de grond van de zaak te komen dient er eerst een uitgebreidere analyse te volgen.

De feiten van deze zaak zijn de volgende. De administratie van de bijzondere belastinginspectie (BBI) had tijdens een btw-onderzoek bij de vennootschap Optibelz bvba vastgesteld dat aanzienlijke hoeveelheden elektronisch materiaal werden geleverd aan een Portugese firma. Deze leveringen werden vrijgesteld van btw volgens artikel 39*bis,* eerste lid, 1° van het Wbtw.[360]

De centrale dienst had echter ernstige twijfels de over de realiteit van deze leveringen en vroeg bijkomende informatie aan de Portugese belastingadministratie. Na analyse van de gewonnen informatie kwam de BBI tot de conclusie dat de intracommunautaire leveringen fictief waren. Waarop de BBI een dwangbevel uitvaardigt waarbij toepassing gemaakt werd van de zevenjarige verjaringstermijn van (oud) artikel 81*bis,* §1, lid 3 van het Wbtw.[361]

Er liep echter parallel met het fiscaal onderzoek ook nog een strafrechterlijkonderzoek naar de vennootschap en haar zaakvoerder, waarbij de zaakvoerder dan ook strafrechtelijk veroordeeld wordt wegens fiscale fraude. Op basis van deze veroordeling stelt de inspectie nog een bijkomend dwangbevel op.[362]

De vennootschap en haar zaakvoerder betwisten echter deze dwangbevelen. Zij argumenteren naast een aantal procedurele argumenten, dat de gegevens die de Belgische fiscus van de Portugese administratie heeft gekregen onwettig waren. De inlichtingen werden namelijk verzameld door de centrale administratie van de BBI, en niet door de minister van Financiën (of een door hem aangewezen vertegenwoordiger) die daar uitsluitend voor bevoegd is om inlichtingen op te vragen aan een buitenlandse belastingadministratie aldus de verdediging van de vennootschap.[363] Inzake btw is dat de Centrale eenheid voor de internationale samenwerking (CLO)[364], die door een ministerieel besluit bevoegd is om inlichtingen op te vragen aan een buitenlandse belastingadministratie. Daarnaast is ook de Centrale administratie van de BBI aangeduid als bevoegde autoriteit om de dossiers die haar diensten behandelen, maar die aanwijzing gebeurde in een instructie en enkel voor de wederzijdse bijstand tussen België en Nederland.[365]

De rechtbank van eerste aanleg van Antwerpen vindt de discussie over de vraag welke dienst van de fiscus nu juist bevoegd was om in Portugal inlichtingen in te zamelen, niet echt relevant. De rechtbank stelt verder dat op een eventuele overtreding op de regels die gelden voor het inzamelen van informatie bij buitenlandse belastingdiensten er geen sanctie staat. Het volgen van de wettelijk voorgeschreven procedure voor het inzamelen van informatie bij buitenlandse belastingdiensten is niet opgelegd op straffe van nietigheid. Onder verwijzing naar de *Antigoon*-rechtspraak, die ook buiten het strafrecht van

[360] Antwerpen 9 oktober 2012, *Fisc.koer.* 2012, p. 587
[361] Cass. 22 mei 2015, F.13.0077.N/13
[362] Antwerpen 9 oktober 2012, *Fisc.koer.* 2012, p. 587
[363] *Ibid*
[364] Central Liaison Office
[365] T. JANSEN, "Cassatie omarmt fiscale Antigoontoets bij beoordeling onrechtmatig verkregen bewijs", *Fisc.Act.,* afl. 21, p. 3

toepassing is[366], stelt de rechtbank dat het beweerd onwettig verkregen bewijsmateriaal alleen mag worden uitgesloten als de betrouwbaarheid van het bewijs wordt aangetast of als de eerlijke procesvoering in het gedrang komt.

Voor de rechtbank is dat dan ook geenszins het geval en zou het weren van het onwettig verkregen bewijs volstrekt onevenredig zijn met de ernst van de feiten. De rechtbank besliste dan ook dat het onwettig verkregen bewijs niet mocht worden uitgesloten en vernietigde de vordering van de belastingplichtige tot vernietiging van het bestreden dwangbevel.

Het hof van Antwerpen moest dan na gaan of een onregelmatigheid bij de inzameling van bewijsmateriaal automatisch tot de nietigheid van de daaropvolgende fiscale navordering leidt.

De belastingplichtigen argumenteerden waarom de *Antigoon*-rechtspraak volgens hen geen toepassing kan hebben in het fiscaal recht. Elk onrechtmatig fiscaal overheidsoptreden, van welke aard dan ook en met inbegrip van het verkrijgen van bewijsmateriaal op onrechtmatige wijze, moet als een schending van de beginselen van behoorlijk bestuur worden beschouwd. Een schending van de beginselen van behoorlijk bestuur bij de uitvoering van een fiscale controledaad heeft dan ook de nietigheid van die fiscale controledaad tot gevolg.[367]

Het hof wijst die kritiek van de hand.[368] De aanwijzing van de BBI als bevoegde autoriteit gebeurde enkel in een instructie m.b.t. de wederzijdse bijstand tussen België en Nederland, maar daaruit mag niet worden afgeleid dat de fiscus *in casu* een onwettigheid heeft begaan die als gevolg zou moeten hebben dat de verkregen informatie van de Portugese administratie uitgesloten moet worden. Het hof stelt dat de administratie de betwiste gegevens niet verkregen heeft "*op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht het gebruikt van die gegevens ontoelaatbaar moet worden geacht".* Er is daarbij "*geen enkel fundamenteel recht van de belastingplichtige dermate geschonden dat het instellen van een nader onderzoek naar de fiscale relevantie van de bekomen gegevens ontoelaatbaar zou zijn".* Het is bovendien "*niet in te zien waarom het bewijsrecht in fiscale zaken aan strengere regels zou moeten worden onderworpen dan in strafzaken".* Nog volgens het hof zou een "*te dogmatische opstelling, waardoor elke onregelmatigheid tot bewijsuitsluiting leidt, het rechtsgevoel aantasten en zou kunnen worden gezien als een tekortkoming van de overheid in haar verplichting om de maatschappij te beschermen tegen criminaliteit c.q. tegen ernstige vormen van fiscale fraude".*[369]

Het hof haalt nogmaals aan dat de fiscale wetgeving geen specifieke bepaling bevat die aangeeft welke juridische gevolgen aan een onrechtmatige bewijsgaring moeten worden verbonden.[370] Er zijn enkele geïsoleerde gevallen waar er sprake kan zijn van een expliciete sanctie als de fiscus de voorgeschreven procedure miskent.[371]

Het hof stelt over de toepassing van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur als alternatieve rechtsgrond voor de bewijsuitsluitingsregel in fiscale zaken dat voorrang moet worden gegeven aan de toepassing van het legaliteitsbeginsel, *a fortiori* " *wanneer de belastingplichtige, zoals in casu geen belangenschade als gevolg van de aangeklaagde onregelmatigheid kan aantonen en zijn rechten van verdediging in iedere stand van de procedure gevrijwaard zijn gebleven, wanneer niet kan getwijfeld worden aan de betrouwbaarheid van de bekomen inlichting die overigens door nog andere gegevens van*

[366] Cass. 10 maart 2008, *NjW* 2010/218, p. 180
[367] Ant. 9 oktober 2012
[368] Antwerpen 9 oktober 2012, *Fisc.Koer.* 2012, afl. 587
[369] Cass. 22 mei 2015, F.13.0077.N/11
[370] *Ibid*
[371] Art. 333 WIB 92 en 84*ter* Wbtw of art. 463 WIB 92 en 74*bis* Wbtw

het dossier worden bevestigd, en wanneer de onregelmatigheid in de bewijsgaring door de administratie niet opweegt tegenover de ernst en de zwaarte van de belastingfraude die aan het licht zijn gebracht".[372]

Ondanks de kritiek in de rechtsleer tegen de toepassing van de *Antigoon*-doctrine, schrikken de fiscale rechters er niet van terug om de *Antigoon*-test toe te passen. In dit arrest past het hof van beroep van Antwerpen de klassieke *Antigoon*-test toe: (i) er is geen belangenschade, (ii) de rechten van verdediging zijn in iedere stand van de procedure gevrijwaard gebleven, (iii) er kan niet getwijfeld worden aan de betrouwbaarheid van de bekomen inlichtingen en (iv) de onregelmatigheid in de bewijsgaring door de administratie weegt niet op tegen de ernst en zwaarte van de feiten (ernstige belastingfraude).[373]

De belastingplichtige betwist de zienswijze van het hof en ging naar cassatie. Het was dus de beurt aan het Hof van Cassatie om een oordeel te vellen in deze zaak.

Het Hof van Cassatie verwerpt het cassatieberoep en bevestigt daarmee in zijn arrest het standpunt van het hof van Antwerpen.

Het Hof herhaalt nogmaals dat "*de fiscale wetgeving geen algemene bepaling bevat die het gebruik verbiedt van onrechtmatig verkregen bewijs voor het vaststellen van een belastingschuld en zo, daartoe gronden aanwezig zijn, voor het opleggen van een verhoging of een boete."* Verder zou "*het gebruik door de administratie van onrechtmatig verkregen bewijs dienen te worden getoetst aan de beginselen van behoorlijk bestuur en het recht op een eerlijk proces".* En "*behoudens wanneer de wetgever ter zake in bijzondere sancties voorziet, kan het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken slechts worden geweerd indien de bewijsmiddelen verkregen zijn op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht dat dit gebruik onder alle omstandigheden als ontoelaatbaar moet worden geacht, of indien dit gebruik het recht van de belastingplichtige op een eerlijk proces in het gedrang brengt. De rechter kan bij die afweging onder meer rekening houden met één of meer van volgende omstandigheden: het zuiver formeel karakter van de onregelmatigheid, de weerslag ervan op het recht of de vrijheid die door de overschreden norm worden beschermd, het al dan niet opzettelijk karakter van de door de overheid begane onrechtmatigheid en de omstandigheid dat de ernst van de inbreuk veruit de begane onrechtmatigheid overstijgt".*[374]

3.5.1 Vergelijking criteria met *Antigoon*-criteria in strafrecht

Er dient opgemerkt te worden dat de *Antigoon*-criteria niet volledig zijn overgenomen vanuit het strafrecht. Er zijn een aantal verschillen merkbaar.

In het strafrecht kunnen onderzoekgerechten enkel tot nietigheid en uitsluiting van onrechtmatig bewijs besluiten:[375]

- hetzij wanneer de naleving van bepaalde vormvoorwaarden voorgeschreven wordt op straffe van nietigheid;
- hetzij wanneer de begane onrechtmatigheid de betrouwbaarheid van het bewijs heeft aangetast;
- hetzij wanneer het gebruik van bewijs in strijd is met het recht op eerlijk proces;

Het valt op dat het Hof niet letterlijk de drie klassieke *Antigoon*-criteria overneemt van het strafrecht: "*behoudens wanneer de wetgever ter zake in bijzondere sancties voorziet, kan het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken slechts worden geweerd indien de bewijsmiddelen*

[372] Cass. 22 mei 2015, F.13.0077.N/11
[373] Antwerpen 9 oktober 2012, *Fisc.koer.* 2012, afl. 592
[374] Cass. 22 mei 2015, F.13.0077.N/18-19
[375] Cass. 14 oktober 2003

verkregen zijn op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht dat dit gebruik onder alle omstandigheden als ontoelaatbaar moet worden geacht, of indien dit gebruik het recht van de belastingsplichtige op een eerlijk proces in het gedrang brengt".

De wijze waarop het Hof invulling geeft aan het eerlijk procesverloop is gelijklopend aan de strafrechtelijke *Antigoon:*[376] "*De rechter kan bij die afweging onder meer rekening houden met één of meer van de volgende omstandigheden: het zuiver formeel karakter van de onregelmatigheid, de weerslag ervan op het recht of de vrijheid die door de overschreden norm worden beschermd, het al dan niet opzettelijk karakter van de door de overheid begane onrechtmatigheid en de omstandigheid dat de ernst van de inbreuk veruit de begane onrechtmatigheid overstijgt".*[377]

Van de fiscale rechter wordt dus een onderzoek verwacht, net zoals van de strafrechter, naar de intrinsieke kwaliteit van de bewijsgaring (behoorlijk bestuur en eerlijk proces), de omstandigheden waarin de bewijsgaring gebeurde (kennelijk onzorgvuldig of zelfs opzettelijk normschendend), de proportionaliteit van de begane onrechtmatigheid ten opzichte van de tenlastelegging, en dat alles met oog voor het normdoel van de geschonden bepaling.[378]

Het valt wel op dat in fiscale zaken, volgens het arrest van het Hof van Cassatie althans, dat onrechtmatig verkregen bewijs nu ook getoetst moet worden aan de beginselen van behoorlijk bestuur. Dit wil zeggen dat de beginselen van behoorlijk bestuur, zoals onder andere: het fair play-beginsel, het vertrouwensbeginsel, het redelijkheidsbeginsel en de zorgvuldigheidplicht, niet altijd het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs zullen uitsluiten. Dit lijkt op het eerste zicht contra-intuïtief, maar de toetsing aan een behoorlijk handelende overheid is wellicht ingegeven om de belangenafweging, die inherent is aan de *Antigoon*-toets, te kunnen maken in louter fiscaal-administratieve geschillen, aangezien artikel 6 EVRM niet van toepassing is.[379]

Er moet dus een belangenafweging gebeuren van het onrechtmatig verkregen bewijs om het te verzoenen met wat van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht als toelaatbaar.

Ten slotte stelt JANSEN dat een fiscale *Antigoon*-toets aan sluit bij de *ratio legis* van de subsidiaire aanslag:[380] overeenkomstig het grondwettelijk beginsel dat alle burgers gelijk zijn inzake belastingen, acht de wetgever het niet wenselijk dat een belastingplichtige aan elke belasting zou kunnen ontkomen alleen maar omdat een procedurefout zou zijn gemaakt.[381]

Het lot van onrechtmatig verkregen bewijs in het fiscale zaken houdt met dit arrest m.i. een strengere beoordeling in dan dat in straf- en burgerlijke zaken. Met andere woorden, niet alle onrechtmatig verkregen bewijzen die in het strafrecht de *Antigoon*-toets zouden doorstaan, en dus gebruikt mogen worden, zullen die ook doorstaan in het fiscaal recht.

---

[376] T. JANSEN, "Cassatie omarmt fiscale Antigoontoets bij beoordeling onrechtmatig verkregen bewijs", *Fisc.Act.,* nr. 21, p. 4

[377] Cass. 22 mei 2015, F.13.0077.N/18-19

[378] T. JANSEN, "Cassatie omarmt fiscale Antigoontoets bij beoordeling onrechtmatig verkregen bewijs", *Fisc.Act.,* nr. 21, p. 5

[379] *Ibid*

[380] Art. 356 WIB 992

[381] T. JANSEN, "Cassatie omarmt fiscale Antigoontoets bij beoordeling onrechtmatig verkregen bewijs", *Fisc.Act.,* nr. 21, p. 5; *Parl. St. Kamer* 1997-1998, stuk 1341/23; *Fisc.Act.* 2015, 10/2

3.5.2 Praktijktoepassingen

De vraagt stelt zich nu welke bewijzen door deze nieuw criteria in een fiscale zaak nog mogen gebruikt worden en welke geweerd moeten worden. Hier zal ongetwijfeld nog veel rechtspraak nodig voor zijn om deze criteria volledig te kunnen interpreteren. Wat volgt is een persoonlijke interpretatie van hoe de fiscale *Antigoon*-criteria in concrete situaties zou kunnen toegepast worden in de praktijk.

HSBC bank

Zouden bijvoorbeeld de gestolen bankenlijsten van de HSBC bank deze nieuwe toets doorstaan? Het Franse Hof van Cassatie oordeelde alleszins dat de lijst niet gebruikt mocht worden om een Franse belastingplichtige te berechten wegens fraude omdat deze lijst gestolen werd. Dit gebeurde in 2007 door éne Hervé Falciani, die als kaderlid werkte voor de private banking-tak van de bank in Genève. Falciani zou deze vertrouwelijke informatie gestolen hebben om dit later te kunnen verkopen. Deze lijst kwam uiteindelijk in handen van het Frans gerecht via een huiszoeking, en werd later doorgespeeld aan het Belgisch gerecht.

De gestolen lijst in kwestie zou m.i. zonder veel discussie de nieuwe fiscale *Antigoon*-toets met gemak doorstaan. Het bewijs werd namelijk verkregen zonder dat dit indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht. Het brengt het eerlijk proces ook niet in gedrang. De onregelmatigheid werd ook niet met een opzettelijk karakter begaan om het bewijs in handen te krijgen. De onwettigheid werd begaan door een derde waarbij de administratie geen schuld aan had.

KB-lux dossier

De 'micro-fiches' uit het KB-dossier is een ander verhaal. Deze 'micro-fiches' dienen m.i. geweerd te worden als bewijs in fiscale zaken. Deze bewijzen zouden in gaan tegen de beginselen van behoorlijk bestuur. Specifiek het fair-play beginsel, omdat hier sprake is van een onwettige huiszoeking, hier is sprake van kwader trouw. Anders dan bij de HSBC bank waar de enige onregelmatigheid de diefstal was door een derde, is in het KB-lux dossier ook sprake van onwettig handelen door de overheid. Deze onwettige huiszoeking druist in tegen wat van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht. Hier overstijgt het opzettelijk karakter van de door de overheid begane onrechtmatigheid en de omstandigheid de ernst van de inbreuk niet. Het zou ook een schending zijn van het recht op een eerlijk proces omdat de belastingplichtige zich niet zou kunnen verdedigen op basis van gegevens die van een discutabele oorsprong zijn.

Fiscaal bewijs bij onderzoek mensenhandel

Anders zou het dan weer zijn indien de fiscale administratie u zou belasten op basis van een zwarte boekhouding die werd gevonden in het kader van een onderzoek dat uitsluitend gericht was op mensenhandel. Hier zou m.i. het recht op een eerlijk proces niet in gedrag komen omdat de belastingplichtige zich wel zou kunnen verdedigen omtrent de inhoud van verkregen stukken. De begane onrechtmatigheid overstijgt hier ook niet de ernst van de inbreuk. Het heeft bovendien geen onzettelijk karakter. Dit werd trouwens al bevestigd door het *Copland* arrest van het Europees Hof van de Rechten van de Mens van 3 april 2007.[382]

[382] P. DE HERT & A. HOEFMANS, "Het arrest Copland in het kader van de verdieping van de Europese rechtspraak op het gebied van privacybescherming.", noot onder EHRM, 3 april 2007, Copland t. Verenigd Koninkrijk. *European Human Rights Cases (EHRC),* vol. 8 n. 6, p. 664-674

Optima-zaak

Nog een gekende zaak in de fiscale rechtspraak is de Optima-zaak. Hier viel de BBI de kantoren van Optima in Gent binnen.[383] De BBI deed dit met een nogal groot machtsvertoon en ze onderzocht de archieven en andere documenten. Ze kopieerde ook alle computergegevens en zelfs de aktetassen en handtassen van de personeelsleden werden onderzocht. Hierdoor werden privé-gegevens van bestuurders, personeelsleden, klanten en andere vennootschappen en ondernemingen meegenomen. Hier zou men m.i. ook geneigd moeten zijn om de gegevens te weren uit de debatten.[384] Hier zou er sprake kunnen zijn van de schending van verschillende algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Omdat *in casu* sprake kan zijn van een "fishing expedition" kan worden gesteld dat de fiscus zich lijkt te bezondigen aan het beginsel van machtafwending. De rechtbank van eerste aanleg te Gent oordeelde al in deze zaak dat de actie van het BBI een disproportioneel karakter had, hetgeen zou kunnen indruisen, volgens de nieuwe criteria, tegen wat van een behoorlijk handelende overheid verwacht mag worden dat dit gebruik onder alle omstandigheden als ontoelaatbaar moet worden geacht.

Niet versturen van een kennisgeving van taxatie

Bij het niet versturen van een beslissing tot taxatie[385] lijkt het evident dat dit de nietigheid tot gevolg moet hebben. De begane overtreding raakt de rechtsgeldigheid van de aanslag omdat de Staat zijn motiveringsplicht niet nakwam waardoor de rechten van verdediging geschonden zijn. Dit zou voor de belastingplichtige kunnen leiden tot het verliezen van het recht op een eerlijk proces.

Niet aangetekend versturen van bezwaarschrift door de belastingplichtige

De vereiste van het 'aangetekend' versturen van het bezwaarschrift [386] is een substantieel vormvoorschrift, voorgeschreven op straffe van verval, zodat het niet respecteren van deze vormvoorwaarde leidt tot de onontvankelijkheid van het bezwaar en dus ook van de vordering in rechte. Alhoewel hier wel een sanctie op straffe van nietigheid lijkt de onregelmatigheid een eerder zuiver formeel karakter te hebben. Verder overstijgt de omstandigheid van de ernst van de inbreuk m.i. de begane onrechtmatigheid. Zo schendt de onregelmatigheid het recht op een eerlijk proces van de belastingplichtige niet. Het bewijs zou dus gebruikt mogen worden.

Kopieën nemen van computergegevens

In principe is de administratie niet bevoegd om eigenhandig kopieën te nemen van de computergegevens van de belastingplichtige.[387] Dit zou volgens de traditionele leer uitgesloten moeten worden uit de debatten. Moest het fiscaal *Antigoon*-toets gepast worden zou men het bewijs toch kunnen aanvaarden omdat de rechten van verdediging in principe niet geschonden zijn. Maar hier zal het sterk afhangen van de omstandigheden waarin deze kopieën genomen werden. Waren de ambtenaren gewelddadig of brutaal? Was de zaakvoerder aanwezig of alleen personeel? Was het bezoek aangekondigd? Verschafte de administratie zich eigenmachtig toegang of niet? Indien de administratie zijn boekje te buiten zou gaan kan het bewijs toch uitgesloten worden wegens het indruisen tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht. Is in de zaak sprake van ernstige fraude, moet dit ook in rekening gebracht worden om de ernst van de inbreuk te kunnen bepalen. Deze zou dan overwogen moeten worden met de begane onrechtmatigheid. Deze situatie is dus voor interpretatie vatbaar.

---

[383] J. BOSSUYT, "BBI delft onderspit in Optima-zaak", *De Juristenkrant* 2013, afl. 274, p. 1
[384] *Ibid*
[385] Art. 346, lid 5
[386] Art. 39 §2 decreet 22 december 1995
[387] Rb. Hasselt 23 juli 2010, *RABG*, 2010, afl. 19, p. 1277

3.6 QUO VADIMUS?

Er zal ongetwijfeld nog veel geschreven en gedebatteerd worden over hoe het nu verder moet omtrent de discussie of onrechtmatig verkregen als dan niet toegelaten is in fiscalibus, vooral na het arrest van 22 mei 2015. De orde van Vlaamse Balies reageert alleszins afwijzend op het arrest. Het stuurt op 10 juni het volgende persbericht: "*De orde van Vlaamse Balies, die alle Vlaamse advocaten groepeert, betreurt dat het arrest van het Hof van Cassatie (22 mei 2015) toelaat dat de fiscus onrechtmatig verkregen bewijs mag gebruiken om het bestaan van een belastingschuld aan te tonen. Procedureregels zijn ingevoerd met een bepaalde bedoeling. Zij moeten de rechten van de burger beschermen en hem vrijwaren tegen een willekeurige behandeling door de overheid. Het feit dat die regels in bepaalde omstandigheden buitenspel kunnen worden gezet, vormt een aantasting van die bescherming. De OVB betreurt dat".*[388] De OVB betreurt de uitholling van de rechtsbescherming in fiscale zaken.

Voor VANHOVE en ROSELETH is hier echter geen sprake van een "carte blanche" voor de fiscus of een uitholling van de rechtstaat. Zij stellen dat dit eerder een verfijning is dan een ommekeer van de bestaande standpunten aangaande de bewijsgaring in de rechtsleer.[389]

Bij andere fiscale advocaten leidt dit arrest weer tot grote zenuwachtigheid. Zo vreest TUERLINCKX dat de gemiddelde doorlooptijd van een fiscale zaak nu dubbel zo lang zal duren.[390] En in deze tijden van crisis waar de Minister van Financiën mogelijkheden zoekt om te besparen en waar zijn collega, de Minister van Justitie, ook zijn budget binnen te perken probeert te houden door een aantal mogelijkheden tot procedure te beperken, is de contradictie groot. TUERLINCKX stelt verder dat er nood is aan een duidelijke bewijsafbakening, die niet ter discussie kan staan. Want alleen zo wordt aan de belastingplichtige verplicht om de discussie over de belastbare grondslag en concrete fouten aan te gaan. Hij concludeert dat niemand wint bij uitgebreide veldslagen omtrent de procedure.[391]

De Minister van Financiën liet ook van zich horen na het befaamde arrest. Volgens de Minister zal dit arrest geen absolute vrijgeleide voor de fiscus zijn waarbij ze zomaar naar eigen goeddunken zou kunnen handelen.[392] Er moet namelijk een afweging gebeuren tussen het algemeen belang en het individueel belang. Die afweging dient telkens op een gewetensvolle manier te gebeuren op basis van de voorliggende feiten. De Minister wijst trouwens op een tegenovergestelde cassatierechtspraak waarbij Cassatie oordeelde dat onwettig verkregen inlichtingen niet in *fiscalibus* gebruikt mochten worden.[393]

De Minister overweegt wetgevend initiatief te nemen om de wetten op elkaar af te stemmen maar is zich wel bewust van de voorliggende tweedracht. De oplossing bij een tegengestelde rechtspraak van ons hoogste gerechtshof kan liggen bij een oordeel van het EHRM.[394] In de Serkov-zaak waar zich een tegenstijdigheid in de rechtspraak van Oekraïense Hooggerechtshof omtrent de toepassing van een fiscale vrijstelling situeerde, oordeelde het EHRM namelijk dat in geval van een tweestrijd de betwisting

[388] http://www.advocaat.be/UserFiles/NewsItems/1OVB-persbericht%20fiscus%20&%20onwettig%20bewijs%2010%2006%2015.pdf
[389] J. VANHOVE & J. ROSELETH, "Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken: is het sop de kool waard?",*Acc.&Fisc.* 2015, nr. 24, p. 1
[390] J. TUERLINCKX (2015, 10 juni). 'Fiscus mag onwettig bewijs gebruiken: 'Opent deur naar langere en meer betwistingen' '. Knack. www.knack.be
[391] *Ibid*
[392] T. DE CLERECK (2015, 15 juni). 'To Antigoon of not? Vergeet 'in dubio contra fiscum' echter niet'. Shares expertise. www.expertise.tuerlinckx.eu
[393] *Ibid*
[394] *Ibid*

in het nadeel van de fiscus moet worden geïnterpreteerd. *In dubio contra fiscum*, een beginsel dat ook in het Belgisch recht veelvuldig wordt toegepast.[395]

Volgens DE CLERCK zou deze rechtspraak kunnen toegepast worden in de discussie rond de toelaatbaarheid van onrechtmatig verkregen bewijs, des te meer aangezien de *Antigoon*-criteria geen fiscaal wettelijke basis hebben.

Zou het ooit zo ver komen dat de *Antigoon*-criteria in fiscale zaken wettelijk wordt verankerd, moet er volgens DE CLECRCK zeker worden voorzien dat verregaaande onderzoeksmaatregelen, zoals fiscale visitaties, aan substantiële en op straffe van nietigheid voorgeschreven vormvoorwaarden gekoppeld worden.[396]

Niet iedereen is gekant tegen het recent arrest van het Hof van Cassatie. Zo vindt Gentse advocaat-generaal DESTERBECK, gespecialiseerd in financieel-economische fraude, dat "*dit arrest in de sterren geschreven stond."* Verder is hij ook volledig akkoord met de inhoud.[397]

Ook rechter op rust, DE SMEDT, juicht deze uitspraak toe. Hij vindt dat Cassatie met dit arrest een oplossing heeft gevonden dat zowel de doelmatigheid als het evenwicht herstelt voor de tweestrijd waarin de afkoopwet terecht is gekomen.[398]

We moeten ons volgens MAUS ook afvragen, naast die juridische kritieken, welke filosofische kritieken er kunnen gemaakt worden tegen de fiscale toepassing van *Antigoon.*[399] Het gevaar bestaat er bijvoorbeeld in dat criminelen fiscale chantage zullen zien als een nieuwe lucratieve bezigheid. Het aanvaarden van de *Antigoon*-leer zal ook tot gevolg hebben dat bewijs verkregen door onrechtmatige handelingen door de fiscus aanvaard zal worden in de rechtspraak.[400] In hoe ver zijn de fiscale procedure regels dan nog nuttig als de fiscus niet langer verplicht is om zijn eigen onderzoeksbevoegdheden te respecteren?

Het toepassen van de *Antigoon*-leer in fiscale zaken zal dan ook geen oplossing bieden om fiscale fraude te bestrijden. Daarvoor is een fundamentele hervorming van de fiscale wetgeving en investeringen in de administratieve structuur en infrastructuur vereist, aldus MAUS.[401]

Men zou zich kunnen afvragen of de *Antigoon*-leer niet meer kwaad dan goed brengt in onze samenleving. M.i. zou de wetgever nu moeten ingrijpen door een duidelijke bepaling te ontwerpen inzake het lot van onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken. Deze bepaling zou veel strenger moeten zijn dan de criteria in het nieuw arrest van het Hof van Cassatie van 22 mei 2015. Het zou de besproken risico's moeten uitsluiten zodat, om het te zeggen zoals MAUS[402], de fiscale *far west* niet dichter bijkomt.

Er zal alleszins een evenwicht moeten gezocht worden tussen enerzijds het belang van de waarheidsvinding en anderzijds de rechten van de belastingplichtige. Dit is echter geen sinecure.

---

[395] Vr. nr. 16 CLAES 7 juli 2008

[396] T. DE CLERECK (2015, 15 juni). 'To Antigoon of not? Vergeet 'in dubio contra fiscum' echter niet'. Shares expertise. www.expertise.tuerlinckx.eu

[397] H. BROCKMANS (2015, 10 juni). 'No-nonsensaanpak Cassatie in fiscale bewijslast is perfect normaal'. Trends. www.trends.knack.be

[398] W. DE SMEDT, "De terugkeer van de rechter", *Juristenkrant,* 2015, 10

[399] M. MAUS, "De Antigoon-leer in fiscale zaken. Quo vadimus?", *Fisc.Act.* 2011*,* afl. 4, p. 7

[400] *Ibid*

[401] *Ibid*

[402] I*bid*

4 BESLUIT

Het was lange tijd ondenkbaar dat aan handelingen die strijdig zijn met de wet, juridische gevolgen zouden kunnen hebben in het voordeel van diegenen die deze handelingen hebben gepleegd. Dat was vanzelfsprekend voor procureur-generaal LECLERCQ en de op dat ogenblik vaste rechtspraak, aangezien de geschonden regels juist bestemd waren om de burgers te beschermen.

Het uitsluiten van onrechtmatig verkregen bewijs leek dan ook de enige manier om de rechten die de wet, in het bijzonder de procedurewetboeken, te beschermen. Diegene die de wet had gebroken kon zich dan ook niet beroepen op een andere wet. Het principe van onrechtmatig verkregen bewijs was inderdaad niet wettelijk verankerd en werd noch door de grondwet, noch door het EVRM, verplicht opgelegd.

Bij afwezigheid van enige wettelijke bepalingen over het lot van onrechtmatig verkregen bewijs, is het Hof van Cassatie in 2003 overgegaan tot een revolutionaire uitspraak. Het was een keuze om de effectiviteit van de van de vervolging van inbreuken te verbeteren ten opzichte van de bescherming van de rechten van het individu.

Het Hof voorzag drie uitzonderingen waarbij onrechtmatig verkregen bewijs toch geweerd moest worden. Namelijk wanneer de naleving van bepaalde vormvoorwaarden voorgeschreven wordt op straffe van nietigheid; wanneer de begane onrechtmatigheid de betrouwbaarheid van het bewijs heeft aangetast; of wanneer het gebruik van het bewijs in strijd is met het recht op een eerlijk proces. De laatste uitzondering werd bovendien verder uitgewerkt in haar toepassing door een rechtspraak waarbij de rechter rekening moet houden met het hele proces bij zijn beoordeling.

Met die keuze wou het Hof dan ook een minimum niveau van bescherming bieden aan het individu. Deze uitspraak lag dan ook in lijn met de publieke opinie en deze van de wetgevende en de uitvoerende macht, aangezien deze criteria, weliswaar 10 jaar later, wettelijk verankerd werden.

Wel valt op te merken dat deze keuze van omgaan met onrechtmatig verkregen bewijs eigen is aan de strafprocedure. Er werd dan ook aangenomen dat het *Antigoon*-leer geen toepassing kon vinden in andere procedures. Het is slechts in strafzaken dat men verleid kan worden om, met alle risico's daaraan verbonden, net zoals Kreon te zeggen dat: "*Het goede en het kwade zijn niet gelijk in het recht*" [403].

In het fiscaal recht, net zoals in alle andere rechtsdomeinen waar de administratie optreedt als publieke overheid, zou een uitbreiding van de *Antigoon*-leer afbreuk doen aan het beginsel van behoorlijk bestuur. Dit beginsel kan weliswaar geen voorrang hebben op de wet, maar als algemeen beginsel heeft dit wel kracht van wet en moet dit geëerbiedigd worden. Er zijn nog andere juridische fundamentele bezwaren, zoals de rol van de administratie als openbare macht om de *Antigoon*-leer niet uit te breiden naar fiscale zaken. Indien dit wel het geval zou zijn is het risico niet denkbeeldig dat de fiscale procedurevoorschriften dode letter worden.

Om nu te antwoorden op de onderzoeksvraag: "*Is de Antigoon-leer uit het strafrecht met betrekking tot het lot van onrechtmatig verkregen bewijs ook toepasbaar in het fiscaal recht?"* is niet eenvoudig. Er zijn verschillende juridische bewaren op te merken om de *Antigoon*-leer geen toepassing te laten vinden in het fiscaal recht zoals beschreven door verschillende auteurs. Dit lijkt m.i. ook correct te zijn. Het Hof van Cassatie heeft echter onlangs een vrij duidelijk antwoord gegeven op deze vraag in haar arrest van 22 mei 2015. Het hoogste rechtscollege in ons land oordeelde in een btw-zaak dat de *Antigoon*-criteria

[403] Sofocles, Antigone

wel toepassing vinden in het fiscaal recht. Een ware ommekeer want in vele rechtspraken werd de *Antigoon*-leer geweerd in fiscale zaken.

Het is nu uitkijken naar volgende uitspraken omtrent dit onderwerp. Zal deze uitspraak bevestigd worden of zal er een tegenuitspraak komen? Zullen de nieuwe criteria verder gespecifieerd worden? Hoe zal de wetgever hierop reageren? Zullen zij het ook wettelijk verankeren, na verloop van tijd? Hoe zal de fiscus omgaan met deze uitspraak?

Er zal alleszins nog veel geschreven en gedebatteerd worden na dit baanbrekend arrest waarvan de bakens nu zijn uitgezet.

LIJST MET GERAADPLEEGDE WERKEN

WETGEVING

Wetboeken

Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten, BS 6 juli 1983

Strafwetboek, BS 9 juni 1867

Wetboek der registratierechten

Wetboek der successierechten

Wetboek Politieambt

Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, BS 17 juli 1969

Wetboek van de inkomstenbelasting 1992, BS 30 juli 1992

Wetboek van strafvordering, Bull. Off. 27 november 1808

Wetsontwerpen en adviezen

Programmawet 23 december 2009, B.S. 30 december 2009

Wet tot wijzing van de voorafgaande titel van het Wetboek van strafvordering wat betreft de nietigheden, *BS* 12 november 2013

Wetsontwerp tot wijzing van de voorafgaande titel van het Wetboek van strafvordering voor wat de nietigheden betreft, *Parl.St. Kamer 2012-2013,* DOC nr. 0041/010,4

Koninklijke besluiten

KB/ WIB 1992

Commentaren

Com. IB. 1992

RECHTSPRAAK

EHRM

EHRM 1 oktober 1965

EHRM 12 juli 1988

EHRM 10 december 1992

EHRM 9 december 1994

EHRM 12 mei 2000

EHRM 3 april 2007

Grondwettelijk hof

GwH 22 december 2010

Hof van Cassatie

Cass. 12 maart 1923, *Pas.* 1923, I, p. 233

Cass. 10 december 1923, *Pas*. 1924, I, p. 66

Cass. 8 januari 1945, *Pas*. 1945, I, p. 81

Cass. 24 mei 1948, *Arr. Verbr*. 1948, p. 287

Cass. 2 september 1948, *Arr. Verbr*. 1948, p. 418

Cass. 13 oktober 1952, *Arr. Verbr*. 1953, p. 50

Cass. 23 april 1956, *Pas*. 1956, I, p. 887

Cass. 18 januari 1960, *Arr. Verbr*. 1960, p. 447

Cass. 2 mei 1960, *Pas*. 1960, I, p. 1022

Cass. 18 juni 1962, *Pas.* 1962,I, p. 1176

Cass. 29 oktober 1962, *Pas*. 1963, I, p. 272

Cass. 3 juni 1964, *Bull*. 1964, p. 1046

Cass. 24 november 1964, *Rev. Fisc*., 1965, p. 214

Cass. 15 februari 1965, *Pas*. 1965, I, p. 601

Cass. 14 juni 1965, *Pas.* 1965, I, p. 1102

Cass. 22 juni 1971, *Pas*. 1971, I, p. 1017

Cass. 11 april 1973, *Pas.*, 1973, I, p. 776

Cass. 11 april 1973, *Pas.* 1973, I, p. 776

Cass. 16 september 1974, *Pas*. 1975, I, p. 48

Cass. 14 november 1977, *J.D.F.*, 1978, 1978, p. 59

Cass. 20 december 1978, *Pas.* , 1979, I, p. 737

Cass. 15 april 1983, *RW* 1983-1984

Cass., 13 mei 1986, *Pas*. 1986, I, p. 1107, met concl. Adv.-Gen. du Jardin

Cass. 29 mei 1986, *A.C.,* 1985-86, nr. 1329, J*.T.*, 1987, p. 331, noot P. LAMBERT

Cass. 16 juni 1987, *A.C.*, 1986-87, nr. 627

Cass. 12 mei 1989, *RW* 1989-1990, p. 329

Cass. 17 januari 1990, *RW* 1990-1991, p. 463

Cass. 20 april 1990

Cass. 17 april 1991, *RDP* 1992, p. 94

Cass. 23 januari 1992, *Bull. Bel.* 1992, p. 453

Cass. 27 maart 1992

Cass. 4 januari 1994, *RW* 1994-1995, p. 187

Cass. 30 mei 1995, *Pas*. 1995, I, p. 565

Cass. 24 april 1996, *R. Cass*., 1997, p. 15, noot L. ARNOU

Cass. 9 december 1997, *P & B*., 1998, p. 275

Cass. 16 september 1998, *J.L.M.B*., 1998

Cass. 13 januari 1999, *FJF* 1999, p. 318

Cass. 14 oktober 1999, *FJF* 1999; p. 737

Cass. 16 februari 2001

Cass. 23 april 2002

Cass. 24 maart 2003, AR P040012N

Cass. 14 oktober 2003, *T.Strafr*. 2004, p. 129-132, noot PH. TRAEST

Cass. 16 december 2003, *T.F.R*. 2004, afl. 260, p. 447

Cass. 16 november Cass. 23 maart 2004, *RABG* 2004, p. 1061-1063

Cass. 9 juni 2004, A.R. nr. P.04.0424.F

Cass. 12 oktober 2005, *JT* 2006, p. 109

Cass. 12 oktober 2005, AR P050119F

Cass. 19 oktober 2005, AR P051287F

Cass. 8 november 2005*, RABG* 2006, p. 930, noot S. BERNEMAN

Cass. 11 januari 2006, AR P051371F

Cass. 4 december 2007, AR PO71302N

Cass. 10 maart 2008, AR S070073N

Cass. 12 september 2008, *T.F.R*. 2009, afl. 359, p. 301

Cass. 12 september 2008, Noot J. VANDEN BRANDEN T.F.R. 2009, afl. 359, p. 302

Cass. 31 maart 2009, AR P081929N

Cass. 15 oktober 2009

Cass. 31 mei 2011, P.10.2037.F/1, *Juridat,* TFR-Net, 2011/N85

Cass. 24 april 2013, AR P121919F

Cass. 28 mei 2013, AR P130066N

Cass. 21 november 2014, *Fiscoloog 2014,* 1441, p. 11-12

Cass. 22 mei 2015, F.13.0077.N/13

Hof van Beroep

Brussel 19 februari 1951, *Rev. Fisc*., 1951, p. 136

Brussel 4 juni 1951, *Rev. Fisc*., 1951, p. 421

Brussel 12 juni 1954, *Rev. Fisc*., 1955, p. 652

Brussel 5 maart 1964, *Rev. Fisc*. 1965, p.103

Brussel 5 maart 1964, *Rev.fisc.* 1965, p. 103

Gent 5 januari 1971, *R. W*., 1970-71, p. 1714

Gent 13 mei 1977, *J.D.F*., 1977, p. 286

Gent 23 december 1980, *A.F.T*. 1981, p. 248

Antwerpen 27 oktober 1981, *J.D.F*., 1981, p. 285

Brussel 5 februari 1985, *F.J.F*., 1986, p. 54

Gent 8 februari 1985, *F.J.F*., 1986, p. 84

Gent 26 mei 1987

Luik 13 januari 1988, *J.D.F*., 1988, p. 222

Antwerpen 16 november 1990, *R.W*. 1990-91, p. 964

Antwerpen 25 juni 1991*, F.J.F.* 1991, p. 438

Antwerpen 14 september 1992, *Fisc. Koer*., 1992, p. 567

Antwerpen 12 november 1992, *AFT* 1993, p. 148

Bergen 2 april 1993, *F.J.F*., 1993, p. 343

Antwerpen 14 september 1993, *F.J.F*., 1994, p. 142

Luik 9 februari 1994*, F.J.F*. 1994, p. 432

Luik 9 februari 1994, *FJF* 1994, p. 432

Brussel 20 september 1996, *Fisc.Koer. 1996,* p. 617

Antwerpen 20 oktober 1998, *F.J.F*. 1999, p. 189

Brussel 4 februari 1999, *A.F.T*. Fisc. Act., 1999, 27/11

Antwerpen 31 mei 1999, *Fisc.Koer, 1999, p. 656*

Brussel 22 december 1999, *Fiscoloog 2000,* afl. 741, p. 11

Antwerpen 22 mei 2000, *Fiscoloog* 2000, 757/1

Gent november 2000, *Fisk. 2000, 785, p. 14*

Brussel 12 januari 2001, *A.F.T*. 2001, nr. 7

Brussel 12 januari 2001, *AFT Fisc.Act. 2001, 7/2*

Antwerpen 13 maart 2001, *T.F.R.* 2001, afl. 201, p. 486, noot D. JAECQUES

Antwerpen, 23 oktober 2001, *Fiscoloog* 2001, 821/1

Luik 20 februari 2002, *F.J.F.,* No. 2002/134

Antwerpen 11 maart 2002, *Fisc. Koer*. 2002, p. 496

Antwerpen 11 april 2003, *RABG* 2004/6, p.335-336

Antwerpen 29 april 2003, *F.J.F*., No. 2004/44

Luik 29 oktober 2003, *F.J.F*., No. 2004/77

Gent 20 april 2004, *F.J.F*. 2004, 1027

Antwerpen 21 juni 2005

Brussel 19 april 2006, *F.J.F*., No. 2007/45

Antwerpen 16 april 2007

Antwerpen 8 april 2008, *Fisc. Koer.* 2008, 537, noot W.DEFOOR

Bergen 10 december 2008, *RGCF* 2009, p. 54

Antwerpen 28 april 2009, *T.F.R*. 2009, afl. 367, p. 730

Brussel 10 december 2010, *TFR-Net*, 2011/N87

Gent 29 maart 2011, *Fiscoloog* 2001, 8001/11

Antwerpen 9 oktober 2012, *Fisc.koer.* 2012, 587

Antwerpen 4 december 2012

Rechtbank van eerste aanleg

Rb. Nijvel, 7 januari 1976, *J.T*., 1976, p. 191

Rb. Antwerpen 28 november 1985

Rb. Brussel, 18 april 1986, *R.W*., 1987-88, 60, noot L. HUYBRECHTS

Rb. Nijvel, 4 februari 1988, *J.L.M.B*., 1988, p.633

Rb. Brussel, 16 maart 1988, *J.T*., 1989, p. 569, noot O. KLEES

Rb. Mechelen 29 oktober 1992, *F.J.F*. 1993, p. 366

Rb. Brussel 29 maart 2001, *J.T*. 2001, 617, noot P. LAMBERT

Rb. Brussel, 19 september 2002, *T.F.R*., 2003, p. 445

Rb. Brugge 4 april 2003, *Fisc. Koer.* 2003/363

Rb. Hasselt, 18 februari 2004, F.J.F., 2004, p. 765

Rb. Hasselt 16 juni 2004, *Fisc. Koer.* 2004, p. 715

Rb. Bergen 28 februari 2005

Rb. Antwerpen 29 maart 2006, *FJF,* No. 2007/66

Rb. Leuven 7 april 2006

Rb. Hasselt 1 april 2009

Rb. Hasselt 3 september 2009, *F.J.F.*, No. 2010/108

Rb. Antwerpen 24 april 2010, *T.F.R*. 2010, afl. 374, p. 80

Rb. Hasselt 23 juli 2010, *RABG*, 2010/19, p. 1277

Rb. Brussel 6 september 2010, *TFR-Net*, 2011/N83

Rb. Gent 24 november 2010, *TFR-Net*, 2011/N84

Rb. Antwerpen 4 maart 2011

Rb. Antwerpen 4 maart 2011, *Fisc.koer.* 2011, 337, noot W. DEFOOR

Rb. Brussel 17 januari 2012

Rb. Hasselt 17 oktober 2012

Arbeidshof

Arbh. Luik 15 december 2008, *RRD* 2008, 236, noot D. MOUGENOT

Arbh. Bergen 14 september 2009, *RRD* 2008, p. 535

Arbh. Gent 28 juni 2010, JTT 2011, p. 366

Arbh. Bergen 8 december 2010, *JLMB* 2011, p. 715

Nederlandse rechtspraak

HR 21 maart 2008, nr. 43.050, *NTFR* 2008/614

Parlementaire vragen

Vr. nr. 16 CLAES 7 juli 2008

Parlementaire stukken

Parl. St. Kamer 1961-1962, 264/42, p. 217

Parl. St. Kamer 1997-1998, stuk 1341/23; *Fisc.Act.* 2015, 10/2

Parl. St. Kamer 2012-2013, DOC 53 nr. 0041/001

TIJDSCHRIFTEN

AFSCHRIFT, T. en IGALSON, M., "La procédure fiscale après les lois des 15 et 23 mars 1999", *JT,* 1999, afl. 5933, p. 489-494

AFSCHRIFT, T., "Het rechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken", *T.F.R*. 2014, afl. 462, p.469-484

AMAND, C., "De onderzoeksmachten van de fiscus*",* Diegem, *Ced. Samson*, 1989, afl. 13, p. 6-11

ARNOU, L., "*Toelaatbaarheid van bewijs in strafzaken en het recht van verdediging ",* Rec. Arr. Cass., 1997

BERNEMAN, S., " L'admissibilité de la preuve dans un système continental: le modèle belge", *RDPC* 2007, afl. 86, p. 298- 299

BERNEMAN, S., "Onbehoorlijk overheidsoptreden bij bewijsgaring: de kinderen van Antigoon leren de les", noot onder Cass. 8 november 2005, *RABG* 2006, afl.8, p. 941-947

BERNEMAN, S., "Sanctionering van onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal: een inleiding tot het Antigoon-arrest van 14 oktober 2003", *T.Strafr.* 2004, afl. 2, p. 17-26

BOSSUYT, J., "BBI delft onderspit in Optima-zaak", *De Juristenkrant* 2013, afl. 274, p. 1 -15

BREWAEYS, E., "Niet elke onrechtmatigheid leidt tot verwerping bewijs*", Juristenkrant*, 2003, afl 79, p. 2-6

CLAEYS-BOOUUAERT I., "Het bewijs in fiscal geschillen en de bewijsregeling van het Burgelijk Wetboek", *T.F.R*. 1985, afl. 42, p. 859-862

COOPMAN, "Fundamentele Rechten van de Belastingplichtige", *Ced. Samsom*, 177

COOPMAN, B. en DAUGINET, V., "Beroepsgeheim en onrechtmatige bewijsverkrijging", P.& B., 1997, afl. 8, p. 127-131

COOPMAN, B., "Fundamentele rechten van de belastingplichtige", Diegem, *Ced. Samson*, 1998, afl. 179, p. 1-3

DE CAMPS, N., "De gedetacheerde belastingambtenaren bij het parket: 'trail and error*', TFR* 2000, afl. 187, p. 897-906

DE CONINCK L. en COUBEAU, H., "De KB Lux-zaak, een verhaal zonder einde*", Successierechten Nieuwsbrief*, afl. 10, p. 1-6

DE CORTE, R., "De achterkant van de privacy, kan het beroep op privacy leiden tot straffeloosheid", NjW 2003, afl. 7, p. 807-814

DE HERT P. en HOEFMANS, A., "Het arrest Copland in het kader van de verdieping van de Europese rechtspraak op het gebied van privacybescherming", noot onder EHRM 3 april 2007 Copland t. Verenigd Koninkrijk, *European Human Rights Cases (EHRC),* afl. 8, p. 664-674

DE NAUW, A., "Les règles d'exclusion relatives à la preuve en procédure pénale Belg", *R.D.P.* 1990, afl. 8, p. 706-709

DE SMEDT, W., "De terugkeer van de rechter", *Juristenkrant,* 2015, afl. 10, p. 1

DE SMET, B.,"Antigoon-criteria eindelijk wettelijk verankerd", *RW 2013-2014,* afl. 20, 762

DE SMET, D., "Stromingen in het stelsel van nietigheden. Nieuwe criteria voor de uitsluiting van onrechtmatig verkregen bewijs", *T. Straf. 2005, afl. 248, p. 6-8*

DE WOLF, D., "Nieuwe wending in de rechtspraak betreffende de sanctie bij onrechtmatig verkregen bewijs: het cassatiearrest van 14 oktober 2003", *R.W.* 2003-04, afl. 8, p. 1237-1242

DHAEYER, P., "Microfiches KB Lux: un apport à la théorie des preuves en droit fiscal", *RGCF* 2009, afl. 8, p. 52-57

DUBOIS, H., "De bevrijding van de KB Lux-klanten, en Antigoon*", TFR* 2011*,* afl. 412, p. 941-950

DUBOIS, H., "De eerbiediging van juridische grondregels bij de fiscale rechtbedeling*", Fiskofoon* 1983, afl. 141, p. 6-9

DUBOIS, H., "De KB Lux-klanten gevonnist*", TFR* 2006, afl. 311, 899-909

HAUTENNE, P., "Droit fiscal et principes de bonne administration", *JLMB* 1999, afl. 26, 1123-1129

HUYBRECHTS, L., "Het door de aangever onrechtmatig verkregen bewijs", noot onder Cass. 17 januari 1990, *RW* 1990-1991, p. 464-471

JACOBS, F., "Hof van Cassatie bevestigt dat leasingmaatschappijen door het fiscale bankgeheim zijn gebonden onder Cass. 16 2007", *Fiscoloog 2007,* afl. 1076, p. 16

JANSEN, T., "Cassatie omarmt fiscale Antigoontoets bij beoordeling onrechtmatig verkregen bewijs", *Fisc.Act.,2015* afl. 21, p. 1-7

JANSEN, T., "Moet ook fiscale rechter uitlsuiting onregelmatig verkregen bewijs voortaan motiveren?", *Fisc.Act. 2011,* afl.1, p. 5-11

KEFER, F., "Antigone et Manon s'invitent en droit social. Quelques propos sur la légalité de la preuve", *RCJB* 2009*,* afl. 8, p. 340-348

KUTY, F., "La règle de l'exclusion de la preuve illégale ou irrégulière: de la précision au bouleversement" *RCJB* 2004, nr. 3, 406-413

KUYT, F., "Le droit de la preuve à l'épreuve des juges", *JDT* 2005, afl. 67, p. 349-355

MALHERBE, P., e.a. "Heeft het Belgische fiscale bankgeheim nog een toekomst?", *T.F.R*. 2010, afl. 374, p. 80-83

MAUS, M., "De Antigoon-leer in fiscale zaken. Quo vadimus?", *Fisc.Act. 2011,* afl. 4, p. 3-8

MAUS, M., "Hoort wie klopt daar kinderen… Een onderzoek naar de draagwijdte van het fiscaal visitatierecht in de inkomstenbelasting*", A.F.T. 2006,* afl*. 2,* p. *37-49*

MOUGENOT, D., "Antigone face aux juges civiles – L'appréciation des preuves recueilles de manière illicite ou déloyale dans les procédures civiles", *D.A. O.R*. 2011, afl. 98, p.244-248

NORÉ, D., "Het gebruik van de omstreden microfiches uit het KBLux-dossier in de strijd tegen de fiscale fraude: rechtbank roept fiscus halt toe", noot onder Rb. Leuven 7 april 2006, *RABG* 2006, afl. 17, p. 1264-1268

Pieters, J., "Cass., 16 december 2003. Is de fiscus bevoegd tot huiszoeking?", A.F.T. 2004, afl. 8-9, p. 26-29

ROSIER, K. en GILSON, S., "La preuve irrégulière : quand Antigone ouvre la boîte de Pandore. Commentaire de l'arrêt *Lee Davies* rendu par la Cour européenne des droits de l'homme le 28 juillet 2009", *Chron.D.S.* 2010, afl. 6, p. 291-296

SCAILTEUR, C., "Les renseignements erronés donnés par les agent des services fiscaux engagent-ils la responsabilité de l'Etat *? Rec. gén.enr.not*. 1964, afl. 8, p. 357

SCHEURMANS, F., "De nieuwe cassatierechtspraak inzake de sanctionering van het onrechtmatig verkregen bewijs: doorbraak of bres?", noot onder Cass. 14 oktober 2003, *RABG* 2004, afl. 6, p. 337-342

SCHUERMANS, F., "Antigoon geen vrijgeleide voor onbehoorlijk politieoptreden: trekt cassatie de teugels aan?", *T. Strafr.* 2009, afl. 3, p. 152- 156

SCHUERMANS, F., "Cassatie beperkt Antigoon", *De Juristenkrant 2013,* afl. 269, p. 6

STEKENS, M., "De gewijzigde cassatierechtspraak met betrekking tot de rechtmatige bewijsberkrijging en de weerslag ervan op het vooronderzoek", *T.Strafr.* 2005, afl. 9, p. 514-518

TRAEST, P., "Onrechtmatig verkregen doch bruikbaar bewijs: het Hof van Cassatie zet de bakens uit" noot onder Cass. 14 oktober 2003, *T.Strafr*. 2004, afl. 23, p. 131-139.

TRAEST, P., "Wanneer is het door een derde verkregen bewijs ontoelaatbaar?", noot onder Cass. 4 januari 1994, *Rec.Cass*. 1994, p. 72-78

VAN DAMME, M., "Goede trouw van de burger en bestuur*", RW* 1989-1990, 1116

VAN DEN WYNGAERT, C., "Is het ontmaskeren van een dief een schending van de privacy waard? Beschouwingen bij het *Winkelkassa*-arrest van 2 maart 2005", noot onder Cass. 2 maart 2005, *RABG* 2007, afl. 6, p. 1177-1187

VAN GERVEN, W., "Beginselen van behoorlijk handelen*", RW 1982-1983,* afl. 26, p. *961-968*

VANDEBERGH, H., "De tempering van de strikte toepassing van de fiscale wet door de Antigoon-doctrine met betrekking tot onrechtmatige bewijsgaring en andere beginselen", *T.F.R.* 2011, afl. 411, p. 897-911

VANDEN BRANDEN, J., "Hof te Brussel wijst Antigoon af", *Fisc.Act*. 2012, afl. 27, 4-5

VANDROMME S. en DE ROY, C., "Franchimont wetgeving: van mini naar maxi", *De Praktijkjurist XIII,* Gent, Story Publishers, 2007, afl.1, p. 42

VANDROMME, S., "Cassatie streng voor rechters die criteria onrechtmatig bewijs niet toepassen. Geen bewijsuitsluiting zonder Antigoon-test", *Juristenkrant* 2005, afl. 118, afl. 167, p. 16

VANDROMME, S., "Uitsluitng van onrechtmatig verkregen bewijs: van automatisme naar verplichte toepassing van de Antigoon-toesting" ,noot onder Cass. 12 oktober 2005, *Vigiles* 2006, afl. 3, p. 106; 109

VANHOVE, J. en ROSELETH, J., "Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken: is het sop de kool waard?",*Acc.&Fisc.* 2015, nr. 24, p. 1-3

VANWALLEGHEM, P., "Antigoon geldt ook voor wettelijk geregeld bewijs", *De Juristenkrant,* 2014, afl. 289, p. 7

VANWALLEGHEM, P., "Antigoon redt Kelkbewijs niet", *De Juristenkrant* 2013, afl. 272, p.1;7

VERSTAETEN R. en DE DECKER, S., "Antigoon sluit de achterpoort, maar opent een raam", *T. Strafr.* 2005*, p. 298-297*

WAGNER, "Actualia burgerlijk bewijsrecht", *P&B 2009, 168*

WISSELINK, M.A., "Onrechtmatig verkregen bewijs in belastingstrafrecht en fiscaal controlerecht*", W.F.R., 1984, afl. 381, p. 16-19*

KRANTEN

VANSCHOUBROEK, C. (2015, 10 juni). Fiscus mag onwettig bewijs toch gebruiken. De Standaard. www.destandaard.be

H. BROCKMANS (2015, 10 juni). 'No-nonsensaanpak Cassatie in fiscale bewijslast is perfect normaal'. Trends. www.trends.knack.be

J. TUERLINCKX (2015, 10 juni). 'Fiscus mag onwettig bewijs gebruiken: 'Opent deur naar langere en meer betwistingen''. Knack. www.knack.be

BOEKEN

AFSCHRIFT, T., *Bewijs in het fiscaal recht*, Brussel, Larcier, 2002, p. 381

AFSCHRIFT, T., *Traité de la preuve en droit fiscal,* Brussel, Lacier, 1998, 435 p.

DE JONCKHEERE, M., *De taxatieprocedure,* Brugge, die Keure, 2003, 179 p.

DE TROYER, I. en VANDENBERGHE, L., *Handboek fiscale procedure inkomstenbelasting,* Antwerpen, Intersentia, 2012, 359 p.

DEROO. J., *Begrenzing van het controlerecht door algemene beginselen van behoorlijk bestuur en rechten van de mens,* De Fiscale Controle, Kalmthout, Biblo, 1993, 567 p.

DERUYCK, F. "Wat krom is, wordt recht. Over de bruikbaarheid van onrechtmatig verkregen bewijs", *Strafrecht en strafprocesrecht 2005-2006,* Mechelen, Kluwer, 2006, p. 201 - 231

DERUYCK, F., *Cursus Strafrechtprocesrecht, 3de jaar Bachelor in de Rechten,* Brussel, VUB, 2009, 190 p.

HUTSEBAUT, F. *Private bewaking en opsporing en de grondrechten van de mens*, Brussel, Politeia, 1995, 236 p.

HUTSEBAUT, F., *Het onrechtmatig verkregen bewijs en zijn gevolgen,* Leuven Acco, 1991, 345 p.

HUYBRECHTS, L., *Het zaken-,bank- en beroepsgeheim in het strafproces*, Ondernemingsstrafrecht, Brugge, Die Keure, 1999, 678 p.

LAMBRECHTS, W. *Het zorgvuldigheidsbeginsel,* in Algemene beginselen van behoorlijk bestuur, Antwerpen, Kluwer, 1993, 368 p.

MAUS, M., *De fiscale controle*, Brugge, Die Keure 2005, 858 p.

MAUS, M., *Fiscale sanctionering*, Brugge, Die Keure, 2015, 300 p.

ROSELETH, J. EN PEETERS J., *Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscalibus,* 354*,* Fiscaal Praktijkboek Directe belastingen 2010-2011, Kluwer, 2010, 428 p.

Rozie, M., *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 634 p.

SCHALKEN, T., *Ordening van emotie: verzamelde annotaties van Tom Schalken,* Deventer, Kluwer, 2005, 283 p.

TIBERGHIEN, A., *Inleiding tot het Belgisch Fiscaal Recht,* Antwerpen, Kluwer rechtswetenschappen 1986, 518 p.

TRAEST, P., *Het bewijs in strafzaken na antigoon*, in Orde van Advocaten te Kortrijk (eds.), *Recente ontwikkelingen in het Strafrecht,* Gent, Lacier, 2008, p. 109-138

TRAEST, P., *Het bewijs in strafzaken*, Gent, Mys & Breesch, 1992, 476 p.

VAN BAVEL, H., "Recente ontwikkelingen van strafprocesrecht", *Recht in beweging (12e VRG-Alumnidag),* Antwerpen, Maklu, 2005, (213) 241

VAN CROMBRUGGE, S., *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Biblo, 2013, 76p.

VAN DEN WYNGAERT, C. en DE SMET B., *Strafrecht en strafprocesrecht in hoofdlijnen*, Antwerpen-Apeldoorn, *Maklu*, 2009, 1286 p.

VAN DEN WYNGAERT, C. en VANDROMME S., *Strafrecht, strafprocesrecht & internationaal strafrecht in hoofdlijnen*, 2 delen, Antwerpen, Maklu, 2006, 1314 p.

VAN GERVEN, W., *Algemeen Deel – 40 jaar later,* Kluwer, 2011, 786 p.

VAN MENSEL, A., *Het beginsel van behoorlijk bestuur,* Antwerpen, *Kluwe*r, 1997, 189 p.

VAN ORSHOVEN, P., *Actuele Problemen van Fiscaal Recht,* Antwerpen, Kluwer, 1989, 636 p.

VANHOUTTE. J., "Beginselen van Belgisch belastingrecht*",* Gent*, Story-Scientia*, 1966, afl. 86, p. 505

VERSTAETEN, R. en VERBRUGGEN, F., *Strafrecht en strafprocesrecht voor Bachelors,* Antwerpen, Maklu, 2007, 1268 p.

VERSTRAETE, R., *Handboek strafvordering*, Antwerpen, Malku, 2005, 1173 p.

INTERNETBRONNEN

http://www.advocaat.be/UserFiles/NewsItems/1OVB-persbericht%20fiscus%20&%20onwettig%20bewijs%2010%2006%2015.pdf

T. DE CLERECK (2015, 15 juni). 'To Antigoon of not? Vergeet 'in dubio contra fiscum' echter niet'. Shares expertise. www.expertise.tuerlinckx.eu