



BTW-bulletin, nummer 9, 2016

Uitkomst Gemeente Borsele dwingt Hoge Raad tot andere koers

Mr. J. Sanders jr.

De fiscale eenheid btw in faillissement

Mr. S.P.M. van den Maagdenberg

Schending Unierecht: uitsluiting van strafrechtelijk bewijs in fiscale procedures

Mr. R. Vos en mr. R. Jeronimus

Einduitspraak in de PPG-procedure: lange wedstrijd, mooi resultaat?!

Karim Hommen en Niels Wenting

Europese btw-actualiteiten

Btw-actualiteiten

Schending Unierecht: uitsluiting van strafrechtelijk bewijs in fiscale procedures

BTW-bulletin 2016/66

Op 17 december 2015 heeft het HvJ het belangrijke arrest *WebMindLicenses Kft.* gewezen waarbij het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie centraal staat in relatie tot de wettigheid van een beslissing om tot naheffing van btw over te gaan wanneer de bewijzen steunen op onrechtmatig verkregen bewijs in een strafprocedure. In deze bijdrage gaan de auteurs in op de toepassing en de schending van het Unierecht en het buiten beschouwing laten van bewijs.

Het Unierecht

Het Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie (hierna Handvest) neemt een steeds belangrijker rol in als het gaat om btw-procedures. De Nederlandse overheid noemt het Handvest in algemene zin een *state of the art*-catalogus van fundamentele rechten, vrijheden en beginselen. Het Handvest is onderverdeeld in de volgende zeven titels:

- 1 waardigheid (bevat bepalingen over onder andere het recht op leven en het verbod van foltering en van onmenselijke of vernederende behandelingen of bestraffingen),
- 2 vrijheden (bevat bepalingen over onder andere de eerbiediging van het privéleven en van het familie- en gezinsleven en de bescherming van persoonsgegevens),
- 3 gelijkheid (bevat bepalingen over onder andere gelijkheid voor de wet, non-discriminatie, de gelijkheid van vrouwen en mannen en de rechten van het kind),
- 4 solidariteit (bevat bepalingen over onder andere het verbod van kinderarbeid en de bescherming van jongeren op het werk),
- 5 burgerschap (bevat bepalingen over onder andere het recht op behoorlijk bestuur en het recht van inzage in documenten),
- 6 rechtspleging (bevat bepalingen over onder andere het recht op een doeltreffende voorziening in rechte en op een onpartijdig gerecht en het vermoeden van onschuld en rechten van de verdediging), en
- 7 algemene bepalingen betreffende de uitlegging en de toepassing van het Handvest (bevat bepalingen over onder andere het toepassingsgebied, de reikwijdte en uitlegging van de gewaarborgde rechten en beginselen).

Uit vaste rechtspraak van het HvJ volgt dat de gewaarborgde grondrechten toepassing kunnen vinden in alle situaties die door het Unierecht worden beheerst. Een zuiver nationale regeling kan het HvJ daarom niet aan het Handvest toetsen. Wanneer een nationale regeling daarentegen binnen het toepassingsgebied van het Unierecht valt, moet het HvJ, ook wanneer om prejudiciële beslissingen wordt verzocht, alle uitleggingsgegevens verschaffen die nodig zijn om te kunnen beoordelen of de grondrechten van de Unie zijn gewaarborgd (zie onder andere de arresten van 18 juni 1991, nr. C-260/89 (ERT) en nr. C-299/95 (Kremzow), 18 december 1997, nr. C-309/96 (Annibaldi), 22 oktober 2002 nr. C-94/00 (Roquette Frères), 18 december 2008, nr. C-349/07 (Sopropé), 15 november 2011, nr. C-256/11 (Dereci e.a.) en 7 juni 2012, nr. C-27/11 (Vinkov)).

Bij onwettige activiteiten – zoals fraude – worden in beginsel de financiële belangen van de Unie geschaad. Op basis van art. 325 VWEU dienen lidstaten afschrikkende en doeltreffende maatregelen te nemen om fraude te voorkomen c.q. te bestrijden. De financiële belangen van de Unie, ook wel de eigen middelen van de Unie genoemd, omvatten met name de ontvangsten in relatie tot de btw. Hierdoor bestaat een rechtstreeks verband tussen de inning van de btw-ontvangsten en de toepassing van Unierecht. Naast belastingheffing c.q. belastinginning wordt tevens met belastingboeten en/of strafvervolgning wegens belastingfraude uitvoering gegeven aan het Unierecht, waardoor het recht van de Unie eveneens van toepassing is.

Op basis van het toepassingsbereik van het Handvest dient de nationale autoriteit (waaronder de belastingdienst) of rechterlijke instantie eerst te onderzoeken of een nationale bepaling of maatregel het Unierecht ten uitvoer brengt in de zin van art. 51 lid 1 Handvest. Is dit het geval dan dient men te handelen in overeenstemming met het Handvest en de daarmee samenhangende (bescherming van) grondrechten die mede zijn gebaseerd op uitspraken van het HvJ. Tevens biedt het Handvest belastingplichtigen een ruimere bescherming via art. 52 Handvest door de inhoud en reikwijdte van corresponderende artikelen van het EVRM en de daarmee samenhangende uitspraken van het ERHM van overeenkomstige toepassing te verklaren.

WebMindLicenses Kft.

In de zaak van 17 december 2015, nr. C-419/14 (*WebMindLicenses Kft.*) gaat het om prejudiciële vragen omtrent de uitlegging van het begrip 'misbruik van recht' en de raakvlakken tussen de belastingbevoegdheden van lidstaten en het Handvest. De *WebMindLicenses*-zaak betreft een natuurlijke persoon (Gattyán) – tevens eigenaar-bestuurder van de Hongaarse vennootschap *WebMindLicenses* – die knowhow via een Liechtensteinse stichting en een Portugese vennootschap om niet over-

¹ Mr. R. Vos (advocaat) en mr. R. Jeronimus (advocaat) zijn beiden verbonden aan Hertoghs advocaten-belastingkundigen te Rotterdam.

draagt aan de net opgerichte vennootschap WebMindLicenses. Dezelfde dag sloot WebMindLicenses een licentieovereenkomst voor de exploitatie van diezelfde knowhow met een andere Portugese vennootschap waarbij volgens de voorwaarden van de licentieovereenkomst WebMindLicenses verantwoordelijk was voor het voortdurend updaten en ontwikkelen van de knowhow. De Portugese partij exploiteerde de betrokken knowhow vervolgens op verschillende internetsites, die vrijetijdsdiensten met volwassenencontent aanboden met 'acteurs' vanuit de hele wereld.

Op basis van een belastingcontrole bij WebMindLicenses werden verschillende aanslagen opgelegd van totaal 10.587.371.000 Hongaarse forint (HUF), waarvan 10.293.457.000 HUF uit hoofde van de btw. Deze naheffingsaanslag kon worden opgelegd omdat de belastingdienst bewijs had verkregen dat aantoonde dat door de licentieovereenkomst tussen WebMindLicenses en de Portugese vennootschap het exploitatierecht van de knowhow niet daadwerkelijk was overgedragen, maar in feite door WebMindLicenses werd geëxploiteerd. Naast een naheffing legde de Hongaarse belastingdienst in eerste aanleg WebMindLicenses een geldboete en een vertragsboete op. Op basis van de geschetste feiten werd door de Hongaarse belastingdienst tevens betoogd dat WebMindLicenses door het sluiten van de licentieovereenkomst, zich aan *misbruik van recht* schuldig had gemaakt omdat werd beoogd de Hongaarse fiscale wetgeving te omzeilen.

Cruciaal in deze zaak is vervolgens dat de Hongaarse belastingdienst zich bij deze beslissing baseerde op bewijs dat in het geheim door andere Hongaarse autoriteiten was verkregen. In het bijzonder had de Hongaarse strafrechtelijke onderzoekscommissie van de nationale belastingdienst parallel aan de fiscale procedure een strafprocedure gevoerd. De onderzoekscommissie had in het kader daarvan met machtiging van de onderzoeksrechter telefoongesprekken van verschillende personen afgeluisterd. Daarnaast werden ook e-mails van WebMindLicenses in beslag genomen en werd zonder rechtelijke machtiging een kopie bewaard.

WebMindLicenses kwam tegen deze beslissing van de Hongaarse belastingdienst in beroep om zowel misbruik van recht als het gebruik van het geheime bewijs aan te vechten. Tegen deze achtergrond stelde de verwijzende rechter het HvJ in totaal zeventien vragen waarbij de vragen tien tot en met zeventien (vooral) zien op het gebruik van het bewijs dat in het geheim in de parallelle strafprocedure was verkregen en de koppeling wordt gemaakt met het Handvest.

Gebruik van bewijs in relatie tot het Handvest

Of gebruik van bewijs dat in het geheim in een parallelle strafprocedure is verkregen is toegestaan, moet in beginsel worden getoetst aan de algemene beginselen van het Unierecht, het Handvest en het EVRM.

In de WebMindLicenses-zaak gaat het om het afluisteren van telefoongesprekken, het in beslag nemen en kopiëren van e-mails en het gebruik ervan als bewijs à charge. Art.

7 Handvest komt in grote mate overeen met art. 8 EVRM waardoor dit artikel en de daarmee samenhangende jurisprudentie van het EHRM – via art. 52 van het Handvest – binnen de reikwijdte van art. 7 Handvest valt. Het EHRM noemt het opsporen en in beslag nemen van digitale gegevens een inmenging in het recht op eerbiediging van het 'privéleven' en de 'correspondentie'. Daarnaast heeft het EHRM in het arrest J.H./Verenigd Koninkrijk bepaald dat het afluisteren van telefoongesprekken binnen de werkingssfeer van art. 8 EVRM valt. Hierdoor is art. 7 Handvest, art. 8 EVRM en daarmee corresponderende jurisprudentie van overeenkomstige toepassing in de WebMindLicenses-zaak.

In relatie tot de toepassing van desbetreffende artikelen in de WebMindLicenses-zaak valt vooral op dat de Hongaarse belastingdienst en de Hongaarse regering ter terechtzitting hebben aangegeven dat voor het afluisteren van telefoongesprekken een machtiging was verleend door een onderzoeksrechter zonder dat de belanghebbende heeft kunnen nagaan of deze machtiging daadwerkelijk was verleend of deze heeft kunnen aanvechten. Daarnaast is ter zitting duidelijk geworden dat de verkregen e-mails zijn gekopieerd doordat de computers in het bedrijfspand van WebMindLicenses in beslag zijn genomen zonder rechterlijke machtiging.

Op basis van bovenstaande feiten komt A-G Wathelet tot de conclusie dat:

"[...] het in artikel 52, lid 1, van het Handvest neergelegde evenredigheidsbeginsel niet wordt nageleefd wanneer e-mail in beslag wordt genomen zonder rechterlijk machtiging en zonder dat WebMindLicenses de mogelijkheid heeft gehad om na te gaan of een dergelijke machtiging voor het afluisteren van telefoongesprekken daadwerkelijk is gegeven en deze aan te vechten. Bovendien kan de vraag rijzen of de Hongaarse fiscale autoriteiten ter bestrijding van btw-fraude en -ontwijking niet alle noodzakelijke informatie hadden kunnen verkrijgen door gewoon een controle in het bedrijfspand van WebMindLicenses uit te voeren of door een verzoek om bijstand tot de Portugese fiscale autoriteiten te richten, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan. Indien de verwijzende rechter schending van de artikelen 7 en 8 van het Handvest vaststelt, zal hij het onrechtmatig verkregen of gebruikt bewijs buiten beschouwing moeten laten. Hij zal dan moeten nagaan of het toelaatbare bewijs voldoende is tot onderbouwing van de navorderingsaanslag en eventueel de bestreden beslissing nietig moeten verklaren en daarbij terugbetaling van de ontvangen btw, vermeerderd met rente, bevelen."

Het HvJ merkt in het kader van art. 7 Handvest op dat het gebruik door de belastingdienst van bewijzen die in een nog niet afgesloten strafprocedure zijn verkregen een beperking kan zijn op de uitoefening van het door art. 7 Handvest gewaarborgde recht. Volgens het HvJ dient men – wanneer sprake kan zijn van beperkingen van erkende rechten van het Handvest – uit te maken of tevens wordt voldaan aan de drie vereisten van art. 52 lid 1 Handvest (zie ook punten 115 t/m 118 van de conclusie van A-G Wathelet).

Op basis van het eerste vereiste van art. 52 lid 1 Handvest dient te worden nagegaan of desbetreffende beperking op de uitoefening van dat recht bij wet is vastgesteld. Dit brengt met zich mee dat wettelijke mogelijkheden van een belastingdienst of overige overheidsdiensten voldoende duidelijk en nauwkeurig moet zijn beschreven. Alleen als dat het geval is, wordt een belanghebbende een zekere mate van bescherming geboden tegen willekeurig optreden van overheidsdiensten. Ten tweede dient te worden beoordeeld of een beperking van een gewaarborgd recht evenredig is met het nagestreefde doel. Als laatste moet worden voldaan aan het evenredigheidsbeginsel waarbij de rechtspraak van het EHRM als leidraad kan worden gebruikt.

In de WebMindLicenses-zaak dient onder andere te worden nagegaan of de informatie die ten grondslag ligt aan de naheffing op een andere wijze – met minder erge inbreuk op het door art. 7 Handvest gewaarborgde recht – had kunnen worden bemachtigd. Het HvJ komt omtrent dit punt tot de conclusie dat het Unierecht zich er in beginsel **niet** tegen verzet dat een belastingdienst – in het kader van het bestrijden van misbruik of fraude – geheim bewijs afkomstig uit een strafprocedure gebruikt om het bestaan van misbruik of fraude inzake de btw aan te tonen. Als kanttekening geldt hierbij echter wel dat het Unierecht in de administratieve procedure niet mag worden geschonden als het bewijs wordt gebruikt. Het is daarbij de taak van de nationale rechter om te toetsen of een naheffing op dergelijke bewijsmiddelen steunt en of de overheidsdienst de door het Unierecht gewaarborgde rechten niet heeft geschonden om desbetreffend bewijs te vergaren.

Het HvJ is zeer stellig als het gaat om het buiten beschouwing laten van bewijs. Wanneer namelijk blijkt dat bewijzen die in een strafprocedure zijn verkregen en vervolgens in een administratieve procedure worden gebruikt terwijl sprake is van schending van de door het Unierecht gewaarborgde rechten, dan moet het bewijs in beginsel buiten beschouwing worden gelaten. Enige beslissing die vervolgens gebaseerd is op dat bewijs dient nietig te worden verklaard als de beslissing als gevolg van het buiten beschouwing laten van dat bewijs een grondslag mist. Daarnaast meent het HvJ dat bewijs eveneens buiten beschouwing moet worden gelaten als een behandelend rechter niet gemachtigd is te controleren of het bewijs dat in een strafprocedure is verkregen in overeenstemming is met het Unierecht of wanneer een administratieve rechter niet kan toetsen of een eerdere ‘strafrechtelijke’ toetsing door de strafrechter in overeenstemming met het Unierecht heeft plaatsgevonden.

Buiten beschouwing laten van strafrechtelijk bewijs in fiscale procedures

Naar aanleiding van het basisarrest van de Hoge Raad van 1 juli 1992, nr. 26 331, BNB 1992/306 (ECLI:NL:HR:1992:ZC5028) werd in fiscale zaken de vraag gesteld of en in hoeverre de belastingdienst gebruik kon maken van bewijsmiddelen die strafrechtelijk op onrechtmatige wijze waren verkregen. Het antwoord was te vinden in r.o. 3.2.5, namelijk:

“Gebruik van bewijsmiddelen door de inspecteur is slechts dan niet toegestaan, indien zij zijn verkregen op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, dat dit gebruik onder alle omstandigheden ontoelaatbaar moet worden geacht.”

Op basis van de WebMindLicenses-zaak lijkt het *zozeer-criterium* niet langer leidend te zijn als het gaat om bewijsuitsluiting van onrechtmatig strafrechtelijk verkregen bewijs in fiscale procedures. Toch moet een kanttekening worden geplaatst bij de reikwijdte van de WebMindLicenses-zaak. Net zoals bij toepassing van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel zal het onrechtmatig verkregen strafrechtelijk bewijs dat door middel van schending van het Unierecht in een belastingzaak wordt gebruikt, enkel binnen de sfeer van het Unierecht tot bewijsuitsluiting kunnen leiden. Dit betekent dat de gevolgen van de WebMindLicenses-zaak enkel gelden in fiscale (Unierechtelijke) btw- en douanezaken. Dit brengt met zich mee dat belastingplichtigen met betrekking tot Unierechtelijke fiscale zaken meer bescherming genieten op basis van het Unierecht dan belastingplichtigen bij wie het geschil om (puur) nationale belastingzaken gaat waardoor bewijsuitsluiting enkel op het *zozeer-criterium* mogelijk is.

Conclusie en slotopmerkingen

Het toepassingsbereik van het Handvest dwingt nationale autoriteiten (waaronder de belastingdienst) na te gaan of het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht. Is hiervan sprake, dan behoren de nationale autoriteiten de grondrechten van de Unie en het Handvest in acht te nemen. Op basis van de WebMindLicenses-zaak blijkt dat onrechtmatig verkregen strafrechtelijk bewijs buiten beschouwing moet worden gelaten indien sprake is van schending van het Unierecht in Unierechtelijke fiscale procedures. Daarmee is het *zozeer-criterium* niet langer het (enige) uitgangspunt als het gaat om onrechtmatig verkregen strafrechtelijke bewijsuitsluiting in fiscale procedures. De uitkomst van de WebMindLicenses-zaak lijkt ons – zoals het bereik van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel – daarentegen enkel van toepassing indien sprake is van Unierechtelijke fiscale procedures. Dit betekent dat belastingplichtigen (wederom) meer rechtsbescherming genieten op basis van het Unierecht dan op basis van nationale wet- en regelgeving. De wetgever lijkt aan zet om het ‘lek’ in rechtsbescherming te dichten en in alle fiscale procedures aansluiting te zoeken bij de uitkomst van de WebMindLicenses-zaak.