



Een rechtsvergelijkende studie naar het spanningsveld
tussen de fiscale informatieverplichting en het nemo
tenetur-beginsel.

L.M.A. Bekkers
ANR 933264
Fiscaal Recht

Examencommissie:
mr.dr. M.B.A. van Hout
prof.mr.dr. J.L.M. Gribnau

Voorwoord

Met het voltooien en verdedigen van dit onderzoek komt een einde aan mijn studententijd. Met veel plezier heb ik de afgelopen zes jaren gestudeerd aan Tilburg University. Hoewel ik betreurt dat met deze masterscriptie een einde komt aan deze tijd, ben ik toe aan de volgende stap.

Op deze plaats wil ik graag een aantal mensen bedanken. Allereerst bedank ik mijn (studie)vrienden voor de verrijken van mijn tijd als student in Tilburg. Zonder jullie had ik nooit zoveel uit mijn studententijd kunnen halen. In het bijzonder wil ik Marleen, Ton en Janneke bedanken voor het geweldige jaar dat die ik met hen heb mogen hebben in het bestuur van T.F.V. “de Smeetskring”.

Daarnaast gaat mijn dank uit naar Thijs en Patrick voor het geven van advies en doorlezen van mijn onderzoek. Verder wil ik, mijn vriendin, Krissie bedanken voor het bieden van het luisterend oor en steun tijdens het schrijfproces. Speciale dank gaat uit naar mijn ouders. Pap, mam, zonder de vrijheid in het maken van keuzes die ik van jullie heb gehad, had ik nooit gestaan waar ik nu sta. De financiële steun nog daargelaten.

Tot slot wil ik graag mr.dr. M.B.A. van Hout bedanken voor haar begeleiding bij het schrijven van mijn masterscriptie en prof.mr.dr. J.L.M. Gribnau voor het zitting nemen in mijn examencommissie.

Lex Bekkers

Tilburg, juni 2015.

Inhoudsopgave

Voorwoord	2
Inhoudsopgave	3
Lijst met afkortingen	5
Hoofdstuk 1 Inleiding	6
1.1 Aanleiding voor het onderzoek	6
1.2 Onderzoeksvragen en omvang van het onderzoek	8
1.2.1 Probleemstelling	8
1.2.2 Afbakening van het onderzoek	8
1.3 Verantwoording van de opzet	9
Hoofdstuk 2 Analyse jurisprudentie EHRM	10
2.1 Inleiding	10
2.2 Criminal charge	10
2.3 Verwevenheid belasting- en strafprocedure	11
2.4 Wils(on)afhankelijk materiaal	14
2.4.1 Saunders-materiaal	15
2.4.2 Zekerheid van bestaan bewijsmateriaal	16
2.4.3 Uitgeoefende dwang door autoriteiten	17
2.5 Tussenconclusie	19
Hoofdstuk 3 Analyse Nederlandse jurisprudentie	21
3.1 Inleiding	21
3.2 Criminal charge	21
3.3 Verwevenheid belasting- en strafprocedure	22
3.3.1 Dwangsom procedure	23
3.3.2 Informatiebeschikking	24
3.4 Wils(on)afhankelijk materiaal	25
3.5 Tussenconclusie	28

Hoofdstuk 4 Vergelijking rechtspraak EHRM en Hoge Raad	30
4.1 Inleiding	30
4.2 Criminal charge	30
4.2.1 Geen criminal charge ten tijde van informatieverstrekking	30
4.2.2 Criminal charge ten tijde van informatieverstrekking	31
4.2.3 Doorwerking van de criminal charge in een aanverwante zaak	31
4.3 Restrictieleer	32
4.4 Wilsonafhankelijkheids-criterium	35
4.5 Welke oplossingen kunnen worden aangedragen voor de opgekomen knelpunten?	37
4.5.1 Herkwalificatie wilsonafhankelijk materiaal	38
4.5.2 Garantie dat (wilsafhankelijk) materialen niet in het strafrechtelijk circuit stroomt	39
4.6 Tussenconclusie	40
 Hoofdstuk 5 Rechtsvergelijking België	 42
5.1 Inleiding	42
5.2 Het Belgische controle- en opsporingsonderzoek	42
5.3 Analyse Belgische jurisprudentie	43
5.3.1 Extensieve uitleg van het zwijgrecht	45
5.3.2 Restrictieve uitleg van het zwijgrecht	45
5.3.3 Alternatieve uitleg van het zwijgrecht	46
5.4 Rechtsvergelijking	46
5.4.1 Criminal charge	47
5.4.2 Wilsonafhankelijk materiaal	48
5.5 Kan de Belgische rechtspraak bijdragen aan de verbetering van het Nederlandse systeem?	49
5.6 Tussenconclusie	51
 Hoofdstuk 6 Conclusie	 53
6.1 Conclusie en aanbevelingen	53
 Geraadpleegde literatuur	 56

Lijst met afkortingen

AB	Rechtspraak Bestuursrecht (voorheen: Administratiefrechtelijke Beslissingen)
A.F.T	Algemeen fiscaal tijdschrift
Arr. Cass.	Arresten van het Hof van Cassatie
AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
BNB	Beslissingen in belastingzaken
Bull. Bel.	Bulletin der belastingen
Cass.	Hof van Cassatie (België)
DD	Delikt en Delinkwent
EHRC	European Human Rights Cases
EHRM	Europese Hof voor de Rechten van de Mens
EVRM	Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens
FED	FED Fiscaal Weekblad
Fisc. Koer.	De fiscale koerier
F.J.F.	Fiscale jurisprudentie
FutD	Fiscaal up to Date
GwH	Grondwettelijk Hof
J.D.F.	Journal de droit fiscal
J.L.M.B.	Revue de jurisprudence de Liège, Mons et Bruxelles
NJ	Nederlandse jurisprudentie
NTFR	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht
Pas.	Pasicrise Belge
Rb.	Rechtbank (België)
R.G.C.F.	Revue générale du cotentieux fiscal
R.W.	Rechtskundig weekblad
TFB	Tijdschrift Formeel Belastingrecht
T.F.R.	Tijdschrift voor fiscaal recht
TSC	Tijdschrift voor Sanctierecht & Compliance
V-N	Vakstudie Nieuws
VR	Verkeersrecht
WIB	Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992

Hoofdstuk 1 Inleiding

1.1 Aanleiding voor het onderzoek

De inspecteur dient op basis van de door een belastingplichtige ingevulde aangifte de verschuldigde belasting vast te stellen.¹ In de meeste gevallen zal een belastingaanslag worden opgelegd nadat een belastingplichtige hiervoor gegevens heeft verstrekt in zijn aangifte. Er kan zich echter ook een situatie voordoen dat de inspecteur te weinig informatie bezit om de belasting vast te stellen. De belastingplichtige heeft veelal een kennisvoorsprong op de inspecteur ten aanzien van de relevante feiten. Zonder de benodigde relevante feiten zal de Belastingdienst er niet in slagen om tot de juiste belastingheffing te komen. Om de waarheidsvinding te bevorderen en bepaalde gegevens te verkrijgen, beschikt de Belastingdienst over wettelijk vastgelegde onderzoeksbevoegdheden. Een van de bevoegdheden die voor de inspecteur openstaat, is de informatieverplichting van art. 47 AWR. Deze bepaling verplicht eenieder ertoe om desgevraagd inlichtingen te verstrekken. Het weigeren van medewerking aan een inlichtingenverzoek kan leiden tot sancties. Een van de mogelijkheden die de inspecteur heeft, is om over te gaan tot omkering en verzwaring van de bewijslast.² Daarnaast kan onder omstandigheden een strafsanctie worden opgelegd.³ Ten slotte heeft de Belastingdienst de mogelijkheid om nakoming van de informatieverplichting af te dwingen door een kort geding te starten bij de voorzieningenrechter.

Tegenover deze meewerkverplichting staan de waarborgen van art. 6 EVRM. Hieruit volgt dat een ieder bij de vaststelling van zijn burgerlijke rechten en verplichtingen of bij het bepalen van de gegrondheid van een tegen hem ingestelde vervolging, het recht heeft op een eerlijke en openbare behandeling van zijn of haar zaak. Hieruit volgt onder meer dat niemand is gehouden tegen zichzelf bewijs te leveren. In de situatie dat een belastingplichtige in de administratieve fase wordt geconfronteerd met zowel een verzoek om informatie te verstrekken, als een boete- of strafprocedure, rijst de vraag hoe de meewerkverplichting van art. 47 AWR zich verhoudt tot het verbod op zelfincriminatie. Het EHRM oordeelde in 1993 voor het eerst dat het recht op een eerlijke behandeling van een zaak het recht omvat dat iemand niet verplicht kan worden bewijs tegen zichzelf te leveren.⁴

In beginsel zullen de waarborgen van art. 6 EVRM geen bescherming bieden in belastingprocedures. Het vaststellen van de belasting kan namelijk niet worden aangemerkt als een daad van strafvervolging.⁵ De verplichting tot het betalen van belasting is een aangelegenheid die behoort tot het publiek recht. Uit de Europese jurisprudentie volgt dat een belastingplichtige zich pas kan beroepen op art. 6 EVRM als sprake

¹ In dit verband kan worden gewezen op Artikel 11, eerste lid, AWR.

² Artikel 25, derde lid, (bezwaarfase) en artikel 27e (beroepsfase) van de AWR. Met ingang van 1 juli 2011 is de informatiebeschikking ingevoerd en kan de omkering van de bewijslast onder andere worden opgelegd na de door de inspecteur afgegeven beschikking van Artikel 52a AWR.

³ Verzuimen ten aanzien van art. 47, lid 1, onderdeel a, AWR zijn strafbaar gesteld in art. 68, lid 2, onderdeel a, AWR (en art. 69, lid 1, AWR in geval van opzet). Verzuimen ten aanzien van art. 47, lid 1, onderdeel b zijn strafbaar gesteld in art. 68, lid 2, onderdeel b, AWR (en art. 69, lid 1, AWR in geval van opzet).

⁴ EHRM 25 februari 1993, 82/1991/334/407, *BNB* 1993/350 (Funke).

⁵ EHRM 12 juli 2001, 44759/98, *BNB* 2005/222 (Ferrazzini).

is van een daad van strafvervolgung, de zogenaamde *criminal charge*. Er bestaat veel jurisprudentie over de vraag wanneer de *criminal charge* intreedt.⁶ Hoewel art. 6 EVRM in beginsel niet van toepassing is op de belastingprocedure, kan er samenloop ontstaan tussen het belastingonderzoek en een boeteprocedure. Het is namelijk mogelijk dat de in de administratieve procedure verstrekte gegevens aanleiding zijn om de betrokkene ook een fiscale boete op te leggen. Zodra de vaststelling van de belastingaanslag punitief dreigt te worden, vangt er geen nieuwe zaak aan, maar wordt er voortgeborduurd op de gegevens die eerder aan de inspecteur zijn verschaft. In dat geval is het de vraag of de *criminal charge* doorwerkt naar de belastingprocedure en of art. 6 EVRM alsnog van toepassing is op de in de administratieve procedure verstrekte informatie.

Ondanks het feit dat er veel jurisprudentie is verschenen op zowel nationaal als Europees niveau, is er nog altijd geen duidelijk antwoord op de vraag in hoeverre het nemo tenetur-beginsel art. 47 AWR beperkt. Met het verschijnen van het Chambaz-arrest is de discussie nieuw leven ingeblazen.⁷ Hierin overwoog het EHRM dat in de situatie dat de belasting- en bestraffingsprocedure zodanig met elkaar verweven zijn, de *criminal charge* doorwerkt naar de belastingprocedure, met als gevolg dat ook in de laatstgenoemde procedure art. 6 EVRM van toepassing is. Daarnaast oordeelde het EHRM dat de belastingplichtige niet kon uitsluiten, doordat de Zwitserse regelgeving onvoldoende waarborgen bood, dat de verzochte gegevens strafrechtelijk tegen hem zouden worden gebruikt. Deze problematiek is ook in de jurisprudentie van de Hoge Raad naar voren gekomen. De Hoge Raad laat het nemo tenetur-beginsel anders terugkomen in de belastingprocedure. De belastingplichtige dient volgens de Hoge Raad, ongeacht of sprake is van een *criminal charge*, mee te werken aan een informatieverzoek. Dit is recentelijk nog bevestigd in twee arresten van de Hoge Raad.⁸ De Hoge Raad lijkt de waarborgen van het beginsel meer te laten terugkomen als een controle achteraf.

De jurisprudentie van het EHRM en de Hoge Raad lijken onderling op bepaalde onderdelen van elkaar te verschillen. Anders gezegd, lijkt de Hoge Raad een andere betekenis te geven aan het nemo tenetur-beginsel in de belastingprocedure dan het EHRM. Het verschil in de toepassing van het beginsel is ook in de literatuur uitdrukkelijk naar voren gekomen. De verruiming van de wettelijke informatieverplichtingen en de nieuwe arresten van de Hoge Raad en het EHRM, waaronder het Chambaz-arrest, vormen de aanleiding om de reikwijdte van het nemo tenetur-beginsel nader uit te diepen. Daarom zal een onderzoek worden verricht naar de wijze waarop onze hoogste rechterlijke instantie het nemo tenetur-beginsel ex. art. 6 EVRM terug laat komen in zijn jurisprudentie. Als dit duidelijk is, zal worden nagegaan of deze zienswijze in overeenstemming is met de jurisprudentie van het EHRM. Het hierboven geschetste spanningsveld speelt niet alleen in Nederland. Om die reden zal een rechtsvergelijking met België worden gemaakt. De rechtsstelsels van Nederland en België lenen zich goed voor een rechtsvergelijking mede doordat beide landen vanuit politiek, cultureel en sociaaleconomisch perspectief met elkaar te vergelijken zijn. De fiscale onderzoeksbevoegdheden voor de Belgische belastingautoriteiten zijn neergelegd in het WIB. De inhoud en structuur van de bepalingen die gaan over deze informatieverplichtingen zijn vergelijkbaar met het systeem van de administratie- en informatieverplichtingen zoals deze in Nederland in de AWR zijn geregeld.

⁶ Zie hiervoor onder meer EHRM 21 februari 1984, *Publ. ECHR Series A*, vol. 73, NJ 1988/ 937 (Öztürk) en EHRM 23 november 2006, 73053/01, BNB 2007/150, par. 31 (Jussila).

⁷ EHRM 5 april 2012, 11663/04, AB 2012/323 (Chambaz).

⁸ HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640, BNB 2014/101, r.o. 3.8, HR 8 augustus 2014, ECLI:NL:HR:2014:2144, BNB 2014/206.

1.2 Onderzoeksvragen en omvang van het onderzoek

1.2.1 Probleemstelling

In dit onderzoek wordt de jurisprudentie van de Hoge Raad aan de jurisprudentie van het EHRM getoetst. Derhalve luidt de centrale probleemstelling als volgt:

Hoe verhoudt de Nederlandse jurisprudentie zich tot de jurisprudentie van het EHRM ten aanzien van de informatieplicht in relatie tot het nemo tenetur-beginsel, en kan de Nederlandse jurisprudentie hiermee in overeenstemming worden gebracht?

Allereerst zal in dit onderzoek worden ingegaan op wijze waarop de Hoge Raad het nemo tenetur-beginsel terug laat komen in de belastingprocedure. Vervolgens wordt onderzocht of deze zienswijze in overeenstemming is met de jurisprudentie van het EHRM. Om deze vraag te beantwoorden zal allereerst worden nagegaan hoe het EHRM respectievelijk de Hoge Raad omgaat met het nemo tenetur-beginsel in fiscalibus. Er wordt ingegaan op de feiten en omstandigheden van de meest belangrijke arresten van het EHRM en de Hoge Raad. Vervolgens wordt een analyse gemaakt van een aantal terugkerende elementen in de nemo tenetur-jurisprudentie welke van belang zijn voor de vraag of er in strijd met art. 6 EVRM is gehandeld. Als duidelijk is hoe zowel het EHRM als de Hoge Raad omgaat met de beschreven problematiek, kan deze jurisprudentie met elkaar worden vergeleken en kunnen hieruit conclusies worden getrokken.

Zoals reeds in § 1.1 naar voren is gekomen, lijkt het erop dat de jurisprudentie van de Hoge Raad ten opzichte van het EHRM op bepaalde onderdelen van elkaar verschilt. In dit onderzoek wordt nagegaan ten aanzien van welke onderdelen de jurisprudentie van de Hoge Raad afwijkt van de jurisprudentie van het EHRM. Voorts worden op basis van deze bevindingen een aantal aanbevelingen gedaan om de jurisprudentie van de Hoge Raad beter aan te laten sluiten bij de jurisprudentie van het EHRM. Daarnaast wordt er een rechtsvergelijkend onderzoek verricht naar de wijze waarop België omgaat met dit spanningsveld. Het doel hiervan is niet zozeer gericht op het verkrijgen van kennis over het rechtssysteem van België, maar dient te worden beschouwd als een essentieel onderdeel binnen het onderzoek met als doel de overeenkomsten en verschillen tussen beide landen bloot te leggen. Vervolgens zal worden nagegaan of de bevindingen uit het rechtsvergelijkend onderzoek aanbevelingswaardig zijn.

1.2.2 Afbakening van het onderzoek

Het onderzoek is gericht op de toepassing van het nemo tenetur-beginsel in de belastingprocedure. Daarbij zal worden ingegaan op het spanningsveld tussen enerzijds de plicht om desgevraagd informatie te verstrekken aan de inspecteur en anderzijds het verbod op zelfincriminatie. In hoofdstuk VIII (Bijzondere bepalingen), afdeling 2, van de AWR staan de zogeheten administratie- en informatieverplichtingen voor een belastingplichtige. Voordat men echter toekomt aan deze bijkomende verplichtingen, rust er op de belastingplichtige de plicht tot het doen van de belastingaangifte. Naast de wettelijke verplichting aangifte te doen, kent de wet ook een aantal bijkomende verplichtingen. Deze bijkomende verplichtingen dienen er toe de Belastingdienst bevoegdheden te verlenen om nadere gegevens op te vragen ten behoeve van de vaststelling van de belastingschuld. In het kader van dit onderzoek wordt enkel ingegaan op de verplichting tot het verstrekken van inlichtingen ex. art. 47 AWR.

1.3 Verantwoording van de opzet

Nadat in dit hoofdstuk de opzet en aanleiding van het onderzoek is besproken, komt in hoofdstuk 2 de jurisprudentie van het EHRM aan bod. De rechtspraak van het EHRM zal worden geanalyseerd waardoor er kan worden bepaald welke grenzen er door de rechter worden gesteld aan het nemo tenetur-beginsel. Een analyse van deze rechtspraak is nodig om ook de rechtspraak van de Hoge Raad te toetsen.

Vervolgens wordt in hoofdstuk 3 ingegaan op de jurisprudentie van de Hoge Raad. Daarbij wordt onderzocht in hoeverre het nemo tenetur-beginsel, zoals neergelegd in art. 6 EVRM, de informatieverplichting van art. 47 AWR beperkt. Om tot de beantwoording van de probleemstelling te komen, zal worden onderzocht in hoeverre de Hoge Raad het spanningsveld tussen de fiscale meewerkverplichting en het nemo tenetur-beginsel anders benadert dan het Europese hof. In hoofdstuk 4 zal daarom de jurisprudentie van het EHRM met die van de Hoge Raad worden vergeleken. Hierna zal een antwoord worden gegeven op de vraag in hoeverre en op welke punten de Nederlandse rechtspraak afwijkt van die van het EHRM. Ten slotte zullen in dit hoofdstuk een aantal aanbevelingen worden gedaan om de jurisprudentie van de Hoge Raad meer in lijn te krijgen met die van het EHRM.

In hoofdstuk 5 worden de rechtsstelsels van België en Nederland ten aanzien van deze problematiek met elkaar vergeleken. Hierbij zal worden onderzocht of de rechter in België dezelfde problemen ervaart bij de wisselwerking tussen de administratieve procedure en een strafrechtelijke procedure. Het onderzoek zal zich richten op de aldaar verschenen rechtspraak. Afhankelijk van de uitkomsten van deze rechtsvergelijking worden oplossingen aangedragen om het Nederlandse wettelijke systeem en/of de jurisprudentie van de Hoge Raad te herzien. Tot slot wordt het onderzoek in hoofdstuk 6 afgesloten met een algehele conclusie.

Hoofdstuk 2 Analyse jurisprudentie EHRM

2.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt een analyse gemaakt van de toepassing van het nemo tenetur-beginsel op Europees niveau, meer specifiek de wijze waarop het EHRM met dit beginsel omgaat. Verderop in dit onderzoek zal de jurisprudentie van de Hoge Raad worden getoetst aan de jurisprudentie van het EHRM. Voordat een analyse kan worden gemaakt van de uitspraken van de Hoge Raad, dient te worden ingegaan op de jurisprudentie van het EHRM. Het EHRM heeft de verplichting om voorliggende geschillen te toetsen aan het EVRM. Het beschikt over een belangrijke rol voor de afbakening en invulling van onder andere art. 6 EVRM. De uitspraken van het EHRM zijn bindend voor betrokken staten, wat betekent dat nationale regelgeving en rechtspraak hiermee in overeenstemming dienen te zijn.⁹ Uit de zaak O'Halloran & Francis blijkt dat de toepasbaarheid van art. 6 EVRM '*must depend on the circumstances of the particular case*' en dat het ontdekken van een eenduidige lijn in de jurisprudentie van het EHRM allerm minst eenvoudig is.¹⁰ De jurisprudentie van het EHRM is namelijk erg casuïstisch. In dit hoofdstuk wordt uiteengezet wanneer en onder welke omstandigheden een belastingplichtige zich volgens het EHRM op het nemo tenetur-beginsel kan beroepen.

De eerste beperking die het EHRM aanbrengt, is tussen zaken waarin reeds sprake is van een *criminal charge* en zaken waarin dit niet het geval is. In § 2.2 van dit hoofdstuk wordt ingegaan op de *criminal charge*. Allereerst volgt een korte definitieomschrijving van de *criminal charge*. Vervolgens wordt het aanvangsmoment van de *criminal charge* behandeld. Daarna komt in § 2.3 de verwevenheid tussen de administratieve- en de boeteprocedure en het belang van het moment van intreden van een *criminal charge* aan bod. Een belastingplichtige kan zich in beginsel pas beroepen op het nemo tenetur-beginsel indien sprake is van een *criminal charge*. Uit de jurisprudentie van het EHRM volgt echter dat ondanks de aanwezigheid van een *criminal charge* het nemo tenetur-beginsel niet op alle soorten bewijsmateriaal van toepassing is. In § 2.4 zal worden onderzocht op welk materiaal het nemo tenetur-beginsel wel, en op welk materiaal niet van toepassing is. Ten slotte zal in de laatste paragraaf een tussenconclusie volgen met de belangrijkste overwegingen van het EHRM. Hierin zal een beschrijving worden gegeven van de lijn die volgt uit de besproken jurisprudentie.

2.2 Criminal charge

Uit de jurisprudentie van het EHRM volgt dat er in beginsel pas een beroep kan worden gedaan op art. 6 EVRM indien er sprake is van een *criminal charge*.¹¹ De *criminal charge* kan worden gezien als een eerste beperking van het nemo-tenetur beginsel. Voordat er wordt ingegaan op de consequenties

⁹ http://www.echr.coe.int/Documents/Court_in_brief_NLD.pdf.

¹⁰ EHRM 29 juni 2007, 15809/02, NJ 2008/25, par. 53 (O'Halloran & Francis).

¹¹ Blijkt onder meer uit EHRM 25 februari 1993, 82/1991/334/407, BNB 1993/350 (Funke), EHRM 17 december 1996, 43/1994/490/572, BNB 1997/254 (Saunders) en EHRM 3 mei 2001, 31827/96, BNB 2002/26 (JB vs. Zwitserland).

van het wel of niet aanwezig zijn van een *criminal charge* ten tijde van een informatieverzoek, wordt ingegaan op het aanvangsmoment.

Er is sprake van een *criminal charge* vanaf het moment dat hetzij '*formal charges are brought*', hetzij de betrokkene op enige andere wijze '*substantially affected*' is door acties van de overheid als gevolg van een tegen hem gerezen verdenking.¹² Met andere woorden, het beginpunt van de *criminal charge* is het moment dat er een concrete verdenking bestaat, op basis waarvan handelingen zijn verricht welke de positie van een betrokkene daadwerkelijk beïnvloeden. Uit de jurisprudentie van het EHRM volgt dat in ieder geval sprake is van een *criminal charge* indien de belastingplichtige met een bestuurlijke boete wordt geconfronteerd. Het EHRM overwoog in het Jussila-arrest¹³, onder verwijzing naar een eerdere uitspraak¹⁴, dat zowel de verzuim- als de vergrijpboeten kunnen worden aangemerkt als een *criminal charge*.¹⁵ In de meeste gevallen zal de *criminal charge* echter reeds voorafgaand aan de oplegging van de boete zijn ingetreden. De verplichtingen die louter zien op het vaststellen en verzamelen van gegevens ten behoeve van de belastingheffing zijn volgens het EHRM niet te beschouwen als een *criminal charge*.¹⁶ De mogelijkheid om al ten tijde van de administratieve procedure een beroep te doen op het nemo tenetur-beginsel zou namelijk de uitvoerbaarheid van de belastingwet en het vaststellen van de juiste belastingaangifte verstoren.¹⁷

2.3 Verwevenheid belasting- en strafprocedure

Hierboven is vastgesteld dat art. 6 EVRM in beginsel niet van toepassing is op de belastingprocedure. De reden hiervoor is dat het de uitvoerbaarheid van de belastingheffing zou frustreren. Toch stond het EHRM in meerdere arresten een beroep op het nemo tenetur-beginsel toe ondanks dat er nog geen sprake was van een punitieve procedure. De arresten waarin het EHRM een beroep op het nemo tenetur-beginsel al in de administratieve procedure van toepassing verklaarde, komen in deze paragraaf aan bod.

In de zaak Saunders is bevestigd dat de betrokkene zich al kon beroepen op een zwijgrecht ondanks het feit dat van een *criminal charge* nog geen sprake was. Het ging om de directeur van het bierconcern Guinness die werd verdacht van beursmanipulatie. Vervolgens werd tegen hem een onderzoek ingesteld. Saunders was wettelijk verplicht mee te werken aan dit onderzoek en verstreekte de verzochte informatie. Het door Saunders in de administratieve procedure verstreekte materiaal, is daarna als bewijs gebruikt in de strafrechtelijke procedure. Om de geloofwaardigheid van Saunders aan te tasten, werden deze eerder verstreekte verklaringen gedurende drie dagen aan de jury voorgelezen. Hierdoor werd het hem, volgens het EHRM, in feite onmogelijk gemaakt zijn eigen proceshouding te bepalen.¹⁸ Ondanks het feit dat er geen sprake was van een *criminal charge*, oordeelde het EHRM dat het voor de betrokkene toch mogelijk

¹² EHRM 23 juli 2002, 36985/97, *BNB* 2003/2, par. 103 (*Västberga Taxi AB*), maar ook EHRM 10 december 1982, 7604/76, *NJ* 1987/828, par. 52 (*Foti*).

¹³ EHRM 23 november 2006, 73053/01, *BNB* 2007/150 (*Jussila*).

¹⁴ Zie bijvoorbeeld EHRM 21 februari 1984, *Publ. ECHR Series A*, vol. 73, *NJ* 1988/ 937, par. 50 (*Öztürk*) waarin het EHRM drie criteria heeft geformuleerd die bepalen of er in geval van een bestuurlijke boete sprake kan zijn van een *criminal charge*.

¹⁵ EHRM 23 november 2006, 73053/01, *BNB* 2007/150, par. 31 (*Jussila*).

¹⁶ EHRM 21 september 1994, *Publ. ECHR Series A*, vol. 294-B, *NJ* 1995/463, par. 61 en 62 (*Fayed*) en EHRM 22 november 1994, 27943/95, par. 65 (*Abas v. The Netherlands*).

¹⁷ Conclusie A-G Wattel bij HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640, *BNB* 2014/101, onderdeel 6.4.

¹⁸ EHRM 17 december 1996, 43/1994/490/572, *BNB* 1997/254, par. 72 (*Saunders*).

was een beroep te doen op art. 6 EVRM indien het in de administratieve procedure verkregen bewijsmateriaal later wordt gebruikt voor bestraffingsdoeleinden.¹⁹

In een andere zaak ging het om een skileraar die door de Zwitserse fiscale autoriteiten op straffe van boeten werd verplicht een verklaring af te leggen over de herkomst van bepaalde investeringen die hij niet in zijn aangifte had opgenomen.²⁰ Daarnaast werd hij verzocht tot afgifte van alle documenten die hij met betrekking tot deze investeringen bezat. J.B., de skileraar, had in de belastingprocedure toegegeven bepaalde investeringen te hebben gedaan, maar weigerde documenten die hierop betrekking hadden te verstrekken. Het EHRM overwoog dat de belastingplichtige met het oog de beboeting werd verplicht tot afgifte van alle documenten die betrekking hadden op bepaalde investeringen. Het onderzoek was gericht op belastingheffing, maar kon uitlopen op beboeting of strafvervolgning. Beide procedures waren onvoldoende van elkaar gescheiden, waardoor niet kon worden uitgesloten dat de door hem verstrekte informatie zou worden gebruikt voor het opleggen van een bestuurlijke boete.²¹ De conclusie die uit deze uitspraak van het EHRM volgt, is dat art. 6 EVRM niet beperkt is tot zaken waarin een boete is opgelegd, maar ook van toepassing is indien de belastingplichtige wordt gedwongen bepaalde informatie te verschaffen en niet kan uitsluiten dat die informatie in een strafprocedure stroomt.

Overigens is het niet relevant, blijktens het arrest Shannon, of daadwerkelijk strafvervolgning volgt. In deze zaak werd de heer Shannon om opheldering gevraagd over de financiën van de Irish Republican Felons Club. Daarnaast werd een strafvorderlijk onderzoek tegen hem ingesteld wegens '*false accounting*' en organisatie van fraude. De advocaat van Shannon vroeg om de garantie dat, indien zijn cliënt verklaringen zou afleggen, deze niet in een strafzaak tegen hem zouden worden gebruikt. Vanwege het uitblijven van deze garantie, kwam Shannon niet opdagen. Wegens het niet-verschijnen werd Shannon vervolgd en veroordeeld. Het EHRM achtte deze gang van zaken in strijd met art. 6 EVRM omdat de belastingplichtige ertoe werd gedwongen informatie te verstrekken en niet kon uitsluiten dat die informatie in een latere strafprocedure stroomt. Daarnaast blijkt uit Shannon dat voor *the right to remain silent* niet van belang is of een afgelegde verklaring daadwerkelijk als bewijs tegen iemand wordt gebruikt. Het nemo tenetur-beginsel wordt al aangetast indien besmette informatie aan het bewijsdossier is toegevoegd.²²

In de zaak Marttinen overwoog het EHRM eveneens dat de betrokkene al in de administratieve procedure een beroep kon doen op het nemo tenetur-beginsel.²³ Hierin was een strafrechtelijke procedure ingesteld naar financiële fraude en een faillissementsprocedure waarin om informatie werd verzocht. Marttinen weigerde echter medewerking te verlenen, omdat hij meende dat er sprake was van een *criminal charge*. Hij beriep zich op zijn zwijgrecht. De Finse rechter ging hier echter niet in mee en legde hem in verband met de weigering een boete op. Het EHRM daarentegen besliste dat de verplichting om gegevens te verstrekken op zichzelf niet in strijd is met art. 6 EVRM. Vanwege het feit dat niet kon worden uitgesloten dat de verstrekte informatie gebruikt werd in een strafprocedure, was art. 6 EVRM toch geschonden.²⁴ Verder overwoog het EHRM dat het recht om zichzelf niet te incrimineren in zoverre praktisch en effectief moet zijn, dat het kan worden ingeroepen indien informatie gevraagd wordt en niet kan worden

¹⁹ EHRM 17 december 1996, 43/1994/490/572, BNB 1997/254, par. 74 (Saunders).

²⁰ EHRM 3 mei 2001, 31827/96, BNB 2002/26 (JB v. Zwitserland).

²¹ EHRM 3 mei 2001, 31827/96, BNB 2002/26, par. 66 (JB v. Zwitserland).

²² EHRM 4 oktober 2005, 6563/03 (Shannon).

²³ EHRM 21 april 2009, 19235/03, NJ 2009/557 (Marttinen).

²⁴ EHRM 21 april 2009, 19235/03, NJ 2009/557, par. 72 (Marttinen).

uitgesloten dat deze informatie in een strafprocedure wordt gebruikt.²⁵ Deze laatste overweging was ook van groot belang in het arrest Chambaz.

Net als in J.B. en Marttinen was in Chambaz sprake van gelijktijdige procedures. Chambaz werd door de autoriteiten verzocht om informatie te verstrekken omtrent zijn bankrekeningen en die van de firma die zijn vermogen beheerde. Hij weigerde echter medewerking te verlenen en werd geconfronteerd met een boete. Tegen deze boete ging hij in beroep. Vervolgens werd een onderzoek gestart naar mogelijke belastingontduiking. De vraag die voorlag was of er sprake was van een inbreuk op het recht om zichzelf niet te incrimineren. Het EHRM kwam, net als in J.B., tot de conclusie dat de belastingplichtige niet kon uitsluiten dat de gevraagde fiscale informatie strafvorderlijk tegen hem gebruikt zou worden.²⁶ Daarnaast besliste het EHRM dat de voorliggende procedures zo nauw met elkaar verweven waren dat het strafrechtelijke karakter van het onderzoek naar belastingontduiking doorwerkt in de belastingprocedure, met als gevolg dat art. 6 EVRM ook op deze procedure van toepassing was.²⁷

Uit deze analyse van de jurisprudentie van het EHRM blijkt dat onderscheid kan worden gemaakt in gevallen waarin reeds sprake is van een *criminal charge* ten tijde van het informatieverzoek en situaties waarin dat (nog) niet het geval is. Het EHRM erkent dit onderscheid voor het eerst in de zaak Weh.²⁸ Daarnaast is in de literatuur nog een derde typen zaken aangehaald.²⁹ Er kan aldus een onderscheid worden gemaakt in een drietal typen zaken:

- zaken waarin inlichtingen worden afgedwongen indien sprake is van een *criminal charge*;
- zaken waarin inlichtingen zijn verkregen voorafgaand aan de *criminal charge*;
- zaken waarin een aanverwante strafprocedure loopt in welke de *criminal charge* is gegeven.

Het uitgangspunt is dat de belastingplichtige een beroep op art. 6 EVRM toekomt als tegen de belastingplichtige een vervolging in de zin van art. 6 EVRM is ingesteld.³⁰ In zaken waarin inlichtingen worden afgedwongen indien sprake is van een *criminal charge* zal art. 6 EVRM dan ook van toepassing zijn op de gevorderde informatie. Een uitzondering hierop vormt het wilsonafhankelijk materiaal.³¹ Welk materiaal als wilsonafhankelijk wordt aangemerkt, zal in § 2.4 worden besproken.

In zaken waarin de belastingplichtige wordt verzocht inlichtingen te verstrekken indien er nog geen sprake is van een *criminal charge*, dient de belastingplichtige mee te werken en kan hij zich dus niet beroepen op art. 6 EVRM. In het Saunders-arrest is echter overwogen dat de waarborgen van art. 6 EVRM, indien er nog geen *criminal charge* is, in een voorwaardelijke vorm aanwezig zijn. Uit dit arrest volgt namelijk dat belastingplichtigen zich, ondanks dat er nog geen *criminal charge* aanwezig is, kunnen beroepen op het nemo tenetur-beginsel, als niet kan worden uitgesloten dat de door hem verstrekte informatie in de administratieve procedure in een (latere) bestraffingsprocedure zal worden gebruikt.³² Daarbij is het

²⁵ EHRM 21 april 2009, 19235/03, NJ 2009/557, par. 64 (Marttinen).

²⁶ EHRM 5 april 2012, 11663/04, AB 2012/323, par. 54 (Chambaz).

²⁷ EHRM 5 april 2012, 11663/04, AB 2012/323, par. 49 (Chambaz).

²⁸ EHRM 8 april 2004, 38544/97, VR 2005/155, par. 42 (Weh).

²⁹ G.J.M.E. de Bont, 'Het nemo tenetur-beginsel in een (internationale) rechtsorde', in: de vriendenbundel van Henk van Arendonck, *'k Moet eerlijk zeggen*, Sdu Uitgevers, Den Haag 2013, p. 34 e.v..

³⁰ EHRM 25 februari 1993, 82/1991/334/407, BNB 1993/350 (Funke), EHRM 3 mei 2001, 31827/96, BNB 2002/26, (JB vs. Zwitserland), EHRM 4 oktober 2005, 6563/03 (Shannon).

³¹ EHRM 17 december 1996, 43/1994/490/572, BNB 1997/254, par. 69 (Saunders).

³² EHRM 17 december 1996, 43/1994/490/572, BNB 1997/254, par. 68 (Saunders).

overigens niet van belang dat de administratieve- en strafprocedure gelijktijdig lopen³³ of dat het verkregen bewijsmateriaal daadwerkelijk wordt gebruikt in de (latere) strafprocedure.³⁴

Daarnaast maakt het EHRM onderscheid in zaken waarin een aanverwante strafprocedure loopt in welke de *criminal charge* is gegeven.³⁵ Weliswaar is er sprake van een *criminal charge*, maar deze heeft geen betrekking op de procedure waarin de belastingplichtige met een informatieverzoek werd geconfronteerd. In veel jurisdicties, waaronder in Nederland, staan de strafrechtelijke- en boeteprocedure in beginsel juridisch gezien los van de administratieve belastingprocedure. Desondanks vindt het onderzoek veelal gelijktijdig plaats en zullen beide onderzoeken vaak gefundeerd zijn op dezelfde feiten en omstandigheden. Uit de arresten J.B. en Chambaz kan worden opgemaakt dat het EHRM de administratieve en bestraffingprocedure lijkt te vereenzelvigen en in hun gezamenlijkheid benadert in het licht van art. 6 EVRM. Hiervoor is het wel van belang dat er voldoende verband bestaat tussen het administratieve belastingonderzoek en de bestraffingprocedure. Met andere woorden als er sprake is van een nauwe relatie tussen de twee procedures, geldt de *criminal charge* die is gegeven in de strafrechtelijke procedure ook in de aanverwante administratieve procedure³⁶ Een voorbeeld van een dergelijke situatie kwam naar voren in Chambaz. Hierin was de belastingplichtige tijdens de belastingprocedure eveneens verdachte in een procedure naar belastingontduiking. In feite wordt deze situatie het nemo tenetur-beginsel hetzelfde toegepast als in de situatie waarin wel sprake is van een *criminal charge* of wordt verwacht. Indien er sprake is van een *criminal charge* in een aanverwante strafzaak, mogen de betrokken autoriteiten de belastingplichtige niet onder zodanige druk zetten om de informatie af te dwingen, dat hierdoor het nemo tenetur-beginsel ex. art. 6 EVRM in de aanverwante strafprocedure wordt geschonden. Doorwerking van de *criminal charge* kan volgens het EHRM alleen worden voorkomen indien er voldoende procedurele waarborgen bestaan die uitsluiten dat de informatie die is verkregen in de administratieve procedure niet in de strafrechtelijke procedure terecht kunnen komen. Er dient als het ware sprake te zijn van 'Chinese walls'³⁷ tussen beide procedures.³⁸

2.4 Wils(on)afhankelijk materiaal

Uit de jurisprudentie van het EHRM volgt dat het nemo tenetur-beginsel niet op iedere soort materiaal van toepassing is. Deze tweede beperking van het verbod op zelfincriminatie strekt zich uit tot wilsonafhankelijk materiaal. In beginsel kan het verstrekken van dergelijk materiaal niet met een beroep op art. 6 EVRM worden geweigerd. Hoewel het EHRM in het arrest Saunders het onderscheid tussen wilsafhankelijk en wilsonafhankelijk materiaal als bepalend leek te presenteren, volgt uit andere arresten van het EHRM dat deze zienswijze enige nuance behoeft. Om te beginnen wordt in § 2.4.1 ingegaan op

³³ EHRM 17 december 1996, 43/1994/490/572, BNB 1997/254, par. 74 (Saunders).

³⁴ EHRM 4 oktober 2005, 6563/03, par. 40 (Shannon).

³⁵ G.J.M.E. de Bont, 'Het nemo tenetur-beginsel in een (internationale) rechtsorde', in: de vriendenbundel van Henk van Arendonck, *'k Moet eerlijk zeggen*, Sdu Uitgevers, Den Haag 2013, p. 34 e.v. alsmede: P. de Haas en A.B. Vissers, 'Nemo-teneturbeginsel; verklaar je nader!', TFB 2014/1.

³⁶ EHRM 3 mei 2001, 31827/96, BNB 2002/26, par. 47 (JB vs. Zwitserland), EHRM 5 april 2012, 11663/04, AB 2012/323, par. 48 (Chambaz).

³⁷ Denkbeeldige scheidingswanden tussen diverse afdelingen van financiële instellingen (vooral banken). Op de grond van deze Chinese muren moet voorkomen worden dat de koersgevoelige informatie te vroeg bij bepaalde afdelingen terechtkomt. Dit begrip zou in dit verband kunnen worden vertaald naar een scheidingswand tussen de twee procedures.

³⁸ EHRM 5 april 2012, 11663/04, AB 2012/323, par. 56 (Chambaz), EHRM 21 april 2009, 19235/03, NJ 2009/557, par. 72 (Marttinen).

het in Saunders gemaakte onderscheid tussen wilsafhankelijk en wilsonafhankelijk materiaal. Vervolgens worden in § 2.4.2 en § 2.4.3 de nuanceringsen die uit de andere jurisprudentie volgen uiteengezet.

2.4.1 Saunders-materiaal

In het Funke-arrest heeft het EHRM zich voor het eerst uitgelaten over de reikwijdte van het nemo tenetur-beginsel. In de voorliggende zaak hadden Franse autoriteiten geprobeerd om de heer Funke op straffe van dwangsommen en geldboeten bepaalde documenten en bankafschriften te laten verstrekken. Het EHRM overwoog dat de uitgeoefende dwang in strijd kwam met het verbod op zelfincriminatie. Na het verschijnen van deze uitspraak ontstond in het bijzonder onzekerheid over de vraag in hoeverre het nemo tenetur-beginsel zich uitstreckte buiten het zwijgrecht. Het EHRM leek aan deze onzekerheid een einde te maken in de zaak Saunders.³⁹ Hierin ging het om verklaringen die waren afgelegd in een administratief onderzoek naar beursfraude. Er was nog geen sprake van een *criminal charge*. Het EHRM boog zich over de vraag of deze verklaringen in een latere strafrechtelijke procedure als bewijs tegen de betrokkene konden worden gebruikt. Hierin besliste het EHRM dat het nemo tenetur-beginsel alleen van toepassing is op materiaal dat afhankelijk van de wil van een betrokkene is verkregen. Uit rechtsoverweging 69 van het arrest valt af te leiden dat het nemo tenetur-beginsel geen betrekking heeft op onder dwang verkregen materiaal dat los van de wil van de verdachte bestaat. Als voorbeelden noemt het EHRM onder meer, *documents acquired pursuant to a warrant, breath, blood and urine samples and bodily tissue for the purpose of DNA testing*.⁴⁰

Wilsonafhankelijk materiaal laat zich kenmerken doordat het ook zonder enige medewerking van de betrokkene verkregen had kunnen worden, bijvoorbeeld middels een huiszoeking of inbeslagname. Uit deze uitspraak van het EHRM kan worden afgeleid dat er een onderscheid wordt gemaakt tussen een meewerkplicht en een duldplicht. Anders gezegd, er wordt een onderscheid gemaakt tussen materiaal waarvoor een wilsbesluit van de betrokkene noodzakelijk is en materiaal dat ook kan worden verkregen waarbij de verdachte slechts iets hoeft te ondergaan. De druk die bij het laatstgenoemde materiaal door de autoriteiten wordt uitgeoefend, is niet van invloed op de inhoud van dergelijk materiaal.⁴¹ De druk die wordt uitgeoefend voor de verkrijging van verklaringen, welke zijn te kwalificeren als materiaal dat afhankelijk van de wil bestaat, kan daarentegen wel van invloed zijn op de inhoud van het materiaal. Hoewel het EHRM in het Saunders-arrest een helder toetsingskader leek te hebben gecreëerd, werd dit ogenschijnlijk heldere toetsingskader in de zaak J.B. vervaagd.⁴² De gedachte dat het EHRM in het arrest Saunders afstapt van het Funke-arrest en een meer restrictieve benadering volgt ten aanzien van het nemo tenetur-beginsel, lijkt te zijn ontkracht in de zaak J.B. Net als in Funke, werden in J.B. boeten opgelegd om te proberen de betrokkene tot afgifte van bepaalde documenten te dwingen. Het EHRM overwoog dat er in strijd was gehandeld met art. 6 EVRM. Volgens het EHRM ging het, anders dan in Saunders, niet om materiaal dat onafhankelijk van wil bestaat.⁴³

In de zaak J.B. heeft het EHRM het onderscheid tussen wilsonafhankelijk- en wilsafhankelijk materiaal anders weergegeven. In Saunders had het EHRM het over ‘materiaal dat onafhankelijk van de wil van de verdachte bestaat’, terwijl het EHRM in J.B. sprak over ‘materiaal dat onafhankelijk van de persoon

³⁹ EHRM 17 december 1996, 43/1994/490/572, BNB 1997/254 (Saunders).

⁴⁰ EHRM 17 december 1996, 43/1994/490/572, BNB 1997/254, par. 69 (Saunders).

⁴¹ Conclusie A-G Wattel bij HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640, BNB 2014/101, onderdeel 6.3.

⁴² EHRM 3 mei 2001, 31827/96, BNB 2002/26 (JB vs. Zwitserland).

⁴³ EHRM 3 mei 2001, 31827/96, BNB 2002/26, par. 68 (JB vs. Zwitserland).

bestaat'. Uit het arrest volgt niet waarom er in deze uitspraak wordt afgeweken van het Saunders-criterium.⁴⁴ Wel lijkt uit het voorgaande te kunnen worden geconcludeerd dat het EHRM de kwalificatie van wilsonafhankelijk materiaal beperkter heeft willen uitleggen dan in Saunders. A-G Wattel leidt af uit het gegeven dat het EHRM in J.B. de gevorderde documenten expliciet niet als wilsonafhankelijk wilde aanmerken dat, anders dan in Saunders, pas sprake is van wilsonafhankelijk materiaal indien aan twee eisen wordt voldaan.⁴⁵

- 1) het materiaal moet reeds bestaan op het moment van vorderen, en;
- 2) de vorderende overheidsinstantie dient ook zonder gedwongen actieve medewerking van de verdachte, maar door middel van eigenmachtig gebruik van dwangmiddelen, in staat te zijn het materiaal te verkrijgen.

Net als Wattel, zijn ook Van Eijdsen en Pechler van mening dat het nemo tenetur-beginsel slechts betrekking heeft op wilsonafhankelijk materiaal. Ten aanzien van de kwalificatie van het wilsonafhankelijk materiaal volgen zij Wattel. Wilsonafhankelijk kan, onder voorbehoud van eerder genoemde eisen, worden gebruikt voor de boeteoplegging.⁴⁶ Niessen daarentegen legt de jurisprudentie van het EHRM tot aan het arrest Chambaz anders uit. Hij meent dat niet uit Funke en J.B. is gebleken dat het EHRM is afgeweken van Saunders, of dat het EHRM met het arrest Saunders iets anders heeft bedoeld te zeggen. Hoewel het EHRM in deze arresten een schending van art. 6 EVRM aanwezig achtte vanwege de verplichting tot afgifte van documenten, lijkt in beide zaken sprake te zijn geweest van een verkapt verzoek om te verklaren welke documenten de belastingplichtige in zijn bezit had. Volgens Niessen is pas sinds het arrest Chambaz vast komen staan wat het EHRM onder het 'kwalificerende' wilsonafhankelijke materiaal heeft willen verstaan. Sindsdien is Niessen van mening dat het nemo tenetur-beginsel niet alleen ziet op het afleggen van mondelinge of schriftelijke verklaringen, maar ook op het gebruik van *methods of coercion or oppression in defiance of the will of the accused*.⁴⁷ Zoals bijvoorbeeld bij het afdwingen van reeds bestaand wilsonafhankelijk materiaal, zoals documenten.

In de paragrafen die hierna volgen wordt ingegaan op de hierboven gestelde eisen ad 1 en ad 2. In § 2.4.2 wordt aandacht besteed aan de eis omtrent de zekerheid van het bestaan van het materiaal, waarna in § 2.4.3 specifiek wordt ingegaan op het onderscheid tussen dulden en actief meewerken.

2.4.2 Zekerheid van bestaan bewijsmateriaal

De eerste eis ziet op het belang van de vraag of het materiaal reeds bestaat op het moment van vorderen. Dit zal worden besproken aan de hand van twee uitspraken van het EHRM.

Uit het Funke-arrest blijkt dat het EHRM een schending van art. 6 EVRM aannam, omdat de betrokken belastingplichtige door de Franse autoriteiten werd gedwongen tot afgifte van bepaalde documenten en overzichten van buitenlandse bankrekeningen. Hoewel de heer Funke in een eerder stadium het bestaan hiervan mondeling had bevestigd, weigerde hij de betreffende documenten te overhandigen. Nadat Funke werd vervolgd, wegens het niet overleggen van deze documenten, beriep hij zich op art. 6 EVRM.

⁴⁴ E.J. Koops & L. Stevens, 'J.B. versus Saunders. De groeiende duisternis rond nemo tenetur', *DD* 2003/3, p. 291-292.

⁴⁵ Conclusie A-G Wattel bij HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640, *BNB* 2014/101, onderdeel 6.3.

⁴⁶ E.B. Pechler, "Chambaz en het verbod op gedwongen zelfincriminatie", *NTFR* 2012/1608, Noot Eijdsen bij HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640, *BNB* 2014/101, onderdeel 11.

⁴⁷ Noot Niessen bij EHRM 5 april 2012, 11663/04, *EHRC* 2012/135, onderdeel 4-5 (Chambaz) en Conclusie A-G Niessen bij HR 19 december 2014, ECLI:NL:PHR:2014:2728, onderdeel 4.37-4.38.

Het EHRM overwoog dat Funke werd veroordeeld omdat de vervolgende instantie bewijsmateriaal in handen probeerde te krijgen, waarvan zij niet in staat was het zelf boven water te krijgen. Omdat er geen zekerheid van het bestaan van het materiaal was, vormde het verzoek tot afgifte van de betreffende documenten daarmee in feite een verkapte vraag naar een verklaring over het bestaan van het materiaal. Dit vormde naar het oordeel van het EHRM een schending van het verbod op zelfincriminatie.⁴⁸

In lijn met Funke, kwam het EHRM in de zaak J.B. tot de conclusie dat het nemo tenetur-beginsel geschonden was, aangezien de vervolgende instantie geen zekerheid had over het bestaan van het materiaal en de betrokkene tot afgifte van documenten dwong. Uit het feit dat J.B. maar liefst acht keer werd gevraagd documenten te overleggen, trok het EHRM de conclusie dat de overheid niet zeker was van het bestaan van het materiaal. De vervolgende autoriteit beschikte, volgens het EHRM, over onvoldoende informatie om de *charge* vorm te geven. Het ontbreken van de zekerheid van het bestaan van het materiaal in combinatie met de uitgeoefende druk om de documenten te overleggen, was naar het oordeel van het EHRM in strijd met het nemo tenetur-beginsel.⁴⁹ Zowel in Funke als in J.B. ging het in beginsel om materiaal dat als wilsonafhankelijk materiaal kon worden aangemerkt. Toch kwam het EHRM in beide procedures tot de conclusie dat het nemo tenetur-beginsel van toepassing was op het materiaal, omdat de vervolgende instanties niet zeker waren van het bestaan van het bewijsmateriaal. Bovendien kon het materiaal niet zonder actieve medewerking van de belastingplichtige worden verkregen. Het ogenschijnlijke wilsonafhankelijk materiaal kwalificeerde daardoor volgens het EHRM toch als wilsafhankelijk. Indien de zekerheid van het bestaan van het materiaal ontbreekt, is een verzoek tot overlegging van dergelijke materiaal te beschouwen als een verkapte vraag naar het bestaan ervan. Kortom, als een belastingplichtige wordt verzocht deze informatie te verstrekken, wordt van hem in feite verlangd bewijs tegen zichzelf te leveren. Dat levert een schending van het nemo tenetur-beginsel op.⁵⁰

2.4.3 Uitgeoefende dwang door autoriteiten

De tweede eis ziet op het onderscheid tussen enerzijds materiaal waarvan voor de verkrijging of kennisneming de actieve medewerking van de betrokkene nodig is en anderzijds materiaal dat kan worden verkregen door uitgeoefende dwang waarbij de verdachte slechts iets hoeft te ondergaan. De eis dat de vorderende instantie door eigenhandig gebruik van dwangmiddelen de hand moet kunnen leggen op het materiaal, betekent dat er in feite onderscheid moet worden gemaakt tussen actieve medewerking en een duldplicht. Voor actieve medewerking is een wilsbesluit van de belastingplichtige vereist, terwijl een duldplicht inhoudt dat materiaal verkregen wordt door uitoefening van dwangmiddelen waarbij de verdachte slechts iets hoeft te ondergaan. Het nemo tenetur-beginsel ziet in beginsel alleen op materiaal dat is verkregen met actieve medewerking. Indien het materiaal is verkregen zonder actieve participatie, kwalificeert het materiaal als Saunders-materiaal en valt het buiten de reikwijdte van het nemo tenetur-beginsel.⁵¹ Wanneer het echter gaat om wilsafhankelijk materiaal of materiaal dat met actieve medewerking is verkregen, dient rekening te worden gehouden met de dwang die door de vervolgende instantie is uitgeoefend om het materiaal te verkrijgen.

⁴⁸ EHRM 25 februari 1993, 82/1991/334/407, *BNB* 1993/350, par. 44 (Funke).

⁴⁹ EHRM 3 mei 2001, 31827/96, *BNB* 2002/26, par. 69 (JB vs. Zwitserland).

⁵⁰ EHRM 25 februari 1993, 82/1991/334/407, *BNB* 1993/350, par. 44 (Funke), EHRM 3 mei 2001, 31827/96, *BNB* 2002/26, par. 69 (JB vs. Zwitserland).

⁵¹ Conclusie A-G Wattel bij HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640, *BNB* 2014/101, onderdeel 6.3 en EHRM 17 december 1996, 43/1994/490/572, *BNB* 1997/254, par. 68 (Saunders).

Zoals hierboven is vastgesteld, is het slechts ondergaan, dan wel dulden van dwang geoorloofd. Echter deze duldplicht is blijkens het arrest Jalloh niet onbeperkt.⁵² In deze zaak ging het om de heer Jalloh die werd verdacht van handel in drugs. Op het moment dat Jalloh werd aangehouden, slikte hij iets door. Nadat hem onder dwang enkele braakmiddelen werden toegediend, kwam het bewijsmateriaal in de handen van de vervolgende instantie. Jalloh meende dat deze werkwijze kon worden aangemerkt als een schending van het verbod op zelfincriminatie. Hoewel het in beginsel ging om wilsonafhankelijk materiaal, was hier volgens het EHRM om een tweetal redenen geen sprake van. Ten eerste overwoog het EHRM dat het ging om de verkrijging van *real evidence*.⁵³ Wat het EHRM met het begrip *real evidence* heeft bedoeld, wordt uit het arrest niet duidelijk. De vraag is of hiertoe gevorderde documenten worden gerekend en of adem, urine en bloed onder deze term vallen.⁵⁴ Gelet op de literatuur is sprake van *real evidence* als het bewijs bestaat uit tastbare zaken welke op zichzelf bestaan en direct belastend bewijs vormen.⁵⁵ Ten tweede achtte het EHRM de mate van dwang van belang.⁵⁶ Hoewel het materiaal in beginsel kon worden aangemerkt als wilsonafhankelijk materiaal, werd door het EHRM overwogen dat deze vorm van dwang tot het ondergaan van iets toch als ongeoorloofd moest worden aangemerkt. De handelswijze van de autoriteiten was ontoelaatbaar aangezien de drugs op natuurlijke wijze het lichaam van Jalloh hadden kunnen verlaten. In dat geval hadden de vervolgende instanties het materiaal zonder enige medewerking van de betrokkene kunnen verkrijgen. Uit Jalloh volgt dat ondanks dat het ging om wilsonafhankelijk, waarop het nemo tenetur-beginsel in beginsel niet van toepassing is, de duldplicht van een betrokkene niet zover gaat dat het ondergaan van dwangmiddelen ontaardt in *inhuman and degrading treatment*.

Hoewel vervolgende instanties actieve medewerking in beginsel niet mogen eisen, blijkt uit het arrest Allen dat een zekere mate van dwang bij het verkrijgen van informatie is toegestaan.⁵⁷ Voorts was volgens het EHRM van belang of er sprake was van *improper compulsion*, oftewel ontoelaatbare dwang. In casu was hiervan echter geen sprake volgens het EHRM, omdat een boete van £ 300 op niet-meewerken aan een fiscale informatievordering kwalificeerde als verwaarloosbare druk. Het EHRM kwam tot deze overweging omdat de uitgeoefende dwang in schril contrast stond met die in Saunders, waarin twee jaar gevangenis boven het hoofd van de betrokkene hing indien geen medewerking werd verleend.⁵⁸ In dit verband kan ook worden gewezen op het hiervoor besproken arrest Jalloh⁵⁹ en het later verschenen arrest O'Halloran & Francis⁶⁰. Net als in Jalloh, oordeelde het EHRM in O'Halloran & Francis dat voor de vraag of sprake is van *improper compulsion* ook de aard en de uitgeoefende dwang van belang zijn. In de laatstgenoemde zaak ging het om een snelheidsovertreding waarbij onduidelijk was wie de bestuurder was. Een van de inzittende, O'Halloran, ontving een brief waarin hij werd gevraagd mede te delen wie de auto ten tijde van de snelheidsovertreding bestuurde. Engelse autoriteiten verplichtten O'Halloran op straffe van een boete deze informatie te verschaffen. O'Halloran werkte mee en verklaarde dat hijzelf de auto op dat moment bestuurde. Het ging hierbij om de vraag of sprake was van ontoelaatbare dwang. Volgens het EHRM was er geen sprake van een schending van art. 6 EVRM gezien vanwege de beperkte

⁵² EHRM 11 juli 2006, 58410/00, NJ 2007/226 (Jalloh).

⁵³ EHRM 11 juli 2006, 58410/00, NJ 2007/226, par. 58 (Jalloh).

⁵⁴ L. Stevens, 'Een beschouwing van de koers van het EHRM naar aanleiding van het Jalloh-arrest', DD 2007/54.

⁵⁵ M. Muller, 'Nemo tenetur versus informatieverplichtingen: vragen staat vrij...?', NTFR Artikelen 2014-19 en T.M. Schalken in noot bij het EHRM 11 juli 2006, 58410/00, NJ 2007/226 (Jalloh).

⁵⁶ EHRM 11 juli 2006, 58410/00, NJ 2007/226, par. 59 (Jalloh).

⁵⁷ EHRM 10 september 2002, 76574/01, FED 2003/589, par. 1 (Allen).

⁵⁸ EHRM 17 december 1996, 43/1994/490/572, BNB 1997/254 (Saunders).

⁵⁹ EHRM 11 juli 2006, 58410/00, NJ 2007/226 (Jalloh).

⁶⁰ EHRM 29 juni 2007, 15809/02, NJ 2008/25 (O'Halloran & Francis).

aard van de verzochte informatie, de waarborgen in de gevoerde procedure en het gebruik dat werd gemaakt van de verkregen verklaringen.⁶¹ Het EHRM overwoog dat indien de omvang van de informatieverplichting beperkt is, meer dwang kan worden uitgeoefend zonder dat strijd ontstaat met het nemo tenetur-beginsel. Onder verwijzing naar Funke en J.B. besliste het EHRM dat vragen in de administratieve procedure niet beperkt van aard zijn.⁶² Hierdoor zal de nagenoeg onbeperkte omvang van de fiscale informatieverzoek in veel gevallen in strijd komen met het nemo tenetur-beginsel.⁶³

In de zaken Marttinen en Chambaz is een tweede uitzondering op de hoofdregel dat actieve medewerking door de vervolgende instantie niet van de betrokkene kan worden geëist naar voren gekomen. In Marttinen is beslist dat het verbod op zelfincriminatie praktisch en effectief moet worden benaderd. Het moet door een belastingplichtige kunnen worden ingeroepen vanaf het moment dat informatie wordt gevraagd en niet kan worden uitgesloten dat deze informatie voor boeteoplegging of strafrechtelijke vervolging wordt gebruikt.⁶⁴ In het Chambaz-arrest is ingegaan op de aanwezigheid van procedurele waarborgen.⁶⁵ Hierin is beslist dat de belastingplichtige niet kon uitsluiten dat de van hem gevorderde gegevens tevens in een (latere) strafzaak tegen hem zouden worden gebruikt. Uit Marttinen volgt dat het hierbij niet per definitie moet gaan om een wettelijke waarborg.⁶⁶ Indien gerichte regelgeving ontbreekt, mag ook de rechter in deze procedurele waarborg voorzien om te zorgen dat de reeds gevorderde materialen niet voor strafvervolging of boeteoplegging worden gebruikt. Het EHRM acht het van belang dat er van de verstrekte informatie geen gebruik gemaakt wordt voor bestraffingsdoeleinden. Voorts blijkt uit de overweging in Shannon dat het nemo tenetur-beginsel al is aangetast als besmette informatie aan het bewijsdossier wordt toegevoegd. Hierin werd namelijk beslist dat het voor *the right to remain silent* niet van belang is of de afgelegde verklaring daadwerkelijk als bewijs tegen iemand wordt gebruikt.⁶⁷

De conclusie die kan worden afgeleid uit deze paragraaf is als volgt. In beginsel kan een zekere mate van dulden worden geëist⁶⁸, tenzij dat ontaardt in *inhuman and degrading treatment*.⁶⁹ Actieve medewerking daarentegen kan niet worden geëist, behalve als het gaat om druk die verwaarloosbaar is⁷⁰, of indien er voldoende waarborgen bestaan die ervoor zorgen dat materiaal dat in de administratieve procedure is afgedwongen niet in de strafrechtelijke procedure gebruikt zullen worden.⁷¹

2.5 Tussenconclusie

Dit hoofdstuk zal worden afgesloten met de belangrijkste overwegingen die volgen uit de jurisprudentie van het EHRM. Uit de jurisprudentie volgt dat pas een beroep op art. 6 EVRM kan worden gedaan indien er sprake is van een *criminal charge*. Echter ook als hiervan nog geen sprake is, maar de belastingplichtige niet kan uitsluiten dat de door hem verstrekte informatie in de administratieve

⁶¹ EHRM 29 juni 2007, 15809/02, NJ 2008/25, par. 55 (O'Halloran & Francis).

⁶² EHRM 29 juni 2007, 15809/02, NJ 2008/25, par. 58 (O'Halloran & Francis).

⁶³ G.J.M.E. de Bont, 'Het nemo tenetur-beginsel in een (internationale) rechtsorde', in: de vriendenbundel van Henk van Arendonck, *'k Moet eerlijk zeggen*, Sdu Uitgevers, Den Haag 2013, p. 34 e.v.

⁶⁴ EHRM 21 april 2009, 19235/03, NJ 2009/557, par. 64 (Marttinen).

⁶⁵ EHRM 5 april 2012, 11663/04, AB 2012/323 (Chambaz).

⁶⁶ EHRM 21 april 2009, 19235/03, NJ 2009/557, par. 72 (Marttinen).

⁶⁷ EHRM 4 oktober 2005, 6563/03, par. 40 (Shannon).

⁶⁸ EHRM 17 december 1996, 43/1994/490/572, BNB 1997/254 (Saunders), EHRM 11 juli 2006, 58410/00, NJ 2007/226 (Jalloh).

⁶⁹ EHRM 11 juli 2006, 58410/00, NJ 2007/226 (Jalloh).

⁷⁰ EHRM 29 juni 2007, 15809/02, NJ 2008/25 (O'Halloran & Francis), EHRM 10 september 2002, 76574/01, FED 2003/589 (Allen).

⁷¹ EHRM 21 april 2009, 19235/03, NJ 2009/557 (Marttinen), EHRM 5 april 2012, 11663/04, AB 2012/323 (Chambaz).

procedure in een strafrechtelijke procedure wordt gebruikt, kan hij zich beroepen op het nemo tenetur-beginsel. Uit de jurisprudentie volgt dat hierop een uitzondering bestaat voor zover het gaat om wilsonafhankelijk materiaal.⁷² In de literatuur is naar voren gekomen dat hiervan sprake is indien het materiaal reeds bestaat op het moment van vorderen⁷³, en ten tweede dient de vorderende overheidsinstantie door eigenhandig gebruik van dwangmiddelen de hand te kunnen leggen op, dan wel kennis te kunnen nemen van het materiaal.⁷⁴ Ten aanzien van de tweede eis dient onderscheid te worden gemaakt tussen actieve medewerking en een duldplicht. Het nemo tenetur-beginsel ziet in beginsel alleen op materiaal dat is verkregen met actieve medewerking van de betrokkene. Indien materiaal is verkregen zonder actieve participatie valt het in beginsel buiten de reikwijdte van het nemo tenetur-beginsel. Een zekere mate van dulden kan namelijk worden geëist⁷⁵, tenzij dat ontaardt in *inhuman and degrading treatment*.⁷⁶ Actieve medewerking daarentegen kan niet worden geëist, behalve als het gaat om boeten of druk die verwaarloosbaar zijn⁷⁷, of indien er voldoende waarborgen bestaan die zorgen dat materiaal dat in de administratieve procedure is afgedwongen niet in de strafrechtelijke procedure gebruikt wordt.⁷⁸

Op basis deze analyse van de jurisprudentie van het EHRM lijken enige handvaten te worden geboden om te beoordelen in hoeverre de fiscale inlichtingenverplichting wordt begrensd door het nemo tenetur-beginsel. Een analyse van deze jurisprudentie is noodzakelijk voor de later te onderzoeken vraag of de wijze waarop de Hoge Raad omgaat met dit leerstuk in overeenstemming is met de wijze van het EHRM. Voordat in hoofdstuk 4 de jurisprudentie van de Hoge Raad wordt vergeleken met die van het EHRM, zal in het volgende hoofdstuk eerst een analyse worden gemaakt van de jurisprudentie van onze hoogste rechtsprekende instantie.

⁷² EHRM 17 december 1996, 43/1994/490/572, *BNB* 1997/254, par. 69 (Saunders).

⁷³ Conclusie A-G Wattel bij HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640, *BNB* 2014/101, onderdeel 6.3. Zie o.a. EHRM 25 februari 1993, 82/1991/334/407, *BNB* 1993/350 (Funke), EHRM 3 mei 2001, 31827/96, *BNB* 2002/26 (JB vs. Zwitserland).

⁷⁴ EHRM 17 december 1996, 43/1994/490/572, *BNB* 1997/254 (Saunders), EHRM 11 juli 2006, 58410/00, *NJ* 2007/226 (Jalloh).

⁷⁵ EHRM 17 december 1996, 43/1994/490/572, *BNB* 1997/254 (Saunders), EHRM 11 juli 2006, 58410/00, *NJ* 2007/226 (Jalloh).

⁷⁶ EHRM 11 juli 2006, 58410/00, *NJ* 2007/226 (Jalloh).

⁷⁷ EHRM 29 juni 2007, 15809/02, *NJ* 2008/25 (O'Halloran & Francis), EHRM 10 september 2002, 76574/01, *FED* 2003/589 (Allen).

⁷⁸ EHRM 21 april 2009, 19235/03, *NJ* 2009/557 (Marttinen), EHRM 5 april 2012, 11663/04, *AB* 2012/323 (Chambaz).

Hoofdstuk 3 Analyse Nederlandse jurisprudentie

3.1 Inleiding

In het vorige hoofdstuk is besproken hoe het EHRM omgaat met het nemo tenetur-beginsel. Met deze jurisprudentie in het achterhoofd zullen de belangrijkste arresten omtrent het verbod op zelfincriminatie van de Hoge Raad worden behandeld. Hoewel al tijdens de analyse van de Nederlandse rechtspraak verschillen ten opzichte van de visie van het EHRM voren zullen komen, worden deze verschillen pas in het volgende hoofdstuk vergeleken en verklaard. Om de jurisprudentie op een gestructureerde wijze te analyseren, zullen de arresten aan de hand van een de in de jurisprudentie terugkerende elementen worden besproken. Allereerst wordt in dit hoofdstuk stilgestaan bij de wijze waarop de Hoge Raad het begrip *criminal charge* terug laat komen in zijn jurisprudentie (§ 3.2). Vervolgens volgt een analyse waarbij wordt ingegaan op de verwevenheid tussen de belasting- en strafprocedure (§ 3.3). Aansluitend hierop wordt de situatie besproken waarin een dwangsomprocedure speelde (§ 3.3.1) en een procedure waarin een informatiebeschikking was afgegeven (§ 3.3.2). Daarna komt het onderscheid tussen wilsafhankelijk- en wilsonafhankelijk, en de gevolgen daarvan aan bod (§ 3.3). Ten slotte zal het hoofdstuk worden afgesloten met een tussenconclusie (§ 3.2).

3.2 Criminal charge

In de jurisprudentie van het EHRM is naar voren gekomen dat de *criminal charge* een eerste beperking vormt van het nemo tenetur-beginsel. De betrokkene kan zich in beginsel pas beroepen op het EVRM als sprake is van een *criminal charge*. In deze paragraaf zal worden onderzocht op welke wijze dit begrip terugkomt in de arresten van de Hoge Raad.

Uit het arrest van 23 juni 1993 van de Hoge Raad kan worden afgeleid dat er sprake is van een *criminal charge* indien de inspecteur jegens de belastingplichtige een handeling verricht, waaraan deze in redelijkheid de verwachting heeft kunnen ontlenen dat hem een boete wordt opgelegd. In dit arrest betrof de handeling een mededeling van een inspecteur tot het voornemen tot navordering met een boete.⁷⁹ Een aantal jaren daarvoor had de Hoge Raad zich bij arrest van 19 juni 1985 uitgelaten over de vraag of bestuurlijke boeten kunnen worden aangemerkt als *criminal charge*. Hierin kwam de Hoge Raad tot de beslissing dat het opleggen van een vergrijpboete in ieder geval kan worden aangemerkt als een *criminal charge*.⁸⁰ Daarna heeft de Hoge Raad deze lijn doorgetrokken naar het opleggen van een verzuimboete in verband met het niet tijdig doen van aangifte.⁸¹ Feteris is eveneens van mening dat deze lijn kan worden doorgetrokken naar de verzuimboeten uit de AWR.⁸² De *criminal charge* vangt dus aan indien de inspecteur jegens de belastingplichtige een handeling verricht, waaraan deze in redelijkheid de

⁷⁹ HR 23 juni 1993, ECLI:NL:HR:1993:BH8519, *BNB* 1993/271, r.o. 3.7.

⁸⁰ HR 19 juni 1985, ECLI:NL:HR:1986:AC8934, *BNB* 1986/29, r.o. 4.2.

⁸¹ HR 24 januari 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC4216, *BNB* 1990/287, r.o. 4.1.

⁸² Conclusie A-G Feteris bij EHRM 23 november 2006, 73053/01, *BNB* 2007/150 (Jussila), onderdeel 3.

verwachting heeft kunnen ontlenen dat jegens hem een verdenking is gerezen. Hiervan is in ieder geval sprake als de betrokkene een verzuim- of vergrijpboete is opgelegd.

3.3 Verwevenheid belasting- en strafprocedure

Vervolgens dient de vraag te worden gesteld in hoeverre de Hoge Raad het van belang acht of reeds sprake is van een *criminal charge*. Met andere woorden, is het voor de vraag of een belastingplichtige medewerking moet verlenen aan een informatieverzoek van belang of er sprake is van een *criminal charge* volgens de Hoge Raad? Uit de jurisprudentie van de Hoge Raad blijkt dat een belastingplichtige, ongeacht of sprake is van een *criminal charge*, zijn medewerking moet verlenen aan een fiscaal onderzoek.⁸³ De Hoge Raad laat het nemo tenetur-beginsel beperkt terug komen in de fiscale procedure. In het arrest van 11 december 1991 ging het om een belastingplichtige die werd geconfronteerd met een omkering en verzwaring van de bewijslast omdat hij medewerking had geweigerd. De belastingplichtige was van mening dat hem een zwijgrecht toekwam, omdat de door hem verstrekte gegevens mogelijk gebruikt zouden worden als bewijs in een (latere) strafprocedure. De Hoge Raad kwam echter tot de beslissing dat medewerking aan een informatieverzoek kan meebrengen dat de hierin verstrekte materialen tevens in een strafzaak als bewijs kunnen dienen, *‘maar het is aan de strafrechter om te beslissen of en in hoeverre, gelet op de omstandigheden waaronder het bewijsmateriaal ter beschikking is gekomen, het hier betreft materiaal waarop in het strafproces geen acht mag worden geslagen.’*⁸⁴ De conclusie is dat de strafrechter dient te beoordelen of de gegevens die in de administratieve procedure zijn verkregen, mogen worden gebruikt in de strafprocedure. De plicht tot medewerking geldt onverkort in de administratieve fase.

In feite is dit door de Hoge Raad in het arrest van 27 juni 2001 herhaald.⁸⁵ In dit arrest overwoog de Hoge Raad namelijk dat het nemo tenetur-beginsel niet van toepassing is op gegevens die louter betrekking hebben op de vaststelling van de belastingschuld. Hieruit volgt dat de Hoge Raad een scheiding aanbrengt binnen de fiscale procedure, namelijk tussen de belastingheffing en oplegging van een boete. In het arrest van 6 juni 2008 kwam de rechter eveneens tot de beslissing dat een belastingplichtige ongeacht of sprake is van een *criminal charge* tot het afleggen van verklaringen in het kader van de belastingheffing kon worden verplicht.⁸⁶ Naar het oordeel van de Hoge Raad kan de belastingplichtige zich niet beroepen op art. 6 EVRM ten aanzien van gegevens die dienen voor de vaststelling van de belastingschuld. De verklaringen welke op grond van art. 47 AWR zijn afgelegd, dienen wel buiten beschouwing te worden gelaten bij de beoordeling van de grondslag van de boeteoplegging of bij de beoordeling van een strafsanctie.⁸⁷ Uitgangspunt blijft dat medewerking ten aanzien van de belastingheffing niet kan worden geweigerd. De vraag of gegevens die in de administratieve procedure zijn verkregen, mogen worden gebruikt in de strafprocedure, dient te worden beoordeeld door de strafrechter.

In navolging hiervan oordeelde de Hoge Raad over de eventuele plicht tot informatieverstrekking in de situatie dat er een aanverwante strafzaak speelde.⁸⁸ Tijdens de bezwaarfase, waarbij nog geen boete speelde, werd de belanghebbende gevraagd om bepaalde gegevens te verstrekken omtrent een

⁸³ HR 11 december 1991, ECLI:NL:HR:1991:AW5744, *BNB* 1992/243.

⁸⁴ HR 11 december 1991, ECLI:NL:HR:1991:AW5744, *BNB* 1992/243, r.o. 3.6.5.

⁸⁵ HR 27 juni 2001, ECLI:NL:HR:2001:AB2314, *BNB* 2002/27, r.o. 3.4., HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640, *BNB* 2014/101.

⁸⁶ HR 6 juni 2008, ECLI:NL:HR:2008:BD3163, *BNB* 2009/47, r.o. 3.5.3.

⁸⁷ HR 27 juni 2001, ECLI:NL:HR:2001:AB2314, *BNB* 2002/27, r.o. 3.4.

⁸⁸ HR 27 februari 2004, ECLI:NL:HR:2004:AF5556, *BNB* 2004/225.

eventuele Zwitserse bankrekening. De belastingplichtige weigerde medewerking te verlenen en beriep zich op zijn zwijgrecht, omdat hij meende dat hij niet verplicht was verklaringen af te leggen, aangezien er tegen hem gelijktijdig een strafrechtelijke procedure liep. In zijn conclusie bij dit arrest adviseerde A-G Wattel de Hoge Raad te oordelen dat het vorderen van gegevens op het moment dat reeds sprake is van een *criminal charge* is toegestaan, mits de inspecteur de belastingplichtige garandeert dat dergelijk materiaal niet in het strafcircuit zal stromen.⁸⁹ In afwijking van deze conclusie besliste de Hoge Raad echter als volgt: *‘de omstandigheid dat ten tijde van de vragen van de inspecteur een strafvervolgning tegen belanghebbende was ingesteld, onthief hem niet van de in artikel 47 AWR neergelegde, voor een ieder geldende verplichtingen tot informatieverstrekking ten behoeve van de belastingheffing te zijnen aanzien.’*⁹⁰ De vraag die vervolgens op kwam was of, en in hoeverre van de gevorderde gegevens gebruik mocht worden gemaakt bij het opleggen van een boete. De Hoge Raad overwoog, net als hiervoor, dat deze vraag dient te worden beantwoord door de strafrechter in de aanhangige punitieve procedure.⁹¹ De oplegging van de verplichting om mee te werken betekent namelijk niet dat afbreuk wordt gedaan aan de rechten van de belastingplichtige tegen wie een strafrechtelijke procedure is (of wordt) ingesteld.⁹² In de daarna verschenen jurisprudentie is meermaals ingegaan op deze procedurele waarborg welke dient te voorkomen dat verklaringen en bepaalde gegevens in het strafrechtelijke circuit zullen stromen. Een bespreking hiervan volgt in de sub-paragrafen hieronder.

3.3.1 Dwangsom procedure

De belastingautoriteiten kunnen door middel van de omkering van de bewijslast en de strafrechtelijke sancties uit art. 68 en 69 AWR nakoming afdwingen van de verstrekking van gegevens door een belastingplichtige. Er is echter nog een instrument wat nakoming van verplichtingen kan afdwingen, de civiele dwangsomprocedure. In de situatie waarin de belastingautoriteiten worden geconfronteerd met een weigering van de belastingplichtige om verzochte gegevens te verstrekken, staat de mogelijkheid open om een civiele procedure te starten bij de voorzieningenrechter. Door middel van het eisen van een dwangsom kan alsnog nakoming van de verplichting worden afgedwongen.⁹³ De vraag die daarbij rijst is of hiermee niet de rechtsbescherming van de belastingplichtige in het geding komt. De Hoge Raad heeft zich in 2009 uitgelaten over de relatie tussen het nemo tenetur-beginsel en de oplegging van een dwangsom ter nakoming van de informatieverplichting. In de onderhavige zaak was van een *criminal charge* nog geen sprake. De vraag was of het vorderen van informatie via de civiele rechter onder dreiging van een dwangsom strijdig was met het nemo tenetur-beginsel. De Hoge Raad besliste dat *‘de mogelijkheid van toekomstig gebruik langs de weg van de onderhavige vordering verkregen gegevens ten dienste van bestuurlijke beboeting of strafvervolgning, er niet aan in de weg staat dat door middel van een dwangsom nakoming van eisers verplichting tot het verstrekken van de onderhavige onafhankelijk van zijn wil bestaande gegevens wordt afgedwongen.’*⁹⁴ De Hoge Raad laat zich in de onderhavige zaak niet uit

⁸⁹ Conclusie A-G Wattel bij HR 27 februari 2004, ECLI:NL:HR:2004:AF5556, *BNB* 2004/225, onderdeel 7.13.

⁹⁰ HR 27 februari 2004, ECLI:NL:HR:2004:AF5556, *BNB* 2004/225, r.o. 3.3.4.

⁹¹ HR 27 februari 2004, ECLI:NL:HR:2004:AF5556, *BNB* 2004/225, r.o. 3.3.4.

⁹² HR 27 februari 2004, ECLI:NL:HR:2004:AF5556, *BNB* 2004/225, r.o. 3.3.5.

⁹³ Rechtbank Leeuwarden 8 juli 2004, ECLI:NL:RBL:2004:AR3918, *NJ* 2004/485 (inzake schaduwboekhouding bouwbedrijf), Hof 's-Hertogenbosch 21 maart 2006, ECLI:NL:GHSHE:2006:AW4328, *V-N* 2006/21.4 (inzake e-mails en harde schijf pc), Rechtbank Amsterdam 7 februari 2012, ECLI:NL:RBAMS:2012:BW2576, *FutD* 2012/1126 (inzake verstrekking transactiegegevens van buitenlandse creditcard en debitcards), HR 25 oktober 2013, ECLI:NL:HR:2013:1042, *NJ* 2013/559. Zie ook S. Bharatsingh, Civiele dwangsom is het 'nieuwe' wapen van de Belastingdienst, *TFB* 2009/1, blz. 18-26.

⁹⁴ HR 18 september 2009, ECLI:NL:HR:2009:BI5906, *BNB* 2010/21, r.o. 3.4.4.

over de vraag of het materiaal dat is afgedwongen in de administratieve procedure dient te worden uitgesloten als bewijs in een strafrechtelijke procedure.

Op 12 juli 2013 kwam wederom de vraag aan de orde of vorderen van materiaal via een dwangsomprocedure in strijd is met het nemo tenetur-beginsel.⁹⁵ In het onderhavige geval ging het om een belastingplichtige die was betrokken bij een Liechtensteinse Stiftung. Deze belastingplichtige werd door de belastingautoriteiten verzocht nadere gegevens omtrent deze Stiftung te verstrekken. Belastingplichtige weigerde de stukken te verstrekken. Hierdoor werd de belastingplichtige geconfronteerd met navorderingsanslagen en een vergrijpboete. Daarnaast werd hem in kort geding gevorderd om alsnog - onder verbeurte van een dwangsom - de gevraagde informatie te verstrekken. De vraag die hierbij aan de orde kwam was, of deze informatie op straffe van een dwangsom van de belastingplichtige mocht worden gevorderd, of dat de belastingplichtige zich op zijn zwijgrecht kon beroepen. In dit arrest heeft de Hoge Raad herhaald dat de belastingplichtige door middel van een dwangsomprocedure kan worden veroordeeld om materiaal te verschaffen in het kader van de belastingheffing. Allereerst stelde de Hoge Raad dat er een onderscheid dient te worden gemaakt tussen wilsafhankelijk- en wilsonafhankelijk materiaal. Volgens de Hoge Raad volgt uit het Saunders-arrest dat ten aanzien van het wilsonafhankelijk materiaal het nemo tenetur-beginsel niet van toepassing is. Indien belastingautoriteiten om dergelijk materiaal verzoeken, is de belastingplichtige dus verplicht om deze informatie te verstrekken. Ten aanzien van wilsafhankelijk materiaal, overweegt de Hoge Raad dat dit slechts via een dwangsomprocedure mag worden afgedwongen voor zover dit ten behoeve van de belastingheffing is. Wanneer echter niet kan worden gegarandeerd dat het bewijsmateriaal ook in een strafrechtelijke procedure zal worden gebruikt, dienen de nationale autoriteiten te waarborgen dat de belastingplichtige niet aan zijn eigen veroordeling zal meewerken. Omdat gerichte wetgeving in Nederland ontbreekt, zal de rechter moeten voorzien in een dergelijke waarborg.⁹⁶ In de praktische uitvoering zal een dergelijke waarborg er op neer komen dat de voorzieningenrechter in een dwangsomprocedure aan de verplichting tot verstrekking van wilsafhankelijke bewijzen de restrictie moet verbinden dat dergelijk materiaal slechts mag worden gebruikt voor heffingsdoeleinden.⁹⁷ Verder kwam de civiele kamer van de Hoge Raad tot de beslissing dat indien het wilsafhankelijk materiaal toch wordt gebruikt voor bestraffingsdoeleinden, de belasting- of strafrechter over de gevolgen van dit gebruik moet oordelen.

3.3.2 Informatiebeschikking

Vorig jaar heeft de belastingkamer van de Hoge Raad zich uitgesproken over het verbod op gedwongen zelfincriminatie in de situatie dat een informatiebeschikking was afgegeven.⁹⁸ Dit nieuwe instrument verschaft de inspecteur de mogelijkheid om een beschikking af te geven indien niet is voldaan aan een van de informatieverplichtingen uit de AWR.⁹⁹ Met het uitreiken van de informatiebeschikking wordt door de inspecteur vastgesteld dat niet is voldaan aan de wettelijke informatieplicht. De informatiebeschikking is vatbaar voor bezwaar en beroep. De rechtmatigheid van de afgegeven beschikking komt vast te staan als er geen bezwaar is gemaakt tegen de informatiebeschikking of indien

⁹⁵ HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640, *BNB* 2014/101.

⁹⁶ HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640, *BNB* 2014/101, r.o. 3.7.

⁹⁷ HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640, *BNB* 2014/101., r.o. 3.8.

⁹⁸ HR 8 augustus 2014, ECLI:NL:HR:2014:2144, *BNB* 2014/206.

⁹⁹ Artikel 52a AWR.

er door de rechter afwijzend wordt beslist op het beroep. In dat geval wordt de informatiebeschikking onherroepelijk. Indien de informatiebeschikking terecht is uitgereikt, krijgt de belastingplichtige van de rechter alsnog de mogelijkheid om de gevraagde gegevens te verschaffen. Wanneer de belastingplichtige hiervan geen gebruik maakt, staat in de meeste gevallen vast dat de omkering van de bewijslast toepassing zal vinden. In het onderhavige arrest van de Hoge Raad ging het over de reikwijdte van het nemo tenetur-beginsel indien een informatiebeschikking ex. art. 52a AWR is afgegeven. Het door de belastingkamer van de Hoge Raad gewezen arrest dient in samenhang te worden gezien met het arrest van 12 juli 2013. Voordat er tot de beslissing wordt overgegaan, merkt de Hoge Raad eerst op dat er een onderscheid moet worden gemaakt tussen wilsafhankelijk en wilsonafhankelijk materiaal. Het nemo tenetur-beginsel is niet van toepassing op het laatstgenoemde materiaal.¹⁰⁰ Indien het de vordering van wilsafhankelijk materiaal betreft, geldt dat dit slechts voor heffingsdoeleinden mag worden gevorderd. Indien echter niet kan worden gegarandeerd dat dergelijk materiaal als bewijsmateriaal in een strafrechtelijke procedure wordt gebruikt, dient de rechter te voorzien in deze waarborg.¹⁰¹ Hoewel de Hoge Raad in deze rechtsoverweging niet expliciet ingaat op de informatiebeschikking, lijkt het erop dat het voorzien in waarborgen door de rechter ook heeft te gelden voor de procedure over de informatiebeschikking. Vervolgens komt in rechtsoverweging 2.6 het verschil ten opzichte van het arrest van 12 juli 2013 aan het licht. Hierin overweegt de Hoge Raad namelijk dat, indien de belastingrechter de rechtmatigheid van de informatiebeschikking heeft vastgesteld, deze rechter niet tevens in de procedurele waarborg hoeft te voorzien dat de belastingplichtige zijn recht om niet mee te werken aan zelfincriminatie effectief kan uitoefenen.¹⁰² Het feit dat de inspecteur bij zijn informatiebeschikking, of de belastingrechter bij zijn oordeel omtrent die beschikking geen restrictie formuleert ten aanzien van het gebruik van wilsafhankelijke informatie in een strafrechtelijke procedure, betekent niet dat er geen gevolgen verbonden dienen te worden aan schending van de restrictie. De toetsing hiervan komt volgens de Hoge Raad toe aan de rechter die over de beboeting of bestraffing beslist.¹⁰³

3.4 Wils(on)afhankelijk materiaal

Ten aanzien van de vraag of op basis van art. 47 AWR afgedwongen materiaal dient te worden uitgesloten van het bewijs bij de oplegging van een bestuurlijke boete, moet een onderscheid worden gemaakt tussen afgelegde verklaringen en verstrekte documenten of andere gegevens. Op grond van het eerder aangehaalde Saunders-arrest blijkt dat een verklaring die de betrokkene heeft afgelegd ter voldoening van de wettelijke plicht om inlichtingen, bescheiden en andere gegevens te verstrekken niet kan worden gebruikt ten behoeve van de boeteoplegging. In deze paragraaf wordt onderzocht op welke manier de Hoge Raad omgaat met onderscheid tussen wilsafhankelijk en wilsonafhankelijk materiaal.

De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 27 juni 2001, onder verwijzing naar Saunders, beslist dat onder dwang verstrekte verklaringen niet gebruikt mogen worden voor de beoordeling van de op te leggen boete. Wilsonafhankelijk materiaal daarentegen mag, net als in Saunders, wel worden gebruikt als bewijs voor de boetegrondslag, zelfs in de situatie dat reeds sprake is van een *criminal charge*. In het arrest van 16 september 2005 overweegt de Hoge Raad dienaangaande eveneens dat het gebruik van verklaringen

¹⁰⁰ HR 8 augustus 2014, ECLI:NL:HR:2014:2144, *BNB* 2014/206, r.o. 2.4.

¹⁰¹ HR 8 augustus 2014, ECLI:NL:HR:2014:2144, *BNB* 2014/206, r.o. 2.5.

¹⁰² HR 8 augustus 2014, ECLI:NL:HR:2014:2144, *BNB* 2014/206, r.o. 2.5, vierde volzin.

¹⁰³ HR 8 augustus 2014, ECLI:NL:HR:2014:2144, *BNB* 2014/206, r.o. 2.6, laatste volzin.

die zijn afgelegd ter voldoening van een informatieverzoek niet gebruikt mogen worden voor het bewijs van de boeteoplegging.¹⁰⁴

In het arrest van 21 maart 2008 heeft de Hoge Raad dit, wederom onder verwijzing naar het Saunders-arrest, grotendeels herhaald.¹⁰⁵ In deze zaak wenste de inspecteur meer duidelijkheid te verkrijgen over vermoedelijke banksaldi van een belastingplichtige. De inspecteur verzocht de belastingplichtige deze informatie alsnog te overleggen. Tevens wees hij de belastingplichtige er op dat het niet voldoen aan deze verplichting een strafbaar feit opleverde overeenkomstig art. 68 en 69 AWR. Doordat de belastingplichtige niet zelf over de verzochte gegevens beschikte, vroeg hij deze op bij zijn bank. Nadat de belastingplichtige in het bezit van de informatie was gekomen, verstrekke hij deze aan de inspecteur onder voorbehoud dat de informatie niet gebruikt mocht worden voor de oplegging van een boete of beoordeling van een strafsanctie, maar slechts voor de berekening van de te weinig geheven belasting. De Hoge Raad besliste, in afwijking van de conclusie van A-G Wattel¹⁰⁶, dat verschaftte bescheiden dienen te worden aangemerkt als wilsonafhankelijk materiaal en daarom kunnen worden gebruikt voor de boeteoplegging. De Hoge Raad besliste in het hiervoor genoemde arrest dat de afgedwongen bankafschriften, welke de betrokkene diende op te vragen bij zijn bank, niet hun bestaan dankte aan de wil van de beschuldigde. Reden hiervoor was dat de betrokkene reeds zonder zijn toedoen als rekeninghouder was geïdentificeerd en het daarom ging om stukken waarvan de inspecteur het bestaan mocht aannemen. Ten aanzien van het gebruik van deze bewijsmaterialen oordeelde de Hoge Raad dat deze materialen niet *‘van rechtstreeks belang zijn voor de vraag of belanghebbende het beboetbare feit heeft begaan’*.¹⁰⁷

Een verschil met het arrest van 27 juni 2001 was dat de Hoge Raad in dit arrest de kanttekening maakte dat ook de aard en mate van de uitgeoefende dwang een rol spelen bij de beoordeling of sprake is van schending van het verbod op zelfincriminatie. Uit het arrest van 27 juni 2001 bleek dat onder dwang verkregen documenten altijd gebruikt kunnen worden voor de oplegging van een boete, omdat het nu eenmaal wilsonafhankelijk materiaal betreft. Terwijl de Hoge Raad in zijn arrest van 21 maart 2008 dit nuanceerde en overwoog dat ook de aard en de mate van dwang een rol spelen.¹⁰⁸ De Hoge Raad kwam, onder verwijzing naar Jalloh¹⁰⁹, tot het oordeel dat art. 6 EVRM niet was geschonden omdat de actieve participatie van belanghebbende slechts was beperkt tot toezending van de stukken en een belastingplichtige tot enige actieve participatie kan worden verplicht. Het uitoefenen van (beperkte) dwang om informatie te verschaffen is volgens de Hoge Raad dus niet in strijd met art. 6 EVRM. Vlak na dit arrest verscheen een uitspraak van de Hoge Raad waarin deze overweging werd ontkracht. Hierin kwam de Hoge Raad namelijk tot de conclusie dat bewijsmateriaal in de situaties waarin de dwang bestaat uit het feit dat informatie is verkregen op grond van een meewerkverplichting niet van beperkte aard is en daarom het bestaan dankt aan de wil van de betrokkene waardoor het dient te worden uitgesloten als bewijs in een strafrechtelijke procedure.¹¹⁰ Overigens heeft de Hoge Raad zoals blijkt uit de uitspraken hierna niet aan deze lijn vastgehouden.

¹⁰⁴ HR 16 september 2005, ECLI:NL:HR:2005:AO9013, *BNB* 2006/111, r.o. 3.4.

¹⁰⁵ HR 21 maart 2008, ECLI:NL:HR:2008:BA8179, *BNB* 2008/159, r.o. 3.3.2 (KB-Lux zaak).

¹⁰⁶ Conclusie A-G Wattel bij HR 21 maart 2008, ECLI:NL:HR:2008:BA8179, *BNB* 2008/159, onderdeel 4.18 (KB-Lux zaak).

¹⁰⁷ HR 21 maart 2008, ECLI:NL:HR:2008:BA8179, *BNB* 2008/159, r.o. 3.3.2 (KB-Lux zaak).

¹⁰⁸ HR 21 maart 2008, ECLI:NL:HR:2008:BA8179, *BNB* 2008/159, r.o. 3.3.3 (KB-Lux zaak).

¹⁰⁹ EHRM 11 juli 2006, 58410/00, *NJ* 2007/226, par. 59 (Jalloh).

¹¹⁰ HR 6 juni 2008, ECLI:NL:HR:2008:BD3163, *BNB* 2009/47, r.o. 3.5.3.

Onlangs heeft A-G Niessen een conclusie geschreven bij een zaak die ging over het project Bank Zonder Naam van de Belastingdienst.¹¹¹ Nadat een belastingplichtige weigerde mee te werken aan een verzoek om gegevens omtrent in het buitenland aangehouden bankrekeningen te verstrekken, werd deze belastingplichtige geconfronteerd met navorderingsaanslagen. Daarnaast besliste de voorzieningenrechter in kort geding dat de belanghebbende diende te verklaren of hij na 31 december 1995 buitenlandse bankrekeningen heeft aangehouden, dan wel nog aanhoudt, en indien dat zo zou zijn, opgaaf te doen die buitenlandse rekeningen met verstrekking van bescheiden. Uiteindelijk heeft belanghebbende de informatie verstrekt. Deze gegevens werden vervolgens gebruikt voor het bewijs van de boete. Het Hof overweegt, onder verwijzing naar het arrest van de Hoge Raad van 12 juli 2013, dat art. 6 EVRM niet zover reikt dat de belanghebbende zijn medewerking kan weigeren aan een verzoek om de inspecteur alle gegevens en inlichtingen te verstrekken die van belang kunnen zijn bij de vaststelling van de belastingaangifte. Hierbij is het volgens het Hof van belang of het gaat om wilsonafhankelijk dan wel wilsafhankelijk materiaal. Het eerstgenoemde materiaal kan zonder dat schending van art. 6 EVRM optreedt worden gebruikt voor de oplegging van een boete. Het Hof kwam tot het oordeel dat, onder verwijzing naar het arrest van 21 maart 2008 van de Hoge Raad, de bankrekeningafschriften en portfolio-overzichten zijn aan te merken als wilsonafhankelijk materiaal en daarom kunnen worden gebruikt voor de boeteoplegging.¹¹² In geschil was of het nemo tenetur-beginsel werd geschonden aangezien van belanghebbende informatie was afgedwongen zonder dat de garantie was gegeven dat de verstrekte informatie niet zou worden gebruikt voor beboeting of bestraffing. Inmiddels heeft De Hoge Raad uitspraak gedaan in deze zaak. Hierop zal verderop in deze paragraaf worden ingaan.¹¹³

Niessen gaat in zijn conclusie in op de vraag of het Hof op grond van de rechtspraak van het EHRM al dan niet een garantie had moeten geven aan de belastingplichtige dat het materiaal alleen ten behoeve van de belastingheffing zou worden gebruikt. Volgens hem is het afdwingen van materiaal onder verbeurte van een dwangsom slechts toegestaan als aan de belastingplichtige kan worden gegarandeerd dat het slechts wordt gebruikt in het kader van de belastingheffing. Het is volgens Niessen niet relevant of het gaat om verklaringen, dan wel om reeds bestaand materiaal zoals (bank)documenten en andere bescheiden. Het ontbreken van een dergelijke garantie aan de belastingplichtige levert een schending van art. 6 EVRM op.¹¹⁴ Ten slotte merkt Niessen op dat ten aanzien van de door belanghebbende verstrekte verklaringen geen garantie verbonden moet worden, aangezien het Hof in zijn overwegingen kennelijk heeft bedoeld te zeggen dat het deze verklaringen niet heeft gebruikt voor de oplegging en beoordeling van de boete. Voor de oplegging en beoordeling van de boete heeft de fiscus namelijk alleen gebruik gemaakt van de bankafschriften en portfolio-overzichten.¹¹⁵ Ik sluit mij aan bij hetgeen Niessen overweegt met betrekking tot het vormen van een restrictie voor zowel verklaringen als reeds bestaand materiaal. Ten aanzien van het tweede meen ik dat op grond van Shannon het niet van belang is of een afgelegde verklaring daadwerkelijk als bewijs tegen iemand wordt gebruikt, het nemo tenetur-beginsel is al aangetast indien besmette informatie aan het bewijsdossier is toegevoegd.¹¹⁶

¹¹¹ Conclusie Niessen bij HR 29 mei 2015, ECLI:NL:HR:2015:1359.

¹¹² HR 21 maart 2008, ECLI:NL:HR:2008:BA8179, *BNB* 2008/159 (KB-Lux zaak).

¹¹³ HR 29 mei 2015, ECLI:NL:HR:2015:1359.

¹¹⁴ Conclusie Niessen bij HR 29 mei 2015, ECLI:NL:HR:2015:1359, onderdeel 4.56 en 4.58.

¹¹⁵ Conclusie Niessen bij HR 29 mei 2015, ECLI:NL:HR:2015:1359, onderdeel 4.56 en 4.57.

¹¹⁶ EHRM 4 oktober 2005, 6563/03 (Shannon).

Begin vorig jaar verscheen een opmerkelijke uitspraak van het Hof Amsterdam waarin expliciet werd afgeweken van eerdere jurisprudentie.¹¹⁷ Het Hof besliste dat zowel mondelinge als schriftelijke informatie, inclusief afschriften van bankstukken, als wilsafhankelijk aangemerkt moeten worden.¹¹⁸ Het Hof kwam tot deze overweging aangezien het ging om materiaal waarvan de vorderende autoriteit zonder enige medewerking van de betrokken belastingplichtige niet de hand op had kunnen leggen. Om deze materialen toch te verkrijgen werd een dwangsomprocedure gestart. Het Hof geeft, onder verwijzing naar het arrest van 21 maart 2008¹¹⁹, aan dat de omstandigheid dat enige actieve participatie van de belastingplichtige is vereist op zichzelf niet betekent dat het gebruik van dat materiaal voor de boete- of strafoplegging strijd oplevert met artikel 6 EVRM. Daarnaast is niet iedere vorm van dwang verboden¹²⁰, maar indien de aard en de mate van de dwang dusdanig is, ontstaat er strijd met art. 6 EVRM. In casu kwalificeerde de mate van druk die uitgaat van de op te leggen dwangsom volgens het Hof, mede gelet op de arresten van het EHRM¹²¹, als dermate groot dat het gebruik van de gevorderde materialen als bewijs voor de boeteoplegging of strafvervolgning in strijd is art. 6 EVRM.¹²² Tegen deze uitspraak van het Hof is cassatie ingesteld en de Hoge Raad heeft inmiddels uitspraak gedaan.¹²³

De Hoge Raad volgt het Gerechtshof niet ten aanzien van de vraag welk materiaal als wilsonafhankelijk dient te worden aangemerkt. Volgens de Hoge Raad heeft het Gerechtshof ten onrechte geoordeeld dat de kwalificatie van materiaal afhangt van het gegeven dat de gevorderde documenten zonder enige medewerking van de belastingplichtige kunnen worden verkregen. Net als in eerder uitspraken houdt de Hoge Raad vast aan het in Saunders gemaakte onderscheid door slechts te kijken naar de aard van het materiaal. Met andere woorden, de Hoge Raad overweegt uitdrukkelijk dat van doorslaggevend belang is of het verstrekte materiaal in fysieke zin een bestaan onafhankelijk van de wil van de belastingplichtige heeft.¹²⁴ Net als in het arrest 25 februari 2014, oordeelde de Hoge Raad in zijn arrest van 29 mei van 2015 dat de enkele omstandigheid dat materiaal is verstrekt op straffe van een dwangsom niet betekent dat dergelijk materiaal als wilsafhankelijk in de zin van de jurisprudentie van het EHRM moet worden aangemerkt.¹²⁵

3.5 Tussenconclusie

Dit hoofdstuk zal worden afgesloten met de belangrijkste overwegingen die volgen uit de jurisprudentie van de Hoge Raad. Net als in de jurisprudentie van het EHRM komt de *criminal charge* terug in de arresten van de Hoge Raad. Hiervan is sprake indien jegens de belastingplichtige een handeling is verricht, waaraan deze in redelijkheid de verwachting heeft kunnen ontleen dat de inspecteur een boete zal opleggen. Derhalve is in ieder geval sprake van een *criminal charge* als een verzuim- of vergrijpboete is opgelegd. Uit de jurisprudentie van de Hoge Raad blijkt echter dat een belastingplichtige, ongeacht of sprake is van een *criminal charge*, zijn medewerking moet verlenen aan een fiscaal onderzoek. Hetzelfde

¹¹⁷ Hof Amsterdam 25 februari 2014, ECLI:NL:GHAMS:2014:501, NTFR 2014/2160.

¹¹⁸ Hof Amsterdam 25 februari 2014, ECLI:NL:GHAMS:2014:501, NTFR 2014/2160, r.o. 3.22.

¹¹⁹ HR 21 maart 2008, ECLI:NL:HR:2008:BA8179, BNB 2008/159, r.o. 3.3.2 (KB-Lux zaak).

¹²⁰ EHRM 4 oktober 2005, 6563/03, par. 36 (Shannon).

¹²¹ EHRM 25 februari 1993, 82/1991/334/407, BNB 1993/350 (Funke), EHRM 3 mei 2001, 31827/96, BNB 2002/26 (JB v. Zwitserland), EHRM 5 april 2012, 11663/04, AB 2012/323, par. 49 (Chambaz).

¹²² Hof Amsterdam 25 februari 2014, ECLI:NL:GHAMS:2014:501, NTFR 2014/2160, r.o. 3.22.

¹²³ HR 24 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:1117, ECLI:NL:HR:2015:1129, ECLI:NL:HR:2015:1130, ECLI:NL:HR:2015:1137, ECLI:NL:HR:2015:1141.

¹²⁴ HR 24 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:1141, r.o. 4.4.2.

¹²⁵ HR 29 mei 2015, ECLI:NL:HR:2015:1359, r.o. 2.3.3.

geldt overigens voor de situatie dat een belastingplichtige wordt geconfronteerd met een informatieverzoek indien er een aanverwante strafzaak speelt. De Hoge Raad laat het nemo tenetur-beginsel dus niet terugkomen als een recht om te zwijgen, maar in de vorm van bewijsuitsluiting. Uit de jurisprudentie van de Hoge Raad volgt dat, voor zover sprake is van wilsafhankelijk materiaal en niet kan worden uitgesloten dat het materiaal tevens in een strafrechtelijke procedure als bewijs tegen de belastingplichtige zal worden gebruikt, de nationale autoriteiten moeten waarborgen dat de belastingplichtige effectief niet aan zijn eigen veroordeling bijdraagt. Aangezien gerichte regelgeving in Nederland ontbreekt, dient de rechter in deze restrictie te voorzien. Wanneer het wilsafhankelijk materiaal toch wordt gebruikt voor bestraffingsdoeleinden, zal de rechter die gaat over de fiscale beboeting of strafvervolgning moeten oordelen welke gevolgen dienen te worden verbonden aan een schending van de eerder geformuleerde restrictie. Het wettelijke systeem en de jurisprudentie van de Hoge Raad staan het op deze manier toe dat in de administratieve procedure afgedwongen materialen worden ingebracht in een strafrechtelijke procedure.

Ten aanzien van de vraag welke bewijzen moeten worden uitgesloten bij de oplegging van een bestuurlijke boete, dient volgens de Hoge Raad een onderscheid te worden gemaakt in afgelegde verklaringen en verstrekte documenten of andere gegevens. Hierbij worden alleen de wilsafhankelijke materialen uitgesloten als bewijs voor de boete- en strafoplegging. Het Hof Amsterdam daarentegen kwam tot een andere beslissing door te stellen dat zowel mondelinge als onder dwang verkregen schriftelijke informatie, inclusief afschriften van bankstukken, als wilsafhankelijk aangemerkt moeten worden. Echter, blijft de Hoge Raad vooralsnog vasthouden aan het in Saunders gepresenteerde onderscheid ten aanzien van wilsonafhankelijk- en wilsafhankelijk materiaal door slechts te kijken naar de aard van het verkregen materiaal. Zeer recent heeft de Hoge Raad dit bevestigd.¹²⁶

¹²⁶ HR 24 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:1141, r.o. 4.4.2.

Hoofdstuk 4 Vergelijking rechtspraak EHRM en Hoge Raad

4.1 Inleiding

Nadat in de hoofdstukken hiervoor is ingegaan op de rechtspraak van het EHRM en de Hoge Raad, zal in dit hoofdstuk deze jurisprudentie met elkaar worden vergeleken. Het EHRM is belast met de behandeling van klachten over het EVRM. In Nederland heeft het verdrag directe werking, wat betekent dat de nationale rechterlijke macht alle wetgeving direct aan het EVRM dient te toetsen.¹²⁷ Hierdoor kunnen belastingplichtigen zich rechtstreeks beroepen op bepalingen uit het EVRM en een procedure aanspannen bij het EHRM. Het EHRM kan in een dergelijke procedure tot de conclusie komen dat de Nederlandse rechter in strijd met een van de bepalingen van het EVRM heeft geoordeeld. De Hoge Raad dient dus in overeenstemming met het EHRM te oordelen, omdat hij anders ter verantwoording kan worden geroepen. In dit hoofdstuk wordt ingegaan op welke onderdelen de jurisprudentie van de Hoge Raad afwijkt van het EHRM.

Het eerste verschil dat opvalt wanneer men de jurisprudentie van de Hoge Raad vergelijkt met die van het EHRM, is dat er niet dezelfde gevolgen worden verbonden aan de aanwezigheid van een *criminal charge*. In § 4.2 wordt allereerst kort ingegaan op de wijze waarop er door de Hoge Raad en het EHRM wordt omgegaan met het nemo tenetur-beginsel in de fiscale procedure. Vervolgens wordt in § 4.3 aandacht besteed aan de restrictie en wordt ingegaan op de wijze waarop door het EHRM en de Hoge Raad in procedurele waarborgen wordt voorzien. Aansluitend wordt in § 4.4 stilgestaan bij het interpretatieverschil ten aanzien van het wilsonafhankelijkheids-criterium. De kern van dit criterium is gevormd door het arrest Saunders. Hoewel uit de andere jurisprudentie van het EHRM een meer genuanceerd beeld volgt, lijkt de Hoge Raad vast te houden aan het Saunders-arrest. In § 4.5 zal worden aangegeven of de wijze waarop de Hoge Raad omgaat met het nemo tenetur-beginsel in overeenstemming is met de jurisprudentie van het EHRM. Indien nodig, zullen aanbevelingen worden gedaan om de jurisprudentie van de Hoge Raad meer in overeenstemming te brengen met de arresten van het EHRM. Voordat in het volgende hoofdstuk een rechtsvergelijking wordt gemaakt, volgt in § 4.6 een tussenconclusie.

4.2 Criminal charge

4.2.1 Geen criminal charge ten tijde van informatieverstrekking

Op het moment dat ten tijde van de informatieverstrekking nog geen sprake is van een *criminal charge* komen zowel het EHRM als de Hoge Raad tot de conclusie dat de betrokkene verplicht is medewerking te verlenen. Het EHRM overwoog in de zaak Saunders echter dat, ondanks dat er nog geen *criminal charge* aanwezig is, belastingplichtigen zich toch kunnen beroepen op het nemo tenetur-beginsel

¹²⁷ Artikel 94 Grondwet: Binnen het Koninkrijk geldende wettelijke voorschriften vinden geen toepassing, indien deze toepassing niet verenigbaar is met een ieder verbindende bepalingen van verdragen en van besluiten van volkenrechtelijke organisaties.

als niet kan worden uitgesloten dat de door hem verstrekte informatie in de administratieve procedure in een (latere) bestaafingsprocedure zal worden gebruikt.¹²⁸ Voor zover het gaat om afgedwongen wilsonafhankelijk bewijsmateriaal geldt geen beperking ten aanzien van het gebruik voor bestaafingsdoeleinden.¹²⁹ De Hoge Raad volgt grotendeels de lijn die volgt uit de jurisprudentie van het EHRM. Ook de Hoge Raad verplicht de betrokkene medewerking te verlenen aan een informatieverzoek zolang er nog geen sprake is van een *criminal charge*.¹³⁰ Net als het EHRM, overweegt de Hoge Raad dat het nemo tenetur-beginsel is geschonden, indien voorafgaand aan de *criminal charge* wilsafhankelijke informatie is afgedwongen wat later wordt gebruikt in een strafrechtelijke vervolging of beboeting.¹³¹ De Hoge Raad houdt ten aanzien van het afgedwongen materiaal vast aan het in Saunders gemaakte onderscheid tussen wilsafhankelijk en wilsonafhankelijk materiaal. Een uitgebreide bespreking van het verschil in benadering ten aanzien van dit onderscheid zal plaatsvinden in § 4.4.

4.2.2 Criminal charge ten tijde van informatieverstrekking

In de situatie dat er ten tijde van de informatieverstrekking al wel een *criminal charge* is, houdt de Hoge Raad er een andere benadering op na dan het EHRM. Volgens het EHRM komt de belastingplichtige een zwijgrecht toe vanaf het moment dat er sprake is van een *criminal charge*. Een uitzondering hierop is wanneer het gaat om wilsonafhankelijk materiaal. In de visie van het EHRM kan de belastingplichtige - na het intreden van de *criminal charge* - niet worden gedwongen verklaringen af te leggen die kunnen bijdragen aan zijn eigen veroordeling.¹³² De Hoge Raad daarentegen acht het niet van belang of er al dan niet reeds een *criminal charge* is ingetreden. Volgens de Hoge Raad kan de belastingplichtige die met een informatieverzoek wordt geconfronteerd in geen geval zijn medewerking daartoe weigeren. Ook de belastingplichtige die ten tijde van een informatieverzoek tevens als verdachte in een strafrechtelijke procedure wordt aangemerkt, is verplicht zijn medewerking te verlenen aan een verzoek tot informatieverstrekking.¹³³ De vraag of gegevens die in de administratieve procedure zijn verkregen, mogen worden gebruikt in de strafprocedure, dient te worden beoordeeld door de strafrechter. In § 4.3 zal nader worden ingegaan op de invulling van deze restrictie.

4.2.3 Doorwerking van de criminal charge in een aanverwante zaak

Wat betreft de eventuele doorwerking van een *criminal charge* uit een strafzaak in de fiscale procedure, waarop art. 6 EVRM in beginsel niet van toepassing is, zijn de uitspraken van de Hoge Raad evenmin in overeenstemming met die van het EHRM. Uit de arresten J.B. en Chambaz kan worden opgemaakt dat het EHRM de administratieve en bestaafingsprocedure lijkt te vereenzelvigen, indien er voldoende verband bestaat tussen het belastingonderzoek en de bestaafingsprocedure. Met andere woorden, als er sprake is van een nauwe relatie tussen de twee procedures, geldt de *criminal charge* die

¹²⁸ EHRM 17 december 1996, 43/1994/490/572, BNB 1997/254, par. 68 en 69 (Saunders).

¹²⁹ EHRM 17 december 1996, 43/1994/490/572, BNB 1997/254, par. 69 (Saunders).

¹³⁰ HR 27 juni 2001, ECLI:NL:HR:2001:AB2314, BNB 2002/27, HR 27 februari 2004, ECLI:NL:HR:2004:AF5556, BNB 2004/225, HR 21 maart 2008, ECLI:NL:HR:2008:BA8179, BNB 2008/159 (KB-Lux zaak).

¹³¹ HR 27 juni 2001, ECLI:NL:HR:2001:AB2314, BNB 2002/27, r.o. 3.4.

¹³² Zie hiervoor EHRM 25 februari 1993, 82/1991/334/407, BNB 1993/350 (Funke), EHRM 3 mei 2001, 31827/96, BNB 2002/26 (JB vs. Zwitserland), EHRM 4 oktober 2005, 6563/03 (Shannon).

¹³³ Blijkt onder andere uit HR 27 februari 2004, ECLI:NL:HR:2004:AF5556, BNB 2004/225, r.o. 3.3.4.

is gegeven in de strafrechtelijke procedure ook in de aanverwante administratieve procedure.¹³⁴ Doorwerking kan volgens het EHRM alleen worden voorkomen indien er voldoende procedurele waarborgen bestaan die uitsluiten dat informatie - welke is verkregen in de administratieve procedure - niet in de strafrechtelijke procedure terecht kan komen.¹³⁵ Er dient als het ware sprake te zijn van '*Chinese walls*'¹³⁶ tussen beide procedures. De Hoge Raad overwoog daarentegen dat een *criminal charge* uit een strafzaak niet betekent dat de belastingplichtige niet hoeft mee te werken aan een informatieverzoek. Ten aanzien van de vraag of, en in hoeverre de gevorderde gegevens mochten worden gebruikt voor de boeteoplegging, overwoog de Hoge Raad dat de strafrechter in de aanhangige punitieve procedure hierover dient te beslissen.¹³⁷ Volgens de Hoge Raad betekent de verplichting om mee te werken aan een informatieverzoek namelijk niet dat afbreuk wordt gedaan aan de rechten van de belastingplichtige, tegen wie een strafrechtelijke procedure is (of wordt) ingesteld.¹³⁸

4.3 Restrictieleer

De restrictieleer houdt in dat er waarborgen moeten bestaan om te voorkomen dat afgedwongen wilsafhankelijk materiaal niet tevens in verband met een *criminal charge* tegen de belastingplichtige zal worden gebruikt voor bestraffingsdoeleinden.¹³⁹ Uit Marttinen valt af te leiden dat het hierbij niet per definitie moet gaan om een wettelijke waarborg.¹⁴⁰ Indien gerichte regelgeving ten aanzien van het voorzien in deze restrictie ontbreekt, mag ook de rechter in deze procedurele waarborg voorzien. Daarnaast blijkt uit Shannon dat het nemo tenetur-beginsel al is aangetast, indien besmette informatie aan het bewijsdossier wordt toegevoegd.¹⁴¹ In deze zaak is namelijk door het EHRM beslist dat het - voor *the right to remain silent* - niet van belang is of een afgelegde verklaring daadwerkelijk als bewijs tegen iemand wordt gebruikt. Als we deze uitspraken van het EHRM vergelijken met twee zeer recente uitspraken van de Hoge Raad, zien we dat onze hoogste nationale rechter deze waarborg enigszins anders vormgeeft dan de Straatsburgse rechters.¹⁴²

Zoals reeds in het vorige hoofdstuk naar voren is gekomen, heeft de Hoge Raad in zijn arrest van 12 juli 2013 geoordeeld dat onder last van een dwangsom gevorderd wilsafhankelijk materiaal niet voor de boeteoplegging of strafvervolgning mag worden gebruikt.¹⁴³ Tot zover is de uitspraak van de Hoge Raad in lijn met die van het EHRM. Het verschil komt echter in de laatste volzin van rechtsoverweging 3.8 naar voren.¹⁴⁴ Indien het reeds verstrekte materiaal toch wordt gebruikt voor doeleinden van fiscale beboeting of strafvervolgning, dient de rechter - die gaat over de boeteoplegging of bestraffing - te beslissen welke

¹³⁴ EHRM 3 mei 2001, 31827/96, *BNB* 2002/26, par. 47 (JB vs. Zwitserland) en EHRM 5 april 2012, 11663/04, *AB* 2012/323, par. 48 (Chambaz).

¹³⁵ EHRM 5 april 2012, 11663/04, *AB* 2012/323, par. 56 (Chambaz) en EHRM 21 april 2009, 19235/03, *NJ* 2009/557, par. 72 (Marttinen).

¹³⁶ Denkbeeldige scheidingswanden tussen diverse afdelingen van financiële instellingen (vooral banken). Op de grond van deze Chinese muren moet voorkomen worden dat de koersgevoelige informatie te vroeg bij bepaalde afdelingen terechtkomt. Dit begrip zou in dit verband kunnen worden vertaald naar een scheidingswand tussen de twee procedures.

¹³⁷ HR 27 februari 2004, ECLI:NL:HR:2004:AF5556, *BNB* 2004/225, r.o. 3.3.4.

¹³⁸ HR 27 februari 2004, ECLI:NL:HR:2004:AF5556, *BNB* 2004/225, r.o. 3.3.5.

¹³⁹ EHRM 4 oktober 2005, 6563/03 (Shannon), EHRM 21 april 2009, 19235/03, *NJ* 2009/557 (Marttinen), EHRM 5 april 2012, 11663/04, *AB* 2012/323 (Chambaz).

¹⁴⁰ EHRM 21 april 2009, 19235/03, *NJ* 2009/557, par. 72 (Marttinen).

¹⁴¹ EHRM 4 oktober 2005, 6563/03 (Shannon).

¹⁴² HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640, *BNB* 2014/101, HR 8 augustus 2014, ECLI:NL:HR:2014:2144, *BNB* 2014/206.

¹⁴³ HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640, *BNB* 2014/101, r.o. 3.7.

¹⁴⁴ HR 8 augustus 2014, ECLI:NL:HR:2014:2144, *BNB* 2014/206, r.o. 3.8.

gevolgen moeten worden verbonden aan de schending van de door de voorzieningenrechter gestelde restrictie.¹⁴⁵ In de literatuur is ten aanzien van deze laatste overweging veel kritiek gekomen. De civiele kamer van de Hoge Raad zou hiermee niet de garantie geven dat de belasting- of de strafrechter overgaat tot uitsluiting van het bewijs, wat volgens diverse auteurs het enige juiste gevolg is. Ik sluit me hierbij aan. Daarnaast geeft de Hoge Raad hiermee impliciet aan dat het niet valt uit te sluiten dat het eerder verstrekte materiaal in het strafvorderlijk circuit kan stromen.

Haas en Jansen betogen dat bewijsuitsluiting een passende en voor de hand liggende sanctie is, in het geval het nemo tenetur-beginsel is aangetast.¹⁴⁶ Ook Stijnen meent dat bewijsuitsluiting het enige gevolg kan zijn dat de boete- dan wel strafrechter aan de gevormde restrictie kan verbinden.¹⁴⁷ Hoewel Hoge Raad in het arrest van 12 juli 2013 geen garantie heeft gegeven dat de belasting- of strafrechter daadwerkelijk tot bewijsuitsluiting overgaat, gaat hij er van uit dat deze rechter oordeelt dat dergelijk bewijs dient te worden uitgesloten. Mocht er toch niet tot bewijsuitsluiting worden overgegaan, dan is de beoogde rechtsbescherming, die de civiele kamer van de Hoge Raad in zijn arrest van 12 juli 2013 biedt, zonder enige waarde. Hendriks daarentegen is sceptischer.¹⁴⁸ Volgens hem is het allerm minst zeker of de straf- of boeterechter in zo'n geval tot bewijsuitsluiting overgaat. De wijze waarop de civiele kamer van de Hoge Raad de restrictie heeft vormgegeven is, naar zijn mening, in strijd met de jurisprudentie van het EHRM. Hieruit blijkt namelijk dat afgedwongen verklaringen dienen te worden uitgesloten als bewijs voor bestraffingsdoeleinden. Op dit punt schiet de Hoge Raad volgens Hendriks te kort. Van Eijdsen is ietwat milder in zijn oordeel en leidt onder meer uit de samenstelling van de civiele kamer van de Hoge Raad af, dat het voor de hand ligt, dat de belastingkamer en de strafkamer van de Hoge Raad tot bewijsuitsluiting zullen overgaan.¹⁴⁹ Mocht dit toch niet het geval zijn, dan is hij evenals Stijnen van mening dat de beoogde rechtsbescherming in het arrest van 12 juli 2013 van geen waarde is. Ook Niessen sluit zich hierbij aan. Hij meent dat bewijsuitsluiting het enige juiste gevolg kan zijn dat de belasting- of de strafrechter kan verbinden aan het gebruik van onder last van een dwangsom verstrekt materiaal.¹⁵⁰ Daarnaast dient volgens hem ook tot bewijsuitsluiting te worden overgegaan, indien aan de belastingplichtige voorafgaand aan de verstrekking van het gebruikte materiaal, ten onrechte onvoldoende rechtsbescherming is geboden.

De wijze waarop er door de civiele kamer van de Hoge Raad in een restrictie wordt voorzien, schiet op zichzelf gezien tekort. In rechtsoverweging 3.8 miskent de Hoge Raad de waarborg, zoals het EHRM deze heeft geëist.¹⁵¹ De geformuleerde restrictie vormt op geen enkele wijze een garantie dat de fiscale rechter of de strafrechter het oordeel van de civiele kamer van de Hoge Raad volgt en tot bewijsuitsluiting overgaat. Het EHRM daarentegen beoogde, met het vormen van een restrictie, de harde garantie te verlenen dat het gevorderde wilsafhankelijk materiaal niet gebruikt mag worden voor latere boeteoplegging of strafvervolgung. Het EHRM overweegt, blijkens de overwegingen in de zaak Marttinen, dat de waarborg de functie heeft dat zij *authoritatively excludes the later admission in evidence*.¹⁵² Gelet

¹⁴⁵ HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640, *BNB* 2014/101, r.o. 3.8.

¹⁴⁶ F.J.P.M. Haas en D.N.N. Jansen, Het 'privilege against self-incrimination' nader beschouwd, *TFB* 2013/01.

¹⁴⁷ R. Stijnen, Saunders en J.B. revisited. Wat te doen met onder druk verkregen wilsafhankelijk bewijsmateriaal?, *TSC* nr. 4 september 2014.

¹⁴⁸ M. Hendriks, Rechterlijke garantie dat wilsafhankelijk materiaal niet voor beboeting wordt gebruikt, *NTFR* 2013/1586.

¹⁴⁹ Noot Van Eijdsen bij HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640, *BNB* 2014/101, onderdeel 10. De civiele kamer bestond namelijk onder meer uit Feteris (Belastingkamer) en Wortel (Strafkamer).

¹⁵⁰ Conclusie Niessen bij HR 19 december 2014, ECLI:NL:PHR:2014:2728, onderdeel 4.51.

¹⁵¹ HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640, *BNB* 2014/101, r.o. 3.8.

¹⁵² EHRM 21 april 2009, 19235/03, *NJ* 2009/557, par. 72 (Marttinen).

op deze overweging had de civiele kamer van de Hoge Raad er beter aan gedaan over te gaan tot bewijsuitsluiting, indien er toch wilsafhankelijk materiaal wordt gebruikt als bewijs in een bestraffingsprocedure. Uitsluiten van bewijs laat de civiele kamer van de Hoge Raad echter na. De wijze waarop de Hoge Raad de restrictie formuleert, is te beschouwen als een uitsluiting van het gebruik van materiaal. Terwijl het EHRM de restrictie formuleert als harde garantie dat enkel het opnemen van het materiaal als bewijs in het dossier al uitgesloten dient te worden. Uit het arrest Shannon volgt namelijk dat het nemo tenetur-beginsel al is aangetast, indien besmette informatie aan een dossier wordt toegevoegd.¹⁵³ Zoals we hiervoor hebben gezien, is door het EHRM beslist dat het voor *the right to remain silent* niet van belang is of een afgelegde verklaring daadwerkelijk als bewijs tegen iemand wordt gebruikt.¹⁵⁴ Net als onder andere Muller en De Bont, meen ik dat de wijze waarop de Hoge Raad invulling geeft aan de restrictie tekort schiet en niet in overeenstemming is met de jurisprudentie van het EHRM.¹⁵⁵

In de zomer van 2014 kreeg de belastingkamer van de Hoge Raad de kans om te oordelen over het nemo tenetur-beginsel. Net als in het arrest van de civiele kamer, oordeelde de Hoge Raad dat - voor wilsafhankelijk materiaal geldt - dat het slechts mag worden afgedwongen voor heffingsdoeleinden. Als niet kan worden uitgesloten dat het materiaal tevens voor bestraffingsdoeleinden tegen de belastingplichtige zal worden gebruikt, zal de rechter moeten waarborgen dat de belastingplichtige zijn recht om niet mee te werken aan zelfincriminatie, effectief kan uitoefenen.¹⁵⁶ Uit rechtsoverweging 2.5 volgt, dat de belastingrechter voordat de informatie wordt verstrekt aan de inspecteur in deze waarborgen moet voorzien. Echter, uit rechtsoverweging 2.6 blijkt dat de inspecteur bij zijn informatiebeschikking niet in de restrictie hoeven te voorzien. Het zelfde geldt overigens voor de belastingrechter die dient te oordelen deze beschikking. Indien materialen voor bestraffingsdoeleinden worden gebruikt, dient de rechter, die gaat over de beboeting of bestraffing, te beslissen of het gaat om wilsafhankelijk materiaal. Daarnaast beslist hij welke gevolgen verbonden moet worden aan schending van deze uit het EVRM voortvloeiende restrictie.¹⁵⁷ Volgens de Hoge Raad kan een informatiebeschikking als zodanig niet worden beschouwd als een maatregel waarmee de verstrekking van de gevraagde informatie wordt afgedwongen. De belastingrechter die gaat over de rechtsgeldigheid van de informatiebeschikking hoeft volgens de Hoge Raad daarom niet tevens te voorzien in de waarborg dat het te verstrekken wilsafhankelijke materiaal uitsluitend mag worden gebruikt voor de belastingheffing. De rechter die gaat over de beboeting of strafvervolgning dient hierover te oordelen. Op deze manier stromen de in de administratieve procedure verkregen wilsafhankelijke materialen alsnog in het strafvorderlijk circuit. Dit is niet in lijn met de jurisprudentie van het EHRM. De bevoegde autoriteiten hebben namelijk de mogelijkheid om belastingplichtige - voor heffingsdoeleinden - te dwingen relevante informatie te verstrekken, eventueel door middel van een informatiebeschikking. In dat geval is echter wel van belang dat gegarandeerd wordt, dat de gevorderde informatie niet het strafvorderlijk circuit instroomt. Net als Van Eijdsden ben ik van mening dat de Hoge Raad ten aanzien van dit laatste tekort schiet. De rechter die oordeelt over de rechtsgeldigheid van een informatiebeschikking zou tevens moeten voorzien in een restrictie, aangezien deze beoordeling in feite neerkomt op de vraag of de inspecteur op grond van art.

¹⁵³ EHRM 4 oktober 2005, 6563/03 (Shannon).

¹⁵⁴ EHRM 4 oktober 2005, 6563/03, par. 40 (Shannon).

¹⁵⁵ M. Muller, 'Nemo tenetur versus informatieverplichtingen: vragen staat vrij...?', *NTFR Artikelen 2014-19* en G.J.M.E. de Bont, 'Het nemo tenetur-beginsel in een (internationale) rechtsorde', in: de vriendenbundel van Henk van Arendonck, *'k Moet eerlijk zeggen'*, Sdu Uitgevers, Den Haag 2013, p. 34 e.v.

¹⁵⁶ HR 8 augustus 2014, ECLI:NL:HR:2014:2144, *BNB* 2014/206, r.o. 2.5.

¹⁵⁷ HR 8 augustus 2014, ECLI:NL:HR:2014:2144, *BNB* 2014/206, r.o. 2.6.

47 AWR de gegevens mocht opvragen.¹⁵⁸ Ik realiseer me dat de aard en mate van dwang bij een informatiebeschikking van een andere orde zijn dan bij een dwangsom. Toch ben ik van mening dat de rechter die oordeelt over de rechtsgeldigheid van de informatiebeschikking, van geval tot geval moet beoordelen of er aanleiding is om aan het verstrekte wilsafhankelijke materiaal een restrictie te verbinden.¹⁵⁹ De conclusie die de belastingkamer van de Hoge Raad trekt lijkt mij niet juist. Voorts denk ik dat dit arrest strijdig is met het eerdere arrest van de civiele kamer van de Hoge Raad. Hierin is naar voren gekomen dat het voorzien in waarborgen moet gebeuren door de rechter die over het informatieverzoek beslist.¹⁶⁰ Met andere woorden, het voorzien in waarborgen zou moeten plaatsvinden voorafgaand aan het verstrekken van informatie door de belastingplichtige aan de inspecteur. In het arrest van 8 augustus 2014 komt de Hoge Raad echter tot de beslissing dat dit oordeel toekomt aan de rechter die moet oordelen over de beboeting of strafvervolgung.¹⁶¹ Net als in het arrest van 12 juli 2013 is de wijze waarop de Hoge Raad voorziet in een restrictie onvoldoende. Daarom lijkt deze uitspraak om dezelfde redenen als bij het arrest van de civiele kamer van de Hoge Raad in strijd te komen met de jurisprudentie van het EHRM. Volgens Van Eijdsen heeft het EHRM de waarborg bedoeld als garantie; zodat van de verstrekte informatie geen gebruik wordt gemaakt voor bestraffingsdoeleinden.

4.4 Wilsonafhankelijkheids-criterium

Volgens de Hoge Raad is het nemo tenetur-beginsel enkel van toepassing op materiaal dat zijn bestaan dankt aan de wil van de betrokkene. De Hoge Raad maakt aldus, onder verwijzing naar Saunders¹⁶², een onderscheid tussen wilsafhankelijk en wilsonafhankelijk materiaal.¹⁶³ Onder andere uit het arrest van 12 juli 2013 volgt dat de Hoge Raad onder wilsafhankelijk materiaal slechts mondelinge verklaringen rekent. Het overige materiaal kan worden beschouwd als wilsonafhankelijk materiaal.¹⁶⁴

Het EHRM kwam in het Saunders-arrest¹⁶⁵ tot het oordeel dat het nemo tenetur-beginsel alleen van toepassing is op wilsafhankelijk materiaal. Hoewel het EHRM in Saunders leek te oordelen dat documenten en bescheiden als wilsonafhankelijk materiaal kwalificeren, dient deze conclusie op basis van de andere jurisprudentie enigszins te worden genuanceerd.¹⁶⁶ Ik sluit me aan bij Wattel, die bij het arrest van 12 juli 2013 concludeerde dat uit andere jurisprudentie van het EHRM kan worden afgeleid dat pas sprake is van wilsonafhankelijk materiaal indien aan twee nadere eisen is voldaan.¹⁶⁷

- 1) Het materiaal moet reeds bestaan op het moment van vorderen, en;
- 2) De vorderende autoriteit moet zonder actieve medewerking van de verdachte de stukken legaal moet kunnen bemachtigen.

¹⁵⁸ Noot Van Eijdsen bij HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640, *BNB* 2014/101, onderdeel 5.

¹⁵⁹ Noot Van Eijdsen bij HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640, *BNB* 2014/101, onderdeel 8.

¹⁶⁰ Noot Van Eijdsen bij HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640, *BNB* 2014/101, onderdeel 10.

¹⁶¹ Noot Van Eijdsen bij HR 8 augustus 2014, ECLI:NL:HR:2014:2144, *BNB* 2014/206, onderdeel 9.

¹⁶² EHRM 17 december 1996, 43/1994/490/572, *BNB* 1997/254, par. 69 (Saunders).

¹⁶³ Voorbeelden van dergelijk materiaal zijn boeken, bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan als bedoeld in artikel 47, eerste lid, aanhef en onderdeel b, AWR.

¹⁶⁴ HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640, *BNB* 2014/101, r.o. 3.6.

¹⁶⁵ EHRM 17 december 1996, 43/1994/490/572, *BNB* 1997/254, (Saunders).

¹⁶⁶ EHRM 3 mei 2001, 31827/96, *BNB* 2002/26 (JB vs. Zwitserland), EHRM 11 juli 2006, 58410/00, *NJ* 2007/226 (Jalloh), EHRM 29 juni 2007, 15809/02, *NJ* 2008/25, (O'Halloran & Francis).

¹⁶⁷ Conclusie A-G Wattel bij HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640, *BNB* 2014/101, onderdeel 6.7 en eerder in zijn conclusie bij HR 21 maart 2008, ECLI:NL:HR:2008:BA8179, *BNB* 2008/159, onderdeel 4.18 (KB-Lux zaak).

Bij de laatstgenoemde eis zijn ook de aard en de mate van dwang van belang.¹⁶⁸

De eisen die het EHRM stelt aan wilsonafhankelijk materiaal lijken onvoldoende terug te komen in de jurisprudentie van de Hoge Raad. Het onderscheid tussen dulden en actief meewerken, zoals dat naar voren is gekomen in de jurisprudentie van het EHRM, komt niet terug in de arresten van de Hoge Raad. Hoewel de Hoge Raad overwoog dat de aard en mate van uitgeoefende dwang een rol spelen, bij de beoordeling of sprake is van schending van het verbod op zelfincriminatie, was daarvan geen sprake was bij het enkel wijzen op mogelijk op te leggen wettelijke sancties.¹⁶⁹ De wijze waarop de Hoge Raad in zijn arrest van 12 juli 2013 een onderscheid maakt in materiaal is naar mijn mening niet in lijn met het EHRM. Net als onder andere Niessen en Van Eijdsen denk ik dat, gelet op de aard en de mate van dwang bij een dwangsom, afgedwongen materiaal niet als wilsonafhankelijk kan worden aangemerkt.¹⁷⁰

Daarnaast lijkt mij uit onder meer de EHRM uitspraken Funke¹⁷¹, J.B.¹⁷² en Chambaz¹⁷³ te volgen dat het niet relevant is of afgedwongen materiaal wilsafhankelijk is. Uit deze arresten is gebleken dat, indien reeds sprake is van een *criminal charge* en de autoriteiten dwang uitoefenen om documenten te verkrijgen die eventueel kunnen worden gebruikt bij een strafprocedure, het nemo tenetur-beginsel ook hierop van toepassing is. Voorts heeft het EHRM in de zaak Jalloh overwogen dat - hoewel het ging om materiaal dat in eerste instantie niet afhankelijk van de wil van de verdachte was - het niet kon worden beschouwd als Saunders-materiaal.¹⁷⁴ Hiermee heeft het EHRM naar mijn mening willen duiden dat het onder dwang vorderen van wilsonafhankelijk materiaal, niet altijd is toegestaan. Terwijl het EHRM dat in gevallen waarin de druk ontaardt in *inhuman and degrading treatment* het nemo tenetur-beginsel toch van toepassing laat zijn op wilsonafhankelijk materiaal. Voor de vraag wanneer dit het geval is, verwijs ik naar § 2.4.3.¹⁷⁵ Zoals blijkt uit de arresten van de Hoge Raad is hiervan echter niet snel sprake.¹⁷⁶

Het Hof Amsterdam oordeelde in tegenstelling tot eerdere uitspraken van de Hoge Raad dat zowel mondelinge als schriftelijke informatie, inclusief afschriften van bankstukken, als wilsafhankelijk aangemerkt moeten worden.¹⁷⁷ Het Hof kwam tot deze overweging aangezien het ging om bescheiden waarvan de vorderende autoriteit zonder enige medewerking van de betrokken belastingplichtige niet de hand had kunnen leggen en daarom onder verbeurte van een dwangsom dit materiaal probeerde te verkrijgen. Niet ieder vorm van dwang en actieve participatie is uitgesloten, maar indien de aard en de mate van de dwang dusdanig is dat het nemo tenetur-beginsel op onaanvaardbare wijze wordt geschonden, ontstaat er strijd met art. 6 EVRM. Het Hof oordeelde dat de aard van dwang die uitgaat van een dwangsom substantieel is. De Hoge Raad ging hier echter niet in mee. Volgens de Hoge Raad heeft het Hof Amsterdam ten onrechte geoordeeld, dat de kwalificatie van het materiaal afhangt van de vraag

¹⁶⁸ EHRM 11 juli 2006, 58410/00, NJ 2007/226 (Jalloh), EHRM 29 juni 2007, 15809/02, NJ 2008/25, (O'Halloran & Francis v. UK).

¹⁶⁹ HR 21 maart 2008, ECLI:NL:HR:2008:BA8179, BNB 2008/159 (KB-Lux zaak).

¹⁷⁰ Conclusie Niessen bij HR 19 december 2014, ECLI:NL:PHR:2014:2728, onderdeel 4.40 en Noot Van Eijdsen bij HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640, BNB 2014/101, onderdeel 4.

¹⁷¹ EHRM 25 februari 1993, 82/1991/334/407, BNB 1993/350 (Funke).

¹⁷² EHRM 3 mei 2001, 31827/96, BNB 2002/26 (JB vs. Zwitserland).

¹⁷³ EHRM 5 april 2012, 11663/04, AB 2012/323 (Chambaz).

¹⁷⁴ EHRM 11 juli 2006, 58410/00, NJ 2007/226 (Jalloh).

¹⁷⁵ Zie hiervoor paragraaf 2.4.3 *Uitgeoefende dwang door autoriteiten*.

¹⁷⁶ HR 21 maart 2008, ECLI:NL:HR:2008:BA8179, BNB 2008/159 (KB-Lux zaak).

¹⁷⁷ Hof Amsterdam 25 februari 2014, ECLI:NL:GHAMS:2014:501, NTFR 2014/2160, r.o. 3.22.

of de gevorderde documenten zonder enige medewerking van de belastingplichtige kunnen worden verkregen. De Hoge Raad besliste in lijn met zijn voorgaande uitspraken door de kwalificatie van het verkregen materiaal af te laten hangen van de aard van het materiaal.¹⁷⁸

Op grond van het bovenstaande, en zeker gelet op de aard van de gevorderde materialen waarover het in de eerder genoemde EHRM uitspraken ging¹⁷⁹, ben ik van mening dat de Hoge Raad het criterium ten aanzien van wilsonafhankelijk materiaal te ruim interpreteert. Gelet op de jurisprudentie van het EHRM zou de Hoge Raad, naar mijn mening, het wilsonafhankelijke materiaal moeten beperken tot tastbare zaken die op zichzelf nog op geen enkele wijze als bewijs kunnen worden gezien. Hierbij kan worden gedacht aan bewijzen als bloed, urine en DNA, maar ook materiaal waarvan het bestaan vaststaat en dat bovendien kan worden verkregen zonder actieve medewerking van de betrokkene.

4.5 Welke oplossingen kunnen worden aangedragen voor de opgekomen knelpunten?

Nu de verschillen tussen de jurisprudentie van het EHRM en de Hoge Raad inzake het nemo tenetur-beginsel in kaart zijn gebracht, kan naar mijn mening enkel de conclusie volgen dat de jurisprudentie van de Hoge Raad niet in overeenstemming is met het EHRM. Voordat in de paragrafen hierna wordt ingegaan op mogelijke oplossingen, zal allereerst een analyse worden gemaakt van de onderdelen waarop de Hoge Raad afwijkt van het EHRM.

In de visie van het EHRM kan vanaf het moment dat sprake is van een *criminal charge* de belastingplichtige niet worden gedwongen verklaringen af te leggen, die kunnen bijdragen aan zijn eigen veroordeling. Echter, ook indien hiervan nog geen sprake is, maar de belastingplichtige niet kan uitsluiten dat de door hem verstrekte informatie in de administratieve procedure in een strafrechtelijke procedure wordt gebruikt, hoeft de belastingplichtige niet mee te werken. Wanneer dit toch gebeurt, kan men zich beroepen op het nemo tenetur-beginsel. Een uitzondering hierop is wanneer het gaat om wilsonafhankelijk materiaal.

Volgens de Hoge Raad kan de belastingplichtige die met een informatieverzoek wordt geconfronteerd in geen geval zijn medewerking daartoe weigeren. De Hoge Raad zoekt de oplossing meer in de bewijsuitsluitingsregel. De wijze waarop hier door de Hoge Raad invulling aan is gegeven, strookt echter niet met de jurisprudentie van het EHRM. Weliswaar komt in de arresten van de Hoge Raad naar voren dat het wilsonafhankelijke materiaal, dat is afgedwongen in de administratieve procedure, niet voor bestraffingsdoeleinden mag worden gebruikt. Maar indien dit toch gebeurt, dient de rechter die gaat over de boeteoplegging of bestraffing te beslissen welke gevolgen moeten worden verbonden aan de schending van de door de voorzieningenrechter gestelde restrictie. Er bestaan geen 'harde' waarborgen voorafgaand aan een rechterlijk oordeel dat het in de administratieve procedure afgedwongen materiaal niet wordt gebruikt voor bestraffingsdoeleinden. Het belastingsysteem, in samenhang met de uitspraken de Hoge Raad, maken het mogelijk dat bewijs dat is afgedwongen in de administratieve procedure, wordt ingebracht als bewijs in een boete- of strafprocedure. Ik sluit mij aan bij hiervoor aangehaalde kritiek uit de literatuur dat de bewijsuitsluitingsregel door de Hoge Raad te beperkt is.

¹⁷⁸ HR 24 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:1141, r.o. 4.4.2.

¹⁷⁹ EHRM 25 februari 1993, 82/1991/334/407, *BNB* 1993/350 (Funke), EHRM 3 mei 2001, 31827/96, *BNB* 2002/26 (JB vs. Zwitserland), EHRM 5 april 2012, 11663/04, *AB* 2012/323 (Chambaz).

Een ander verschil kan worden gevonden in de kwalificatie van afgedwongen materiaal. Voor de vraag of het nemo tenetur-beginsel van toepassing is, acht de Hoge Raad het van doorslaggevend belang of de afgedwongen informatie wilsafhankelijk is. De Hoge Raad hanteert het uit Saunders voortvloeiende onderscheid tussen wilsafhankelijke en wilsonafhankelijke informatie en lijkt nauwelijks rekening te houden met de andere door het EHRM gewezen arresten.¹⁸⁰ Zoals hiervoor reeds betoogd is, lijkt mij - zeker wanneer het gaat om documenten die bestaan uit bankgegevens met fiscale relevantie - dat de Hoge Raad het wilsonafhankelijkheids-criterium te ruim uitlegt. De jurisprudentie van de Hoge Raad lijkt mij op dit punt niet in overeenstemming met die van het EHRM.

In de paragrafen hierna worden verschillende aanbevelingen gedaan om de gerezen knelpunten te elimineren, of althans te verminderen. Daarnaast zal, indien dat het geval is, ook de negatieve kant van de aanbevelingen worden belicht. Ik sluit me aan bij Van Eijdsen en Wattel die pleiten dat de wetgever middels wetgeving ervoor zorgt dat wilsafhankelijk materiaal niet gebruikt wordt in een bestraffingsprocedure.¹⁸¹ Zolang dit echter uitblijft, is het aan de rechter om in waarborgen te voorzien.

4.5.1 Herkwalificatie wilsonafhankelijk materiaal

Ten aanzien van de kwalificatie van het wilsonafhankelijke materiaal strookt de jurisprudentie van de Hoge Raad niet met de jurisprudentie van het EHRM. Om de arresten van de Hoge Raad op dit punt beter te laten aansluiten, dient de Hoge Raad naar mijn mening los te laten aan het arrest Saunders en rekening te houden met de andere jurisprudentie van het EHRM. De Hoge Raad lijkt in zijn uitspraken vast te houden aan het onderscheid zoals dit in Saunders naar voren is gekomen. Volgens de Hoge Raad dient materiaal, dat weliswaar buiten de belastingplichtige een bestaan heeft, maar waar de verzoekende instantie niet zonder de medewerking van de belastingplichtige de hand op kan leggen, als wilsonafhankelijk aangemerkt moeten worden. Hiermee lijkt de Hoge Raad mijns inziens weinig recht te doen aan de andere arresten die het EHRM heeft gewezen. Op dit punt zou men een voorbeeld kunnen nemen aan Belgische rechtspraak.¹⁸² Een bespreking hiervan volgt in het hoofdstuk hierna. Recentelijk heeft de Hoge Raad de kans gekregen om ten aanzien van de kwalificatie van het wilsonafhankelijke materiaal overeenstemming te zoeken met de jurisprudentie van het EHRM. De Hoge Raad oordeelde desalniettemin, onder verwijzing naar Saunders, dat de aard van het materiaal doorslaggevend is.¹⁸³ Mijns inziens had de Hoge Raad beter de door het Hof Amsterdam ingeslagen weg kunnen volgen.¹⁸⁴ Het Hof Amsterdam kwam tot de conclusie dat gevorderde bankgegevens waren aan te merken als wilsafhankelijk, omdat de autoriteiten bij de verkrijging van het materiaal druk hebben uitgeoefend en zonder medewerking van betrokkenen hierop niet de hand hadden kunnen leggen.

Ik pleit er dan ook voor dat de Hoge Raad in de toekomst alsnog tot een meer genuanceerde benadering van het wilsonafhankelijke materiaal overgaat. Net als Wattel meen ik dat de waarborgen van art. 6 EVRM van geen enkele waarden zijn, indien reeds bestaande documenten per definitie als wilsonafhankelijk

¹⁸⁰ Denk hierbij aan EHRM 25 februari 1993, 82/1991/334/407, *BNB* 1993/350, par. 44 (Funke), EHRM 3 mei 2001, 31827/96, *BNB* 2002/26, par. 69 (JB vs. Zwitserland), EHRM 11 juli 2006, 58410/00, *NJ* 2007/226 (Jalloh), EHRM 29 juni 2007, 15809/02, *NJ* 2008/25 (O'Halloran & Francis)

¹⁸¹ Noot Eijdsen bij HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640, *BNB* 2014/101, onderdeel 8 en Conclusie A-G Wattel bij HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640, *BNB* 2014/101, onderdeel 1.8.

¹⁸² Hof van beroep Antwerpen 24 februari 2009, *Fisc. Koer.*, 2009, 407, Hof van beroep Luik 2 maart 2006, *Fisc. Koer.*, 2006, 532, Hof van beroep Gent 15 juni 2010, *T.F.R.* 2010, afl. 390, 905.

¹⁸³ HR 24 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:1141, r.o. 4.4.2.

¹⁸⁴ Hof Amsterdam 25 februari 2014, ECLI:NL:GHAMS:2014:501, *NTFR* 2014/2160, r.o. 3.22.

worden aangemerkt.¹⁸⁵ In dat geval kunnen documenten vrijelijk worden afgedwongen. Bovendien lijkt mij, zoals Wattel terecht opmerkt, dat bescheiden bewijsrechtelijk meer doorslaggevend zijn dan mondelinge verklaringen. Het eerstgenoemde bewijsmateriaal kan namelijk niet worden genuanceerd, tegengesproken of ingetrokken.¹⁸⁶

4.5.2 Garantie dat (wilsafhankelijk) materialen niet in het strafrechtelijk circuit stroomt

De Hoge Raad laat het nemo tenetur-beginsel mijns inziens te beperkt terugkomen in zijn jurisprudentie. Hierdoor is het mogelijk dat in de fiscale procedure afgedwongen bewijs wordt ingebracht in de boete- of strafzaak. De meest voor de hand liggende manier om te voorkomen dat in de administratieve procedure afgedwongen materiaal in een boete- of strafzaak wordt ingebracht, is de belastingplichtige in de fiscale procedure een zwijgrecht te verlenen vanaf het moment dat sprake is van een *criminal charge*.¹⁸⁷ Hierbij dient overigens te worden opgemerkt dat zuiver wilsonafhankelijk materiaal, waarvan sprake is als aan twee nadere eisen is voldaan, wel kan worden gevorderd indien er sprake is van een *criminal charge*.¹⁸⁸

Hierdoor wordt voorkomen dat een belastingplichtige, tegen wie tevens een bestraffingsprocedure loopt, wordt geconfronteerd met bewijsmateriaal, welke door hem in de administratieve belastingprocedure zijn verstrekt. Vanaf het moment dat een belastingplichtige *charged* is, is de belastingplichtige niet langer verplicht gegevens te verstrekken of verklaringen te doen. Hierdoor zal de ‘verdachte’ belastingplichtige worden versterkt in zijn rechtspositie. In deze situatie zal hij als verdachte worden aangemerkt waardoor hem de waarborgen van art. 6 EVRM worden geboden. Ten aanzien van het materiaal dat reeds voorafgaand aan de *criminal charge* is verstrekt en mogelijk in een (latere) strafrechtelijke procedure als bewijs kan dienen, zal de garantie moeten worden verbonden dat dit enkel en alleen kan worden gebruikt ten aanzien van de vaststelling van de belastingheffing.

Een nadeel van het toestaan van een zwijgrecht in de fiscale procedure vanaf het moment dat sprake is van een *criminal charge*, is dat het afbreuk doet aan de uitvoerbaarheid van een deugdelijke belastingheffing. Wanneer er geen verplichting meer bestaat verklaringen, dan wel andere wilsafhankelijke materialen te verstrekken vanaf het moment dat sprake is van een *criminal charge*, zal dit een effectieve belastingheffing frustreren. De inspecteur zal namelijk in dergelijke situaties nog niet altijd beschikken over de benodigde gegevens om de belastingheffing vast te stellen. Een ander nadelig effect is de gunstigere behandeling van de ‘verdachte’ belastingplichtige. Deze belastingplichtige zal zich in de geschetste situatie namelijk in een betere rechtspositie verkeren dan de ‘onschuldige’ belastingplichtige. De laatstgenoemde belastingplichtige zal moeten meewerken aan een informatieverzoek in het kader van de belastingheffing, terwijl de ‘verdachte’ belastingplichtige zich kan beroepen op een zwijgrecht vanaf het moment dat tegen hem een *criminal charge* loopt. Het heeft niet mijn voorkeur om de belastingplichtige in de fiscale procedure een zwijgrecht te verlenen vanaf het moment dat sprake is van een *criminal charge*. Hoewel de hierboven voorgestelde toepassing van het

¹⁸⁵ Conclusie Wattel bij HR 19 december 2014, ECLI:NL:PHR:2014:2347.

¹⁸⁶ Conclusie Wattel bij HR 19 december 2014, ECLI:NL:PHR:2014:2347, onderdeel 6.6.

¹⁸⁷ Hiervoor pleitte De Bont in: G.J.M.E. de Bont, ‘Het nemo tenetur-beginsel in een (internationale) rechtsorde’, in: de vriendenbundel van Henk van Arendonck, *‘k Moet eerlijk zeggen*, Sdu Uitgevers, Den Haag 2013, p. 34 e.v..

¹⁸⁸ P. de Haas en A.B. Vissers, ‘Nemo-teneturbeginsel; verklaar je nader!’, *TFB* 2014/1 en Conclusie A-G Wattel bij HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640, *BNB* 2014/101.

nemo tenetur-beginsel meer recht doet aan de rechtspositie van de belastingplichtige, denk ik, dat de Hoge Raad er beter aan doet het beginsel terug te laten komen in de vorm van een bewijsuitsluitingsregel.

De Hoge Raad laat het nemo tenetur-beginsel op dit moment terugkomen als een garantie waarbij wilsafhankelijk materiaal niet in het strafrechtelijk circuit stroomt. Hoewel het EHRM toestaat dat ook de rechter kan voorzien in procedurele waarborgen indien er gerichte wetgeving ontbreekt, lijkt mij de wijze waarop hier door de Hoge Raad invulling aan is gegeven echter onvoldoende gelet op de jurisprudentie van het EHRM. De Hoge Raad erkent impliciet het falen van deze restrictie, door aan te geven dat in het geval het materiaal toch in het strafvorderlijk circuit stroomt, de rechter die over de beboeting of de strafvervolgung beslist, dient te oordelen over de gevolgen. Recent nog heeft de belastingkamer van de Hoge Raad, in een procedure die ging over een informatiebeschikking, zich hierover uitgesproken.¹⁸⁹ Hierin kwam de rechter tot de conclusie dat de belastingrechter die gaat over de rechtsgeldigheid van een informatiebeschikking niet tevens hoeft te voorzien in de waarborg dat het te verstrekken wilsafhankelijke materiaal uitsluitend mag worden gebruikt voor de belastingheffing. Net als in de civiel procedure, volgt uit dit arrest dat het aan de rechter is, die oordeelt over de beboeting of de strafvervolgung, om te bepalen in hoeverre het gaat om wilsafhankelijk materiaal en welke gevolgen moeten worden verbonden aan schending van art. 6 EVRM.

Uit Marttinen kan worden opgemaakt dat de functie van de restrictie is dat zij *authoritatively excludes the later admission in evidence*.¹⁹⁰ De Hoge Raad laat de restrictie weliswaar terugkomen als procedurele waarborg dat afgedwongen wilsafhankelijk materiaal niet mag worden gebruikt voor bestraffingsdoeleinden, maar als dat toch gebeurt, dient de rechter die gaat over de boete- of strafoplegging hier gevolgen aan te verbinden. Er is aldus geen sprake van een 'harde' garantie. De Hoge Raad erkent als het ware dat het systeem niet 'waterdicht' is. Daarnaast volgt uit een ander arrest van het EHRM dat enkel het opnemen van bewijs in een strafdossier al voorkomen dient te worden.¹⁹¹ Mijn voorkeur zou in dit geval dan ook uitgaan naar een 'harde' garantie, geformuleerd door de rechter die gaat over rechtsgeldigheid van het informatieverzoek of de voorzieningenrechter bij een dwangsomprocedure. Daarbij maakt het niet uit of er sprake is van een *criminal charge*. De beslissing of het bewijs al dan niet moet worden uitgesloten, dient niet te worden genomen door de rechter die gaat over de boeteoplegging of bestraffing. Op deze manier wordt voorkomen dat het gevorderde wilsafhankelijke materiaal uit de fiscale procedure wordt toegevoegd aan het strafdossier en daarmee wordt gebruikt voor bestraffingsdoeleinden. Het enkele feit dat bewijs is opgenomen in een strafdossier is in strijd met de jurisprudentie van het EHRM. De restrictie zoals deze voortvloeit uit de jurisprudentie van het EHRM dient er voor te zorgen dat het afgedwongen wilsafhankelijk materiaal geen invloed heeft op de strafrechtelijke procedure. Op deze manier wordt meer aansluiting gevonden bij de jurisprudentie van het EHRM.

4.6 Tussenconclusie

In dit hoofdstuk is de jurisprudentie van de Hoge Raad getoetst aan die van het EHRM. Ten aanzien van de onderdelen waarop ze van elkaar afwijken, is dieper ingegaan. Voorts is uit deze analyse gebleken dat de wijze waarop het nemo tenetur-beginsel door de Hoge Raad wordt toegepast in de fiscale

¹⁸⁹ HR 8 augustus 2014, ECLI:NL:HR:2014:2144, BNB 2014/206.

¹⁹⁰ EHRM 21 april 2009, 19235/03, NJ 2009/557, par. 72 (Marttinen).

¹⁹¹ EHRM 4 oktober 2005, 6563/03 (Shannon).

procedure niet in overeenstemming is met de jurisprudentie van het EHRM. Anders dan het EHRM kan de belastingplichtige die met een informatieverzoek wordt geconfronteerd in geen geval zijn medewerking daartoe weigeren. De Hoge Raad laat het nemo tenetur-beginsel meer terugkomen als een bewijsuitsluitingsregel ten aanzien van het in de administratieve procedure afgedwongen materiaal.

Hoewel de Hoge Raad heeft beslist dat het wilsafhankelijke materiaal dat is afgedwongen in de administratieve procedure, niet voor bestraffingsdoeleinden mag worden gebruikt, is de wijze waarop de Hoge Raad invulling geeft aan deze bewijsuitsluitingsregel mijns inziens te beperkt. Het voorkomt namelijk niet dat in de fiscale procedure afgedwongen materialen worden ingebracht in de boete- of strafzaak. Ten eerste erkent de Hoge Raad zelf het falen van het systeem. Hij geeft namelijk aan dat in de situatie waarin dergelijk materiaal toch in het strafvorderlijk circuit stroomt, de rechter die gaat over de beboeting of strafvervolgung moet beslissen of er tot bewijsuitsluiting dient te worden overgegaan. Daarnaast is deze bewijsuitsluitingsregel alleen van toepassing op afgedwongen wilsafhankelijke materialen. Dit op zichzelf gezien is niet vreemd, maar de kwalificatie die de Hoge Raad geeft aan de term wilsonafhankelijk is te ruim. De Hoge Raad houdt vast aan het in Saunders gemaakte onderscheid, waardoor documenten, gezien de aard van het materiaal, altijd onafhankelijk van de wil bestaan. Uit de jurisprudentie van het EHRM is echter gebleken dat pas sprake is van wilsonafhankelijk materiaal als aan twee nadere eisen is voldaan.¹⁹² Omdat de Hoge Raad geen rekening lijkt te houden met deze eerder genoemde eisen, voldoet de bewijsuitsluitingsregel niet in het licht van de jurisprudentie van het EHRM.

Deze tekortkoming in de vormgegeven bewijsuitsluitingsregel kan mijns inziens worden voorkomen. Allereerst zou de Hoge Raad een 'harde' garantie moeten verlenen dat in de administratieve procedure afgedwongen wilsafhankelijk materialen geen enkele rol kunnen spelen in een strafvorderlijk onderzoek. Daarnaast pleit ik ervoor dat de Hoge Raad materiaal pas als wilsonafhankelijk kwalificeert indien het materiaal reeds bestaat op het moment van vorderen, en daarnaast de vorderende autoriteit zonder actieve medewerking de stukken heeft kunnen bemachtigen.

¹⁹² Zie hiervoor paragraaf 4.4 Wilsonafhankelijk-criterium.

Hoofdstuk 5 Rechtsvergelijking België

5.1 Inleiding

Princieel gezien geniet de ingevulde aangifte het vermoeden juist te zijn.¹⁹³ Desalniettemin is dit niet altijd het geval en daarom beschikt de Belgische belastingadministratie (hierna: de Administratie) over verschillende controlebevoegdheden. Op basis van art. 315 WIB is iedere belastingplichtige die daartoe wordt verzocht, verplicht boeken en bescheiden te verstrekken die van belang kunnen zijn bij de vaststelling van het belastbare bedrag. Daarnaast kan iedere belastingplichtige, op grond van art. 316 WIB, in het kader van de belastingheffing worden verplicht inlichtingen te verstrekken. Indien de belastingplichtige niet meewerkt aan een van deze verplichtingen, kan hij van ambtswege worden belast¹⁹⁴ en kunnen er administratieve en of strafsancties worden opgelegd.¹⁹⁵ Echter, net als in Nederland, kunnen er zich in België situaties voordoen dat samenloop plaatsvindt tussen een fiscaal en strafrechtelijke onderzoek. De vraag is dan in hoeverre, gelet op het zwijgrecht van art. 6 EVRM, een belastingplichtige ingevolge art. 315 en 316 WIB kan worden verplicht medewerking te verlenen. Dit hoofdstuk dient er toe om het Belgische recht ten aanzien van deze problematiek in kaart te brengen. Ook de Belgische rechters worstelen met het vinden van een evenwicht tussen de wettelijke verplichtingen om gegevens dan wel inlichtingen te verstrekken en het uit art. 6 EVRM voortvloeiende verbod tegen zelfincriminatie. In dit rechtsvergelijkend onderzoek wordt nagegaan of de Belgische rechter dezelfde problemen ervaart bij de wisselwerking tussen de administratieve- en strafprocedure in vergelijking tot Nederland. De opbouw van dit hoofdstuk is als volgt. Allereerst zal in § 5.2 worden ingegaan op het rechtssysteem in België ten aanzien van de controle- en opsporingsbevoegdheden. Vervolgens wordt in § 5.3 een analyse gemaakt van de Belgische jurisprudentie op dit punt. Daarna worden in § 5.4 de verschillen ten opzichte van het Nederlandse beleid weergegeven. In § 5.5 worden de bevindingen van de rechtsvergelijking geanalyseerd. Indien de resultaten van de rechtsvergelijking daartoe aanzetten, zullen er oplossingen worden aangedragen die kunnen bijdragen aan het Nederlandse wettelijke systeem en/of de jurisprudentie van de Hoge Raad. Ten slotte zal dit hoofdstuk in § 5.6 worden afgesloten met een tussenconclusie.

5.2 Het Belgische controle- en opsporingsonderzoek

Voordat een analyse van de Belgische rechtspraak ten aanzien van het zwijgrecht en een rechtsvergelijking met Nederland kan worden gemaakt, dienen de Belgische controle- en onderzoeksprocedure nader te worden toegelicht. Anders dan in Nederland zijn in België de controle- en opsporingsbevoegdheden niet bij een en dezelfde persoon neergelegd. Derhalve verschilt de juridische context van deze bevoegdheden wezenlijk van de wijze waarop deze in Nederland is vormgegeven. De Nederlandse belastingambtenaren, mits beëdigd tot buitengewoon opsporingsambtenaar of FIOD-

¹⁹³ Cass., 12 december 1974 *Pas.*, 1975, I, 403.

¹⁹⁴ De administratie berekent de belasting op basis van de elementen die worden vermoed of bekend zijn. Als volgens de belastingplichtige meent dat bepaalde elementen niet correct zijn, is het aan hem om dat te bewijzen.

¹⁹⁵ Artikel 445 WIB 92 en Artikel 449 WIB 92.

ambtenaar¹⁹⁶, beschikken over zowel opsporings- als controlebevoegdheden. De belastingambtenaren van de Belgische belastingautoriteit spelen daarentegen slechts een marginale rol in een strafrechtelijk onderzoek, doordat het niet over zulke opsporingsbevoegdheden beschikt. Bovendien beschikt de, ter bestrijding van grote fraudezaken, in het leven geroepen BBI niet over opsporingsbevoegdheden. Het speelt dan ook nauwelijks een rol bij een bestraffingsprocedure.¹⁹⁷ Dit lijkt op het eerste gezicht niet erg efficiënt aangezien de BBI¹⁹⁸ over een vergaande ervaring en kennis beschikt ten aanzien van complexe frauduleuze handelingen. De strikte scheiding tussen controle en opsporing betekent dat de ambtenaren van de BBI niet mogen deelnemen aan bijvoorbeeld huiszoeken of verhoren.¹⁹⁹ De bevoegdhedenomschrijving van zowel de 'normale' belastingambtenaren als die van de BBI zijn wettelijk verankerd in de Wet van 4 augustus 1986. Het doel hiervan is om de samenwerking tussen de vervolgende instanties en de Administratie te beperken.²⁰⁰ Toch is het niet helemaal uitgesloten dat belastingambtenaren zich mengen in het strafvorderlijk onderzoek. De wet staat namelijk toe dat belastingambtenaren in een strafprocedure als getuige kunnen optreden. Daarnaast kan de fiscale ambtenaar zich in een strafprocedure mengen, doordat hij het parket en/of de onderzoeksrechter spontaan of op verzoek inlichtingen verschaft en hen het fiscaal dossier overlegt. De mogelijkheid van het verschaffen van mededelingen of inlichtingen hangt samen met het feit dat er geen beroepsgeheim geldt voor fiscale ambtenaren jegens de parketten.²⁰¹

Op het eerste oog duidt een scheiding van bevoegdheden tot een meer overzichtelijke situatie wanneer er een sfeerovergang plaatsvindt tussen een fiscaal- en strafrechtelijk onderzoek. Aan de ene kant beoogt het fiscaal administratieve onderzoek alle, voor de belastingheffing relevante, gegevens te verzamelen. Het fiscaal strafrechtelijk onderzoek daarentegen is juist gericht op de opsporing en vaststelling van fiscale delicten. Ondanks het feit dat de fiscale controleprocedure en de strafrechtelijke procedure van elkaar gescheiden zijn, vindt er in de praktijk veelvuldig gegevensverkeer tussen beide procedures plaats. Op de hierboven beschreven manieren kunnen de in een fiscale controleprocedure opgeleverde materialen in het strafvorderlijk onderzoek terecht komen.

5.3 Analyse Belgische jurisprudentie

Net als in de Nederlandse jurisprudentie geldt in het Belgische systeem het uitgangspunt dat er een onderscheid dient te worden gemaakt tussen de fiscale controle procedure en de strafrechtelijke procedure. Art. 6 EVRM is niet toepasselijk in louter fiscale aangelegenheden, omdat het zich niet uitstrekt tot betwistingen over rechten en verplichtingen van burgerlijke aard en tot het bepalen van de gegrondheid van een tegen een persoon ingestelde strafvervolging, zo blijkt al uit arresten in de jaren zeventig.²⁰² Binnen de Belgische rechtspraak heerst allermintst zekerheid over de wijze waarop het zwijgrecht van toepassing is in fiscale strafzaken. Deze verwarring bestaat onder meer uit de vraag of de bestuurlijke boete een strafrechtelijk karakter bezit en daarmee de weg vrij maakt voor de rechten die voortvloeien uit art. 6 EVRM. De lagere rechtspraak in jaren tachtig kwam veelal tot de conclusie dat de

¹⁹⁶ Artikel 141 Wetboek van strafvordering.

¹⁹⁷ Bijzondere belastinginspectie.

¹⁹⁸ De Belgische tegenhanger van de Nederlandse Fiscale Inlichtingen- en Opsporingsdienst (FIOD).

¹⁹⁹ W.E.C.A. Valkenburg, 'Sfeerovergang in België, een sfeervolle aangelegenheid?', *WFR* 1997/169.

²⁰⁰ Wet van 4 augustus 1986, Belgisch Staatsblad (BS) 20 augustus 1986.

²⁰¹ Cass., 29 maart 1994, *F.J.F.*, nr. 94/200.

²⁰² Cass., 29 oktober 1971, *Bull. Bel.*, nr. 503, p. 97; Cass., 8 september 1972, *Arr. Cass.*, 1973, 28; Cass., 8 april 1976, *A.F.T.*, 1976, 255; Cass., 28 juni 1979, *J.D.F.*, 1980, 309.

administratieve fiscale boeten kwalificeerden als een strafvervolgning in de zin van art. 6 EVRM.²⁰³ Enige jaren later oordeelde het Hof van Cassatie daarentegen dat administratieve geldboeten, die neerkomen op een verhoging van de verschuldigde belasting, niet zijn aan te merken als een daad van strafvervolgning.²⁰⁴ Het Hof overwoog dat de wetgever de bestuurlijke boeten uitdrukkelijk niet wilde aanmerken als strafvervolgning. De betrokken belastingplichtige kon zich derhalve niet beroepen op een zwijgrecht. Deze zienswijze is overigens later bevestigd.²⁰⁵ Echter, nadat het toenmalige Arbitragehof²⁰⁶ dit betwistte en overwoog dat administratieve boeten wel degelijk konden worden beschouwd als sanctie met een repressief en strafrechtelijk karakter²⁰⁷, stelde het Hof van Cassatie zijn visie bij en bevestigde de mogelijkheid dat een fiscale administratieve sanctie een strafrechtelijk karakter kan hebben.²⁰⁸ De lagere rechtspraak volgt sindsdien deze lijn en erkent dat de administratieve boeten zijn te beschouwen als een daad van strafvervolgning.²⁰⁹ Mocht er nog enige twijfel bestaan over de vraag of de administratieve boeten in hoofdzaak een repressief karakter hebben en daarmee als daad van strafvervolgning in de zin van art. 6 EVRM kunnen worden aangemerkt, dan is daar met de uitspraak van het Grondwettelijk Hof in 2008 een eind aan gekomen.²¹⁰ Op dit punt is de Belgische rechtspraak eenduidig en in lijn met de wijze waarop Nederland de administratieve boete kwalificeert.²¹¹ Indien er een administratieve boete is opgelegd aan een belastingplichtige, is er sprake van een *criminal charge* waardoor hem een beroep op art. 6 EVRM toekomt.

Het zwijgrecht kan pas worden ingeroepen indien een procedure leidt, of kan leiden, tot een sanctie uit hoofde van een strafrechtelijke beschuldiging in de zin van art. 6 EVRM.²¹² Onderwerp van discussie in de Belgische rechtspraak, is vanaf welk moment men zich op het zwijgrecht kan beroepen. Hoewel het EHRM met het Chambaz-arrest duidelijk heeft gemaakt dat het zwijgrecht kan worden ingeroepen, zodra de kans bestaat dat een belastingplichtige een sanctie met een strafrechtelijk karakter in de zin van art. 6 EVRM wordt opgelegd²¹³, is de rechtspraak hierover verdeeld. In recente rechtspraak lijkt het zwijgrecht op drie verschillende manieren te worden toegepast. Hieronder volgt een bespreking van de arresten waarin deze interpretaties ten aanzien van de toepassing van het zwijgrecht naar voren komen.

²⁰³ Hof van beroep Luik 10 september 1986, *F.J.F.*, nr. 86/188, blz. 289. Het hof concludeert dat een administratieve boete een straf is. Rechter maakt een systematische schets van de bestanddelen als genoemd in Öztürk-arrest. Het Hof legt vooral nadruk op het feit dat de administratieve sanctie niet is te zien als een schadeloosstelling maar als een straf. De rechtbank acht zich dan ook bevoegd om met volle rechtsmacht te toetsen daar het verdrag rechtstreekse werking heeft. Op grond van een soortgelijke redenering komt Rechtbank Leuven 31 oktober 1988, *F.J.F.*, nr. 88/86, blz. 151 tot dezelfde conclusie.

²⁰⁴ Cass., 27 september 1991, *R.W.* 1991-92, 708, *F.J.F.* No. 92/40. Voor een meer recente bevestiging van deze lijn hof van beroep Antwerpen 3 oktober 1995, *R.W.* 1995-96, nr. 26, blz. 882.

²⁰⁵ Hof van beroep Antwerpen 3 oktober 1995, *R.W.* 1995-96, nr. 26, blz. 882.

²⁰⁶ Op 7 mei 2007 werd de naam gewijzigd in Grondwettelijk Hof.

²⁰⁷ GwH 24 februari 1999, nr. 22/99, *R.W.* 1998-1999, 1346, 89.

²⁰⁸ Cass. 5 februari 1999, *R.W.* 1998-1999, 1352.

²⁰⁹ Luik (9e k.) 16 juni 2010, *J.D.F.* 2011, afl. 1-2, 7, maar ook hof van beroep Luik 3 december 2008, *R.G.C.F.*, 2009/3, 250 en hof van beroep Luik 31 maart 2010, *Fisc. Koer.*, 2010/455.

²¹⁰ GwH 18 juni 2008, *T.F.R.* 2009, 349, B.8.1.

²¹¹ In dit verband kan worden gewezen op HR 19 juni 1985, ECLI:NL:HR:1986:AC8934, *BNB* 1986/29, r.o. 4.2. en HR 24 januari 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC4216, *BNB* 1990/287, r.o. 4.1.

²¹² Cass., 31 mei 2002, *J.L.M.B.*, 2003/21, 927.

²¹³ EHRM 5 april 2012, 11663/04, *AB* 2012/323 (Chambaz).

5.3.1 Extensieve uitleg van het zwijgrecht

Uit verschillende uitspraken kan worden afgeleid dat de belastingplichtige zich kan beroepen op het zwijgrecht zodra een fiscale procedure kan uitmonden in een strafrechtelijke vervolging. Deze ruime interpretatie ten aanzien van het zwijgrecht is onder andere naar voren gekomen in de uitspraak van de rechtbank Luik van 23 maart 2006.²¹⁴ In casu ging het om een belastingplichtige die werd geconfronteerd met een uitbreiding van de onderzoekstermijn wegens aanwijzingen van fraude.²¹⁵ De Administratie kon volgens de rechtbank vanaf dit moment - doordat sprake is van een *criminal charge* - de belastingplichtige niet meer sanctioneren door het vestigen van een ambtshalve aanslag of administratieve boete. In lijn met deze uitspraak oordeelde het hof van beroep van Luik in een tweetal uitspraken.²¹⁶ In deze uitspraken is bevestigd dat het zwijgrecht van toepassing is, indien niet kan worden uitgesloten dat in een fiscale procedure een strafsanctie wordt opgelegd. De weigering van een belastingplichtige om mee te werken, kan vervolgens niet leiden tot de vestiging van een aanslag van ambtswege en de oplegging van een administratieve boete. Dit is bevestigd door de rechtbank van Luik. De rechtbank oordeelde dat het recht om niet bij te dragen aan zelfincriminatie inhoudt dat de Administratie zelf hun argumentatie vaststellen, zonder daarbij gebruik te maken van onder dwang verkregen bewijzen van de verdachte.²¹⁷ Uit het feit dat een belastingplichtige een kennisgeving van aanwijzingen inzake belastingontduiking ontvangt van de Administratie, kan hij afleiden dat een verdenking van fiscale fraude jegens hem is gerezen. Vanaf dat moment kan een belastingplichtige zich beroepen op art. 6 EVRM.

De hierboven beschreven arresten hebben betrekking op een deel van de rechtsleer ten aanzien van het zwijgrecht. Volgens deze leer mag het zwijgrecht al worden ingeroepen vanaf het moment waarop een belastingplichtige enkel het vermoeden heeft dat hij strafrechtelijk zal worden vervolgd op een later moment. Vanderkerken was het niet eens met deze uitspraak. Volgens haar heeft de rechtbank over het hoofd gezien, dat de belastingprocedure en de strafrechtelijke bescherming die door het zwijgrecht wordt geboden, onafhankelijk van elkaar moeten worden gezien.²¹⁸ Het zwijgrecht kan namelijk niet het gevolg hebben dat de belastingplichtige geen belasting meer zou hoeven betalen. De belastingplichtige die zich op een zwijgrecht beroept komt weliswaar bescherming toe ten aanzien van de strafrechtelijke procedure, maar het belet niet dat de Administratie materiaal vergaart om de belastbare grondslag te bepalen. Volgens Vanderkerken heeft de rechtbank Luik in dit arrest het zwijgrecht te ruim geformuleerd.

5.3.2 Restrictieve uitleg van het zwijgrecht

Uit de rechtspraak volgt naast de extensieve uitleg ook een andere wijze van interpretatie ten aanzien van het zwijgrecht. Volgens deze leer mag het zwijgrecht slechts worden ingeroepen wanneer de Administratie de intentie heeft om een strafklacht neer te leggen. Deze restrictieve interpretatie van het zwijgrecht kwam uitdrukkelijk naar voren in twee uitspraken van de rechtbank Bergen.²¹⁹ De rechters oordeelden dat een belastingplichtige zich slechts op een zwijgrecht kon beroepen wanneer duidelijk is dat de belastingadministratie informatie verzamelt, met als doel om een strafrechtelijk onderzoek te

²¹⁴ Rb. Luik 23 maart 2006, *T.F.R.*, 2008, 817.

²¹⁵ Artikel 333 WIB.

²¹⁶ Hof van beroep Luik 3 december 2008, *R.G.C.F.*, 2009/3, 250 en hof van beroep Luik 31 maart 2010, *Fisc. Koer.*, 2010/455.

²¹⁷ Rb. Luik 18 juni 2012, *Fisc.Koer.* 2013, afl. 11, 503.

²¹⁸ C. Vanderkerken, "Strekt het zwijgrecht zich altijd uit tot een recht op weigering van voorlegging van stukken uit de boekhouding?", noot onder Rb. Luik, 23 maart 2006, in *T.F.R.* 2008, 347, p. 817-822.

²¹⁹ Rb. Bergen 8 en 15 januari 2008, *Fiscoloog* 2008, afl. 1128, 4.

starten of onderbouwen. In dit licht dient ook te worden gewezen op een uitspraak van de rechtbank Hasselt.²²⁰ In deze uitspraak kwam de Hasseltse rechter tot de beslissing dat het zwijgrecht niet van toepassing is ten aanzien van de verstrekking van wilsonafhankelijk materiaal. In deze zaak was de onderzoekstermijn met toepassing van art. 333, lid 3 WIB ten nadele van de belastingplichtige uitgebreid, wegens het bestaan van het vermoeden van fraude. Toch kon de belastingplichtige in het kader van het belastingonderzoek pas een beroep doen op het zwijgrecht, indien blijkt dat de verzoekende instantie inlichtingen verzamelt met het oog op het strafrechtelijk onderzoek. De rechtbank merkt tevens op dat de belastingplichtige niet aan zijn meewerkplicht kan ontkomen door zich te beroepen op het zwijgrecht. Zelfs niet indien deze documenten het bestaan van strafbare feiten kunnen opleveren.

5.3.3 Alternatieve uitleg van het zwijgrecht

Een andere zienswijze etaleerde het hof van beroep Antwerpen.²²¹ De belastingplichtige kan zich pas beroepen op het zwijgrecht als redelijkerwijs valt te verwachten dat hij voorwerp is in een strafrechtelijk onderzoek. In casu was er een strafrechtelijke onderzoek geopend tegen twee directeurs van een familiebedrijf. Gedurende het onderzoek kwamen sterke vermoedens van fraude aan het licht, op basis waarvan de BBI een fiscaal onderzoek startte. Nadat beide directeurs in het kader van het fiscaal onderzoek werden verzocht verschillende bescheiden omtrent de boekhouding van het bedrijf te overleggen, beriepen zij zich op hun zwijgrecht. Hoewel het hof van beroep erkende dat sprake was van een materiële inverenkingstelling, doordat de directeurs voorwerp uitmaakten van een strafonderzoek naar fiscale fraude, konden zij het bestaan van de strafprocedure echter niet inroepen om medewerking te weigeren aan het fiscaal onderzoek van de BBI. Zolang de vragen enkel betrekking hadden op de belastingheffing, waren zij verplicht hieraan mee te werken. Zelfs als dat zou leiden tot een strafbaar feit. Het hof van beroep staat niet toe dat op algemene wijze wordt toegestaan dat belastingplichtigen, met een beroep op het zwijgrecht ex. art. 6 EVRM, kunnen weigeren om de boekhouding en hiermee verband houdende documenten te overleggen. In onderhavig geval bestaat er zekerheid over het bestaan van de betrokken gegevens en documenten. De betreffende stukken, waren aan te merken als gegevens die door de wetgeving zijn voorgeschreven en die onafhankelijk van de wil van de belastingplichtige bestaan. Dergelijke documenten kan een belastingplichtige, volgens het hof van beroep, niet weigeren te verstrekken. Om die reden is de fiscus terecht overgegaan tot het vestigen van ambtshalve aanslagen. Ten aanzien van de vraag of een belastingplichtige zich kon beroepen op art. 6 EVRM voor de verstrekking van wilsonafhankelijk materiaal, werd door zowel het hof van beroep in Gent²²² als het hof van beroep van Antwerpen²²³ in lijn met het hiervoor besproken arrest geoordeeld.

5.4 Rechtsvergelijking

In het voorgaande is voor zowel Nederland als België een analyse gemaakt van de wijze waarop er in de nationale rechtspraak wordt omgegaan met de verhouding tussen enerzijds het nemo tenetur-beginsel en anderzijds de wettelijke informatieverplichtingen. In deze paragraaf wordt de rechtspraak van beide landen met elkaar vergeleken. De doelstelling van deze rechtsvergelijking is, indien de resultaten daartoe nopen, om oplossingen aan te dragen voor de herziening van het Nederlandse wettelijke systeem

²²⁰ Rb. Hasselt 1 april 2010, *T.F.R.* 2010, afl. 386, 704.

²²¹ Hof van beroep Antwerpen 24 februari 2009, *Fisc. Koer.* 2009, 407.

²²² Hof van beroep Gent 15 juni 2010, *T.F.R.* 2010, afl. 390, 905.

²²³ Hof van beroep Antwerpen 20 maart 2012, *F.J.F.* 2013, No.2013/2, blz. 10.

en/of de jurisprudentie van de Hoge Raad. Uit de analyse van de rechtspraak van beide landen valt op dat deze op twee elementen van elkaar verschillen. Ten eerste kunnen het moment en het belang van het intreden van een *criminal charge* worden genoemd. Ten tweede zijn er ook verschillen te herkennen in de behandeling van het wilsonafhankelijke materiaal.

5.4.1 Criminal charge

5.4.1a Rechtsvergelijking

De *criminal charge* vangt aan indien er een verzuim- of vergrijpboete is opgelegd. Een bestuurlijke boete is echter niet het eerst mogelijke moment van een *criminal charge*. Het aanvangsmoment kan eerder plaatsvinden, zoals we in het arrest van de Hoge Raad hebben kunnen zien. Hierin besliste de rechter dat al sprake is van een *criminal charge*, indien de inspecteur jegens de belastingplichtige een handeling verricht, waaraan de belastingplichtige in redelijkheid de verwachting heeft kunnen ontleen dat de inspecteur een boete zal opleggen.²²⁴ Voor de vraag of de belastingplichtige dient mee te werken aan een informatieverzoek acht de Hoge Raad het overigens niet van belang of sprake is van een *criminal charge*. De Hoge Raad oordeelde dat de belastingplichtige te allen tijde verplicht is medewerking te verlenen.²²⁵

Ten aanzien van het aanvangsmoment van de *criminal charge* is de Belgische rechtspraak eenduidig en tevens in lijn met de wijze waarop Nederland de administratieve boete kwalificeert.²²⁶ Indien er een administratieve boete is opgelegd aan een belastingplichtige, is er sprake van een *criminal charge* waardoor hem een beroep op artikel 6 EVRM toekomt. Het aanvangsmoment zal echter in veel gevallen hiervoor liggen. Ten aanzien van de toepassing van het zwijgrecht heerst echter onzekerheid in de Belgische rechtspraak. Ruime toepassing van het zwijgrecht is naar voren gekomen in uitspraken van de rechtbank en het hof van beroep te Luik. Hierin is overwogen dat een belastingplichtige - tegen wie de onderzoekstermijn is uitgebreid wegens het vermoeden van fraude - zich kan beroepen op het zwijgrecht.²²⁷ De rechtbank van Bergen daarentegen hield er een meer restrictieve benadering op na en paste het zwijgrecht enger toe. De rechtbank overwoog dat de belastingplichtige zich slechts op een zwijgrecht kan beroepen tijdens de administratieve procedure indien duidelijk is dat de inspecteur de gegevens aan het inzamelen is met het oog op het neerleggen van een strafklacht.²²⁸ Ten slotte zijn er uitspraken waaruit volgt dat de belastingplichtige zich pas kan beroepen op het zwijgrecht, indien zij redelijkerwijs kunnen verwachten dat zij het voorwerp zullen uitmaken van een strafvervolgning. Desondanks zijn deze belastingplichtigen nog wel verplicht om medewerking te verlenen aan het informatieverzoek voor zover het gaat om vragen die louter betrekking hebben op de belastingheffing. Dit geldt zelfs indien dit tot gevolg zou hebben dat hierdoor een misdrijf aan het licht komt.²²⁹ Blijkend uit

²²⁴ HR 23 juni 1993, ECLI:NL:HR:1993:BH8519, *BNB* 1993/271, r.o. 3.7.

²²⁵ HR 11 december 1991, ECLI:NL:HR:1991:AW5744, *BNB* 1992/243.

²²⁶ Nederland: HR 19 juni 1985, nr. 22 076, *BNB* 1986/29, r.o. 4.2. en HR 24 januari 1990, nr. 26 135, *BNB* 1990/287, r.o. 4.1.

²²⁷ Zie hiervoor onder meer Rb. Luik 23 maart 2006, *T.F.R.*, 2008, 817, hof van beroep Luik 3 december 2008, *R.G.C.F.*, 2009/3, 250 en hof van beroep Luik 31 maart 2010, *Fisc. Koer.*, 2010/455. België: Cass. 5 februari 1999, *R.W.* 1998-1999, 1352, Luik (9e k.) 16 juni 2010, *J.D.F.* 2011, afl. 1-2, 7, hof van beroep Luik 3 december 2008, *R.G.C.F.*, 2009/3, 250, hof van beroep Luik 31 maart 2010, *Fisc. Koer.*, 2010/455, GwH 18 juni 2008, *T.F.R.* 2009, 349, B.8.1.

²²⁸ Rb. Bergen 8 en 15 januari 2008, *Fiscoloog* 2008, afl. 1128, 4 en rb. Hasselt 1 april 2010, *T.F.R.* 2010, afl. 386, 704.

²²⁹ Hof van beroep Antwerpen 24 februari 2009, *Fisc. Koer.* 2009, 407.

de verschillende interpretaties is het onduidelijk wat het gevolg moet zijn van de aanwezigheid van een *criminal charge* voor de toepassing van het nemo tenetur-beginsel.

Ten aanzien van hetgeen hierboven is opgemerkt, kan het volgende worden geconcludeerd. De Hoge Raad laat het nemo tenetur-beginsel niet terugkomen als een recht om te zwijgen, maar in de vorm van een restrictie: het in de fiscale procedure verkregen materiaal mag niet voor bestraffingsdoeleinden worden gebruikt. Als dat toch gebeurt, dient de boete- of strafrechter de gevolgen te bepalen. De Belgische rechtspraak, daarentegen, is niet eensgezind over de toepassing van het beginsel. Het is dan ook niet mogelijk om verder in details te kunnen treden.

5.4.2 Wilsonafhankelijk materiaal

5.4.2a Rechtsvergelijking

De Hoge Raad heeft, onder verwijzing naar het Saunders-arrest²³⁰, beslist dat onder dwang verstrekte verklaringen op grond van een informatieplicht niet mogen worden gebruikt voor de boete oplegging.²³¹ Aan de andere kant mag het wilsonafhankelijke materiaal wel worden gebruikt als bewijs voor de boeteoplegging, tenzij bij de verkrijging ontoelaatbare dwang is uitgeoefend.²³² De eisen die het EHRM stelt aan wilsonafhankelijk materiaal lijken onvoldoende terug te komen in de jurisprudentie van de Hoge Raad. De eerste eis is dat het materiaal reeds bestaat op het moment van vorderen.²³³ Daarnaast geldt de eis dat de vorderende autoriteit de stukken legaal moet kunnen bemachtigen, zonder actieve medewerking van de verdachte. Hierbij zijn ook de aard en de mate van dwang van belang.²³⁴ Desondanks blijft de Hoge Raad vasthouden aan het in Saunders gemaakte onderscheid.

Net als hiervoor is de jurisprudentie in België op dit punt niet eenduidig. De rechtbank Luik interpreteerde het zwijgrecht ruim en oordeelde dat het zowel op wilsafhankelijk als op wilsonafhankelijk materiaal van toepassing is.²³⁵ Naar aanleiding hiervan schreef Vanderkerken dat er onderscheid moet worden gemaakt tussen de afdwangene verklaringen en stukken die onafhankelijk van de wil van de belastingplichtige bestaan. Reden hiervoor is dat wanneer de belastingplichtige de mogelijkheid wordt geboden te weigeren om bepaalde stukken te verstrekken, de overheid elke mogelijkheid wordt ontzegd om op deugdelijke wijze belasting te innen. Rechtbank Luik paste het zwijgrecht volgens haar dan ook te ruim toe.²³⁶ De Antwerpse rechter besliste daarentegen dat indien het gaat om door de wetgeving voorgeschreven documenten, deze documenten wilsonafhankelijk zijn en moeten worden verstrekt.²³⁷ Dit is later bevestigd door het hof van beroep in Luik en Gent.²³⁸ Anders dan de Hoge Raad lijkt de Belgische rechter in recente uitspraken, naast het arrest Saunders²³⁹ ook rekening met andere jurisprudentie van het EHRM

²³⁰ EHRM 17 december 1996, 43/1994/490/572, *BNB* 1997/254 (Saunders).

²³¹ HR 27 juni 2001, ECLI:NL:HR:2001:AB2314, *BNB* 2002/27.

²³² HR 21 maart 2008, ECLI:NL:HR:2008:BA8179, *BNB* 2008/159 (KB-Lux zaak).

²³³ EHRM 25 februari 1993, 82/1991/334/407, *BNB* 1993/350 (Funke), EHRM 3 mei 2001, 31827/96, *BNB* 2002/26 (JB vs. Zwitserland).

²³⁴ EHRM 11 juli 2006, 58410/00, *NJ* 2007/226 (Jalloh), EHRM 29 juni 2007, 15809/02, *NJ* 2008/25, (O'Halloran & Francis).

²³⁵ Rb. Luik 23 maart 2006, *T.F.R.*, 2008, 817.

²³⁶ C. Vanderkerken, "Strekt het zwijgrecht zich altijd uit tot een recht op weigering van voorlegging van stukken uit de boekhouding?", noot onder Rb. Luik, 23 maart 2006, in *T.F.R.* 2008, 347, p. 817-822.

²³⁷ Hof van beroep Antwerpen 24 februari 2009, *Fisc. Koer.*, 2009, 407.

²³⁸ Hof van beroep Luik 2 maart 2006, *Fisc. Koer.*, 2006, 532, Hof van beroep Gent 15 juni 2010, *T.F.R.* 2010, afl. 390, 905

²³⁹ EHRM 17 december 1996, 43/1994/490/572, *BNB* 1997/254 (Saunders).

te houden.²⁴⁰ In een zaak aan het hof van beroep in Gent ging het om een belastingplichtige die meende dat de overlegging van wettelijk voorgeschreven materialen, zoals een boekhouding, in strijd komt met het zwijgrecht van art. 6 EVRM. Het hof besliste echter anders, omdat het slechts ging om de overlegging van bestaande materialen waarvan het bijhouden door de wet wordt voorgeschreven en waarvan het bestaan bekend was bij de Administratie. Het hof overwoog, onder verwijzing naar het Funke-arrest²⁴¹, dat de materialen niet te beschouwen zijn als wilsonafhankelijk materiaal doordat op de belastingplichtigen druk werd uitgeoefend.²⁴² Daarom was er volgens het hof geen sprake van een schending van artikel 6 EVRM.

De conclusie luidt dat de jurisprudentie van beide landen ten aanzien van de kwalificatie van het wilsonafhankelijke materiaal van elkaar afwijkt. Uit de meest recente uitspraken in België lijkt te volgen dat pas sprake is van wilsonafhankelijk materiaal, indien het gaat om stukken waarvan het bestaan bekend is en de autoriteit zonder dusdanige druk in het bezit kan komen. Hierbij dient wel te worden opgemerkt dat er niet veel jurisprudentie is en in het verleden niet iedere rechter tot deze beslissing is gekomen. De Hoge Raad daarentegen houdt vast aan het in Saunders gepresenteerde onderscheid.

5.5 Kan de Belgische rechtspraak bijdragen aan de verbetering van het Nederlandse systeem?

In de voorgaande paragrafen is ingegaan op de Belgische jurisprudentie en de aangebrachte scheiding tussen het controleonderzoek en opsporing. In deze paragraaf wordt besproken of het Belgische systeem aanknopingspunten biedt ter verbetering van de wijze waarop in Nederland het nemo tenetur-beginsel wordt toegepast. Indien dit inderdaad het geval, zullen hiervoor aanbevelingen worden gedaan. Op voorhand moet worden gezegd dat de rechtspraak in België ten aanzien van het nemo tenetur-beginsel in fiscale procedures minder is ontwikkeld dan in Nederland. Het is de vraag of hier echt een aanwijsbare reden voor is, maar wellicht dat de in België aangebrachte scheiding tussen controle en opsporing hieraan bijdraagt.

De Belgische rechtspraak is niet eensgezind over de reikwijdte van het zwijgrecht in het fiscale onderzoek en is, gezien de inhoud en verdeeldheid, niet als een beter alternatief te beschouwen voor de Nederlandse jurisprudentie. Desondanks lenen de uitkomsten van het rechtsvergelijkende onderzoek zich er mogelijk toch voor om verbetering in het Nederlandse rechtssysteem aan te brengen. Hierbij dient voornamelijk te worden gewezen op de in België aangebrachte scheiding tussen controle- en opsporingsbevoegdheden. Anders dan in Nederland, zijn deze bevoegdheden in België niet bij een en dezelfde persoon neergelegd. Dit zou theoretisch gezien een meer overzichtelijke situatie van sfeerovergang tussen de fiscale onderzoeksprocedure en de fiscale strafprocedure moeten betekenen. De Nederlandse belastingambtenaren aan de andere kant beschikken over zowel opsporings- als controlebevoegdheden, mits zij zijn beëdigd tot buitengewoon opsporingsambtenaar of FIOD-ambtenaar.²⁴³

Ondanks het feit dat het Belgische systeem niet direct oplossingen biedt of als voorbeeld kan dienen voor de Nederlandse rechtspraak, is deze rechtsvergelijking niet voor niets geweest. De analyse van het

²⁴⁰ EHRM 25 februari 1993, 82/1991/334/407, *BNB* 1993/350 (Funke), EHRM 3 mei 2001, 31827/96, *BNB* 2002/26 (JB vs. Zwitserland), EHRM 11 juli 2006, 58410/00, *NJ* 2007/226 (Jalloh).

²⁴¹ EHRM 25 februari 1993, 82/1991/334/407, *BNB* 1993/350 (Funke).

²⁴² Hof van beroep Gent 15 juni 2010, *T.F.R.* 2010, afl. 390, 905.

²⁴³ Artikel 141 Wetboek van strafvordering.

rechtssysteem in combinatie met de jurisprudentie van België, leidt namelijk tot de conclusie dat een systeem, waarbij een scheiding wordt gemaakt tussen een controle- en een strafrechtelijk onderzoek, slechts voldoende rechtsbescherming kan bieden wanneer het gegevensuitwisseling tussen beide procedures uitsluit. Ondanks de in België aangebrachte scheiding tussen controle en opsporing, is deze scheiding in de praktijk een stuk minder strikt. Het komt veelvuldig voor dat beide procedures naast en door elkaar verlopen.²⁴⁴ Hierbij kan worden gedacht aan de samenwerking van de parketten en onderzoeksrechters met belastingambtenaren om voldoende fiscale deskundigheid in het strafrechtelijk onderzoek te betrekken.²⁴⁵ Op deze manier is het mogelijk dat materiaal, dat is verstrekt op grond van een fiscale wettelijke verplichting, wordt toegevoegd aan het strafdossier.

Eerder in het onderzoek is naar voren gekomen dat de Hoge Raad worstelt met de wijze waarop het in de procedurele waarborgen moet voorzien. Mede vanuit dit licht bezien, pleitten Van Eijdsen en Wattel ervoor dat de wetgever²⁴⁶, en niet de rechter, in deze vereiste procedurele waarborgen gaat voorzien door wettelijke aanknopingspunten te bieden. Volgens hen dient de wetgever te voorkomen dat afgedwongen wilsafhankelijk materiaal wordt gebruikt voor bestraffingsdoeleinden. Hierbij kan worden gedacht aan een betere scheiding tussen de controle- en opsporingsprocedure. In dit kader is door Van Eijdsen gepleit voor invoering van een aparte boete-inspecteur.²⁴⁷ Dit idee is niet nieuw. Eind 1993 is hiervoor al eens een wetsvoorstel ingediend.²⁴⁸ Destijds is het wetsvoorstel niet goedgekeurd vanwege een eventuele toename in werkdruk voor de Belastingdienst. Daarnaast werd er gevreesd dat de introductie van de boete-inspecteur een nadelig effect zou kunnen hebben op de relatie tussen de Belastingdienst en de belastingplichtige en dat het daarom in de praktijk niet efficiënt zou werken. Desalniettemin is Van Eijdsen²⁴⁹, van mening dat de invoering van een boete-inspecteur in ieder geval het onderzoeken waard is om na te gaan of men in de huidige tijdsgeest wel klaar is voor de introductie van een aparte boete-inspecteur.

Zoals uit het voorgaande hoofdstuk is gebleken, pleit ik ervoor om het nemo tenetur-beginsel in de vorm van een strikte bewijsuitsluitingsregel terug te laten komen. Hierdoor wordt voorkomen dat in de administratieve fase verkregen materialen voor bestraffingsdoeleinden wordt gebruikt. Mocht de wetgever in Nederland in de toekomst echter overgaan tot een volledige loskoppeling van het administratieve belastingonderzoek van de boeteprocedure door een aparte boete-inspecteur te introduceren, dan is het zinvol het Belgische systeem te bestuderen. In principe leidt een scheiding tussen een controle- en opsporingsprocedure ertoe, dat beter uitvoering wordt gegeven aan de rechtsbescherming van de verdachte belastingplichtige. De inspecteur die is betrokken in het belastingonderzoek, is in deze situatie namelijk niet bevoegd om de belastingplichtige tevens een boete op te leggen. Toch leidt deze scheiding niet vanzelfsprekend tot een betere rechtspositie van de belastingplichtige. Gelet op de resultaten van het rechtsvergelijkend onderzoek met België, zal namelijk ook in de praktijk daadwerkelijk sprake moeten zijn van gescheiden procedures. Mocht het zo zijn dat er

²⁴⁴ M. Rozie, 'Het gebruik van de resultaten van een fiscaal controle-onderzoek in een fiscaalstrafrechtelijk onderzoek', in: *Fiscaal Strafrecht en Strafprocesrecht*, Mys & Breesch uitgevers, Gent 1996, p. 3 e.v..

²⁴⁵ M. Rozie, 'De medewerking van belastingambtenaren aan het fiscaalstrafrechtelijk onderzoek', in: *Fiscaal Strafrecht en Strafprocesrecht*, Mys & Breesch uitgevers, Gent 1996, p. 43 e.v..

²⁴⁶ Noot Eijdsen bij HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640, *BNB* 2014/101, onderdeel 8 en Conclusie A-G Wattel bij HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640, *BNB* 2014/101, onderdeel 1.8.

²⁴⁷ Noot Eijdsen bij HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640, *BNB* 2014/101, onderdeel 8.

²⁴⁸ Kamerstukken II, 1996-1997, 24 800, nr. 5 (Tweede nota van wijziging), p. 12-14.

²⁴⁹ Noot Eijdsen bij HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640, *BNB* 2014/101, onderdeel 8.

alsnog druk gegevensverkeer plaatsvindt tussen enerzijds de heffing-inspecteur en anderzijds de boete-inspecteur, dan biedt de aangebrachte scheiding niet meer waarborgen.

Hoewel de scheiding tussen de controle- en opsporingsbevoegdheden op het eerste oog meer rechtsbescherming lijkt te bieden, is dat niet het geval. Althans niet de wijze waarop hieraan in België invulling wordt gegeven.

5.6 Tussenconclusie

Ten aanzien van de exacte toepassing van het zwijgrecht in het fiscale controleonderzoek bestaat in de Belgische rechtspraak geen eensgezindheid. Uit de gewezen rechtspraak kunnen drie interpretatiewijzen worden afgeleid, waarbij de ene rechter het zwijgrecht ruimer toepast dan de ander.²⁵⁰ Daarnaast kan uit dit hoofdstuk worden geconcludeerd dat ten aanzien van de beoordeling van wilsonafhankelijk materiaal de Belgische rechtspraak niet gelijk is aan die van Nederland. De Nederlandse rechter houdt vast aan het in Saunders gepresenteerde onderscheid. Uit de meest recente uitspraken in België lijkt te volgen dat pas sprake is van wilsonafhankelijk materiaal als:

- 1) het niet gaat om stukken waarvan het bijhouden door de wet is voorgeschreven, en;
- 2) daarnaast het bestaan van het materiaal bekend is en de autoriteit hiervan zonder dusdanige druk in het bezit kan komen.²⁵¹

In hoofdstuk 4 is naar voren gekomen dat de wijze waarop de Hoge Raad omgaat met wilsonafhankelijk materiaal niet strookt met de uitspraken van het EHRM.²⁵² De recente Belgische uitspraken daarentegen lijken wel recht te doen aan de kwalificatie van wilsonafhankelijk materiaal.

De wijze waarop het nemo tenetur-beginsel gestalte heeft gekregen in België, verschilt van Nederland. Dit komt mede doordat in België, anders dan in Nederland, een scheiding is aangebracht in de controle- en opsporingsbevoegdheden. Anders gezegd, er is sprake van een pettenscheiding: de controle en opsporing zijn niet aan een en dezelfde functionaris toebedeeld. Theoretisch gezien zou dit een meer overzichtelijke situatie van sfeerovergang tussen de fiscale onderzoeksprocedure en de strafprocedure moeten betekenen. De analyse van het rechtssysteem in combinatie met de jurisprudentie van België leidt tot de conclusie dat een systeem waarbij een strenge scheiding wordt gemaakt tussen een controle- en een strafrechtelijk onderzoek slechts voldoende rechtsbescherming biedt wanneer het gegevensuitwisseling tussen beide procedures uitsluit. Ondanks de scheiding tussen de procedures komt het voor, doordat beide procedures nogal eens naast en door elkaar verlopen, dat er sprake is van een druk gegevensverkeer in twee richtingen. In de literatuur wordt zelfs gesproken van 'kruisbestuiving' en 'pingpongspel' tussen het fiscaal controle onderzoek en het de strafprocedure.²⁵³ Op deze manier is het mogelijk dat materialen die zijn verstrekt op grond van een wettelijke informatieplicht worden toegevoegd aan het strafdossier. Dat een absolute scheiding de uitvoerbaarheid van de werkzaamheden

²⁵⁰ Vergelijk hiervoor: Rb. Luik 23 maart 2006, *T.F.R.*, 2008, 817, rb. Bergen 8 en 15 januari 2008, *Fiscoloog* 2008, afl. 1128, 4, hof van beroep Antwerpen 24 februari 2009, *Fisc. Koer.* 2009, 407.

²⁵¹ Hof van beroep Gent 15 juni 2010, *T.F.R.* 2010, afl. 390, 905, Hof van beroep Antwerpen 24 februari 2009, *Fisc. Koer.*, 2009, 407, Hof van beroep Luik 2 maart 2006, *Fisc. Koer.*, 2006, 532.

²⁵² *Paragraaf 4.4 Wilsonafhankelijkheids-criterium.*

²⁵³ M. Rozie, 'Het gebruik van de resultaten van een fiscaal controle-onderzoek in een fiscaal strafrechtelijk onderzoek', in: *Fiscaal Strafrecht en Strafprocesrecht*, Mys & Breesch uitgevers, Gent 1996, p. 3 e.v..

van de parketten en onderzoeksrechters kan verhinderen, blijkt wel uit de praktijk in België. De parketten en onderzoeksrechter beschikken niet of nauwelijks over de juridische en technische kennis van het belastingrecht die nodig is bij het opleggen van fiscale sancties. Om deze fiscale deskundigheid toch in het strafrechtelijk onderzoek te betrekken, wordt samenwerking gezocht met fiscale ambtenaren van de belastingadministratie.²⁵⁴

Ondanks het feit dat het Belgische systeem, mede gelet op de minder ontwikkelde jurisprudentie, niet direct oplossingen biedt, is deze rechtsvergelijking niet voor niets geweest. Indien de Nederlandse wetgever in de toekomst overgaat tot een volledige loskoppeling van het administratieve belastingonderzoek van de boeteprocedure door een aparte boete-inspecteur te introduceren, is het zinvol het Belgische systeem te bestuderen. Blijkens het Belgische rechtssysteem, zou een dergelijke scheiding alleen voldoende rechtsbescherming bieden als er geen gegevensverkeer plaatsvindt tussen beide procedures. Enkel in dat geval zal het afgedwongen materiaal uit de fiscaal-administratieve procedure op geen enkele wijze een rol kunnen spelen in de bewijsvoering in de strafzaak.

²⁵⁴ M. Rozie, 'De medewerking van belastingambtenaren aan het fiscaalstrafrechtelijk onderzoek', in: *Fiscaal Strafrecht en Strafprocesrecht*, Mys & Breesch uitgevers, Gent 1996, p. 43 e.v..

Hoofdstuk 6 Conclusie

6.1 Conclusie en aanbevelingen

In de voorgaande hoofdstukken is een studie verricht naar het spanningsveld tussen de fiscale informatieverplichting van art. 47 AWR en het nemo tenetur-beginsel ex. art. 6 EVRM. Allereerst is er uitgelegd in welke situaties dit spanningsveld optreedt (hoofdstuk 1). Daarna is ingegaan op de wijze waarop het EHRM respectievelijk de Hoge Raad het nemo tenetur-beginsel terug laat komen in de fiscale procedure (hoofdstuk 2 en 3). Vervolgens is de jurisprudentie van de Hoge Raad vergeleken en getoetst aan de jurisprudentie van het EHRM (hoofdstuk 4). Daarnaast is een rechtsvergelijkend onderzoek verricht naar de wijze waarop in België wordt omgegaan met de beschreven problematiek (hoofdstuk 5). In dit laatste hoofdstuk wordt antwoord gegeven op de centrale onderzoeksvraag:

Hoe verhoudt de Nederlandse jurisprudentie zich tot de jurisprudentie van het EHRM ten aanzien van de informatieplicht in relatie tot het nemo tenetur-beginsel, en kan de Nederlandse jurisprudentie hiermee in overeenstemming worden gebracht?

Om tot de beantwoording van deze vraag te komen, is het allereerst van belang om te weten hoe het EHRM en de Hoge Raad het nemo tenetur-beginsel terug laten komen in de fiscale procedure. Dit onderzoek heeft uitgewezen dat volgens het EHRM art. 6 EVRM niet is bedoeld om de uitvoering van de fiscale verplichtingen te frustreren. Daarom is een ieder in beginsel ertoe verplicht is mee te werken. Er kan pas een beroep worden gedaan op het nemo tenetur-beginsel als sprake is van een *criminal charge*, of wanneer dat (nog) niet het geval is, maar de belastingplichtige niet kan uitsluiten dat de in de fiscale procedure gevorderde materialen eventueel in een later strafrechtelijk proces gebruikt worden. In deze gevallen kan de belastingplichtige niet, zonder dat strijd ontstaat met art. 6 EVRM, worden bestraft met een boete wegens het niet-verklaren of niet-overhandigen van *testimonial or communicative evidence*. Onder deze laatste soort vallen volgens het EHRM documenten die de autoriteiten zonder de actieve medewerking van een belastingplichtige niet kunnen verkrijgen. Uitzonderingen hierop zijn de gevallen waarin het gaat om boeten of druk die verwaarloosbaar zijn, of indien er waarborgen bestaan die zorgen dat materiaal dat in de administratieve procedure is afgedwongen niet in de strafrechtelijke procedure gebruikt wordt. Indien een belastingplichtige slechts iets hoeft te ondergaan, is sprake van passieve medewerking en is geen sprake van *coercion or oppression in defiance of the will of the accused*. Het nemo tenetur-beginsel speelt dan niet, tenzij deze duldplicht ontaardt in *inhuman and degrading treatment*.

Volgens de Hoge Raad ziet het nemo tenetur-beginsel enkel op wilsafhankelijke informatie. De Hoge Raad houdt nog altijd vast aan het in Saunders gepresenteerde onderscheid en lijkt geen rekening te houden met de verder door het EHRM gewezen jurisprudentie. Uit de jurisprudentie van het EHRM kan worden afgeleid dat er pas sprake is van wilsonafhankelijk materiaal, indien het materiaal reeds bestaat op het moment van vorderen en de vorderende autoriteit zonder actieve medewerking van de verdachte de stukken kan bemachtigen. In de KB Lux-zaak oordeelde de Hoge Raad, aangezien de bankdocumenten reeds bestonden, dat het materiaal als wilsonafhankelijk diende te worden aangemerkt. Hierbij dient echter te worden opgemerkt dat het Hof van Amsterdam in tegenstelling tot de rechtspraak daarvoor

oordeelde dat zowel mondelinge verklaringen als schriftelijke informatie, inclusief afschriften van bankstukken, als wilsafhankelijk aangemerkt moeten worden. De Hoge Raad heeft inmiddels echter beslist dat het Hof ten onrechte heeft overwogen dat de vraag of de gevorderde documenten zonder medewerking van de belastingplichtige kunnen worden verkregen niet van belang is. De Hoge Raad kijkt aldus slechts naar de aard van het materiaal. Zoals hiervoor reeds betoogd is, lijkt mij, zeker wanneer het gaat om documenten die bestaan uit bankgegevens met fiscale relevantie, dat de Hoge Raad het wilsonafhankelijkheids-criterium te ruim uitlegt. De uitleg die de Hoge Raad tot op heden geeft lijkt niet EHRM-proof te zijn. Om ten aanzien van dit punt aansluiting te vinden met de jurisprudentie van het EHRM pleit ik ervoor dat de Hoge Raad in de toekomst alsnog tot eenzelfde conclusie komt als het Hof van Amsterdam in 2014 deed. De kans dat dit gebeurt, acht ik overigens, mede met het verschijnen van het zeer recente arrest van de Hoge Raad, hoogst onwaarschijnlijk.

De vraag of sprake is van wilsonafhankelijk dan wel wilsafhankelijk materiaal is van belang omdat de Hoge Raad de bewijsuitsluitingsregel enkel van toepassing acht op het laatstgenoemde materiaal, terwijl het wilsonafhankelijke materiaal altijd in de boete- of strafzaak mag worden gebruikt. Het nemo tenetur-beginsel kan er nooit toe leiden dat een belastingplichtige weigert mee te werken aan een informatieverplichting. Dit betekent dat een belastingplichtige, ook nadat de inspecteur een strafvervolgung tegen hem heeft ingesteld, medewerking moet verlenen aan een informatieverzoek. De Hoge Raad laat de bescherming van het nemo tenetur-beginsel meer terugkomen als bescherming in de vorm van een bewijsuitsluitingsregel. Voorts is de Hoge Raad van mening dat, indien de belastingplichtige informatie verstrekt en die informatie als wilsafhankelijk materiaal dient te worden aangemerkt, deze informatie niet kan worden gebruikt voor de boeteoplegging. Wanneer dit toch gebeurt, dient de rechter die gaat over de oplegging van de boete hierover te oordelen. Het belastingsysteem, in samenhang met de uitspraken van de Hoge Raad, maken het mogelijk dat bewijs dat is afgedwongen in de administratieve procedure wordt ingebracht als bewijs in een boete- of strafprocedure. De Hoge Raad laat het aan de rechter die gaat over de beboeting of strafvervolgung om te beslissen of er tot bewijsuitsluiting dient te worden overgegaan. Er bestaat geen harde garantie voorafgaand aan een rechterlijk oordeel dat het in de administratieve procedure afgedwongen materiaal niet wordt gebruikt voor bestraffingsdoeleinden.

Uit de jurisprudentie van het EHRM blijkt daarentegen dat er waarborgen moeten bestaan om te voorkomen dat afgedwongen wilsafhankelijk materiaal tevens in verband met een *criminal charge* tegen de belastingplichtige kan worden gebruikt. Voorts valt uit deze jurisprudentie, meer specifiek uit Marttinen, af te leiden dat het hierbij niet per definitie moet gaan om een wettelijke waarborg. Indien er gerichte regelgeving op dit punt ontbreekt, mag namelijk ook de rechter in deze procedurele waarborg voorzien. Eerder werd in de zaak Shannon beslist dat het nemo tenetur-beginsel al is geschonden indien besmette informatie aan het bewijsdossier is toegevoegd. Het EHRM achtte het voor *the right to remain silent* niet van belang of een afgelegde verklaring daadwerkelijk als bewijs tegen iemand wordt gebruikt. De mogelijkheid om gepresenteerd bewijs niet te gebruiken kan dat niet repareren, zoals het EHRM vrij uitdrukkelijk overwoog in deze zaak.

Op basis van het verrichtte onderzoek, kan worden geconcludeerd dat de wijze waarop de Hoge Raad in procedurele waarborgen voorziet te beperkt is. De Hoge Raad laat het na om de bewijsuitsluitingsregel te formuleren als harde garantie dat dergelijk materiaal niet wordt gebruikt voor bestraffingsdoeleinden. Hierdoor doen de arresten van de Hoge Raad onvoldoende recht aan de beoogde rechtsbescherming van de belastingplichtige gelet op de jurisprudentie van het EHRM. De arresten van de Hoge Raad in samenhang met het Nederlandse belastingsysteem staan het toe dat materiaal dat is afgedwongen in het

kader van een fiscaal onderzoek als bewijsmateriaal wordt ingebracht bij de boeteoplegging of strafprocedure. Om te voorkomen dat dergelijk materiaal het strafvorderlijk circuit instroomt en om de (verdachte) belastingplichtige meer rechtsbescherming te bieden, is hiertoe een aanbeveling gedaan. In deze aanbeveling is allereerst ingegaan op de mogelijkheid om de toepassing van het nemo tenetur-beginsel ten aanzien van wilsafhankelijk materiaal in te laten gaan vanaf het moment dat de belastingplichtige *charged* is. Hierdoor wordt voorkomen dat in de administratieve belastingprocedure verstrekt wilsafhankelijk materiaal voor bestraffingsdoeleinden wordt gebruikt. Een nadeel hiervan is echter dat het afbreuk doet aan de uitvoerbaarheid van een deugdelijke belastingheffing. Daarnaast biedt dit een voordeel aan de 'verdachte' belastingplichtige. Daarom gaat mijn voorkeur uit naar een 'harde' garantie, geformuleerd door de rechter die gaat over rechtsgeldigheid van het informatieverzoek of de voorzieningenrechter bij een dwangsomprocedure. Daarbij maakt het niet uit of er sprake is van een *criminal charge*. De beslissing of het bewijs al dan niet moet worden uitgesloten dient niet te worden genomen door de rechter die gaat over de boeteoplegging of bestrafing. Op deze manier wordt voorkomen dat het gevorderde wilsafhankelijke materiaal uit de fiscale procedure wordt toegevoegd aan het strafdossier en wordt gebruikt voor bestraffingsdoeleinden. Uit de jurisprudentie van het EHRM blijkt namelijk dat het enkel opnemen van dergelijk materiaal in het strafdossier al een schending van art. 6 EVRM oplevert.

In dit onderzoek is tevens een rechtsvergelijking met België gemaakt. Hoewel er in de Belgische rechtspraak geen eensgezindheid bestaat ten aanzien van de exacte toepassing van het nemo tenetur-beginsel en het dus lastig is de aldaar verschenen jurisprudentie met de Nederlandse te vergelijken, is de rechtsvergelijking niet voor niets geweest. België kent, anders dan Nederland, een scheiding in de controle- en opsporingsbevoegdheden. Ondanks deze scheiding komt het in de praktijk voor, doordat beide procedures nogal eens naast en door elkaar verlopen, dat er sprake is van een druk gegevensverkeer in twee richtingen. Indien de Nederlands wetgever in de toekomst overgaat tot een volledige loskoppeling van het administratieve belastingonderzoek van de boeteprocEDURE door een aparte boete-inspecteur te introduceren, is het zinvol het Belgische systeem te bestuderen. Blijkens het Belgische rechtssysteem, zou een dergelijke scheiding alleen voldoende rechtsbescherming bieden als er geen gegevensverkeer plaatsvindt tussen beide procedures.

Het onderzoek heeft duidelijk gemaakt dat het Nederlandse wettelijke systeem in combinatie met de jurisprudentie van de Hoge Raad het mogelijk maakt dat in de administratieve procedure afgedwongen materialen het strafvorderlijk circuit in kunnen stromen. De wijze waarop wordt voorzien in procedurele waarborgen om te voorkomen dat dit gebeurt, schiet tekort. Zolang de wetgever het nalaat, dient de rechter in de vereiste procedurele waarborgen te voorzien om te voorkomen dat de in de belastingprocedure afgedwongen materialen voor bestraffingsdoeleinden worden gebruikt.

Geraadpleegde literatuur

Boeken en vakbladen

Asbreuk *NTFR Beschouwingen* 2012,

J.H. Asbreuk, 'Informatieverstreking en art. 6 EVRM', *NTFR Beschouwingen* 2012/27.

Bharatsingh *TFB* 2009

S. Bharatsingh, 'Civiele dwangsom is het 'nieuwe' wapen van de Belastingdienst', *TFB* 2009/1.

De Bont 2013

G.J.M.E. de Bont, 'Het nemo tenetur-beginsel in een (internationale) rechtsorde', in: de vriendenbundel van Henk van Arendonck, 'k Moet eerlijk zeggen, Den Haag: Sdu Uitgevers 2013.

De Haas & Vissers *TFB* 2014

P. de Haas en A.B. Vissers, 'Nemo-teneturbeginsel; verklaar je nader!', *TFB* 2014/1.

Haas & Jansen *TFB* 2013

F.J.P.M. Haas en D.N.N. Jansen, 'Het privilege against self-incrimination nader beschouwd', *TFB* 2013/1.

Hendriks *NTFR* 2013

M. Hendriks, 'Rechterlijke garantie dat wilsafhankelijk materiaal niet voor beboeting wordt gebruikt', *NTFR* 2013/1586.

Koops & Stevens *DD* 2003

E.J. Koops en L. Stevens, 'J.B. versus Saunders. De groeiende duisternis rond nemo tenetur', *DD* 2003/3.

Muller *NTFR Artikelen* 2014

M. Muller, 'Nemo tenetur versus informatieverplichtingen: vragen staat vrij...?', *NTFR Artikelen*, 2014/19.

Pechler *NTFR* 2012

E.B. Pechler, 'Chambaz en het verbod op gedwongen zelfincriminatie', *NTFR* 2012/1608.

Rozie 1996

M. Rozie, 'Het gebruik van de resultaten van een fiscaal controle-onderzoek in een fiscaalstrafrechtelijk onderzoek', in: *Fiscaal Strafrecht en Strafprocesrecht*, Gent: Mys & Breesch uitgevers 1996.

Rozie 1996

M. Rozie, 'De medewerking van belastingambtenaren aan het fiscaalstrafrechtelijk onderzoek', in: *Fiscaal Strafrecht en Strafprocesrecht*, Gent: Mys & Breesch uitgevers 1996.

Stijnen *TSC* 2014

R. Stijnen, 'Saunders en J.B. revisited. Wat te doen met onder druk verkregen wilsafhankelijk bewijsmateriaal?', *TSC* nr. 4 september 2014.

Vanderkerken *TFR* 2008

C. Vanderkerken, 'Strekt het zwijgrecht zich altijd uit tot een recht op weigering van voorlegging van stukken uit de boekhouding?', noot onder Rb. Luik, 23 maart 2006, *TFR* 2008, 347, p. 817-822.

Jurisprudentie overzicht

Europese jurisprudentie

EHRM 10 december 1982, 7604/76, *NJ* 1987/828 (Foti).

EHRM 21 februari 1984, Publ. ECHR Series A, vol. 73, *NJ* 1988/ 937 (Öztürk).

EHRM 25 februari 1993, 82/1991/334/407, *BNB* 1993/350 (Funke).

EHRM 21 september 1994, Publ. ECHR Series A, vol. 294-B, *NJ* 1995/463 (Fayed).

EHRM 22 november 1994, 27943/95 (Abas v. The Netherlands).

EHRM 17 december 1996, 43/1994/490/572, *BNB* 1997/254 (Saunders).

EHRM 03 mei 2001, 31827/96, *BNB* 2002/26 (JB vs. Zwitserland).

EHRM 12 juli 2001, 44759/98, *BNB* 2005/222 (Ferrazzini).

EHRM 23 juli 2002, 36985/97, *BNB* 2003/2 (Västberga Taxi AB).

EHRM 10 september 2002, 76574/01, *FED* 2003/589 (Allen).

EHRM 8 april 2004, 38544/97, *VR* 2005/155 (Weh).

EHRM 04 oktober 2005, 6563/03 (Shannon).

EHRM 23 november 2006, 73053/01, *BNB* 2007/150 (Jussila).

EHRM 29 juni 2007, 15809/02, *NJ* 2008/25 (O'Halloran and Francis v. UK).

EHRM 21 april 2009, 19235/03, *NJ* 2009/557 (Marttinen).

EHRM 05 april 2012, 11663/04, *AB* 2012/323 (Chambaz).

Nederlandse jurisprudentie

Hof Amsterdam 25 februari 2014, ECLI:NL:GHAMS:2014:501, *NTFR* 2014/2160.

HR 19 juni 1985, ECLI:NL:HR:1986:AC8934, *BNB* 1986/29

HR 24 januari 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC4216, *BNB* 1990/287.

HR 11 december 1991, ECLI:NL:HR:1991:AW5744, *BNB* 1992/243.

HR 23 juni 1993, ECLI:NL:HR:1993:BH8519, *BNB* 1993/271.

HR 27 juni 2001, ECLI:NL:HR:2001:AB2314, *BNB* 2002/27.

HR 27 februari 2004, ECLI:NL:HR:2004:AF5556, *BNB* 2004/225.

HR 16 september 2005, ECLI:NL:HR:2005:AO9013, *BNB* 2006/111.

HR 21 maart 2008, ECLI:NL:HR:2008:BA8179, *BNB* 2008/159.

HR 6 juni 2008, ECLI:NL:HR:2008:BD3163, *BNB* 2009/47.

HR 18 september 2009, ECLI:NL:HR:2009:BI5906, *BNB* 2010/21.

HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640, *BNB* 2014/101.
HR 25 oktober 2013, ECLI:NL:HR:2013:1042, *NJ* 2013/559.
HR 8 augustus 2014, ECLI:NL:HR:2014:2144, *BNB* 2014/206.
HR 19 december 2014, ECLI:NL:PHR:2014:2728.
HR 24 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:1141.
HR 29 mei 2015, ECLI:NL:HR:2015:1359

Belgische jurisprudentie

Rechtbank Leuven 31 oktober 1988, *FJF*, nr. 88/86.
Rechtbank Luik 23 maart 2006, *T.F.R.*, 2008, 817.
Rechtbank Bergen 8 en 15 januari 2008, *Fiscoloog* 2008, afl. 1128, 4.
Rechtbank Hasselt 1 april 2010, *T.F.R.* 2010, afl. 386, 704.
Rechtbank Luik 16 juni 2010, *J.D.F.* 2011, afl. 1-2, 7.
Rechtbank Luik 18 juni 2012, *Fisc.Koer.* 2013, afl. 11, 503.
Hof van beroep Luik 10 september 1986, *F.J.F.*, nr. 86/188.
Hof van beroep Antwerpen 3 oktober 1995, *R.W.* 1995-96, nr. 26.
Hof van beroep Luik 3 december 2008, *R.G.C.F.*, 2009/3, 250.
Hof van beroep Antwerpen 24 februari 2009, *Fisc. Koer.* 2009, 407.
Hof van beroep Luik 31 maart 2010, *Fisc. Koer.*, 2010/455.
Hof van beroep Gent 15 juni 2010, *T.F.R.* 2010, afl. 390, 905.
Hof van beroep Antwerpen 20 maart 2012, *F.J.F.* 2013, No.2013/2
Cass., 29 oktober 1971, *Bull. Bel.*, nr. 503.
Cass., 8 september 1972, *Arr.Cass.*, 1973, 28.
Cass., 12 december 1974 *Pas.*, 1975, I, 403.
Cass., 8 april 1976, *A.F.T.*, 1976, 255.
Cass., 28 juni 1979, *J.D.F.*, 1980, 309.
Cass., 27 september 1991, *R.W.* 1991-92, 708, *F.J.F.* No. 92/40.
Cass., 29 maart 1994, *F.J.F.*, nr. 94/200.
Cass., 5 februari 1999, *R.W.* 1998-1999, 1352.
Cass., 31 mei 2002, *J.L.M.B.*, 2003/21, 927.
GwH 24 februari 1999, nr. 22/99, *R.W.* 1998-1999, 1346, B9.
GwH 18 juni 2008, *T.F.R.* 2009, 349, B.8.1.