

## ENIGE BESCHOUWINGEN OVER HET NEMO TENETUR BEGINSEL IN HET FISCALE RECHT

Mr. G.P.Hamer en mr. N.W.A. Dekens

De belastingkamers van de Hoven blijven worstelen met het uit het strafprocesrecht afkomstige “nemo tenetur” beginsel ofwel het recht om te zwijgen en meer in het bijzonder met de vraag wanneer en onder welke omstandigheden afgedwongen bewijs gebruikt kan worden voor de boete-oplegging. Dit beginsel neergelegd in artikel 6 EVRM geeft weliswaar geen harde regels voor het nationale recht op de vraag wanneer wel bepaald bewijs gebruikt mag worden en wanneer niet, doch dit beginsel is duidelijk richtinggevend en in wezen niet meer weg te denken uit het sanctierecht. In deze bijdrage zullen de uitspraken van het Europees Hof ter bescherming van de rechten van de mens (EHRM) besproken worden en zullen twee recente Nederlandse belastinguitspraken kritisch worden beschouwd. Geconcludeerd zal worden dat de huidige belastingrechtspraak op zijn minst enige bijstelling behoeft wil deze EHRM-proof zijn.

### 1: Inleiding

Niet zelden komt in de rechtspraak een schending van het “nemo tenetur” beginsel aan de orde. In artikel 6 van het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (EVRM) is neergelegd dat een ieder bij het vaststellen van zijn ‘burgerlijke rechten en verplichtingen of bij het bepalen van de gegrondheid van een tegen hem ingestelde vervolging’, recht heeft op een behandeling binnen een redelijke termijn. Zoals bekend zijn belastingen niet aan te merken als ‘burgerlijke rechten en verplichtingen’ en is artikel 6 daarop niet van toepassing. Echter zodra het gaat om het opleggen van een fiscale boete geldt artikel 6 onverkort.<sup>1</sup>

De eerste vraag die beantwoord moet worden is de vraag wat het beginsel precies inhoudt. Zoals vaker met beginselen is de reikwijdte en de juiste definiëring niet altijd te geven, doch gesteld kan worden dat de kern is dat *“een persoon, al dan niet reeds onderwerp van onderzoek naar een door hem begaan feit, waarop een (strafrechtelijk) sanctie is gesteld, in vrijheid zijn procespositie moet kunnen bepalen en niet kan worden verplicht aan zijn eigen veroordeling bij te dragen.”* Een voortvloeisel daarvan is dat een verklaring die onder dwang van bijvoorbeeld strafbedreiging is verkregen, niet in een straf- dan wel boeteproces mag worden gebruikt tegen degene die de verklaring heeft afgelegd.<sup>2</sup>

### 2: Het EVRM, het recht op een fair trial & de invulling daarvan door het Europese Hof

Het recht op een eerlijk proces is verankerd in artikel 6 van het EVRM. In dat recht moet gelezen worden het recht om niet mee te werken aan de eigen veroordeling en voorts dat het recht op een eerlijk proces impliceert dat het “nemo tenetur” beginsel daarvan onderdeel uitmaakt. Dit beginsel is in een reeks van uitspraken van het Europese Hof aan de orde gekomen, waaronder in deze te noemen zijn Funke<sup>3</sup>, Saunders<sup>4</sup>, J.B.<sup>5</sup> en Shannon<sup>6</sup>.

Het is van belang om op voorhand op te merken dat in de door ons te bespreken zaken de problematiek van het “nemo tenetur” beginsel alleen aan de orde komt als er sprake is van dwang om bewijsmateriaal te verkrijgen. Voor de niet ingewijde in het EVRM recht is het verder van belang dat uitspraken van het EHRM in principe erg casuïstisch zijn en dat het moeilijk is daar zeer harde altijd geldende regels uit te destilleren.

<sup>1</sup> Vgl G.P. Hamer en T. de Bont, De redelijke termijn in fiscale boetezaken, Tijdschrift voor Formeel Belastingrecht, 2005 afl 7;

<sup>2</sup> Vgl MvT op wetsvoorstel Wet op de parlementaire enquête, Tweede Kamer, vergaderjaar 2005–2006, 30 415, nr. 3 pagina 51;

<sup>3</sup> Funke vs Frankrijk, EHRM 25 februari 1993, NJ 1993, 485, BNB 1993/350;

<sup>4</sup> Saunders vs UK, EHRM 17 december 1996, NJ 1997, 699, BNB 1997/254;

<sup>5</sup> J.B. vs Zwitserland, EHRM 3 augustus 2001, no. 31827/96, BNB 2002/26;

<sup>6</sup> Shannon vs UK, EHRM 4 oktober 2005, no. 6563/03;

Opvallend is overigens dat waar vermoedelijk de founding fathers van het EVRM bij het concipiëren van artikel 6 beoogd hebben daarmee een halt toe te roepen aan mogelijk afschuwwekkende schendingen van mensenrechten, het echter zo is dat the right to remain silent en de afdwinging van bewijsmateriaal nu juist vaak aan de orde is geweest in fiscale dan wel financiële sanctiezaken.

In Funke ging het om een douane annex strafrechtelijke procedure. De Franse belastingautoriteiten vragen Funke vermoedde bankafschriften te verstrekken van een bankrekening. Funke wil hier aanvankelijk aan meewerken, maar bedenkt zich later. Funke krijgt vervolgens voor elke dag dat hij de vermoedde bescheiden niet afgeeft een geldboete van 50 FF. Verder wordt gedreigd Funke in hechtenis te nemen wegens het niet nakomen van de plicht tot overlegging. Uiteindelijk wordt hij veroordeeld tot een sanctie. Het EHRM overweegt als volgt:

*44. The Court notes that the customs secured Mr Funke's conviction in order to obtain certain documents which they believed must exist, although they were not certain of the fact. Being unable or unwilling to procure them by some other means, they attempted to compel the applicant himself to provide the evidence of offences he had allegedly committed. The special features of customs law cannot justify such an infringement of the right of anyone "charged with a criminal offence", within the autonomous meaning of this expression in Article 6 (art. 6), to remain silent and not to contribute to incriminating himself.*

Hierna kwam de zaak Saunders. Hij, directeur van Guinness, werd er van verdacht financiële malversaties begaan te hebben in het kader van een fusie dan wel overname. Er komt een financieel onderzoek ten aanzien van de geldstromen van het bedrijf door grofweg gesteld de Engelse toezichthouder op de financiële markten (the serious fraud office). In dat onderzoek moet Saunders op straffe van een sanctie antwoord geven op vragen van die toezichthouder en dat doet hij ook braaf. Vervolgens wordt Saunders strafrechtelijk vervolgd voor economische delicten. In zijn strafzaak ontkent Saunders enige wetenschap te hebben ten aanzien van de feiten waarvan hij wordt beschuldigd. Voor het bewijs worden echter gebruikt de antwoorden die Saunders in het kader van dat eerdere financieel onderzoek heeft gegeven. Tevens worden zijn eerdere andersluidende verklaringen, afgegeven aan de toezichthouders, breed uitgemeten voor de jury, zodat hij tegenover de jury geheel zijn geloofwaardigheid verliest. Saunders wordt veroordeeld tot een gevangenisstraf. Hij wendt zich vervolgens tot het EHRM, dat o.a. overweegt.

*68. The Court recalls that, although not specifically mentioned in Article 6 of the Convention, the right to silence and the right not to incriminate oneself are generally recognised international standards which lie at the heart of the notion of a fair procedure under Article 6. Their rationale lies, inter alia, in the protection of the accused against improper compulsion by the authorities thereby contributing to the avoidance of miscarriages of justice and to the fulfilment of the aims of Article 6. The right not to incriminate oneself, in particular, presupposes that the prosecution in a criminal case seek to prove their case against the accused without resort to evidence obtained through methods of coercion or oppression in defiance of the will of the accused. In this sense the right is closely linked to the presumption of innocence contained in Article 6 para. 2 of the Convention.*

*69. The right not to incriminate oneself is primarily concerned, however, with respecting the will of an accused person to remain silent. As commonly understood in the legal systems of the Contracting Parties to the Convention and elsewhere, it does not extend to the use in criminal proceedings of material which may be obtained from the accused through the use of compulsory powers but which has an existence independent of the will of the suspect such as, inter alia, documents acquired pursuant to a warrant, breath, blood and urine samples and bodily tissue for the purpose of DNA testing. (.)*

Met name naar aanleiding van §69 wordt in de literatuur<sup>7</sup> verondersteld dat het EHRM hier het eerder in Funke ingenomen standpunt nuanceert en wordt verondersteld dat het recht zich niet te incrimineren geen betrekking heeft op onder dwang verkregen materiaal dat los van de wil van de verdachte bestaat, zoals b.v. schriftelijke bescheiden en dat die goederen, verkregen onder dwang, wel gebruikt mogen worden. Met name de Minister van Justitie neemt dat standpunt herhaaldelijk in. De vraag is echter of aan Saunders (zo) de juiste interpretatie wordt gegeven.

Dit laatste aspect komt tot uiting in de zaak J.B. In deze zaak vroeg de Zwitserse belastingdienst J.B. om informatie ter vaststelling van zijn belastingaanslag met betrekking tot zijn investeringen in een bedrijf JB weigert die gegevens te verstrekken. J.B. geeft toe dat hij een onjuist inkomen heeft opgegeven aan de belastingdienst, maar de documenten waaruit zijn juiste inkomen zou blijken (en de hoogte van de investeringen die hij heeft gedaan in het bedrijf) overlegt hij niet. Hij krijgt daarop een - bestuurlijke - boete. Die boete betaalt hij meteen. Op verschillende momenten wordt hij alsnog gevraagd die informatie, die hij eerder niet verstrekke, te verstrekken. J.B. stelt zich op het standpunt dat hij niet verplicht is die informatie te verstrekken en hierop ontvangt hij herhaaldelijk boetes teneinde de informatie verstrekking af te dwingen.

Het EHRM overweegt als volgt:

*63 .The Court furthermore considers, and this was not in dispute between the parties, that from the beginning and throughout the proceedings the tax authorities could have imposed a fine on the applicant on account of the criminal offence of tax evasion. According to the settlement reached on 28 November 1996, the applicant did indeed incur such a fine amounting to CHF 21,625.95. The penalty(.) it was essentially punitive and deterrent in nature. Finally, there can be no doubt that the fine was “penal” (.)*

*65. In the present case, when on 11 December 1987 the X District Office instituted tax-evasion proceedings against the applicant, he was requested to submit all documents concerning the companies in which he had invested money. When the applicant failed to do so, he was requested on three further occasions to declare the source of the income invested. The applicant not having reacted to these requests, a disciplinary fine of CHF 1,000 was imposed on him on 28 February 1989. After four additional admonitions, a second disciplinary fine, of CHF 2,000, was imposed on the applicant. The latter fine he eventually contested unsuccessfully before the Federal Court. Subsequently he received two further disciplinary fines.*

*66. Thus, it appears that the authorities were attempting to compel the applicant to submit documents which would have provided information as to his income with a view to the assessment of his taxes. Indeed, according to the Federal Court’s judgment of 7 July 1995, it was in particular important for the authorities to know whether or not the applicant had obtained any income which had not been taxed. While it is not for the Court to speculate as to what the nature of such information would have been, the applicant could not exclude that, if it transpired from these documents that he had received additional income which had not been taxed, he might be charged with the offence of tax evasion.(.)*

*68. The Court notes that in its judgment of 7 July 1995 the Federal Court referred to various provisions in criminal law obliging a person to act in a particular way so as to enable the authorities to obtain his conviction, for instance the obligation to install a tachograph in lorries, or to submit to a blood or a urine test. In the Court’s opinion, however, the present case does not involve material of this nature which, like that considered in Saunders, has an existence independent of the person concerned and is not, therefore, obtained by means of coercion and in defiance of the will of that person.*

Duidelijker kan het nauwelijks. De aan J.B. opgelegde verplichting tot het verschaffen van vermoedde stukken en de – bij het niet voldoen daaraan gekoppelde- verplichting strafbaarstelling, vindt het EHRM in strijd met ‘the right not to incriminate oneself’. J.B. is derhalve niet verplicht op straffe van een sanctie de documenten die de Zwitserse overheid wenste voor het vaststellen van de belastingaanslag te verstrekken. Waar het op neer komt is dat van J.B. in wezen een erkenning verzocht wordt van het bestaan van vermoedde documenten, hij dit bestaan niet wilde erkennen, hij

<sup>7</sup> Zie onder meer Koops & Stevens in Delikt en Delinkwent 2003, afl. 3;

invloed heeft op in rechte bestaan van die documenten door van hem te vergen die vermoedde documenten overhandigen. Nu hij dit alles niet wilde mocht dit niet middels een strafrechtelijk getinte sanctie worden afgedwongen.

De volgende relevante vraag die nog niet eerder expliciet aan de orde was gekomen bij het EHRM is de vraag op welk moment iemand zich mag beroepen op het “nemo tenetur” beginsel. Moet hij al verdachte zijn dan wel moet jegens hem al een sanctieprocedure lopen of kan hij voorafgaand aan zo een sanctieprocedure zich al beroepen op artikel 6 EVRM. Dit probleem is aan de orde gekomen in de zaak Shannon<sup>8</sup>.

Shannon, vooraanstaand lid van de Irish Republican Felons Club<sup>9</sup>, werd uitgenodigd voor een verhoor bij een financieel rechercheur om opheldering te geven over de financiën van deze club, hoe de club aan zijn geld kwam en waar dat voor gebruikt wordt. Tegelijkertijd liep er op een gegeven moment ook een strafzaak wegens “false accounting” en organisatie van fraude tegen hem. Shannon wint advies in bij een sollicitator en deze vraagt om een zgn. vrijwaring, namelijk een schriftelijke garantie inhoudende dat wanneer Shannon verschijnt en verklaart, zijn verklaring niet in een strafzaak tegen Shannon zelf zal worden gebruikt. Die bevestiging krijgt Shannon niet waarop hij besluit niet te verschijnen voor het verhoor. Dit niet verschijnen is strafbaar in Engeland en Shannon word daarvoor veroordeeld. Het EHRM overweegt als volgt:

*33.(ev) The underlying proceedings in the present case – the prosecution for false accounting and conspiracy to defraud – were never pursued. (.) The Court recalls that in previous cases it has expressly found that there is no requirement that allegedly incriminating evidence obtained by coercion actually be used in criminal proceedings before the right not to incriminate oneself applies.(.) . It is thus open to the applicant to complain of an interference with his right not to incriminate himself, even though no self-incriminating evidence (.) was used in other, substantive criminal proceedings.(.) If the requirement to attend an interview had been put on a person in respect of whom there was no suspicion and no intention to bring proceedings, the use of the coercive powers under the 1996 Order might well have been compatible with the right not to incriminate oneself, in the same way as a statutory requirement to give information on public health grounds (). The applicant, however, was not merely at risk of prosecution in respect of the crimes which were being examined by the investigators: he had already been charged with a crime arising out of the same raid. In these circumstances, attending the interview would have involved a very real likelihood of being required to give information on matters which could subsequently arise in the criminal proceedings for which the applicant had been charged(.). Even though, as the Government say, the two investigations were being run separately, once the information had been passed to the police who were working on the criminal proceedings against the applicant, they would have converged, at least as far as the applicant was concerned.(.)*

*40. Secondly, the Court notes that information obtained from the applicant at interview could have been used at a subsequent criminal trial if he had relied on evidence inconsistent with it. Such use would have deprived the applicant of the right to determine what evidence he wished to put before the trial court, and could have amounted to “resort to evidence obtained through methods of coercion or oppression in defiance of the will of the accused”. The limitation on use in paragraph 6(b) of Schedule 2 cannot be seen as providing procedural protection for the applicant. It is true, as the Government note, that the applicant might not have been tried, and that even if he had, it would have been open to the trial judge to exclude the information obtained at interview. Both of those points, however, depend on the evidence actually being used in subsequent proceedings, whereas it is clear from the case-law referred to above that there is no need for proceedings even to be brought for the right not to incriminate oneself to be at issue.*

Klare taal dus. De burger hoeft nog geen verdachte te zijn in de zaak waar hij aan verplichtingen moet voldoen wil hij zich al op het “nemo tenetur” beginsel kunnen beroepen. Als het bevel gegeven wordt

<sup>8</sup> Voor zover bekend nog niet gepubliceerd in een juridisch vakblad;

<sup>9</sup> Deze club noemde zich zo omdat het lidmaatschap alleen mogelijk was voor zij die gedetineerd waren geweest vanwege hun lers Republikeinse overtuiging;

en de burger weet dat voldoening aan die verplichting met zich meebrengt dat de antwoorden in een tegen hem lopende strafzaak gebruikt kunnen worden, dan is zo een beroep mogelijk.

### 3: Algemene maatstaven.

Waar het volgens ons op neer komt is dat indien aan een persoon, waarvan gedacht wordt dat hij een strafbaar dan wel te beboeten feit begaan heeft, het bevel gegeven wordt om op straffe van een sanctie handelingen te verrichten, die er in wezen op neerkomen dat hij meewerkt aan zijn eigen veroordeling, zo een bevel in strijd is met artikel 6 EVRM, namelijk zijn wil om *“to remain silent”* en dat *“the prosecution in a criminal case seeks to prove the case against the accused without resort to evidence obtained through methods of coercion or oppression in defiance of the will of the accused”*, althans en in elk geval dat niet opvolging van zo een bevel niet strafbaar behoort te zijn op grond van artikel 6 EVRM.

Uit de uitspraak Shannon wordt verder duidelijk dat het er ten tijde van het bevel niet om gaat of er reeds een criminal charge terzake van het feit waarvoor het bevel gegeven is, aanwezig is. Waar het om draait is de vraag of degene aan wie het bevel gegeven was redelijkerwijze kan en of mag denken dat dit bevel mede tot bewijsvergaring van een strafbaar dan wel beboetbaar feit, waarvan de vervolging is aangevangen door een andere instantie dan die het bevel geeft, jegens hem zal leiden.. Hierbij zal van belang zijn of en in hoeverre het ten gevolge van dat bevel vergaarde bewijs tevens gebruikt kan worden in een straf- dan wel boeteprocedure.

### 4: De Nederlandse situatie

Van oudsher is er een spanning tussen een actieve overheid als toezichthouder en de overheid als aanklager. Talloze bijzondere wetten brengen zeer ruime bevoegdheden met zich mee op grond waarvan de burger zich moet laten controleren en medewerking moet verlenen aan overheidsonderzoeken. Het nalaten om dan te voldoen aan een vordering om iets te doen wordt dan in het algemeen strafbaar geacht op grond van artikel 184 Sr, namelijk het weigeren gehoor te geven aan een ambtelijk bevel.

Echter uit oude rechtspraak blijkt reeds dat zo een bevel niet een vrijbrief is voor de overheid om al hetgeen te vorderen hetgeen een toezichthouder uitkomt en een burger dan verplicht is aan die vordering op straffe van een sanctie te voldoen. Zo overwoog de Hoge Raad in een zaak waar het erom ging dat de op grond van de Warenwet bevoegde toezichthouders de toegang vorderden tot een (melk)stal en de eigenaar kennelijk de sleutel niet wilde afgeven:

*“Dat daarom die ambtenaren, nu zij deze medewerking ook niet behoeven, omdat zij volgens de wet zich zelf kunnen helpen, en elk verzet met geweld of bedreiging met geweld van den gebruiker of bewoner, ingevolge art.180 Sr. een strafbaar feit oplevert, aan voormeld artikel van de Warenwet 1919, S. 581, ook niet het recht kunnen ontleenen van den gebruiker of bewoner die medewerking te vorderen; Dat derhalve de daartoe strekkende vordering, die, blijkens het bewezen verklaarde, de betrokken ambtenaren tot requirant hebben gericht, niet krachtens wettelijk voorschrift werd gedaan, en requirant, zonder in botsing te komen met de bepaling van het eerste gedeelte van artikel 184 Sr. 1<sup>ste</sup> lid, kon weigeren daaraan te voldoen;”*

De beperking van de bevoegdheid lijkt door de Hoge Raad ingegeven te zijn door de gedachte dat het niet aangaat om van de burger actieve medewerking op straffe van een sanctie te vorderen als de overheid zonder die actieve medewerking zelf ook het door haar gewenste doel kan bereiken, het zgn subsidiariteitsbeginsel. Andere beperkingen voortvloeiend uit de beginselen van behoorlijk bestuur vindt men met name terug in de jurisprudentie op grond van de AWB, namelijk het verbod van willekeur, het evenredigheidsbeginsel, het zorgvuldigheidsbeginsel, en het verbod van détournement de pouvoir<sup>10</sup>.

<sup>10</sup> Zie ook de bijlage van Wattel in diens conclusie bij HR 23 september 2005, LJN AU 3140 onder 7-1;



## 5: Nemo Tenetur in de war

Hoewel men zou kunnen verwachten dat door de Straatburgse jurisprudentie, met name Funke en J.B., er door de wetgever een heroverweging plaats zou vinden van het “nemo tenetur” beginsel en de consequenties daarvan, met name in de bijzondere wetten lijkt zo een heroverweging afwezig. Uit kamerstukken blijkt dat wetgever strikt wil vasthouden aan de gedachte dat “the right to remain silent” slechts betrekking heeft op het recht om te zwijgen, d.i. het zwijgrecht in enge zin, namelijk het recht om geen antwoord te geven op vragen. Duidelijk blijkt dit nog uit de recente Memorie van Toelichting op het wetsvoorstel vierde tranche AWB “Artikel 6 EVRM garandeert slechts het zwijgrecht in strikte zin: het recht om niet te worden gedwongen een bekentenis of een verklaring tegen zichzelf af te leggen”<sup>11</sup> en de Invoeringswet bestuurlijke boeten “In de eerste plaats bevestigt het arrest, dat het zwijgrecht zich niet uitstrekt tot de verstrekking van documenten en andere gegevensdragers”<sup>12</sup>. Een opmerkelijk witte raaf op wetgevingsbeleid lijkt overigens te zijn het initiatief wetsvoorstel over nieuwe regels voor de parlementaire enquête waarin gesteld wordt dat aan die commissie onder dwang overlegde schriftelijke documenten niet als bewijs in rechte kunnen gelden.<sup>13</sup>

De door wetgever gewilde (enge) opvatting van het “nemo-tenetur” beginsel vinden we in de AWR en het belastingsrecht in de AWR en § 12 van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst<sup>14</sup>. Zo luidt artikel 67 j:

*Indien de inspecteur jegens de belastingplichtige of de inhoudingsplichtige een handeling heeft verricht waaraan deze in redelijkheid de gevolgtrekking kan verbinden dat aan hem wegens een bepaalde gedraging een boete zal worden opgelegd, is (...) de belastingplichtige onderscheidenlijk de inhoudingsplichtige niet langer verplicht ter zake van die gedraging enige verklaring af te leggen voorzover het betreft de boete-oplegging.*

De bedoeling van de wetgever van de AWR is helder en laat zich als volgt formuleren:

1: het “nemo tenetur” beginsel geldt slechts indien door de inspecteur jegens de belastingplichtige een handeling is verricht waaraan deze in redelijkheid de gevolgtrekking kan verbinden dat aan hem wegens een bepaalde gedraging een boete zal worden opgelegd.

2: het “nemo tenetur” beginsel geldt slechts voor het afleggen van verklaringen en dan nog slechts voorzover het betreft de boete-oplegging.

Een engere interpretatie van het “nemo-tenetur” beginsel lijkt ons bijkans onmogelijk.

## 6: De medewerkingverplichtingen in de AWR

Op zich zouden de formele beperkingen waaraan de inroeping van het “nemo tenetur” beginsel worden onderworpen niet tot veel problemen hoeven te leiden in het belastingsrecht. Indien andere bepalingen in het belastingsrecht de inroeping van dit beginsel overbodig maken. Bijvoorbeeld doordat de wetgever bepaald heeft aan welke vorderingen de belastingplichtige wel moet voldoen en welke niet. Dit laatste blijkt uit het commune straf- en strafprocesrecht waar de wetgever door een duidelijke afbakening van de bevoegdheden van de overheid de positie van de burger zo geregeld heeft dat inroeping van het “nemo tenetur” beginsel zelden nodig is en de medewerkingverplichting ex artikel

<sup>11</sup> Tweede Kamer 2003-2004, 29702, nr. 3, pag. 95;

<sup>12</sup> Tweede Kamer 1996-1997, 24800, nr. 5, pag. 15; Met het arrest wordt bedoeld op de eerder in deze genoemde uitspraak inzake Saunders;

<sup>13</sup> Tweede Kamer 2005-2006, 30415, nr 3, pag. 51;

<sup>14</sup> De tekst van § 12 van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst is bijna identiek aan die van artikel 67 j AWR;

184 Sr. slechts geldt voor een bevel dan wel vordering indien deze gegeven wordt op grond van een (specifiek) wettelijk voorschrift.

Zo een duidelijke beperking is echter in artikel 47 AWR, de belastingrechtelijke component van artikel 184 Sr en de medewerkingverplichtingen op grond van artikel 5.2 e.v. van de AWB, door de wetgever niet gewild doordat de wetgever artikel 47 AWR als volgt heeft geredigeerd:

*Ieder is gehouden desgevraagd aan de inspecteur (a) de gegevens en inlichtingen te verstrekken welke voor de belastingheffing te zijnen aanzien van belang kunnen zijn, (b) de boeken, bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan - zulks ter keuze van de inspecteur - waarvan de raadpleging van belang kan zijn voor de vaststelling van de feiten welke invloed kunnen uitoefenen op de belastingheffing te zijnen aanzien, voor dit doel beschikbaar te stellen.*

Artikel 47 AWR kent, anders dan artikel 184 Sr, dan ook niet de beperking dat er sprake moet zijn van een vordering op grond van een wettelijk voorschrift en zijn naar hun aard niet beperkt door de wetgever. Juist door deze onbeperkteid zal in AWR-procedures het “nemo tenetur” beginsel veel eerder ingeroepen kunnen en moeten worden dan in het strafrecht vanwege een dreigende schending

Voor de beoordeling van de vorderingen ex art 47 AWR schiet de burger verder ook niet zoveel op met de vraag of de vordering op grond van de beginselen van behoorlijk bestuur gedaan mocht worden nu de vordering zelf –anders dan veelal in de AWB - niet vatbaar is voor bezwaar dan wel beroep. Daarenboven geeft de AWR, enkele uitzonderingen daargelaten, de fiscus ook niet recht van parate executie, zodat zelden een beroep kan worden gedaan op het subsidiariteitsbeginsel zoals de melkveehouder wel kon doen. De enige mogelijkheid voor de burger om de juistheid van die vordering aan de orde te stellen is het in rechte aanvechten van de resultaten van die vordering, meer in het bijzonder door te stellen dat door het niet gewild gevolg geven aan die vordering de te beboeten persoon geschonden is in zijn recht to remain silent en daarom de resultaten niet gebezigd mogen worden voor het bewijs dan van de overtreding dan wel hoogte van de boete.

## **7: Hoe houdbaar zijn de artt. 47 en 67 j AWR nog in het licht van artikel 6 EVRM.**

Hoewel verwacht mag worden dat de Straatburgse jurisprudentie toch enigszins doorgedrongen zou zijn bij de Nederlandse hoven blijkt dat zelfs het meest minimale, namelijk dat de afgedwongen verklaringen niet gebruikt kunnen worden, de rechter niet altijd helder voor ogen staat. Zie in dit verband het arrest van de Hoge Raad van 16 september 2005<sup>15</sup>, waarin gecasseerd werd een uitspraak van het Haagse hof waarin dit hof verwierp het betoog van de belanghebbende dat zijn verklaringen, afgelegd na het opleggen van de navorderingsaanslag ter voldoening aan vorderingen van de Inspecteur op grond van artikel 47, niet mochten worden gebruikt ter onderbouwing van de verhoging, omdat naar het oordeel van het hof de beslissing niet bij uitsluiting was terug te voeren op die afgelegde verklaringen.<sup>16</sup>

Hoe het Haagse hof in 2002 redelijkheid heeft kunnen bedenken dat afgedwongen verklaringen ook maar gebezigd kunnen worden voor de hoogte van een boete zal vermoedelijk altijd wel tot het geheim van de raadkamer blijven behoren.<sup>17</sup>

Duidelijk zal in elk geval zijn dat gegeven de Straatburgse jurisprudentie artikel 47 AWR, vanwege de onbeperkteid, en 67 j AWR, vanwege de beperkteid, onder toenemende druk staan, meer in het bijzonder de aanvang en de omvang van het “nemo tenetur”-beginsel.

<sup>15</sup> LJN: AO 9013, zie ook Vakstudie-Nieuws 2005/48.9;

<sup>16</sup> In vergelijkbare zin: HR 27 juni 2001 LJN AB2314

<sup>17</sup> Een oorviig zoals gegeven werd door A-G Jörg aan de strafkamers van de hoven in diens conclusie bij HR 27-01-2005 LJN AR7190, waarin deze stelt “ Wat wij in de cassatieprocedure in toenemende mate waarnemen stemt niet vrolijk, maar het is de vraag of wat wij zien het topje van de ijsberg is, of de gehele ijsberg” is voor de belastingkamers van de hoven nog niet nodig geacht door enige A-G;

## De aanvang van het zwijgrecht

Waar de Hoge Raad in 1994<sup>18</sup> nog oordeelde “ *Bij de beoordeling van deze klacht dient te worden vooropgesteld dat de verplichting tot medewerking aan een boekenonderzoek(.), in ieder geval zolang er geen sprake is van een situatie waarin de belastingplichtige als "charged with a criminal offence" kan worden beschouwd, het opleggen van een verhoging niet in strijd doet zijn met enige rechtsregel*” kan na Shannon in redelijkheid niet meer volgehouden worden dat het zwijgrecht pas aanvangt indien –zoals eerder bepaald door de Hoge Raad en thans neergelegd is in artikel 67 j AWR - “*de inspecteur jegens de belastingplichtige (.) een handeling heeft verricht waaraan deze in redelijkheid de gevolgtrekking kan verbinden dat aan hem (.) een boete zal worden opgelegd*”.

Ofschoon Wattel in zijn conclusie bij HR 27 juni 2001<sup>19</sup> er al op had gewezen dat niet uitsluitend een handeling van de inspecteur de inroeping van het zwijgrecht in fiscalibus mogelijk maakt door te concluderen “ *ook (echt) strafvorderlijke handelingen kunnen een charge voor boetedoeleinden opleveren, zoals de opening van een gerechtelijk vooronderzoek (.), weliswaar op verzoek van Openbaar Ministerie, maar in samenwerking met de belastingdienst of - zoals bleek - de aanhouding voor verhoor door de Fiod*” bleek de Hoge Raad tot nu toe niet willen afwijken van de tekst van artikel 67 j.

Ook in diens arrest van 27 februari 2004<sup>20</sup> wenst de Hoge Raad niet tot een “restyling” van de aanvang van het zwijgrecht over te willen gaan door te overwegen “ *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. De vraag of, en zo ja in hoeverre, van aldus verkregen gegevens gebruik mag worden gemaakt in een strafzaak of bij het opleggen van een verhoging of boete, is in de onderhavige belastingprocedure niet aan de orde. Die vraag komt pas aan de orde bij "the determination of a criminal charge" in de zin van artikel 6 EVRM tegen de betrokkene*”.

Deze algemene overwegingen zijn niet te rijmen met artikel 6 EVRM, zoals blijkt uit Shannon. Immers bij de zaak van 27 februari 2004 was, zoals ook bij Shannon, er sprake van en een strafvervolgning en van een verplichting om opheldering te geven over de verkregen inkomsten.

Om in zijn algemeenheid dan te stellen dat de verplichting om gegevens te verstrekken dan wel antwoorden te geven op vragen in zo een situatie onverkort blijft bestaan en het “nemo-tenetur” beginsel pas ingeroepen kan worden als de informatie verstrekt is betekent een inbreuk op het recht van de burger “ *to determine what evidence he wishes to put before the trial court, and can have amounted to "resort to evidence obtained through methods of coercion or oppression in defiance of the will of the accused"*”.

Op zijn minst zullen de hoven voortaan moeten bezien of en in hoeverre die informatieverstrekking en de verwachte informatie niet mede betrekking kunnen hebben op de inhoud van de lopende straf- dan wel boetezaak en indien dat zo is dat de verplichting om te voldoen aan de vordering ex art 47 AWR in strijd is met het “nemo tenetur” beginsel

Dit des te meer daar de ratio van artikel 6, namelijk “*the protection of the accused against improper compulsion by the authorities*” nu juist – anders dan de Hoge Raad ongelukkiger wijze tot uitdrukking heeft gebracht in diens arrest van 27 februari 2004- niet alleen van belang is voor de rechtelijke waardering van het bewijsmateriaal, doch ook toeziet op de bescherming tegen de vervolgende fiscale overheid.

Waar het EHRM standaard overweegt dat deze dwang niet geoorloofd is en wel mede omdat “*thereby contributing to the avoidance of miscarriages of justice*”, lijkt de Hoge Raad dit gevolg zo tot hoofddoel

<sup>18</sup> HR 23 november 1994, LJN AA2982;

<sup>19</sup> LJN AB2314; uitspraaknummer 35889, BNB 2002/27;

<sup>20</sup> HR 27 februari 2004 LJN AF555, BNB 2004/225;



van artikel 6 te transformeren en gaat daardoor over tot miskenning van het uitgangspunt van artikel 6 namelijk *“the prosecution in a criminal case seek to prove their case against the accused without resort to evidence obtained through methods of coercion or oppression in defiance of the will of the accused”*

Naar onze mening zal thans het “nemo tenetur” beginsel dan ook niet meer uitsluitend met succes aan het einde ingeroepen kunnen worden doch ook tijdens de fase van de gevorderde inlichtingen, indien de zaak waarin de inlichtingen gevorderd worden in elk geval verknocht is aan een door een andere instantie aangevangen vervolging.

Om de burger onder die omstandigheden zo een beroep op het “nemo tenetur” beginsel te ontzeggen is in wezen verder een ontkenning van zijn recht om jegens de vervolgens instanties een - in rechte te respecteren- wil te hebben en dat wilsrecht uit te blijven oefenen. Dit klemmt des te meer nu het dwingen in het algemeen ook niet nodig is gegeven de andere mogelijkheden die er in fiscalibus zijn om gegevens te achterhalen en tot slot -indien de fiscus van mening is dat er gegevens ontbreken en de belanghebbende dus kennelijk niet volledig heeft voldaan aan zijn administratieverplichting- er voor de fiscus nog altijd de mogelijkheid bestaat omkering van de bewijslast te overwegen. Immers indien de fiscus van mening dat de belastingplichtige gedwongen moet worden meer en of andere gegevens dan reeds bekend aan de fiscus te verstrekken, zal er veelal sprake zijn van situatie waarin zo een omkering juridisch mogelijk kan zijn.

### **De omvang van het zwijgrecht**

In het arrest van het Amsterdamse hof van 18 januari 2006 in de KB-Lux zaak<sup>21</sup> vat dat hof - zoals de wetgever doet- het zwijgrecht beperkt op en gaat het hof geheel mee met de door de wetgever op grond van Saunders gewenste lezing van artikel 6 EVRM.

In deze zaak gaat het er om dat de belanghebbende een vermoedde (niet opgegeven) bankrekening zou hebben bij de KB-Luxbank te Luxemburg. Hoewel de inspecteur op grond van bewijsmateriaal<sup>22</sup> van twijfelachtige herkomst<sup>23</sup> en (dus) ook twijfelachtige waarde<sup>24</sup> het bestaan van de rekening kon aannemen en belanghebbende slechts in aanmerking kwam als houder van bewuste rekening, koos de inspecteur er voor om meer gegevens over die vermoedde rekening af te dwingen van de vermoedde belastingplichtige. Ondanks het feit dat de adviseur van belanghebbende de inspecteur verzocht had om opheldering te geven omtrent dat vermoeden en de inspecteur gesteld had opheldering aan de vermoedde belastingplichtige niet alleen niet nodig doch ook niet wenselijk te vinden, bleef de inspecteur bij (handhaving van ) zijn gebruik van zijn uiterste machtsmiddel, namelijk een vordering ex art 47 AWR aan die vermoedde belastingplichtige om informatie te verstrekken over die rekening. Dit uiteraard teneinde die afgedwongen gegevens te gebruiken. Bij de afdwinging moet het verder clare lucius moest zijn dat er een boete opgelegd zou gaan worden, althans dat de belastingplichtige dat kon en moest vermoeden.

Nadat dit “lucky shot” doel trof en de belastingplichtige de gegevens verstrekt had werden de verkregen afgedwongen bescheiden mede gebruikt voor de boete-oplegging over de nagevorderde bedragen aan inkomsten- en vermogensbelasting. Omdat die boete geregeld wordt door artikel 6 was

---

<sup>21</sup> LJV AU9845;

<sup>22</sup> Zie in dit verband mr dr. M.M. Kors, TFB 2005, afl.4, Over de eerste fiscale uitspraak in de KB-Lux affaire. Volgens mr. Dr. Kors gaat het over bewijsmateriaal bestaande uit” knip en plak”- kopieën, waarvan geen originelen te vinden zijn, niet vermeld welke bank het is en o.a. geen data vermelden waarop gegevens zijn afgedrukt etc;

<sup>23</sup> Mogelijkerwijze niet op rechtmatige wijze verkregen;

<sup>24</sup> Zie in dit verband het in het arrest opgenomen caveat van de Belgische autoriteiten bij de overdracht aan de Nederlandse fiscus: *Vermits per klant slechts een beperkt aantal gegevens beschikbaar zijn (naam en eventueel naam van de partner, voornamen) zal het niet steeds mogelijk zijn de identificatie van de klant met 100% zekerheid te bepalen. Beide vermeldingen maken een oordeelkundig gebruik van de overgemaakte informatie noodzakelijk. De overgemaakte gegevens zijn de enige die blijken uit het gerechtelijk dossier. Verdere informatie betreffende de rekeninghouders (bijvoorbeeld voor identificatie) is niet beschikbaar.”*

de vraag of de inspecteur gebruik mocht maken voor oplegging en motivering van de boete van de o.g.v. artikel 47 afgedwongen gegevens.

Hieromtrent oordeelde het hof:

*Waar belanghebbende zich, zoals hiervoor is overwogen, niet kon onttrekken aan de verplichting om de met een beroep op artikel 47 AWR door de inspecteur gevraagde gegevens, inlichtingen en bescheiden te verstrekken, mag bij de beoordeling van de grondslag voor de boete-oplegging geen rekening worden gehouden met verklaringen van belanghebbende, afgelegd ter voldoening aan de vorderingen van de inspecteur op grond van artikel 47 AWR. Een zodanige beperking geldt evenwel niet voor door de inspecteur ten behoeve van de vaststelling van de belastingschuld opgevraagde bescheiden die niet hun bestaan danken aan de wil van de beschuldigde en waarvan de inspecteur, gelet op de inhoud van de microfiches, het bestaan mocht aannemen.*

Waar deze uitspraak wringt is dat de vordering in wezen gebruikt is om de belanghebbende te doen erkennen dat deze rekening hem toebehoorde en om middels de vordering het bij de fiscus aanwezige twijfelachtige materiaal te veranderen in door belanghebbende in rechte niet meer in redelijkheid te betwisten bewijsmateriaal, namelijk materiaal hem zelf verschaft .

Door dan vervolgens te overwegen, zoals het Amsterdamse hof doet, dat deze “*bescheiden niet hun bestaan danken aan de wil van de beschuldigde*” in wezen spannen van het paard achter de wagen. De vraag behoorde niet te zijn of deze bescheiden onafhankelijk van de wil van de beboette bestaan, maar of die bescheiden van belang voor het proces en die bescheiden waar het proces over ging onafhankelijk van de wil van te beboeten persoon in het geding waren gekomen. Dat de erkenning van het hem toebehoren van de rekening namelijk mede via het overleggen van de eerst vermoedde bescheiden, en het overleggen afgedwongen waren aan de te beboetten persoon lijkt - volgens het arrest- aan weinig twijfel onderhevig.

Door blijkens de gebezigde overwegingen niet als kernvraag aan te nemen of die erkenning en die inbreng van de bescheiden waren afgedwongen, doch als kernvraag aan te nemen of de bescheiden niet hun bestaan danken aan de wil van de beschuldigde is het hof voorbij gegaan aan de kern van artikel 6, namelijk “*The right not to incriminate oneself presupposes that the prosecution in a criminal case seek to prove their case against the accused without resort to evidence obtained through methods of coercion or oppression in defiance of the will of the accused*” en “ *The right not to incriminate oneself is primarily concerned with respecting the will of an accused person to remain silent*”

Waar deze belastingplichtige evenals de Zwitser J.B. en de Franse Funcke kennelijk invloed had op het in rechte aan mogen nemen van de rekeningen en het in rechte bestaan van de vermoedde bescheiden en hij kennelijk noch het bestaan van de rekening wilde erkennen noch de bescheiden wilde overhandigen aan de fiscus, had de inspecteur dit niet middels een vordering ex artikel 47 AWR af mogen dwingen, althans niet de afgedwongene mogen bezigen voor een strafrechtelijk getinte sanctie mogen gebruiken. Het hof had moeten inzien dat artikel 6 EVRM gelezen moet worden als de Straatsburgse versie en niet als de door de wetgever gewenste versie, namelijk de tekst van de Saunders-uitspraak

Het Hof had dat ook gemakkelijk kunnen inzien nu bij lezing van de Straatsburgse jurisprudentie opvallend is dat Straatsburg telkenmale buitengewoon kritisch is zodra het gaat om de repressieve handhaving van het bij uitstek nationaal georiënteerde en op binnenlandse belangen georiënteerde belastingrecht.

Waar in het buitenland ten onrechte Nederlands geld aan het licht onttrokken moest zijn volgens de belastingplichtige, gaat het niet aan dat bij ontdekking daarvan de boete-oplegging het Straatburgse licht niet kan verdragen.

Amsterdam, 12 februari 2006,

G.P. Hamer en N.W.A. Dekens.<sup>25</sup>

---

<sup>25</sup> Advocaten te Amsterdam bij Cleerdin & Hamer advocaten.