

9. In de uitspraak wordt genoemd dat DNB rekening heeft gehouden met de opbrengsten die hier zouden zijn behaald. Dat is echter een omstandigheid die in het Besluit bestuurlijke boetes financiële sector niet wordt genoemd. Daarenboven lijkt het niet erg waarschijnlijk dat er niet meer dan € 15.000 met de activiteiten is verdiend. De vraag is bovendien: door wie is wat verdiend? In dit geval is kennelijk relevant wat de opbrengsten voor A zijn geweest, terwijl het hier gaat om een boeteoplegging aan eiser (de bestuurder van A). Daar zit nog wel een stap tussen. Overigens lijkt uit overweging 1 van de uitspraak te volgen dat de betalingen aan B hebben plaatsgevonden. Wellicht had B wel een vergunning.

10. Ingeval er door A inderdaad maar € 15.000 met de activiteiten is verdiend en aannemende dat dit bedrag aan eiser ten goede is gekomen, kan de boete niet echt als leedtoevoeging gelden: de boeteling is dan immers niet minder slecht af dan voor de wetsovertreding, behoudens diens kosten en tijdsinspanning. Dat betekent dat er nog andere omstandigheden en factoren moeten zijn; doorgaans is de factor draagkracht een belangrijk onderdeel van het verweer. De draagkracht van eiser wordt wel genoemd, maar daarvan wordt overwogen dat die voldoende is om de opgelegde boete te betalen.

11. Al met is de uitspraak niet in alle opzichten even duidelijk en roept deze een aantal vragen op.

Met name wat betreft de grondslag van de boeteoplegging zou een betere motivering wenselijk zijn geweest.

K. Frielink

169

Hoge Raad
20 maart 2015, nr. 13/03959,
ECLI:NL:HR:2015:643
(mr. Feteris, mr. Schaap, mr. Fierstra, mr. Groeneveld, mr. Wortel)
(Concl. A-G Wattel, ECLI:NL:PHR:2014:521 (niet opgenomen, wel op www.sdujurisprudentie.nl))
Noot mr. V.H. Affourtit en mr. F. Mattheijer

Onrechtmatig verkregen bewijs. Betekenis van beslissing strafrechter voor beoordeling bruikbaarheid van datzelfde bewijs in belastingzaak.

De taak van de belastinginspecteur en de belastingrechter bij het vaststellen dan wel beoordelen van besluiten op grond van de belastingwetgeving is niet vergelijkbaar met de taak van de strafrechter ten aanzien van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal. De zeer terughoudende uitsluiting van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs in belastingzaken, in gevallen waarin art. 6 EVRM daar niet toe dwingt, komt op een nog steeds adequate wijze tot uitdrukking in het "zozeer indruist"-criterium uit BNB 1992, 306. De Hoge Raad ziet dan ook geen aanleiding om terug te komen van dit criterium en van de rechtspraak die aan de hand daarvan tot ontwikkeling is gekomen. Uit het voorgaande vloeit voort dat zich de situatie kan voordoen dat voor de onderbouwing van een belastingaanslag en van een daarmee eventueel samenhangende bestuurlijke boete gebruik wordt gemaakt van bewijsmateriaal dat door de strafrechter voor bewijsdoeleinden onbruikbaar is verklaard. In verband met de verschillen tussen het in straf- en belastingprocedures geldende bewijsrecht en de uiteenlopende kaders voor de beoordeling van de bruikbaarheid van het voorhanden bewijs in dergelijke procedures, is dat verschil aanvaardbaar. Indien de uitsluiting van het bewijs in de strafzaak heeft geleid tot een vrijspraak, vormt een oordeel van de belastingrechter dat wél op dit bewijs gebaseerd is op zichzelf geen inbreuk op het in art. 6 lid 2 EVRM neergelegde vermoeden van onschuld. Van een inbreuk op dat vermoeden kan in dit verband eerst sprake zijn indien de uitspraak van de belastingrechter, gelet op de bewoordingen daarvan, twijfel oproept over de juistheid van een vrijspraak van hetgeen de verdachte in de strafzaak

werd verweten (vgl. EHRM 12 juli 2013, *Allen tegen het Verenigd Koninkrijk*, nr. 25424/09, par. 124 en 126, en EHRM 23 oktober 2014, *Melo Tadeu tegen Portugal*, nr. 27785/10, par. 66).

X te Utrecht,
belanghebbende,
tegen
de *Staatssecretaris van Financiën* te Den Haag.

Conclusie Advocaat-Generaal

(mr. Wattel)
(...; red.)

Hoge Raad

(...; red.)

2. Beoordeling van de middelen

Uitgangspunten in cassatie

2.1. In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

2.1.1. Belanghebbende is strafrechtelijk vervolgd ter zake van – kort gezegd – valsemunterij, deelname aan een criminele organisatie en (gewoon-
te)heling.

2.1.2. Bij een onherroepelijk geworden vonnis van (de strafkamer van) de Rechtbank Rotterdam, uitgesproken op 30 september 2003, is belanghebbende vrijgesproken van al hetgeen hem was tenlastegelegd. De daartoe strekkende overwegingen van de Rechtbank komen er op neer (a) dat het tegen belanghebbende ingestelde opsporingsonderzoek uitvloeisel was van een Duits opsporingsonderzoek, (b) dat in dit Duitse onderzoek tegen onder anderen een zekere Simic een pseudokoper is ingezet, (c) dat Simic heeft verklaard dat hij het hem verweten feit – levering van vals geld – slechts heeft begaan omdat hij daartoe door de pseudokoper was overgehaald, (d) dat de Rechtbank bij gebreke van enige opheldering van de kant van de Duitse autoriteiten niet kan uitsluiten dat deze stelling van Simic juist is, en (e) dat al het bewijs dat is verkregen door middel van de inzet van infiltranten en het bewijs dat daaruit is voortgevloeid, bij de beoordeling van de feiten buiten beschouwing moet blijven.

2.1.3. De thans in geding zijnde navorderingsaanslagen en boetebeschikkingen berusten mede op processen-verbaal die in het bovengenoemde, in de strafzaak tegen belanghebbende

vervonnis voor het bewijs onbruikbaar zijn verklaard. In de bestreden uitspraak heeft het Hof beslist dat aan (de inhoud van) die in het strafrechtelijk onderzoek opgestelde stukken bij de beoordeling van de onderhavige navorderingsaanslagen en boeten wel betekenis kan worden toegekend, en dat het in de strafzaak tegen belanghebbende gegeven oordeel daaraan niet in de weg staat.

Deze beslissing van het Hof steunt op overwegingen waarin is verwezen naar het arrest van de Hoge Raad van 1 juli 1992, nr. 26331, BNB 1992/306 (hierna: BNB 1992/306) en naar het op artikel 359a Sv betrekking hebbende arrest van de strafkamer van de Hoge Raad van 30 maart 2004, nr. 00281/03, ECLI:NL:HR:2004:AM2533, NJ 2004/376 (hierna: NJ 2004/376).

De centrale vraag in deze cassatieprocedure

2.2. De cassatiemiddelen, die zich voor gezamenlijke beoordeling lenen, stellen onder meer aan de orde hoe het in BNB 1992/306 gegeven oordeel moet worden gezien in het licht van nadien gewezen arresten van de Hoge Raad, waaronder het door het Hof aangehaalde NJ 2004/376.

Beoordelingskader volgens het arrest BNB 1992/306

2.3.1. In BNB 1992/306 is in de eerste plaats geoordeeld dat het gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijsmiddelen in een belastingzaak in ieder geval toelaatbaar is, indien de verkrijging van die bewijsmiddelen niet onrechtmatig was jegens de belanghebbende in die zaak.

2.3.2. Voor het geval wel sprake is van jegens de belanghebbende op strafrechtelijk onrechtmatige wijze verkregen bewijsmiddelen, heeft de Hoge Raad in BNB 1992/306 als regel vooropgesteld dat die omstandigheid voor de inspecteur geen beletsel behoeft te zijn om van die bewijsmiddelen gebruik te maken. In een dergelijk geval zal met inachtneming van alle ter zake dienende omstandigheden nader moeten worden beoordeeld of de inspecteur handelt in strijd met enig algemeen beginsel van behoorlijk bestuur, en meer in het bijzonder met het zorgvuldigheidsbeginsel, door ter vaststelling of ter ondersteuning van een belastingaanslag van dit strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal gebruik te maken.

2.3.3. Van strijd met algemene beginselen van behoorlijk bestuur kan in het algemeen niet worden gesproken indien de inspecteur gebruik maakt van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijsmiddelen waarvan hij zonder wettelijke belemme-

ring kennis had kunnen nemen, ook indien de onrechtmatige handelingen van de betrokken strafrechtelijke instantie(s) niet hadden plaatsgevonden. Het gebruik van zodanige bewijsmiddelen door de inspecteur is slechts dan niet toegestaan, indien zij zijn verkregen op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, dat dit gebruik onder alle omstandigheden ontoelaatbaar moet worden geacht, aldus BNB 1992/306.

2.3.4. Met deze overwegingen in BNB 1992/306 heeft de Hoge Raad tot uitdrukking gebracht dat voor uitsluiting van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijsmiddelen in een fiscale procedure minder snel reden bestaat dan destijds binnen het strafrecht gebruikelijk was.

Strafrechtelijke maatstaven op basis van artikel 359a Sv

2.4.1. Nadat het arrest BNB 1992/306 is geweest, is artikel 359a Sv op 2 november 1996 in werking getreden als onderdeel van de Wet vormverzuimen (Stb. 1995, 441). Deze regeling is onder meer ingevoerd om tegemoet te komen aan maatschappelijke onvrede over het functioneren van het strafproces. Het doel van het desbetreffende wetsvoorstel was “een bijdrage te leveren aan het terugdringen van de ongewenste gevolgen die aan vormverzuimen in het strafproces worden verbonden”, aldus de Memorie van Toelichting (Kamerstukken II 1993/94, 23 705, nr. 3, blz. 1).

2.4.2. Op grond van het eerste lid van artikel 359a Sv kan de strafrechter aan onherstelbare vormverzuimen in het voorbereidend onderzoek als rechtsgevolg de niet-ontvankelijkverklaring van het openbaar ministerie in de vervolging, bewijsuitsluiting of strafvermindering verbinden. Ook bestaat de mogelijkheid dat de strafrechter aan een zodanig vormverzuim geen enkele consequentie verbindt, en volstaat met de constatering dat het verzuim is begaan (zie onder meer NJ 2004/376, overweging 3.6.1). Onder de werking van artikel 359a Sv dient de strafrechter de toepassing van de zojuist vermelde rechtsgevolgen te laten afhangen van de uitkomst van een belangenafweging die is toegesneden op de omstandigheden van de voorliggende zaak. Gelet op het tweede lid van artikel 359a Sv dient de rechter daarbij in het bijzonder acht te slaan op het belang dat door het geschonden voorschrift wordt gediend, de ernst van het verzuim en het nadeel dat daardoor wordt veroorzaakt. De wetgever beoogde op deze

wijze te voorkomen dat het door de strafrechter aan een vormverzuim verbonden rechtsgevolg niet in een redelijke verhouding zou staan tot de ernst van dat verzuim (Kamerstukken II 1994/95, 23 705, nr. 6, blz. 3).

2.4.3. In het arrest NJ 2004/376 heeft de Hoge Raad een overzicht gegeven van zijn tot dan toe gewezen rechtspraak over artikel 359a Sv. Met betrekking tot bewijsuitsluiting heeft de Hoge Raad deze rechtspraak nader vorm gegeven in zijn arrest van 19 februari 2013, nr. 11/03711, ECLI:NL:HR:2013:BY5321, NJ 2013/308. In dat arrest zijn drie mogelijke redenen voor bewijsuitsluiting door de strafrechter geformuleerd. Volgens dit arrest kan het tot de taak van de strafrechter behoren bewijsuitsluiting op de voet van artikel 359a Sv toe te passen

(i) indien dat noodzakelijk is ter verzekering van het recht van de verdachte op een behoorlijk proces in de zin van artikel 6 EVRM;

(ii) in gevallen waarin artikel 6 EVRM niet (rechtstreeks) aan de orde is, en waarin een ander belangrijk (strafvorderlijk) voorschrift of rechtsbeginsel in aanzienlijke mate is geschonden, en uitsluiting van het als gevolg daarvan verkregen bewijs noodzakelijk is als middel om toekomstige vergelijkbare vormverzuimen te voorkomen en een krachtige stimulans te laten bestaan tot handelen in overeenstemming met de voorgeschreven norm. Een dergelijke toepassing van bewijsuitsluiting als rechtsstatelijke waarborg en als middel om met de opsporing en vervolging belaste ambtenaren te weerhouden van onrechtmatig optreden, kan in beeld komen als sprake is van een vormverzuim dat resulteert in een zeer ingrijpende inbreuk op een grondrecht van de verdachte; en

(iii) in andere gevallen indien sprake is van de – zeer uitzonderlijke – situatie dat het desbetreffende vormverzuim een structureel karakter heeft en de verantwoordelijke autoriteiten zich, vanaf het moment waarop dit structurele verzuim hun bekend moet zijn geweest, onvoldoende inspanningen hebben getroost overtredingen van het desbetreffende voorschrift te voorkomen.

Betekenis van deze maatstaven voor belastingzaken

2.5.1. Ook in fiscale geschillen waarop artikel 6 EVRM van toepassing is, zoals geschillen over een fiscale bestuurlijke boete, dient het recht op een behoorlijk proces als bedoeld in dat verdragsartikel te zijn verzekerd. Dit kan meebrengen dat

strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal ook bij de beoordeling in dergelijke procedures buiten beschouwing moet blijven. Daarbij valt te denken aan de rechtspraak over schending van het recht op rechtsbijstand bij het politieverhoor (vgl. HR 30 juni 2009, nr. 08/02411, ECLI:NL:HR:2009:BH3079, NJ 2009/349), en aan gevallen waarin materiaal waarvan het bestaan van de wil van de belanghebbende afhankelijk is, onder dwang van hem is verkregen (zie HR 12 juli 2013, nr. 12/01880, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640, BNB 2014/101, en HR 8 augustus 2014, nr. 13/00933, ECLI:NL:HR:2014:2144, BNB 2014/206).

2.5.2. Buiten deze categorie van gevallen waarin het recht van de belanghebbende op een behoorlijk proces op grond van artikel 6 EVRM noodzaakt tot bewijsuitsluiting, is de taak van de belastinginspecteur en de belastingrechter bij het vaststellen dan wel beoordelen van besluiten op grond van de belastingwetgeving niet vergelijkbaar met de taak van de strafrechter ten aanzien van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal. Uitsluiting van dergelijk bewijsmateriaal is in een belastingzaak immers in het algemeen geen aangewezen en evenredige maatregel om rechtmatig optreden van de met opsporing en vervolging van strafbare feiten belaste ambtenaren te stimuleren. Wel bestaat in uitzonderlijke gevallen de mogelijkheid dat uitsluiting van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs ook in een belastingzaak geboden is als rechtsstatelijke waarborg, omdat een belangrijk (strafvorderlijk) voorschrift of rechtsbeginsel in zo aanzienlijke mate is geschonden, dat de uitkomst van dat onderzoek ook in een belastingzaak van het bewijs dient te worden uitgesloten. Die in NJ 2004/376 genoemde maatstaf is algemeen toepasbaar. Zij wordt door de strafrechter in uitzonderlijke gevallen ook buiten het kader van artikel 359a Sv toegepast (zie HR 29 januari 2013, nr. 10/04292, ECLI:NL:HR:2013:BY0816, NJ 2013/414) en leent zich ook voor toepassing buiten het strafrecht. Zo komt bewijsuitsluiting in een belastingzaak bijvoorbeeld in aanmerking in gevallen waarin het gebruik voor het bewijs wezenlijk afbreuk doet aan het fundamentele belang dat met bescherming van het professionele verschoningsrecht is gediend (HR 12 maart 1997, nr. 30478, BNB 1997/146, vgl. voor het strafrecht HR 12 januari 1999, nr. 108483, NJ 1999/290).

2.5.3. Deze zeer terughoudende uitsluiting van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs in belastingzaken, in gevallen waarin artikel 6 EVRM daar niet toe dwingt, komt op een nog steeds adequate wijze tot uitdrukking in het “zozeer indruist”-criterium uit BNB 1992/306. De Hoge Raad ziet dan ook geen aanleiding om terug te komen van dit criterium en van de rechtspraak die aan de hand daarvan tot ontwikkeling is gekomen.

2.5.4. Het hiervoor in 2.5.2 en 2.5.3 overwogene geldt niet alleen indien het gaat om het bewijs met betrekking tot een belastingaanslag maar evenzeer indien het gaat om een bestuurlijke boete.

Betekenis van het oordeel van de strafrechter over onrechtmatig verkregen bewijs

2.6.1. Indien sprake is van een (onherroepelijke) beslissing van de strafrechter over de (on)rechtmatigheid van de bewijsgaring en de bruikbaarheid van dat bewijs in een strafzaak, kan de vraag rijzen welke betekenis aan die rechterlijke beslissing toekomt bij de beoordeling van de bruikbaarheid van datzelfde bewijs in een belastingzaak.

2.6.2. Voor zover het gaat om de vaststelling van feiten die van belang zijn om de rechtmatigheid van de bewijsgaring te beoordelen, moet worden vooropgesteld dat de belastingrechter met inachtneming van het in fiscale zaken toepasselijke procesrecht zelfstandig dient te beoordelen welke feiten als vaststaand kunnen worden aangenomen. Hij is daarom niet gebonden aan een oordeel van de strafrechter over hetzelfde feitencomplex, zelfs niet als aan hem dezelfde bewijsmiddelen ter beschikking staan als aan de strafrechter (vgl. HR 10 maart 1999, nr. 33840, ECLI:NL:HR:1999:AA2713, BNB 1999/209).

2.6.3. Voor zover het gaat om de juridische vraag of de bewijsgaring in een strafzaak, gelet op de vaststaande feiten, onrechtmatig is geweest, is de belastingrechter evenmin gebonden aan het (onherroepelijke) oordeel van de strafrechter, ook niet indien de strafrechter daarbij van dezelfde feiten is uitgegaan. Wel komt in dit opzicht een bijzonder gezag toe aan het ten aanzien van de belanghebbende gegeven oordeel van de strafrechter, die bij uitsteking geroepen is tot beantwoording van dit soort rechtsvragen. Indien de belastingrechter – uitgaande van dezelfde feiten – afwijkt van het oordeel van de strafrechter met betrekking

tot de onrechtmatigheid van de bewijsgaring, dient hij in zijn uitspraak de redenen voor die afwijking te vermelden.

2.6.4. Voor zover het gaat om de vraag of onrechtmatige bewijsgaring tijdens een strafrechtelijk onderzoek ertoe dient te leiden dat van het aldus verkregen bewijs geen gebruik mag worden gemaakt, is de belastingrechter niet gebonden aan een (onherroepelijk) oordeel van de strafrechter in de desbetreffende strafzaak, reeds omdat de belastingrechter voor bewijsuitsluiting een ander beoordelingskader dient te hanteren (zie hiervoor onder 2.5.2).

2.6.5. Het hiervoor in 2.6.1 tot en met 2.6.4 overwogene geldt zowel voor het bewijs met betrekking tot een belastingaanslag als voor het bewijs ten aanzien van een fiscale bestuurlijke boete.

2.6.6. Uit het voorgaande vloeit voort dat zich de situatie kan voordoen dat voor de onderbouwing van een belastingaanslag en van een daarmee eventueel samenhangende bestuurlijke boete gebruik wordt gemaakt van bewijsmateriaal dat door de strafrechter voor bewijsdoeleinden onbruikbaar is verklaard. In verband met de verschillen tussen het in straf- en belastingprocedures geldende bewijsrecht en de uiteenlopende kaders voor de beoordeling van de bruikbaarheid van het voorhanden bewijs in dergelijke procedures, is dat verschil aanvaardbaar. Indien de uitsluiting van het bewijs in de strafzaak heeft geleid tot een vrijspraak, vormt een oordeel van de belastingrechter dat wél op dit bewijs gebaseerd is op zichzelf geen inbreuk op het in artikel 6, lid 2, EVRM neergelegde vermoeden van onschuld. Van een inbreuk op dat vermoeden kan in dit verband eerst sprake zijn indien de uitspraak van de belastingrechter, gelet op de bewoordingen daarvan, twijfel oproept over de juistheid van een vrijspraak van hetgeen de verdachte in de strafzaak werd verweten (vgl. EHRM 12 juli 2013, Allen tegen het Verenigd Koninkrijk, nr. 25424/09, par. 124 en 126, en EHRM 23 oktober 2014, Melo Tadeu tegen Portugal, nr. 27785/10, par. 66).

Beoordeling van de middelen

2.7.1. Uit het hiervoor in 2.6 overwogene volgt dat de middelen op een onjuist uitgangspunt berusten voor zover zij ervan uitgaan dat het Hof in de onderhavige belastingzaak gebonden was aan het (onherroepelijke) oordeel van de strafrechter over de rechtmatigheid van de verkrijging en de

bruikbaarheid van bewijsmateriaal dat is ontleend aan het strafrechtelijke onderzoek, en waarop de Inspecteur zijn beslissing (mede) heeft gebaseerd.

2.7.2. Kennelijk is het Hof ervan uitgegaan dat belanghebbende zelf niet door toedoen van opsporingsambtenaren of onder verantwoordelijkheid van de Officier van Justitie werkende personen is gebracht tot strafbare gedragingen waarop zijn opzet niet reeds was gericht. Dit oordeel geeft geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting en is geenszins onbegrijpelijk.

2.7.3. Daarop voortbouwend heeft het Hof geoordeeld dat het eventuele vormverzuim jegens Simic niet tot bewijsuitsluiting jegens belanghebbende in de onderhavige belastingzaak hoeft te leiden. Gelet op hetgeen hiervoor in 2.3.1 is vooropgesteld, is dat oordeel juist.

2.7.4. De middelen falen daarom in zoverre.

2.7.5. Ook voor het overige kunnen de middelen niet tot cassatie leiden. Dit behoeft, gezien artikel 81, lid 1, van de Wet op de rechterlijke organisatie, geen nadere motivering, nu de middelen in zoverre niet nopen tot beantwoording van rechtsvragen in het belang van de rechtseenheid of de rechtsontwikkeling.

3. Proceskosten

De Hoge Raad acht geen termen aanwezig voor een veroordeling in de proceskosten.

4. Beslissing

De Hoge Raad verklaart het beroep in cassatie ongegrond.

NOOT

1. Bovenstaand arrest is gewezen door de Hoge Raad als belastingrechter. Centraal staat de vraag of bewijsmiddelen waarvan in een eerdere strafprocedure door de strafrechter is geoordeeld dat deze op onrechtmatige wijze zijn verkregen, in een procedure omtrent een fiscale boete die is opgelegd tegen de vrijgesproken verdachte door de belastingrechter (ook) buiten beschouwing dienen te worden gelaten. Nu de Hoge Raad als belastingrechter ook "gewoon" een van de (hoogste) bestuursrechters is, is het arrest eveneens van belang voor de andere terreinen van het bestuursrecht.

2. X, de belanghebbende, is strafrechtelijk vervolgd voor – kort gezegd – valsmunterij, het uitgeven van vals geld, deelname aan een criminele organisatie, opzetheling en gewoontehealing. De Rechtbank Rotterdam heeft hem echter vrijgesproken. Het bewijs tegen X was mede afkomstig van een strafrechtelijk onderzoek in Duitsland. In dat onderzoek was een pseudokoper, een politie-infiltrant, ingezet. Een medeverdachte van X had verklaard dat hij het hem verweten feit (levering van vals geld) slechts had begaan omdat hij daartoe door de infiltrant was overgehaald. Duitse en Nederlandse politiefunctionarissen hadden hierover geen opheldering willen geven. Het was voor de rechtbank daardoor onmogelijk om vast te stellen of de infiltrant de medeverdachte van X had gebracht tot het plegen van andere feiten dan waarop diens opzet reeds tevoren was gericht (zie daarover HR 4 december 1979, *NJ* 1980, 356; “Talon”). Om die reden heeft de rechtbank beslist dat al het bewijs dat was verkregen door middel van de inzet van infiltranten en het bewijs dat daaruit was voortgevloeid over transacties waarbij X betrokken zou zijn geweest, bij de beoordeling van de feiten buiten beschouwing dienden te blijven.

3. Het strafrechtelijk onbruikbare bewijs is vervolgens door de Inspecteur gebruikt om aan X voor de jaren 1998 en 1999 navorderingsaanslagen inkomstenbelasting/premies volksverzekeringen op te leggen berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van in totaal f 194.316. Ook legde de Inspecteur aan X twee vergrijpboetes op van in totaal f 35.651 wegens het niet doen van belastingaangifte (in bezwaar verlaagd met 10 procent). De Belastingkamer van het Hof Amsterdam achtte het met de infiltranten verkregen bewijsmateriaal weliswaar mogelijk onrechtmatig vergaard, maar niet onrechtmatig jegens de belanghebbende (Hof Amsterdam, 4 juli 2013, ECLI:NL:GHAMS:2013:1943). De Inspecteur mocht dit bewijs en het daaruit voortvloeiende bewijs dan ook voor de aanslag- en boeteoplegging gebruiken. Het hof verwees daarbij naar het arrest van de Hoge Raad van 1 juli 1992, *BNB* 1992, 306, waarin voor zowel het punitieve als het niet-punitieve bestuursrecht een van het strafrecht afwijkende maatstaf voor het beoordelen van de toelaatbaarheid van het gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs is

neergelegd. Deze maatstaf houdt in dat het gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs voor de belastingheffing in ieder geval niet ongeoorloofd is indien het niet *jegens de belanghebbende* op onrechtmatige wijze is verkregen. Als strafrechtelijk bewijs wel jegens de belanghebbende op onrechtmatige wijze is verkregen, hoeft dit niet steeds aanleiding te vormen voor bewijsuitsluiting in een belastingzaak. In een dergelijk geval moet nader worden beoordeeld of de Inspecteur handelt in strijd met enig algemeen beginsel van behoorlijk bestuur, en meer in het bijzonder met het zorgvuldigheidsbeginsel, door strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs te gebruiken voor een belastingaanslag of een fiscale boete. Van strijd met algemeen beginselen van behoorlijk bestuur is doorgaans geen sprake indien de Inspecteur het bewijs los van de onrechtmatige verkrijging in de strafzaak had kunnen verkrijgen. Deze categorie van bewijsmiddelen is bijzonder ruim, omdat zowel de belastingplichtige als derden op grond van de AWR verplicht zijn om op vordering van de Inspecteur gegevens en inlichtingen te verschaffen, dan wel boeken en andere bescheiden ter inzage te verstrekken. Ook buiten het belastingrecht bestaat een dergelijke vergaande medewerkingsplicht (art. 5:20 Awb). Het gebruik van strafrechtelijk bewijs dat jegens de belanghebbende op onrechtmatige wijze is verkregen maar dat de Inspecteur zelf op rechtmatige wijze had kunnen verkrijgen, is volgens het arrest *BNB* 1992, 306 slechts onbruikbaar voor de belastingheffing of het opleggen van een fiscale boete indien het is verkregen op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, dat dit gebruik onder alle omstandigheden ontoelaatbaar moet worden geacht. Dit strenge, door A-G Wattel als “*enigszins tautologisch*” aangemerkte criterium wordt ook wel aangeduid als het “zozeer indruist”-criterium.

4. Advocaat-Generaal Wattel concludeerde tot vernietiging van het arrest van het Hof (zie ECLI:NL:PHR:2014:521). Hij betoogde dat de rechts- en wetsontwikkeling in de meer dan twintig jaren sinds *BNB* 1992, 306 en de wenselijkheid van rechtseenheid, zowel tussen strafrecht en punitief bestuursrecht als binnen het bestuursrecht, er inmiddels toe nopen onderscheid te maken tussen enerzijds strafrecht en punitief bestuursrecht (zoals boetebesluiten) en

anderzijds niet-punitief bestuursrecht (zoals aanslagoplegging, last onder dwangsom, intrekking van vergunningen e.d.): *“Waar u in HR BNB 1992/306 nog streefde naar zoveel mogelijk eenheid binnen het proces voor de belastingrechter (...), moet mijns inziens thans gestreefd worden naar zoveel mogelijk rechtseenheid bij de beoordeling van punitieve sancties die onder art. 6 EVRM vallen, ongeacht of zij door de gewone strafrechter, de fiscale bestuursrechter of de niet-fiscale bestuursrechter worden beoordeeld. (...) In de eerste plaats is het (fiscale) bestuurlijke boeterecht sinds 1992 meermalen en vergaand herzien, waarbij strafrechtelijke regels en beginselen mede onder invloed van art. 6 EVRM steeds meer invloed hebben gekregen en steeds meer strafrechtelijke begrippen zijn ingehaald in het punitieve bestuursrecht. In de tweede plaats is ook het strafrecht sindsdien herzien (onder meer door de invoering van art. 359a Sv in 1996 en van de strafbeschikking in 2008) en komt bewijsuitsluiting in het strafrecht inmiddels aanzienlijk minder vaak voor dan 25 jaar geleden. In de derde plaats heeft de bestuurlijke beboeting als vervanging van het minder efficiënte strafproces (dat zoals gezegd zelf ook een soort bestuurlijke sanctionering invoerde: de strafbeschikking) sindsdien een hoge vlucht genomen, in lijn met een grote toename aan bestuurlijke toezichthouders en punitieve handhavingsbevoegdheden”* (randnummers 10.1 en 10.2). Het betoog van Wattel strekte dus verder dan alleen het fiscale bestuursrecht. Achtergrond daarvan zal zijn dat de andere hoogste bestuursrechters het “zozeer indruist”-criterium, al dan niet onder expliciete verwijzing naar BNB 1992, 306, eveneens toepassen (zie voor een interne rechtsvergelijking par. 9 van de conclusie van de A-G). Ter onderbouwing van zijn betoog, dat onderscheid zou moeten worden gemaakt tussen punitieve en niet-punitieve besluiten, kon hij dan ook verwijzen naar veel niet-fiscale literatuur.

5. Aansluiting bij het strafrecht zou ter bevordering van de eenheid binnen het punitieve sanctierecht wenselijk kunnen zijn – onze opvatting is dat dit inderdaad het geval is –, de verschillen tussen het straf- en bestuursprocesrecht zijn wel relevant. Anders dan in het bestuursrecht, waarin de vrije bewijsleer geldt, wordt de uitsluiting van strafrechtelijk bewijs bestreken door een wettelijke bepaling die regelt welke gevol-

gen de strafrechter mag verbinden aan onherstelbare vormverzuimen die zijn begaan tijdens een strafrechtelijk onderzoek, zoals onrechtmatige bewijsvergaring. Art. 359a Sv bepaalt dat de strafrechter aan dergelijke vormverzuimen het gevolg kan verbinden van niet-ontvankelijkheid van het OM, bewijsuitsluiting of strafvermindering. De belangrijkste aanknopingspunten voor de toepassing van art. 359a Sv zijn geïntroduceerd in de strafrechtelijke rechtspraak van de Hoge Raad. In het als “Afvoerpijp” bekend staande standaardarrest HR 30 maart 2004, NJ 2004, 376 bepaalde de Hoge Raad onder meer dat bewijsuitsluiting slechts mag plaatsvinden indien bewijsmateriaal door een vormverzuim is verkregen (causaal verband) en daardoor een belangrijk (strafvorderlijk) voorschrift of rechtsbeginsel in aanzienlijke mate is geschonden. In het recentere standaardarrest 19 februari 2013, NJ 2013, 308 heeft de Hoge Raad de strafrechtelijke vereisten voor bewijsuitsluiting verder aangescherpt door dit slechts toe te staan:

(i) indien bewijsuitsluiting noodzakelijk is ter verzekering van het recht van de verdachte op een behoorlijk proces in de zin van art. 6 EVRM; (ii) in gevallen waarin art. 6 EVRM niet (rechtstreeks) aan de orde is, en waarin een ander belangrijk (strafvorderlijk) voorschrift of rechtsbeginsel in aanzienlijke mate is geschonden, en uitsluiting van het als gevolg daarvan verkregen bewijs noodzakelijk is als middel om toekomstige vergelijkbare vormverzuimen te voorkomen en een “krachtige stimulans” te laten bestaan tot handelen in overeenstemming met de voorgeschreven norm; (iii) in andere gevallen, indien sprake is van de – zeer uitzonderlijke – situatie dat het vormverzuim een structureel karakter heeft en de autoriteiten zich, vanaf het moment waarop dit structurele verzuim hun bekend moet zijn geweest, onvoldoende inspanningen hebben getoond om overtredingen van het desbetreffende voorschrift te voorkomen.

6. De Hoge Raad volgt Wattel niet. De Hoge Raad stelt daarbij voorop dat het recht op een eerlijk proces dat is vervat in art. 6 EVRM ook in fiscale geschillen, zoals geschillen over een fiscale bestuurlijke boete, verzekerd moet zijn. Dit kan meebrengen dat strafrechtelijk bewijs dat onrechtmatig is verkregen onder omstandigheden ook bij de beoordeling van fiscale geschillen buiten beschouwing moet blijven. De Hoge Raad

noemt daarbij als voorbeelden de schending van het recht op rechtsbijstand bij het politieverhoor (zogenoemde post-Salduz-rechtspraak, zie onder meer HR 30 juni 2009, NJ 2009, 349) en de rechtspraak omtrent gevallen waarin materiaal waarvan het bestaan van de wil van de belanghebbende afhankelijk is, onder dwang van hem is verkregen (zie onder meer de Saunders-rechtspraak, EHRM 17 december 1996, NJ 1997, 699). Hoewel de Hoge Raad hier terecht vooropstelt dat art. 6 EVRM kan dwingen tot bewijsuitsluiting in belastingzaken en in zoverre prevaleert boven het "zozeer indruist"-criterium, is het spijtig dat de Hoge Raad niet verder concretiseert in welke gevallen dergelijke bewijsuitsluiting aan de orde moet zijn.

7. De Hoge Raad vervolgt dat buiten de gevallen waarin art. 6 EVRM tot bewijsuitsluiting dwingt, de belastinginspecteur en de belastingrechter bij de uitsluiting van bewijs een wezenlijk andere rol vervullen dan de strafrechter. De Hoge Raad motiveert dat verschil als volgt: *"Uitsluiting van dergelijk bewijsmateriaal is in een belastingzaak immers in het algemeen geen aangewezen en evenredige maatregel om rechtmatig optreden van de met opsporing en vervolging van strafbare feiten belaste ambtenaren te stimuleren. Wel bestaat in uitzonderlijke gevallen de mogelijkheid dat uitsluiting van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs ook in een belastingzaak geboden is als rechtsstatelijke waarborg, omdat een belangrijk (strafvorderlijk) voorschrift of rechtsbeginsel in zo aanzienlijke mate is geschonden, dat de uitkomst van dat onderzoek ook in een belastingzaak van het bewijs dient te worden uitgesloten."* Concluderend oordeelt de Hoge Raad dat er, behoudens de gevallen waarin art. 6 EVRM dwingt tot bewijsuitsluiting, geen aanleiding bestaat om terug te komen op het "zozeer indruist"-criterium dat twee decennia geleden werd geïntroduceerd. Er bestaat volgens de Hoge Raad geen aanleiding voor een herziening van de rechtspraak over de bruikbaarheid van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs voor de belastingheffing én het opleggen van fiscale boetes.

8. Hoewel de geciteerde overweging van de Hoge Raad op het eerste gezicht niet onlogisch is, valt daartegen wel wat in te brengen. Ten eerste kan worden betwijfeld of de uitsluiting van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs in een belastingzaak uitsluitend zou moeten

worden gezien als een maatregel die dient om *"rechtmatig optreden van de met opsporing en vervolging van strafbare feiten belaste ambtenaren te stimuleren"*. Wij zouden menen dat de in het strafrecht geldende regels voor bewijsvergaring de burger beogen te beschermen tegen machtsuitoefening door de overheid op een wijze die in een rechtstaat niet is toegestaan. Het hoeft dan niet alleen te gaan om optreden dat hoe dan ook ongeoorloofd is, bijvoorbeeld omdat een onevenredige inbreuk wordt gemaakt op belangrijke grondrechten of wanneer fundamentele rechten in het geding zijn, maar ook om optreden dat (nog) niet is gelegitimeerd door de formele wetgever. Immers, ook het legaliteitsbeginsel en de trias politica vormen essentiële aspecten van de rechtstaatidee. In dat licht is het stimuleren van rechtmatig optreden door *de met opsporing en vervolging van strafbare feiten belaste ambtenaren* naar ons oordeel een te eng omschreven doel van de strafvorderlijke bewijsregels. Het gaat veeleer om het stimuleren van rechtmatig optreden door *de overheid* als geheel. Anders gezegd: waarom zou het in een rechtstaat voor de bescherming van een burger tegen overheidsingrijpen mogen uitmaken welk onderdeel van de uitvoerende macht zijn rechten schendt en aan welke rechter hij vraagt hieraan consequenties te verbinden? Het lijkt beter om de bewijsuitsluiting in het punitieve bestuursrecht, net als in het strafrecht, in algemene zin (mede) te beschouwen als sanctie ter compensatie van nadeel dat als gevolg van een vormverzuim is geleden door een burger in verband met een schending van diens rechten, zoals het recht op een eerlijk proces. Ten tweede is spijtig dat de Hoge Raad in bovenstaand criterium geen duidelijk onderscheid maakt tussen de bruikbaarheid van bewijs voor punitieve doeleinden (in dit geval een bestuurlijke boete) en niet-punitieve doeleinden (in dit geval een belastingaanslag). Wij zijn met A-G Wattel van mening dat het ten aanzien het gebruik van bewijs voor punitieve doeleinden goed zou zijn terug te komen op het "zozeer indruist"-criterium en daarbij explicieter aan te sluiten bij de strafrechtelijke richtsnoeren voor bewijsuitsluiting. Overwegingen die daarbij in het bijzonder een rol kunnen spelen, zijn dat de strafrechtelijke sanctie en de bestuurlijke boete beide punitief van aard zijn en dat de (rechts)persoon die het object is van beide sancties in beginsel aanspraak zou moeten

kunnen maken op vergelijkbare waarborgen. Tegen die achtergrond valt niet te billijken dat identiek bewijs in de ene punitieve procedure niet en in de andere punitieve procedure wel bruikbaar wordt geacht voor het bewijs. De parallellen tussen het strafrecht en het punitief bestuursrecht hebben de afgelopen periode, op onderdelen, terecht geleid tot een langzame harmonisatie van beide rechtsgebieden. Hierbij zij bijvoorbeeld verwezen naar de Vierde Tranche van de Awb, waarin onder meer het daderschap van rechtspersonen en de toepasselijkheid van het zwijgrecht zijn gebaseerd op/geïnspireerd door het strafrecht. In dat kader is het betreurenswaardig dat de Hoge Raad de onderhavige kans voor aanvullende harmonisatie onbenut laat en het "zozeer indruist"-criterium niet vervangt door een benadering die leidt tot meer harmonisatie bij de toepassing van punitieve sancties. Interessant in dit verband is nog dat een onderscheid tussen het gebruik van bewijs voor punitieve en niet-punitieve doeleinden niet uniek zou zijn, maar kan aansluiten bij de huidige benadering ten aanzien van bewijs dat "onafhankelijk van de wil" van de verdachte/betrokkene is verkregen in het kader van een publiekrechtelijk onderzoek (zie onder meer de eerdergenoemde Saunders-rechtspraak). Dergelijk bewijs is in beginsel wel bruikbaar bij het opleggen van een niet-punitieve sanctie, maar mag niet worden gebruikt bij het opleggen van een punitieve sanctie.

mr. V.H. Affourtit en mr. F. Mattheijer
beiden advocaat bij Houthoff Buruma te Amsterdam

170

Rechtbank Amsterdam
22 april 2015, nr. HA ZA 14-541
(mr. Blankevoort, mr. Van der Pol, mr. Dudok van Heel)
Noot mr. F.P.C. Strijbos

Rentederivaten. Beleggingsadvies. Geen schending van zorgplicht. Marginbewakingsplicht is evenmin geschonden. Onrechtmatige beslaglegging.

[Bgfo Wft art. 86]

Rabobank is jegens CIA niet alleen opgetreden als aanbieder van financiële producten maar ook als adviseur. Dit betekent dat voor Rabobank een zorgplicht geldt. Aan het onderhavige rentederivaat zijn aanzienlijke risico's verbonden, daar de looptijd van het rentederivaat niet overeenkomt met de looptijd van de onderliggende financiering. Het rentederivaat heeft daardoor voor de resterende looptijd (in beginsel) een speculatief karakter. Dit brengt met zich dat op Rabobank als ter zake deskundige bank tegenover CIA bij de totstandkoming van de transactie in ieder geval de (algemene) zorgplicht rustte om CIA voorafgaand aan het sluiten van de transactie in voldoende mate te informeren over het aangeboden product, de mogelijke gevolgen en de specifieke risico's van het afsluiten van de transactie. De omvang van die informatieplicht hangt af van de omstandigheden van het geval, waarbij een rol spelen de deskundigheid en relevante ervaring van CIA (en Geertman), de ingewikkeldheid van het desbetreffende product en de aan het product verbonden risico's. Van iedere ondernemer, maar zeker van een grote professionele projectontwikkelaar en belegger in vastgoed als CIA (althans Geertman), mag vervolgens worden verwacht dat hij kennis neemt van de met betrekking tot de transactie verstrekte informatie en dat hij, indien hij die niet begrijpt of daarover nog aanvullende vragen heeft, zich tot de bank wendt om zich nader te laten informeren voordat hij besluit de transactie aan te gaan.

Voor de beoordeling van de vraag of Rabobank aan haar zorgplicht jegens CIA heeft voldaan, is het volgende van belang. Rabobank heeft CIA er in ieder geval in voldoende mate op gewezen dat indien het rentederivaat zou moeten worden afgewikkeld CIA een eventuele negatieve waarde aan Rabobank zou moeten vergoeden. De rechtbank