

**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 gewoonteheiling. 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 algemene 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 wetsonwikkeling 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 getroost 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 betreuwenswaardig 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