

Het nemo-teneturbeginsel in een (inter)nationale rechtsorde

*Prof. mr. G.J.M.E. de Bont*²³

1 Inleiding

Het vinden van een onderwerp voor de *liber amicorum* voor Henk van Arendonk is bepaald niet moeilijk. Nu hij erin is geslaagd gedurende zijn gehele carrière als een ware generalist de fiscale wetenschap te beoefenen, zijn er weinig onderwerpen die in deze bundel zouden misstaan. De redacteurs hadden echter bedacht dat de onderwerpen van doen zouden moeten hebben met de dissertaties die de schrijvers – veelal in een ver verleden – schreven. En daarmee was voor deze schrijver een (geestelijke) blokkade geboren. Het proefschrift dateert van 1997 en betreft een onderzoek naar de relatie tussen het fiscale winstbegrip en de vennootschapsrechtelijke jaarrekening in rechtsvergelijkend perspectief.²⁴ Op dat gebied is ook in EU-verband veel gebeurd. Zover reikt eigenlijk ook mijn kennis van die wijzigingen. De keuze was dus bedanken voor een bijdrage aan de bundel van Henk – dat verrek ik – of een element uit de dissertatie gebruiken als kapstok voor een volstrekt ander onderwerp. Het is het laatste geworden. In mijn dissertatie ben ik nader ingegaan op het beginsel van eenheid binnen de rechtsorde. Daarop zal ik allereerst nader ingaan in deze bijdrage. Vervolgens zal aandacht worden besteed aan het nemo-teneturbeginsel zoals dat door het EHRM is vormgegeven in verschillende arresten. Daarbij wordt met name ingezoomd op situaties waarin een burger/belastingplichtige in een bepaalde staat tegelijkertijd wordt geconfronteerd met twee procedures: één administratieve procedure waarop art. 6 EVRM niet van toepassing is en een ‘criminal’ procedure ten aanzien waarvan de fairtrialwaarborgen van het EVRM wel gelden. Nu de onderliggende problematiek in beide procedures gelijk is, rijst de vraag hoe binnen één rechtsorde de meewerkplicht zich verhoudt tot het recht niet te hoeven meewerken aan de eigen veroordeling. Voorts wordt onderzocht in hoeverre de leer van de Hoge Raad op dit punt past in de rechtsorde die op het vlak van het nemo-teneturbeginsel wordt gedicteerd door het EHRM.

23. Guido de Bont is hoogleraar Formeel Belastingrecht aan de Erasmus Universiteit Rotterdam (EUR) en advocaat te Amsterdam.

24. G.J.M.E. de Bont, *De relatie tussen het fiscale winstbegrip en de vennootschapsrechtelijke jaarrekening in rechtsvergelijkend perspectief* (dissertatie Tilburg), Pijnenburg, Tilburg 1997.

2 (Inter)nationale rechtsorde

Dat tussen rechtsgebieden een bepaalde mate van eenheid dient te bestaan, behoeft eigenlijk geen nader betoog.²⁵ De voordelen van rechtseenheid bestaan voornamelijk uit rechtsgelijkheid, rechtseenvoud en rechtszekerheid.²⁶ Het beginsel van eenheid binnen de rechtsorde fungeert met name als een collisieverbod. Met name in de Duitse literatuur²⁷ werd gesteld dat het belastingrecht de 'Grundwerten' van andere rechtsgebieden in acht dient te nemen. In de uitspraken van het Bundesverfassungsgericht kan worden gelezen dat bij de uitleg van fiscale normen de gevolgen voor een ander rechtsgebied in acht dienen te worden genomen.

Met de eenheid van rechtsorde wordt dan een verdergaande mate van harmonie en consistentie tussen de verschillende rechtsgebieden aangeduid. Of sprake is van een eenheid binnen de rechtsorde wordt dan bepaald door de aard en het aantal van de tegenstrijdigheden en inconsistenties tussen de verschillende rechtsgebieden. In de Duitse literatuur wordt een onderscheid gemaakt tussen de 'Normwidersprüche'²⁸ en de 'Wertungswidersprüche'²⁹. Tipke schreef hierover als volgt: 'Das Steuerrecht darf Grundwertungen anderer Teile der Rechtsordnung nicht ohne gewichtigen Grund durchkreuzen oder unterlaufen. Insofern ist es ebensowenig autonom wie andere Subsysteme des Rechts. Stehen allerdings wesentliche Steuergerechtigkeitsgesichtspunkte auf dem Spiele, so muß eine "Wetabwägung" vorgenommen werden.' Naar het oordeel van Tipke mag een rechtsorde geen 'Wertungswidersprüche' bevatten. Daarvan is sprake indien een in een rechtsgebied opgenomen bepaling de fundamentele waarden van een ander rechtsgebied frustreert. Daarvan kan sprake zijn als een bepaling in een rechtsgebied de verwezenlijking van de doelstelling van een ander rechtsgebied belemmert.

Sommige schrijvers gaan echter verder en zien het voorkomen van tegenstrijdigheden tussen de verschillende rechtsgebieden niet als het ultieme doel van het beginsel van eenheid van recht. Bloembergen meent dat eenheid van recht met zich brengt dat begrippen die figureren in verschillende rechtsgebieden op gelijke wijze dienen te worden uitgelegd indien de context waarin deze worden toegepast eveneens gelijk is.³⁰

Van een schrijnende vorm van schending van de eenheid van recht, een zogeheten 'Normwidersprüche' kan sprake zijn indien het administratieve recht een informatieplicht kent voor de belastingplichtige, terwijl deze verdachte

25. Zie in het algemeen omtrent de wenselijkheid van eenheid van recht: J.M. Polak, *De eenheid van het recht. Enkele beschouwingen over specialisatie in de rechtswetenschap* (oratie Wageningen), W.E.J. Tjeenk Willink, Zwolle 1958.
26. A.R. Bloembergen, 'De eenheid van privaatrecht en administratief recht', *WPNR*, 1977, p. 19-21.
27. A. Raupach, 'Darf das Steuerrecht andere Teile der Rechtsordnung stören? Zur Eigenständigkeit des Steuerrechts und deren Grenzen', in: *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion; Festschrift für Klaus Tipke*, 1995, p. 105 e.v.
28. K. Engisch, *Einführung in das juristische Denken*, 3e druk, 1964, p. 158.
29. K. Tipke, *Steuerrechtsordnung*, Bd 1, 1993, p. 101.
30. A.R. Bloembergen, a.w., p. 20.

belastingplichtige op grond van het strafrecht een zwijgrecht toekomt. Hierop zal deze bijdrage nader ingaan in de volgende paragrafen.

3 Nemo tenetur in de rechtspraak van het EHRM

3.1 *Het EHRM onderkent twee varianten van nemo tenetur*
In zijn jurisprudentie³¹ maakt het EHRM onderscheid tussen twee typen zaken waarin het nemo-teneturbeginsel van toepassing kan zijn:

'42. First, there are cases relating to the use of compulsion for the purpose of obtaining information which might incriminate the person concerned in pending or anticipated criminal proceedings against him, or - in other words - in respect of an offence with which that person has been "charged" within the autonomous meaning of Article 6 § 1 (see Funke, p. 22, § 44; Heaney and McGuinness, §§ 55-59; J.B., §§ 66-71, all cited above).

43. Second, there are cases concerning the use of incriminating information compulsorily obtained outside the context of criminal proceedings in a subsequent criminal prosecution (Saunders, cited above, p. 2064, § 67, I.J.L. and Others v. the United Kingdom, no. 29522/95, § 82-83, 2000-IX).'

Dit uitgangspunt is om twee redenen interessant. Allereerst is dit onderscheid op geen enkele wijze terug te vinden in de arresten van de Hoge Raad. Voorts is het verschil dat het EHRM maakt van belang omdat uit de jurisprudentie van het EHRM kan worden opgemaakt dat er ook twee uitwerkingen zijn van het nemo-teneturbeginsel. Het EHRM past in het eerste soort zaken waarin informatie wordt afgedwongen na de criminal charge 'the principle against self-incrimination in its broader sense' toe. Ten aanzien van het tweede type zaken is het EHRM terughoudender met het uitsluiten van bewijs en wordt het nemo-teneturbeginsel beperkter uitgelegd.

3.2 *Informatieverstrekking ingeval er geen criminal charge is*
In de situatie dat van 'pending or anticipated criminal proceedings' geen sprake is en een criminal charge dus afwezig is, staat niet ter discussie dat een belastingplichtige dient mee te werken aan een verzoek tot informatieverstrekking ingevolge art. 47 AWR. Het EHRM is geconfronteerd met zaken waarin een verdachte of boeteling stelt dat het nemo-teneturbeginsel is geschonden omdat tijdens een administratieve controle – voorafgaand aan de criminal charge – medewerking is afgedwongen en nadien dat verkregen bewijs is gebruikt om een boete of straf op te leggen. In de zaak Saunders heeft het EHRM aangegeven dat voor die gevallen inderdaad een beroep kan worden gedaan op het nemo-teneturbeginsel, zij het dat dit beginsel voor dit type zaken beperkt wordt uitgelegd. De volgende restricties kunnen in de jurisprudentie worden aangetroffen:

- (i) Het beginsel strekt zich niet uit tot het gebruik in strafzaken of boeteprocedures van '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,

31. EHRM 8 april 2004, nr. 38544/97 (Weh/Austria).

breath, blood and urine samples and bodily tissue for the purpose of DNA testing'.³²

- (ii) Van het wilsafhankelijke bewijs dat tijdens de controle voorafgaand aan de criminal charge werd verkregen dient te worden vastgesteld 'whether the applicant has been subject to compulsion to give evidence and whether the use made of the resulting testimony at his trial offended the basic principles of a fair procedure inherent in Article 6 § 1 of which the right not to incriminate oneself is a constituent element'.³³ Het EHRM toetst in dat kader 'on the nature and degree of compulsion used to obtain the evidence, the existence of any relevant safeguards in the procedure, and the use to which any material so obtained was put'.

Was de uitspraak in de zaak Saunders nog redelijk rechtlijnig nu daaruit kon worden opgemaakt dat wilsafhankelijk bewijs dat wettelijk werd afgedwongen niet kon worden gebruikt, met de rechtsregels in de zaken O'Halloran en Francis werd duidelijk dat een nadere afweging dient plaats te vinden. In die zaken werd een strafzaak gestart op basis van de verklaring van de eigenaar van de auto (of juist de weigering een verklaring te verstrekken) naar aanleiding van de vraag wie de auto bestuurde ten tijde van een verkeersovertreding. Het EHRM oordeelde dat de informatieplicht niet meer behelsde dan een antwoord op de vraag naar de naam en het adres van de bestuurder. Bij schending van de informatieplicht was de boete beperkt en kon het bewijs worden ingetrokken. Van belang was dat de verklaring niet het enige beschikbare bewijs was, nu de autoriteiten eveneens over een foto beschikten. Onder die omstandigheden was het gebruik van de verklaring geen schending van art. 6 EVRM.

Vastgesteld kan worden dat in dit type zaken waarin wordt geklaagd omtrent het gebruik in een bestraffingsprocedure van bewijs dat voorafgaand aan de criminal charge op rechtmatige wijze werd verkregen, het EHRM terughoudend is en in zijn jurisprudentie³⁴ aangeeft nog restrictiever te zijn geworden.

3.3 *Dwang tot informatieverstrekking na een criminal charge*

Indien de autoriteiten de criminal charge hebben gegeven en daarna van de verdachte of potentiële boeteling informatie afdwingen, wordt het nemo-tene-turbeginsel in de jurisprudentie van het EHRM extensiever uitgelegd. In die gevallen spreekt het EHRM van 'the principle against self-incrimination in its broader sense'³⁵ en wordt daarbij de volgende toelichting verstrekt:

'55. (...) It notes that the privilege against self-incrimination is commonly understood in the Contracting States and elsewhere to be primarily concerned with respecting the will of the defendant to remain silent in the face of questioning and not to be compelled to provide a statement.

32. EHRM 17 december 1996, nr. 19187/91, BNB 1997/254 (Saunders/Verenigd Koninkrijk).

33. EHRM 29 juni 2007, nr. 15809/02 en 25604/02, NJ 2008, 25 (O'Halloran & Francis/Verenigd Koninkrijk).

34. EHRM 29 juni 2007, nr. 15809/02 en 25604/02, NJ 2008, 25 (O'Halloran & Francis/Verenigd Koninkrijk).

35. EHRM 11 juli 2006, nr. 54810/00 NJ 2007, 226 (Jalloh/Duitsland).

56. However, the Court has on occasion given the principle of self-incrimination as protected under Article 6 § 1a broader meaning so as to encompass cases in which coercion to hand over real evidence to the authorities was at issue.'

Vanuit een fiscale invalshoek is het treffend dat het EHRM de extensieve variant ('the broader sense') van het nemo-teneturbeginsel baseert op twee zaken waarin werd geoordeeld omtrent de doorwerking van het nemo-teneturbeginsel ingeval de belastingautoriteiten gegevensverstrekking afdwingen na de criminal charge:

'In *Funke vs. France* (25 February 1993, § 44, Series A no. 256-A), for instance, the Court found that an attempt to compel the applicant to disclose documents, and thereby to provide evidence of offences he had allegedly committed, violated his right not to incriminate himself. Similarly, in *J.B. v. Switzerland* (cited above, §§ 63-71) the Court considered the State authorities' attempt to compel the applicant to submit documents which might have provided information about tax evasion to be in breach of the principle against self-incrimination (in its broader sense).'

Mijns inziens is de conclusie gerechtvaardigd dat 'the principle against self-incrimination (in its broader sense)' niet de beperkingen kent in verband met de wilsafhankelijkheid van het materiaal (zie het arrest *Saunders*) of de restricties in verband met de aard en vorm van de dwang, de procedurele waarborgen en het gebruik van het afgedwongen materiaal (uit de zaken *O'Halloran en Francis*). Indien een criminal charge is gegeven, dient een fiscale autoriteit zich voor de bewijsvoering niet meer met een wettelijke plicht tot meewerken tot de belastingplichtige te wenden. Dat geldt dan ook voor documentatie die niet van de wil van de belastingplichtige afhankelijk is.

3.4 *Is er doorwerking van de criminal charge in een aanverwante zaak?*

Evenals in veel andere landen staan boete- of strafzaken tegen een belastingplichtige in Nederland juridisch los van de procedures omtrent de aanslagregeling. Dat doet er niet aan af dat het onderzoek vaak gelijktijdig plaatsvindt en het onderzoeksobject grote overeenkomsten vertoont. Zo kan het voorkomen dat een inspecteur van de belastingplichtige een antwoord eist naar aanleiding van vragen over zijn aangifte inkomstenbelasting 2011, terwijl de FIOD dezelfde belastingplichtige als verdachte heeft bestempeld in verband met dezelfde aangifte en hem heeft gewezen op zijn zwijgrecht. Werkt nu de criminal charge in de strafzaak door naar de fiscale procedure (waarop in beginsel art. 6 EVRM niet van toepassing is)? De Hoge Raad³⁶ meent van niet. Het EHRM is echter een volledig andere opvatting toegedaan, zoals blijkt uit de volgende overweging in de zaak *J.B.*:³⁷

'In the present case, the Court observes that the proceedings served the various purposes of establishing the taxes due by the applicant and, if the conditions herefor were met, of imposing a supplementary tax and a fine for tax evasion on him. (...) In the Court's opinion, whatever other purposes served, by enabling the imposition of such a fine on the applicant, the proceedings amounted in the light of the Court's case-law, to the determination of a criminal charge.'

36. HR 27 februari 2004, nr. 37.465, *NTR* 2004/316, *BNB* 2004/225.

37. EHRM 3 mei 2001, nr. 31827/96, *BNB* 2002/26 (*J.B./Zwitserland*).

Ook in het arrest *Chambaz*³⁸ lijkt het EHRM de administratieve en bestaaffingsprocedure te vereenzelvigen. Bij parallel lopende onderzoeken met betrekking tot dezelfde onderliggende problematiek, benadert het EHRM de procedures in hun gezamenlijkheid in het licht van art. 6 EVRM. Het EHRM onderzoekt in dergelijke gevallen of er voldoende verband is tussen het bestaaffingsonderzoek naar de fiscale misslag en het onderzoek in verband met de belastingheffing. Daarbij kan relevant zijn in hoeverre de betrokken ambtenaren elkaar moeten of mogen informeren omtrent de uitkomst en voortgang van hun onderzoek. Een wisselwerking tussen de onderzoeken is dus relevant. Als er sprake is van nauw met elkaar verbonden (onderzoeks)procedures geldt de criminal charge uit de bestaaffingszaak ook voor de administratieve fiscale procedure. In de zaak *Chambaz* formuleert het EHRM het als volgt:

'Elle estime, par conséquent, que les deux procédures étaient étroitement liées de sorte que le caractère manifestement penal de l'enquête s'est étendu à la procédure ayant donné lieu à la présente requête.'

Naar het oordeel van het EHRM is de criminal charge uitgebreid ('étendu') naar de administratieve procedure in het kader van een beoordeling van de parallele procedures in hun gezamenlijkheid. Dat zou slechts anders kunnen zijn indien is gewaarborgd dat de resultaten uit het administratieve fiscale onderzoek niet terecht kunnen komen in de bestaaffingsprocedure. Er dient sprake te zijn van 'Chinese walls' tussen de fiscale procedure en de bestaaffingsprocedure.

4 De Hoge Raad en de plicht tot meewerken

4.1 De leer van de Hoge Raad

De leer van de Hoge Raad met betrekking tot het nemo-teneturbeginsel is in enkele zinnen uit te leggen. Allereerst is van belang dat dit beginsel er naar de mening van de Hoge Raad nimmer toe kan leiden dat een belastingplichtige medewerking aan een fiscaal onderzoek weigert. Illustratief is de volgende overweging van de Hoge Raad:³⁹

'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.'

Van een zwijgrecht of een recht niet mee te werken is dus volgens de nationale leer geen sprake. In tegenstelling tot het EHRM in de zaak *Weh* onderkent de Hoge Raad derhalve niet twee typen zaken. Ook na de criminal charge zou dan meegewerkt moeten worden. De Hoge Raad⁴⁰ zoekt in zijn hoedanigheid van boeterechter de oplossing in een bewijsuitsluitingsregel ten aanzien van bewijsmateriaal dat werd afgedwongen:

38. EHRM 5 april 2012, nr. 11663/04, NTFR 2012/1225 (*Chambaz/Zwitserland*). Zie omtrent dit arrest E.B. Pechler, 'Chambaz en het verbod op gedwongen zelfincriminatie', NTFR 2012/1608 en J.H. Asbreuk, 'Informatieverstrekking en art. 6 EVRM', NTFR-B 2012/27.

39. HR 27 februari 2004, nr. 37.465, NTFR 2004/316, BNB 2004/225.

40. HR 27 juni 2001, nr. 35.889, NTFR 2001/985, BNB 2002/27.

'Gelet op het arrest Saunders brengt het een en ander in een geval als het onderhavige, (...), mee dat een verklaring die de betrokkene heeft afgelegd ter voldoening aan die verplichting, niet mag worden gebruikt ten behoeve van de boete-oplegging. Dit betekent dat de verklaring die belanghebbende tegenover de Inspecteur heeft afgelegd over de aanschafprijs van het kantoormeubilair, door het Hof buiten beschouwing moest worden gelaten bij de beoordeling van de grondslag voor de boete-oplegging.'

4.2 Chinese walls?

4.2.1 Inleiding

Uit de jurisprudentie van het EHRM blijkt overduidelijk dat de criminal charge in de bestraffingsprocedure doorwerkt naar een administratieve fiscale procedure, tenzij er regels zijn die waarborgen dat er geen wisselwerking bestaat tussen de verschillende procedures. Ondanks de hiervoor geciteerde bewijsuitsluitingsregel kan niet anders dan worden geconcludeerd dat daadwerkelijk sprake is van een wisselwerking tussen de afzonderlijke rechtsgebieden. In dat verband zijn de volgende observaties te maken.

4.2.2 Verstreking aan FIOD/OM door inspecteur toegestaan?

In zijn conclusie bij het arrest van de Hoge Raad van 27 februari 2004 adviseerde A-G Wattel de Hoge Raad om te besluiten dat het vorderen van informatie na de criminal charge is toegestaan maar dan zal de inspecteur: 'ingeval van een beroep op het zwijgrecht, aan de verdachte/belastingplichtige moeten toezeggen dat het materiaal dat door middel van de af te dwingen medewerking boven water komt, niet het strafvorderingscircuit in zal stromen.'

In zijn arrest van 27 februari 2004⁴¹ overwoog de Hoge Raad echter expliciet dat het niet zo is dat: 'de algemene verplichting van belastingplichtigen tot het verstrekken van informatie alleen geldt als aan de betrokkene tevoren de garantie wordt gegeven dat die informatie niet zal worden gebruikt als bewijsmiddel in een strafvervolging tegen hem. Met het opleggen van die verplichting wordt immers geen afbreuk gedaan aan de rechten die de belastingplichtige tegen wie een strafvervolging is of (mogelijk) zal worden ingesteld, aan het EVRM kan ontlenen, met name niet aan het recht om zichzelf niet te behoeven incrimineren. Met het voldoen aan die verplichting wordt geen afstand gedaan van een beroep op dat recht tegenover de rechter die bevoegd is ter zake van de 'criminal charge', indien informatie, verstrekt ter voldoening aan die verplichting, aan die rechter zou worden gepresenteerd.'

Het enkele feit dat een boeteling of verdachte nog het recht heeft in zijn zaak een beroep te doen op het nemo-teneturbeginsel, maakt echter niet dat voldaan is aan de eis van het EHRM dat van een wisselwerking geen sprake mag zijn. In de zaak Shannon⁴² overwoog het EHRM:

'In these circumstances, attending the interview would have involved a very real likelihood of being required to give information on matters which could subse-

41. HR 27 februari 2004, nr. 37.465, NTFR 2004/316, BNB 2004/225.

42. EHRM 4 oktober 2005, NJCM/bulletin 2006, p. 339-349 (Shannon/Verenigd Koninkrijk), r.o. 38.

quently arise in the criminal proceedings for which the applicant has been charged.'

Het feit dat er een aanmerkelijke kans bestond dat een burger in een administratieve procedure bewijs diende te verstrekken dat vervolgens kon opkomen in de strafzaak, was al voldoende voor het EHRM om te oordelen dat er een wisselwerking was die de burger in de administratieve procedure een zwijgrecht gaf.

4.2.3 *Hoe lek is de bewijsuitsluitingsregel*

De bewijsuitsluitingsregel geldt naar de opvatting van de Hoge Raad slechts voor bewijs dat van de wil van de belastingplichtige afhankelijk is. Boeken en bescheiden, alsmede gegevensdragers uit de administratie mogen volgens de Hoge Raad na de criminal charge worden afgedwongen en vervolgens in de boete- of strafzaak worden gebruikt.

Ook bankafschriften die door de belastingplichtige bij een buitenlandse bank zijn opgevraagd en in zoverre door de wil van de belastingplichtige tot stand zijn gekomen en verschaft aan de inspecteur, vallen niet onder de bewijsuitsluitingsregel. Zonder enige nadere toelichting overwoog de Hoge Raad als volgt:

'In het arrest Saunders is door het EHRM onderscheid gemaakt tussen (bewijs)materiaal dat wel en dat niet zijn bestaan dankt aan de wil van de beschuldigde. De door belanghebbende aan de Inspecteur verschaft stukken met gegevens vormen materiaal in laatstbedoelde zin.'

Ofschoon de bewijsuitsluitingsregel dus al zeer beperkt is, werd deze onlangs nog restrictiever uitgelegd. Op grond van de oude jurisprudentie⁴³ hield de bewijsuitsluitingsregel in dat daaruit voortvloeit dat 'voorzover een belanghebbende, ofschoon hij tot het afleggen van een verklaring kon worden verplicht, heeft geweigerd te voldoen aan de verplichting een van hem gevorderde verklaring af te leggen, in het kader van de vaststelling en toetsing van een boete aan die weigering als zodanig geen voor hem nadelig gevolg mag worden verbonden.'

In het arrest van 15 april 2011⁴⁴ werd dit genuanceerd in die zin dat het zwijgen van de belanghebbende tot het bewijs in de procedure kan dienen 'voor zover uit de aanwezige bewijsmiddelen reeds een zodanige verdenking voortvloeit dat die vraagt om uitleg van de belanghebbende, hetgeen betekent dat dit zwijgen alleen kan meewegen bij het waarden van de overtuigingskracht van die aanwezige bewijsmiddelen (EHRM 8 februari 1996, no. 18731/91, Murray tegen het Verenigd Koninkrijk, NJ 1996/725, V-N 1997/733, EHRM 20 maart 2001, no. 33501/96, Telfner tegen Oostenrijk, en EHRM 13 december 2005, no. 13102/03, Narinen tegen Finland).'

43. HR 27 februari 2004, nr. 37.465, BNB 2004/225

44. HR 15 april 2011, nr. 09/03075, NTFR 2011/945, BNB 2011/206.

Een andere beperking van de bewijsuitsluiting lijkt te kunnen worden gevonden in het arrest van 21 maart 2008.⁴⁵ Daarin hecht de Hoge Raad waarde aan het maken van een onderscheid tussen enerzijds het bewijs van het plegen van het beboetbare feit en de verwijtbaarheid en anderzijds de hoogte van de boete. De Hoge Raad oordeelde dat de afgedwongen bankafschriften die op verzoek van belanghebbende door de buitenlandse bank zijn gemaakt, 'niet van rechtstreeks belang zijn voor de vraag óf belanghebbende het beboetbare feit heeft begaan.' Hieruit lijkt te volgen dat de bewijsuitsluitingsregel is beperkt tot afgedwongen wilsafhankelijk bewijsmateriaal dat bewijs vormt voor het feit dat het beboetbare feit met grove schuld of opzet werd volbracht. De rechtsoverweging kan zo worden gelezen dat de Hoge Raad vindt dat afgedwongen bewijs dat alleen van belang is voor de straftoemeting en dus ziet op de hoogte van de niet betaalde belastingsom niet behoeft te worden uitgesloten.

Ten slotte is onduidelijk wanneer de Hoge Raad meent aan bewijsuitsluiting toe te komen. De Hoge Raad overwoog in de laatste bijzin van rechtsoverweging 3.3.3. van zijn arrest van 21 maart 2008 als volgt:

[Er] kan immers nog niet worden gezegd dat de enkele verwijzing naar mogelijk op te leggen wettelijke sancties neerkomt op een "coercion or oppression in defiance of the will of the accused" in de zin van de rechtspraak van het EHRM.'

Het tegengaan van 'improper compulsion' dan wel 'methods of coercion or oppression' is echter de essentie van het nemo-teneturbeginsel in art. 6 EVRM. Zonder dwang geen nemo-teneturbeginsel en dus geen bewijsuitsluiting. Zo heet lijkt de soep echter niet worden gegeten, nu de Hoge Raad in een later arrest van 6 juni 2008⁴⁶ de bewijsuitsluitingsregel heeft toegepast in een situatie waarin de dwang bestond uit het feit dat informatie was verkregen op grond van de verplichting in art. 47 AWR.

5 Conclusie

Het Nederlandse wettelijke systeem en de jurisprudentie van de Hoge Raad maken het mogelijk dat in de fiscale procedure afgedwongen bewijs wordt ingebracht in de boete- of strafzaak. Voorts is de bewijsuitsluitingsregel beperkt. De conclusie kan mijns inziens geen andere zijn dan dat dit tot gevolg heeft dat de administratieve fiscale procedure beoordeeld dient te worden in het licht van de criminalchargeprocedure.⁴⁷ In een recente conclusie schrijft A-G Wattel:⁴⁸

'1.8. De Nederlandse wetgeving voorziet niet in de procedurele waarborgen tegen punitief gebruik van afgedwongen bewijsmateriaal waartoe de Straatsburgse rechtspraak wél lijkt te nopen indien men althans wil voorkomen dat een verdachte belastingplichtige ongestraft medewerking aan de belastingheffing kan

45. HR 21 maart 2008, nr. 43.050, BNB 2008/159.

46. HR 6 juni 2008, nr. 43.178, NTFR 2008/1138, BNB 2009/47.

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

48. Conclusie van 1 maart 2013, nr. 12/01880.

weigeren waar een onverdachte belastingplichtige dat niet kan. Zolang de wet geen dergelijke waarborgen biedt, zullen zij van de rechter moeten komen.'

Ook hij is derhalve van oordeel dat de bewijsuitsluitingsregel niet voldoet in het licht van de jurisprudentie van het EHRM. 'The principle against self-incrimination (in its broader sense)' dat na de criminal charge geldt in de bestraffingsprocedure zal als gevolg daarvan 'uitwaaiëren' en evenzeer van toepassing zijn tijdens het fiscale onderzoek.

In het licht van het beginsel van eenheid van de rechtsorde geldt dat de jurisprudentie van de Hoge Raad tot een zogeheten 'Normwidersprüche' leidt. De meewerkplicht in de fiscale controle verhoudt zich na de criminal charge niet met het recht niet te hoeven meewerken aan de eigen veroordeling in het strafrecht. Deze inconsistentie kan worden opgelost als de Hoge Raad (i) overweegt dat er na de criminal charge in de straf- of boetezaak geen meewerkplicht meer bestaat, dan wel (ii) beslist dat afgedwongen materiaal uit de fiscaal-administratieve procedure op geen enkele wijze een rol kan spelen in de bewijsvoering in de strafzaak.