

28. To provide or not to provide: wordt het nemo tenetur-beginsel effectief gewaarborgd bij controle?

MR. P.J. DRAIJER EN MR. N. VAN DEN BOOM

De bekende *Funke*¹ en *Saunders*²-arresten zijn inmiddels meer dan twintig jaar geleden door het EHRM geweest, maar dat laat onverlet dat de Nederlandse rechtspraak over het nemo tenetur-beginsel nog steeds niet is uitgekristalliseerd. Dat heeft mede te maken met het spanningsveld tussen de wettelijke informatieverplichtingen en het zwijgrecht en het recht om zichzelf niet te incrimineren. Omdat specifiek hierop gerichte regelgeving in Nederland ontbreekt, is het de vraag hoe het nemo tenetur-beginsel effectief kan worden gewaarborgd bij controle. Over het antwoord op die vraag lijken de hoogste nationale rechters het niet eens te zijn. Dat is onwenselijk nu steeds vaker bij het niet-nakomen van informatieverplichtingen wordt gekozen om het strafrecht in te zetten.³

Of het nemo tenetur-beginsel is geschonden wordt mede bepaald door het antwoord op de vraag of (i) sprake is van een *criminal charge* op het moment dat de informatie wordt afgedwongen⁴ en (ii) of het gaat om zogenoemde afgedwongen ‘wilsafhankelijke’ of ‘wilsonafhankelijke informatie’. De wijze waarop de nationale rechters deze onderwerpen uitleggen, lijkt niet gelijk te zijn aan de uitleg

die door het EHRM in dit kader wordt gegeven.⁵ Met name de vraag wat moet worden verstaan onder ‘wils(on) afhankelijke informatie’ levert een grote hoeveelheid aan interessante jurisprudentie en literatuur op.⁶ Nieuwe jurisprudentie van het EHRM zal duidelijk moeten maken of de huidige interpretatie van de Hoge Raad juist is. Dit onderwerp zal in dit artikel maar zijdelings aan de orde komen.

Centraal in dit artikel staat de verplichting voor nationale autoriteiten om te waarborgen dat de verstrekker – van onder dwang verkregen materiaal – zijn recht om niet mee te werken aan zelfincriminatie effectief kan uitoefenen en hoe dit dient te worden vormgegeven. Na een korte uiteenzetting van de wettelijke informatieverplichtingen uit de Awb en de AWR komen enkele arresten van het EHRM aan bod. Daarna wordt uiteengezet op welke wijze de hoogste bestuursrechters, de civiele kamer en de belastingkamer van de Hoge Raad en het College van Beroep voor het bedrijfsleven (hierna: CBb) oordelen hoe het nemo tenetur-beginsel procedureel dient te worden gewaarborgd wanneer sprake is van een plicht tot het verstrekken van informatie. Ten slotte worden deze uitspraken vergeleken met de ‘Europese lat’ gelegd en wordt bezien of deze hiermee in lijn zijn.

1. De informatieverplichtingen in de Awb en AWR

Toezichthouders zoals DNB, de AFM en het BFT zijn op grond van art. 5:16 Awb bevoegd om inlichtingen van (rechts)personen te vorderen. Degene aan wie de inlichtingen op basis van dat artikel wordt gevraagd is, op grond van art. 5:20 lid 1 Awb, verplicht die te geven.

1 EHRM 25 februari 1993, nr. 82/1991/334/407 (*Funke t. Frankrijk*).

2 EHRM 17 december 1996, NJ 1997/699 (*Saunders t. Verenigd Koninkrijk*).

3 Zie bijvoorbeeld: Hof 's-Hertogenbosch 12 juni 2018 (ECLI:NL:GHSHE:2018:2472), Rb. Overijssel 5 december 2016, (ECLI:NL:RBOVE:2016:538) en een niet gepubliceerd arrest van Rechtbank Amsterdam waarvan het proces-verbaal te raadplegen is via: <http://www.jaeger.nl/nemo-teneturbeginsel-rechtbank-amsterdam-schuift-op-naar-europese-uitleg>.

4 Opgemerkt zij dat bij *Saunders* geen sprake was van een *criminal charge*, maar toch een schending werd aangenomen. Ofschoon uit de rechtspraak van het EHRM kan worden afgeleid dat informatieverstrekking mag worden afgedwongen wanneer geen sprake is van een ‘*criminal charge*’, betekent dit niet dat de afgedwongen informatie ook mag worden gebruikt in de boete-procedure of strafzaak. Zie bijvoorbeeld G.J.M.E. de Bont e.a., (*Fiscale*) *Inlichtingenverplichtingen, enige beschouwingen uit de praktijk en de wetenschap*, Amsterdam, 2013, p. 305.

5 Zie bijvoorbeeld: De Haas & Vissers, ‘Nemo-teneturbeginsel; verklaar je nader’, *TFB* 2014, p. 77-113; D.A.G. van Toor, ‘Het nemo-teneturbeginsel: Rechtspraak van het Europese Hof voor de Rechten van de Mens en de Hoge Raad vergeleken’, *TBS&H* 2016, p. 31-36 en S.L.T.J. Ligthart, ‘Het recht tegen zelfincriminatie ex artikel 6 EVRM. Doorwerking van het nemo tenetur-beginsel in enkele gedachte-experimenten volgens de benadering van het EHRM en van de Hoge Raad’, *DD* 2019/16.

6 Zie bijvoorbeeld: EHRM 25 februari 1993, nr. 10828/84 (*Funke t. Frankrijk*), EHRM 17 december 1996, NJ 1997/699 (*Saunders t. Verenigd Koninkrijk*).

Indien in dat kader door de toezichthouder wordt verzocht om inlichtingen en de gevraagde de medewerkingsplicht niet nakomt, kan veelal op grond van bijzondere wetgeving alsnog medewerking worden afgedwongen door een last onder dwangsom op te leggen.⁷ Het niet-nakomen van art. 5:20 Awb kan voorts op grond van art. 5 Besluit bestuurlijke boetes financiële sector (Bbbfs) worden bestraft met een boete van maximaal € 1.000.000.⁸ Daar houdt het echter niet op. Het niet-voldoen aan de vordering is ook strafbaar gesteld in art. 184 Sr, waarvoor een maximale gevangenisstraf van drie maanden of een geldboete van de tweede categorie (€ 4.150) geldt.

De mogelijkheid tot het vorderen van informatie door een toezichthouder op basis van art. 5:16 Awb jo. art. 5:20 Awb vertoont daarmee veel overeenkomsten met de bevoegdheid van de inspecteur zoals vastgelegd in art. 47 AWR. Op basis van laatstgenoemd artikel is eenieder gehouden aan de inspecteur de gegevens en inlichtingen te verstrekken die voor de belastingheffing te zijnen aanzien van belang kunnen zijn.

Ook wanneer die verplichting niet wordt nagekomen kan door middel van het opleggen van een dwangsom het verstrekken van de inlichtingen worden afgedwongen.⁹ Het niet-voldoen aan de informatieverplichting levert bovendien een strafbaar feit op. De maximumstraf daarvoor is een gevangenisstraf van vier jaar, een boete van de vierde categorie (€ 20.750) dan wel eenmaal het bedrag van de te weinig geheven belasting.¹⁰ Een verschil met de bepalingen uit de Awb is dat voor een schending van art. 47 AWR geen bestuurlijke (vergrijp)boete kan worden opgelegd.

Kortom, diegene die durft te weigeren aan een informatie-vordering te voldoen, en in dat kader blijft persisteren nadat hij is gewezen op de mogelijke strafrechtelijke en financiële gevolgen, moet stevig in zijn schoenen staan. Een enkeling zou het risico durven te nemen, maar de meerderheid die het object wordt van een controleonderzoek zal zich gedwongen voelen aan de informatie-vordering te voldoen. Daarmee lijkt een impasse te ontstaan. Immers enerzijds wordt de betrokkene verplicht te voldoen aan de informatie-vordering, terwijl hij anderzijds op grond van art. 29 lid 1 Sv en art. 6 EVRM het recht heeft zich te beroepen op het zwijgrecht en er een verbod bestaat op een dwang tot zelfincriminatie. Een wettelijke regeling of beleid is er niet, waardoor deze verplichting en dit recht blijven botsen.

De vraag rijst daarom hoe het nemo tenetur-beginsel nu effectief kan worden gewaarborgd wanneer sprake is van een meewerkverplichting. Over het antwoord op die vraag lijken – zo zal hierna blijken – de hoogste nationale rechters het niet eens te zijn. Het belang dat hierover helderheid

ontstaat is groot, nu vaker wordt gekozen om het strafrecht in te zetten. De tendens is daarbij dat wanneer deze zaken in het strafrecht worden betrokken er ook steeds vaker en zwaarder wordt gestraft.¹¹

2. Restrictie EHRM

Het is niet eenvoudig om in de sterk casuïstische rechtspraak van het EHRM eenduidige rechtsregels te ontdekken. Over het algemeen bestaat evenwel geen discussie over de rechtsregel dat een verdachte niet mag worden gedwongen een verklaring af te leggen,¹² en dat het – zolang er geen sprake is van een *criminal charge* – niet is toegestaan informatie af te dwingen.¹³ Daarnaast is duidelijk dat de *criminal charge* die wordt gegeven in de strafzaak of boeteprocEDURE kan doorwerken naar aanverwante procedures.¹⁴

Voorts heeft het EHRM in een aantal oudere zaken een ruime betekenis aan het nemo tenetur-beginsel toegekend, zodat het ook gevallen omvat waarin de autoriteiten dwang hebben gebruikt om ‘real evidence’ te verkrijgen. Zo oordeelde het EHRM bijvoorbeeld in *Funke tegen Frankrijk*¹⁵ dat een poging om verzoeker te dwingen documenten openbaar te maken en daarmee bewijs te leveren van de strafbare feiten waarvan hij werd verdacht, in strijd was met het nemo tenetur-beginsel. Evenzo oordeelde het EHRM in *J.B. tegen Zwitserland* dat de poging van de autoriteiten om verzoeker te dwingen om documenten te overleggen die informatie over belastingontduiking zouden kunnen bevatten in strijd was met het nemo tenetur-beginsel. In de loop der jaren heeft het EHRM de reikwijdte van het recht dat niemand gehouden is bewijs tegen zichzelf te leveren nader ingekleurd.

In deze paragraaf zal worden onderzocht of in de latere casuïstische rechtspraak van het EHRM handvatten te vinden zijn voor de wijze waarop het nemo tenetur-beginsel in die aanverwante non-punitieve procedure dient te worden gewaarborgd.

EHRM 4 oktober 2005, Shannon t. Verenigd Koninkrijk¹⁶

Shannon was voorzitter van een Ierse ‘Republican Fellows Club’ en werd uitgenodigd door financieel rechercheurs voor verhoor, omdat zij vragen hadden over enkele financiële zaken van de club. Shannon beantwoordde alle vragen die door hen hierover werden gesteld. Naast dit financiële onderzoek bleek Shannon tevens onderwerp te zijn van een

7 Die bevoegdheid is dan neergelegd in bijzondere wetgeving zoals de Wet op het financieel toezicht (Wft). Zie bijvoorbeeld art. 1:79 Wft en art. 1:80 Wft.

8 Op grond van art. 5 van het Besluit bestuurlijke boetes financiële sector (Bbbfs) kan een toezichthouder voor overtreding van art. 5:20 Awb een bestuurlijke boete opleggen van de tweede categorie, met een basisbedrag van € 500.000 en een maximum van € 1.000.000.

9 Art. 52a lid 4 AWR.

10 Art. 68 jo. art. 69 AWR.

11 Zie bijvoorbeeld: Hof 's-Hertogenbosch 12 juni 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:2472 en Rb. Overijssel 4 maart 2019, ECLI:NL:RBOVE:2019:1009.

12 EHRM 17 december 1996, nr. 19187/91 (*Saunders t. Verenigd Koninkrijk*), r.o. 69.

13 EHRM 10 september 2002, FED 2003/589 (*Allen t. Verenigd Koninkrijk*), r.o. 1.

14 EHRM 3 mei 2001, nr. 31827/96 (*J.B. t. Zwitserland*), r.o. 50., EHRM 4 oktober 2005, nr. 6563/03 (*Shannon t. Verenigd Koninkrijk*), r.o. 38, EHRM 5 april 2012, nr. 11663/04 (*Chambaz t. Zwitserland*), r.o. 43 en G.J.M.E. de Bont e.a., (*Fiscale Inlichtingenverplichtingen, enige beschouwingen uit de praktijk en de wetenschap*, Amsterdam, 2013), p. 314.

15 EHRM 25 februari 1993, nr. 256-A (*Funke t. Frankrijk*).

16 EHRM 4 oktober 2005, nr. 6563/03 (*Shannon t. Verenigd Koninkrijk*).

strafrechtelijk onderzoek, waarin hij verdacht werd van ‘false accounting and conspiracy to defraud’. Later werd Shannon nogmaals uitgenodigd voor verhoor. Op de uitnodiging voor het verhoor stond vermeld dat het onderzoek erop was gericht om vast te stellen of personen hadden geprofiteerd van (onder meer) de diefstal en fraude. Indien Shannon niet zou verschijnen bij dit verhoor, dan zou aan hem een boete van maximaal £ 5.000 of een gevangenisstraf van zes maanden kunnen worden opgelegd.

Indachtig het lopende strafrechtelijk onderzoek heeft zijn advocaat de rechercheur aangeschreven met het verzoek een schriftelijke bevestiging te willen ontvangen waaruit zou blijken dat ‘no information or statements obtained during the interview would be used in criminal proceedings’. De financieel rechercheurs zonden als reactie daarop Shannon weer een uitnodiging en vermeldden in het begeleidend schrijven dat zij zich ervan bewust waren dat er ook een strafrechtelijk onderzoek liep naar Shannon, maar dat dit niet problematisch zou zijn omdat er reeds voldoende ‘garantees’ zouden worden geboden in de nationale regelgeving. Op basis van de nationale regelgeving konden namelijk in een beperkt aantal gevallen afgelegde verklaringen bij financieel rechercheurs niet verder worden gebruikt voor de opsporing en confiscatie van crimineel vermogen. In het geval van Shannon wilden de financieel rechercheurs uiteindelijk dus geen schriftelijke waarborg bieden, waardoor Shannon weigerde naar het verhoor te gaan. Shannon is vervolgens door de nationale rechters veroordeeld voor het niet-verschijnen bij het verhoor en ontving daarvoor een boete van £ 200. Voor de strafbare feiten is Shannon uiteindelijk niet vervolgd.

Shannon klaagt voor het Europese Hof dat de opgelegde boete (in de non-punitieve procedure) wegens het niet-beantwoorden van de vragen van de financieel rechercheurs in strijd is met art. 6 EVRM omdat naar dezelfde feiten ook een strafrechtelijk onderzoek liep. Met betrekking tot de procedurele waarborgen die in dit kader mogelijk zouden worden geboden, overweegt het EHRM dat de financieel rechercheurs de verkregen informatie konden en mochten doorspelen aan de politie. Hoewel de autoriteiten aanvoerden dat het ging om twee afzonderlijke onderzoeken, zou de informatie die zag op Shannon op deze wijze toch samenkomen. De (mogelijk) belastende informatie die zou worden verkregen tijdens het interview, zou daarom ook tegen hem in de strafprocedure kunnen worden gebruikt. Hiermee wordt de verdachte het recht ontnomen om zelf te beslissen wat hij of zij in de strafprocedure naar voren wil brengen. Voorts kan dit volgens het EHRM ertoe leiden dat gebruik wordt gemaakt van afgedwongen bewijsmateriaal dat dus in strijd met de wil van de verdachte is verkregen. De nationale regelgeving voorzag in dit kader volgens het EHRM niet (voldoende) in procedurele waarborgen. Ten aanzien van het gevolg dat aan het gebruik van het materiaal kon worden gegeven, overweegt het EHRM:

‘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.’¹⁷

Het EHRM komt vervolgens tot de conclusie dat er inderdaad sprake is van een schending van het nemo tenetur-beginsel.

Uit deze zaak blijkt onomwonden dat de verplichting om aanwezig te zijn bij een verhoor door financieel rechercheurs en vragen te beantwoorden ten aanzien van feiten waarvoor ook een strafrechtelijk onderzoek gaande is, in strijd is met het nemo tenetur-beginsel. Ondanks de door de overheid geboden waarborgen, te weten dat de verklaring in *bepaalde* gevallen niet in het kader van opsporing en confiscatie kon worden gebruikt, acht het EHRM art. 6 EVRM geschonden. Deze zaak is daarbij bijzonder relevant omdat uit deze zaak blijkt dat (i) het nemo tenetur-beginsel ook van toepassing is ten tijde van een *criminal charge* in een aanverwante non-punitieve procedure, (ii) het afgedwongen materiaal geen onderdeel van het strafdossier mag worden, (iii) het onvoldoende is dat de sanctierechter het afgedwongen materiaal mogelijk kan uitsluiten, en (iv) dat het niet noodzakelijk is dat er uiteindelijk ook daadwerkelijk vervolging plaatsvindt.

EHRM 21 april 2009, *Marttinen t. Finland*¹⁸

In de zaak *Marttinen tegen Finland* was een strafrechtelijk onderzoek naar *Marttinen* gaande vanwege een verdenking van fraude. Tegelijkertijd werd hij in een civiele (faillissements)procedure verplicht om informatie te verstrekken aan de curator over zijn vermogen. *Marttinen* weigerde dit omdat het zou gaan om dezelfde feiten en omstandigheden waarvoor op dat moment het strafrechtelijk onderzoek liep. Omdat *Marttinen* weigerde om de gevraagde informatie te verstrekken, werd aan hem een administratieve boete van ruim € 30.000 opgelegd.

Marttinen klaagde voor het EHRM dat zijn recht op een eerlijk proces ex art. 6 lid 1 EVRM was geschonden nu hij was gedwongen om informatie te overleggen over zijn vermogen in een civiele procedure terwijl hij daarmee het risico liep zichzelf te incrimineren.

Het EHRM overweegt in deze zaak dat de verplichting om informatie te verstrekken op zichzelf niet in strijd is met art. 6 EVRM. Echter, in dit geval was het niet duidelijk of de regelgeving het verbod dat de verstrekte informatie uiteindelijk in een strafrechtelijke procedure tegen hem zou kunnen worden gebruikt. Het EHRM overweegt:

‘The Government pointed out that the obligation to provide information in the enforcement inquiry should be conside-

¹⁷ Idem, par. 40.

¹⁸ EHRM 21 april 2009, nr. 19235/03 (*Marttinen t. Finland*).

red against the background of the protection by the provisions on confidentiality of any incriminating information received. The Court notes that it is true that the Bailiff was bound by professional secrecy. However, it is not apparent that the creditors applying for enforcement were prohibited from using any information received to their personal benefit in the pending criminal proceedings.¹⁹

Hoewel voor de curator dus een geheimhoudingsplicht bestond, was het voor de crediteuren wel mogelijk om de informatie uit de civiele (faillissements)procedure in te brengen in de lopende strafrechtelijke procedures. De wetgeving veranderde volgens het EHRM niets aan de keuze waarvoor de gevraagde stond: het verstrekken van informatie met het risico dat dit onderdeel werd van de strafzaak of een boete opgelegd krijgen voor het weigeren te voldoen aan de informatievordering. In dat kader overweegt het EHRM:

‘that the Government did not refer to any domestic case-law which would have authoritatively excluded the later admission in evidence against the applicant of any statements made by him in the enforcement inquiry.’²⁰

Ten aanzien van het verplichtende karakter van de nationale regelgeving om de informatie te verstrekken overweegt het EHRM:

‘(...) The Court finds that the “degree of compulsion” imposed on the applicant by the application of Chapter 3, section 34 (d), of the Enforcement Act with a view to compelling him to provide information in the enforcement inquiry destroyed the very essence of his privilege against self-incrimination and his right to remain silent as a pre-trial investigation had been opened against him and both the enforcement procedure and the pre-trial investigation concerned the same facts.’²¹

Het EHRM overweegt verder dat het Finse wetsartikel waar het in deze civiele procedure om ging, en waarop de Finse autoriteiten zich beriepen, direct de essentie van het zwijgrecht en het verbod op zelf-incriminatie raakt. Dit was de situatie ten tijde van de procedure jegens Marttinen. De latere wetgeving waarin dit werd gewijzigd kwam voor Marttinen te laat.

Het EHRM concludeert dat sprake is van een schending van het zwijgrecht en het nemo tenetur-beginsel.

Uit *Marttinen t. Finland* kan de conclusie worden getrokken dat in principe de verplichting tot het verstrekken van informatie ten tijde van een *criminal charge* in een non-punitieve procedure niet in strijd hoeft te zijn met art. 6 EVRM, mits duidelijk is dat de informatie niet wordt gebruikt in het kader van een strafrechtelijke procedure. De geboden wettelijke waarborgen werden in dit geval onvoldoende

geacht. Binnen het Finse wettelijk systeem sluit dit namelijk niet op elkaar aan: de curator was gebonden aan de geheimhoudingsplicht dus die kon de informatie niet delen, maar voor de crediteuren stond het vervolgens wel vrij om diezelfde informatie in te brengen in de strafprocedure. Van een echte ‘waarborg’ kon dus niet worden gesproken. Ten aanzien van laatstgenoemde situatie bestond geen wettelijke waarborg, hetgeen heeft geleid tot een schending van art. 6 EVRM. In dat kader benadrukt het EHRM dat evenmin uit nationale jurisprudentie is gebleken dat dergelijke informatie niet kon worden gebruikt.

EHRM 5 april 2012, *Chambaz t. Zwitserland*²²

Ook in de zaak *Chambaz t. Zwitserland* oordeelde het EHRM dat sprake was van een schending van art. 6 EVRM. In deze zaak was sprake van een spanningsveld tussen een fiscale inlichtingenplicht en het recht om niet gedwongen te worden mee te werken aan zijn eigen veroordeling.

Volgens de Zwitserse belastingautoriteiten had Chambaz niet zijn gehele vermogen opgegeven in zijn belastingaangifte. Om die reden werd aan hem een aanslag opgelegd, waartegen Chambaz in bezwaar ging. Lopende de bezwaarprocedure vorderden de belastingautoriteiten meermaals diverse documenten. Omdat Chambaz geen medewerking verleende, werd aan hem een boete opgelegd. Een aantal jaar daarna werd ook een strafrechtelijk onderzoek naar belastingfraude gestart.

Het EHRM overweegt dat de autoriteiten door het (dreigen van het) opleggen van de boete ontoelaatbare druk hebben uitgeoefend om de gevraagde gegevens over het inkomen en vermogen te verkrijgen. Daarbij stelt het EHRM dat ‘niet kon worden uitgesloten’ dat de gevraagde informatie uiteindelijk ten nadele van de verdachte zou kunnen worden gebruikt in een strafzaak. Hieruit blijkt dat slechts van belang is of een risico bestaat dat een boete- of strafprocedure kan volgen en niet of deze daadwerkelijk volgt, noch wat de uiteindelijke uitkomst daarvan is.²³ Het feit dat het strafrechtelijk onderzoek pas jaren later was aangevangen was volgens het EHRM irrelevant, omdat de bestuursrechtelijke procedure ook pas jaren later eindigde. Het EHRM oordeelt dat er sprake is van een schending van art. 6 EVRM.

Van belang in de onderhavige zaak is dat niet kon worden uitgesloten dat Chambaz op basis van de door hem verstrekte gegevens zou worden beschuldigd van belastingontduiking en zichzelf daarmee kon incrimineren. Dit betekent dat medewerking aan een informatieverzoek in principe voorafgaand aan een *criminal charge* al kan worden geweigerd. De vraag die daarbij rijst is wanneer ‘niet kan worden uitgesloten’ dat de gegevens worden uitgewisseld. Het EHRM gaat hier in het geval van Chambaz niet nader op in. Hoogstwaarschijnlijk omdat dit sterk afhankelijk is van de concrete feiten en omstandigheden. Uit het voor-

19 Idem, par. 71.

20 Idem, par. 71.

21 Idem, par. 74.

22 EHRM 5 april 2012, nr. 11663/04 (*Chambaz t. Zwitserland*).

23 Zie ook J.H. Asbreuk ‘Informatieverstrekking en art. 6 EVRM’, *NtFR beschouwingen* 2012/27.

gaande lijkt te volgen dat een garantie dus reeds moet zijn gegeven bij de informatievoordering. Immers, op het moment dat de informatie reeds is verstrekt en er uiteindelijk toch een strafzaak volgt waarin het materiaal kan worden gebruikt, is het in principe te laat. Het gegeven dat de feitenrechter vervolgens mogelijk over *kan* gaan tot uitsluiting van het bewijs is op basis van de *Shannon*-uitspraak onvoldoende. Dit is mogelijk anders indien door de nationale autoriteiten wordt verwezen naar een veelvoud van jurisprudentie waarin inderdaad het bewijs werd uitgesloten door de rechters.

EHRM 16 juni 2015, Van Weerelt t. Nederland²⁴

Tot slot is de zaak *Van Weerelt t. Nederland* van belang. In deze Nederlandse zaak hadden de Duitse belastingautoriteiten informatie ontvangen aangaande aangehouden vermogen door Nederlanders bij een Liechtensteinse bank. De rekening van Van Weerelt was daarvan ook onderdeel. De Duitse autoriteiten hebben de gegevens vervolgens verstrekt aan de Nederlandse Belastingdienst. Naar aanleiding daarvan heeft de Belastingdienst Van Weerelt meermalen verzocht informatie over deze bankrekening te verstrekken. Van Weerelt heeft dit echter steeds geweigerd. Op enig moment is door de fiscus een civiele procedure aanhangig gemaakt om alsnog de informatie te verkrijgen. Daarin stelde Van Weerelt dat hij gedwongen werd om in de civielrechtelijke procedure mee te werken aan het verzamelen van de gevraagde informatie, terwijl dit tegen hem zou kunnen worden gebruikt in de fiscale procedure. Van Weerelt voert verder nog aan dat de Nederlandse wet- en regelgeving niet in waarborgen voorziet om te voorkomen dat belastinggegevens worden gebruikt in strafzaken. Van Weerelt klaagt bij het EHRM dat hierdoor art. 6 EVRM en het daaruit voortvloeiende nemo tenetur-beginsel is geschonden. Het EHRM oordeelt echter dat de klacht van Van Weerelt kennelijk ongegrond is en verklaart het verzoek niet-ontvankelijk. Daartoe overweegt het EHRM:

‘Although endorsing the order, the Supreme Court qualified it by adding the restriction that in so far as the information to be provided by the applicant concerned material the existence of which was dependent on his will, it should be supplied subject to the restriction that it should only be used for the levying of taxes, not for the purpose of imposing tax fines or bringing a criminal prosecution. In so doing the Supreme Court had regard to the Court’s case-law (...).

(...) It further accepts that the Supreme Court acted pre-emptively to prevent the misuse of this information for the purpose of determining a “criminal charge” against the applicant. In any case, there has as yet been no final determination of any “criminal charge” against the applicant, whether by way of tax fines or criminal prosecution; moreover, the Court sees no reason to find already at this stage that the requirements of Article 6 will not be met

in any future proceedings to which that provision may apply.’²⁵

Het EHRM overweegt dat de Belastingdienst de gegevens had mogen vorderen, nu deze niet op een andere wijze konden worden verkregen en deze nodig waren voor het vaststellen van de juiste heffing. Belangrijker nog is dat het EHRM overweegt dat de Hoge Raad voldoende preventief heeft gehandeld door aan de informatievoordering de restrictie te verbinden dat het verstrekte materiaal uitsluitend mag worden gebruikt ten behoeve van de belastingheffing en niet voor bestuurlijke beboeting of bestraffing. Ten slotte overweegt het EHRM dat in dit geval nog geen sprake was van een definitieve *criminal charge* (omdat de opgelegde vergrijpboete nog niet onherroepelijk was komen vast te staan) en dat ook om die reden dus nog geen sprake is van een (dreigende) schending van art. 6 EVRM.

Van Weerelt voert verder aan dat er geen waarborg in de Nederlandse wetgeving is opgenomen waaruit blijkt dat belastinggegevens niet mogen worden gebruikt in strafprocedures. Het EHRM overweegt daaromtrent:

‘The Court observes that the Supreme Court noted this lacuna and in direct application of Article 6 of the Convention gave a ruling designed to take the place of a statutory safeguard (paragraph 3.7 of its judgment; see paragraph 37 above). Absent any final decision reflecting the use of information coerced from the applicant to ground the determination of a “criminal charge” against the applicant, and given the place occupied by the Convention in domestic law (see Articles 93 and 94 of the Constitution of the Kingdom of the Netherlands, paragraph 46 above), the Court cannot find on the facts of the case before it that the applicant’s Convention rights are not adequately protected.’²⁶

Gelet op het voorgaande kan het EHRM (nog) niet tot de conclusie komen dat de rechten van Van Weerelt niet adequaat beschermd zijn.

Tussenconclusie

Uit de arresten van *Shannon*, *Marttinen* en *Chambaz* blijkt dat er in die gevallen geen of onvoldoende waarborgen zijn geformuleerd door de autoriteiten, waardoor het recht om niet mee te werken aan zelfincriminatie niet effectief kon worden uitgeoefend. In *Shannon* en *Marttinen* leidt mede de vaststelling dat een waarborg ontbrak dat het afgedwongen materiaal niet voor bestraffingsdoeleinden gebruikt zou kunnen worden tot de conclusie dat er sprake is van een schending van art. 6 EVRM. In *Chambaz* gaat het EHRM nog een stapje verder. Daar oordeelt het EHRM dat ook sprake kan zijn van een schending van art. 6 EVRM indien ‘niet kan worden uitgesloten’ dat de informatie wordt gebruikt in strafrechtelijke procedures. Ook het feit dat er op het moment van het vorderen van de informatie nog geen sprake is van een strafrechtelijke procedure doet daar

²⁴ EHRM 16 juni 2015, nr. 784/14 (*Van Weerelt t. Nederland*).

²⁵ Idem, par. 61-62.

²⁶ Idem, par. 60.

niet aan af. In de zaak van *Van Weerelt* wijst het EHRM erop dat de Hoge Raad wél een procedurele waarborg heeft geboden en dat mede daarom (nog) geen sprake was van schending van art. 6 EVRM. Die waarborg houdt in dat de betrokkene de gevorderde (wilsafhankelijke) informatie moet verstrekken, maar dat dit niet voor punitieve doeleinden mag worden gebruikt.

3. Restrictie Hoge Raad in belastingaangelegenheden

Uit de eerdergenoemde EHRM-rechtspraak blijkt dat er procedurele waarborgen moeten bestaan ten tijde van de informatievorderingen, die ervoor dienen te zorgen dat het recht om niet mee te werken aan zelfincriminatie effectief kan worden uitgeoefend.

In de Nederlandse wet- en regelgeving lijken deze waarborgen te ontbreken.²⁷ Daarmee is het thans aan de rechterlijke macht om beperkingen te stellen aan de wettelijke meewerkverplichtingen. De wijze waarop de Hoge Raad dit heeft gedaan, wordt in deze paragraaf uiteengezet.

Waarborging nemo tenetur-beginsel door de civiele kamer van de Hoge Raad

In het arrest van de civiele kamer van de Hoge Raad van 18 september 2009 bleek uit een onderzoek van de Belastingdienst dat de betrokkene houder was (geweest) van in het buitenland aangehouden bankrekeningen. Desgevraagd verklaarde de betrokkene op vragen van de inspecteur dat hij in 1993 een rekening had geopend en dat het saldo van die rekening nihil was. Aan de verzoeken tot het overleggen van onder meer de bankafschriften werd niet voldaan. Daarop vorderde de inspecteur de informatie in een civiele procedure onder dreiging van een dwangsom. De vraag is of dit in strijd is met het nemo tenetur-beginsel. Het hof beantwoordt die vraag ontkennend en de Hoge Raad laat dit oordeel met de volgende overweging in stand:

‘Het gaat in de onderhavige zaak niet om het vergaren van gegevens ten behoeve van strafvervolging of bestuurlijke boete-oplegging, maar om het verkrijgen van bestaande bankgegevens ten behoeve van een juiste belastingheffing, tot het verschaffen van welke gegevens [eiser] wettelijk is verplicht. De mogelijkheid van toekomstig gebruik van de langs de weg van de onderhavige vordering verkregen gegevens ten dienste van bestuurlijke beboeting of strafvervolging, staat niet eraan in de weg dat door middel van een dwangsom nakoming van (...) tot het verstrekken van de onderhavige – onafhankelijk van zijn wil bestaande – gegevens wordt afgedwongen. De vraag of, en zo ja in hoeverre, van de aldus verkregen gegevens later gebruik mag worden gemaakt in een strafzaak of bij het opleggen van een verhoging of boete, is in de onderhavige civiele kort-geding-procedure niet aan de orde. Die vraag komt pas aan de orde in een strafrechtelijke of fiscale procedure waarin de “deter-

mination of a criminal charge” in de zin van art. 6 EVRM tegen [eiser] moet worden beoordeeld (...).²⁸

Bovendien oordeelt de Hoge Raad dat de omstandigheid dat de betrokkene zich reeds als verdachte beschouwde en dat hij de redelijke verwachting meende te kunnen koesteren dat hem een strafrechtelijke sanctie of fiscale boete zou worden opgelegd, niet meebrengen dat hij gerechtigd was niet te voldoen aan de vordering van de fiscus.

Ofschoon de Hoge Raad in de bovenvermelde kort-gedingprocedure het (nog) niet nodig achtte een restrictie te verbinden aan de (toewijzing van de) informatievordering, is dat anders in het arrest van 12 juli 2013 (*Van Weerelt*). In deze zaak was sprake van een fiscale procedure waarin aan de belastingplichtige navorderingsaanslagen met vergrijpboetes waren opgelegd. Daarnaast was een civiele procedure aanhangig gemaakt waarbij, onder verbeurte van een dwangsom, informatie van dezelfde belastingplichtige werd gevorderd.

De Hoge Raad stelt voorop dat ook wilsafhankelijk materiaal mag worden afgedwongen voor heffingsdoeleinden, maar dat de nationale autoriteiten moeten waarborgen dat de belastingplichtige zijn recht om niet mee te werken aan zelfincriminatie effectief kan uitoefenen. Aangezien hierop gerichte regelgeving in Nederland ontbreekt, is het aan ‘de rechter [om] in de vereiste waarborgen te voorzien.’²⁹

Daarom moet ‘de (voorzieningen)rechter een op het vorenstaande gerichte clausulering te verbinden aan het door hem uit te spreken bevel. De vordering is door de Staat met een beroep op art. 47 AWR ingesteld met het oog op belastingheffing, terwijl mogelijk gebruik van de gevorderde informatie ten behoeve van bestuurlijke beboeting of bestraffing niet is uitgesloten. Ter voldoening aan de eisen die uit art. 6 EVRM voortvloeien, (...), dient de te treffen voorziening, voor zover die wilsafhankelijk materiaal betreft, in die zin te worden beperkt dat een zodanig bevel alleen mag worden gegeven met de restrictie dat het verstrekte materiaal uitsluitend wordt gebruikt ten behoeve van de belastingheffing.(...)³⁰

Uit deze zaak blijkt dus dat de dwangsomrechter een vordering tot verstrekking van informatie niet (meer) ongeclausuleerd kan toewijzen. Daaraan moet hij, indien het gaat om wilsafhankelijk materiaal, de restrictie verbinden dat deze informatie niet gebruikt wordt voor punitieve doeleinden. Wanneer het verstrekte materiaal in strijd met deze restrictie toch wordt gebruikt, dan is het aan de rechter die over beboeting of bestraffing beslist te bepalen wat voor gevolg hieraan dient te worden verbonden.

Nu deze zaak vergelijkbaar is met de zaak uit 2009, rijst de vraag of de Hoge Raad is ‘om gegaan’. Dat hoeft echter niet zo te zijn. In zijn arrest van 2009 oordeelt de Hoge Raad namelijk (in een tussenzin) dat de vordering betrek-

27 Zo ook volgens het EHRM 16 juni 2015, nr. 784/14 (*Van Weerelt t. Nederland*), par. 66.

28 HR 18 september 2009, *BNB* 2010/21, r.o. 3.4.4.

29 HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640, r.o. 3.7.

30 HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640, r.o. 3.8.

king had op wilsonafhankelijk materiaal. De restrictieplicht uit het arrest van 12 juli 2013 geldt alleen voor zover het wilsonafhankelijk materiaal betreft.³¹ In zoverre lijkt dus geen sprake van een koerswijziging.

Het EHRM heeft dit oordeel in stand gelaten (*Van Weerelt*). Daarin lijkt het EHRM de door de Hoge Raad geformuleerde procedurele waarborg dat afgedwongen wilsonafhankelijk materiaal niet mag worden gebruikt voor punitieve doeleinden van doorslaggevend belang te achten. Dergelijke rechtswaarborgen ontbraken immers in de zaken *Marttinen*³² en *Chambaz* en het EHRM nam in die zaken wel een schending van art. 6 EVRM aan. Had de Hoge Raad die waarborg niet gegeven, dan achten wij de kans aanwezig dat het EHRM zou hebben geconcludeerd dat sprake was geweest van een schending van het nemo tenetur-beginsel. Ten slotte zijn de arresten van de civiele kamer van de Hoge Raad uit 2015 relevant. Daarin bevestigt de Hoge Raad de hierboven ingeslagen weg en kleurt hij de begrippen wilsonafhankelijk en wilsonafhankelijk materiaal nader in.³³ In verband met dit onderscheid acht de Hoge Raad het noodzakelijk dat de voorzieningenrechter aan het door hem uit te spreken bevel in beginsel een algemeen geformuleerde restrictie verbindt, inhoudende het gebruiksverbod van wilsonafhankelijk materiaal voor punitieve doeleinden. Een toespitsing van de restrictie is alleen aan de orde wanneer met betrekking tot voldoende specifiek aan te duiden materiaal terecht het verweer wordt gevoerd dat dit als wilsonafhankelijk dient te worden aangemerkt. Omdat bij de sanctierechter tevens aan de orde kan zijn óf is gehandeld in strijd met de restrictie, is daarmee volgens de Hoge Raad het uit art. 6 EVRM voortvloeiende nemo tenetur-beginsel gewaarborgd.

Waarborging nemo tenetur-beginsel door de belastingkamer van de Hoge Raad

Ook de belastingkamer bij de Hoge Raad heeft zich in meerdere uitspraken uitgelaten over het spanningsveld tussen informatieverplichtingen en het nemo tenetur-beginsel. Daaruit blijkt steeds dat de Hoge Raad geen beperkingen stelt aan de verplichting tot het verstrekken van gegevens ingevolge art. 47 AWR. In dat verband is de volgende overweging in de uitspraak van 27 februari 2004 tekenend:

‘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 neer-

gelegde, 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.’³⁴

De Hoge Raad is duidelijk. Zelfs indien reeds sprake is van een *criminal charge* (in een andere procedure) geldt dat eenieder dient mee te werken in de fiscale procedure. Het zwijgrecht of het recht om niet te behoeven mee te werken bestaat dan (nog) niet.³⁵ In de *criminal charge*-procedure komt pas de vraag aan de orde of het onder dwang verkregen materiaal mag worden gebruikt.

Daarnaast wordt in deze zaak uitdrukkelijk door de Hoge Raad afgewezen ‘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 strafvervolgning tegen hem. Met het opleggen van die verplichting wordt immers geen afbreuk gedaan aan de rechten die de belastingplichtige tegen wie een strafvervolgning is of (mogelijk) zal worden ingesteld, aan het EVRM kan ontnemen, met name niet aan het recht om zichzelf niet te behoeven incrimineren.’³⁶

In tegenstelling tot de civiele kamer van de Hoge Raad wil de belastingkamer geen garantie afgeven dat de onder dwang verkregen (wilsonafhankelijke) informatie niet gebruikt mag worden voor boeteoplegging of strafvervolgning en de inspecteur hoeft dat zijns inziens evenmin. De vraag of onder dwang verkregen materiaal rechtmatig is gebruikt in de straf- of boeteprocédure legt hij expliciet neer bij de rechter die daarover oordeelt.

De overwegingen van de Hoge Raad lijken daarmee – mede gelet op de hiervoor besproken arresten *Shannon*, *Marttinen* en *Chambaz* – niet in overeenstemming met de rechtspraak van het EHRM. Uit die arresten blijkt immers dat het EHRM eist dat de geboden waarborgen ook effectief dienen te zijn. Ook in zaken waar nog niet duidelijk is of er überhaupt een strafrechtelijke procedure wordt gestart, dienen deze geboden waarborgen aanwezig te zijn. De vraag die in dat kader moet worden gesteld is of ‘niet kan worden uitgesloten’ dat deze gegevens worden gebruikt in een strafrechtelijke procedure. Indien niet kan worden uitgesloten dat dit het geval is en er dus geen sprake is van een geboden waarborg in dit kader, kan dit blijkens de rechtspraak van het EHRM leiden tot een schending van het nemo tenetur-beginsel.

31 Een ander mogelijk relevant verschil is dat in de zaak van 2009 nog geen sprake was van een *criminal charge*. Hoewel die vaststelling dient te worden genuanceerd nu de belastingplichtige er redelijkerwijs rekening mee kon houden dat een boete zou worden opgelegd of dat strafvervolgning zou worden ingesteld. Zie ook Van Eijdsen in zijn noot bij het onderhavige arrest.

32 EHRM 21 april 2009, nr. 19235/03 (*Marttinen t. Finland*), par. 71: ‘The court also notes that the Government did not refer to any domestic case-law which have authoritatively excluded the later admission in evidence against the applicant of any statements made by him in the enforcement inquiry.’

33 HR 24 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:1112, ECLI:NL:HR:2015:1117 en ECLI:NL:HR:2015:1129 en HR 29 mei 2015, ECLI:NL:HR:2015:1359.

34 HR 27 februari 2004, BNB 2004/225.

35 Zie ook G.J.M.E. de Bont e.a., (*Fiscale*) *Inlichtingenverplichtingen, enige beschouwingen uit de praktijk en de wetenschap*, Amsterdam, 2013, hoofdstuk 15.

36 HR 27 februari 2004, BNB 2004/225, r.o. 3.3.5.

Toegegeven moet worden dat deze uitspraak dateert van voor de hierboven behandelde arresten van het EHRM. Het was dan ook afwachten of de belastingkamer van de Hoge Raad (net als de civiele kamer) in latere rechtspraak alsnog een gebruiksverbod zou introduceren. Die vraag kwam expliciet aan de orde in de uitspraak van de Hoge Raad van 8 augustus 2014. In die zaak was het de vraag of de inspecteur reeds bij het opleggen van een informatiebeschikking een restrictie moet formuleren, of dat de belastingrechter dit moet doen bij zijn oordeel omtrent de rechtmatigheid van die informatiebeschikking. De Hoge Raad beantwoordt beide vragen ontkennend en overweegt in dat kader:

‘2.6. De beschikking waarbij de inspecteur op de voet van artikel 52a, lid 1, AWR vaststelt dat de betrokkene niet of niet volledig heeft voldaan aan een of meer van de daar genoemde informatieverplichtingen, vormt geen maatregel waarmee de verstrekking van die informatie wordt afgedwongen. Dat wordt niet anders doordat een dergelijke beschikking, indien zij onherroepelijk wordt, op grond van artikel 25, lid 3, AWR gepaard gaat met omkering en verzwaring van de bewijslast. Daarin onderscheidt de informatiebeschikking zich van dwangsommen die aan de orde waren in het arrest van 12 juli 2013. Dit brengt mee dat het niet nodig is dat de inspecteur bij zijn informatiebeschikking, of de belastingrechter bij zijn oordeel omtrent die beschikking, een restrictie formuleert met betrekking tot het gebruik van wilsafhankelijke informatie voor sanctiedoeleinden. Dat neemt echter niet weg dat een dergelijke restrictie (...) uit het EVRM voortvloeit. Zou het gevraagde materiaal in handen van de inspecteur komen en mede worden gebruikt voor doeleinden van fiscale beboeting of strafvervolgning, dan komt het oordeel over de vraag in hoeverre het gaat om wilsafhankelijk materiaal en over de vraag welk gevolg moet worden verbonden aan schending van deze uit het EVRM voortvloeiende restrictie toe aan de rechter die over de beboeting of bestraffing beslist.’³⁷

Uit deze uitspraak volgt dat noch de inspecteur die de informatiebeschikking heeft opgelegd, noch de rechter die de beschikking beoordeelt, de restrictie dient te formuleren. Dit oordeel komt ‘pas’ toe aan de rechter die over de beboeting of bestraffing beslist. Het argument van de Hoge Raad daarvoor is dat de vaststelling van een informatiebeschikking geen maatregel vormt waarmee de verstrekking van informatie wordt afgedwongen.

Van Eijdsden merkt in zijn noot bij deze uitspraak op dat deze benadering van art. 52a AWR ‘niet juist’, ‘te geïsoleerd’ en ‘te ongenueanceerd’ is. Het gaat volgens hem immers met name om de vraag of de inspecteur de gegevens en informatie mocht opvragen waar hij om heeft gevraagd en of

belanghebbende dus gehouden is die vragen te beantwoorden. In feite gaat het dus om de (nadere) invulling van de informatieverplichting van art. 47 AWR.³⁸ Met Van Eijdsden zijn wij van mening dat de waarborg erop gericht dient te zijn dat voorkomen wordt dat de verstrekte informatie wordt gebruikt voor bestraffingsdoeleinden, en dus niet op wat het gevolg zou moeten zijn als dat toch gebeurt.

Daarbij lijkt de Hoge Raad ook geen rekening te houden met de fase voorafgaand aan de informatiebeschikking waarin door de inspecteur veelal wordt opgemerkt dat indien de gevraagde gegevens of inlichtingen niet, onjuist of onvolledig zijn verstrekt een strafbaar feit als omschreven in art. 68 en art. 69 AWR wordt begaan. De Hoge Raad heeft echter al in zijn eerdere uitspraak van 21 maart 2008 geoordeeld dat een verwijzing naar de gevolgen van het niet-nakomen van de verplichtingen van art. 47 AWR niet kan worden aangemerkt als ‘*coercion or oppression in defiance of the will of the accused*’ in de zin van de rechtspraak van het EHRM:

‘[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.’³⁹

Volgens De Bont is het opmerkelijk dat het verwijzen naar een gevangenisstraf van vier jaar of een in potentie bijzonder substantiële geldboete niet zou gelden als dwang in de zin van de rechtspraak van het EHRM.⁴⁰ Dit geldt eens te meer nu uit meerdere recente strafzaken blijkt dat vervolging voor het niet-nakomen van art. 47 AWR geen louter theoretische mogelijkheid meer is.⁴¹ In dat verband is tevens relevant dat een onherroepelijke informatiebeschikking niet alleen de sanctie van de omkering en verzwaring van de bewijslast activeert in de belastingprocedure, maar ook bewijs oplevert van overtreding van de strafbepaling van art. 68 jo. art. 69 AWR.⁴² Dat de dwang die uitgaat van een vordering op basis van art. 47 AWR niet kan worden aangemerkt als dwang in de zin van de rechtspraak van het EHRM, is dan ook niet houdbaar.

Bovendien geeft de Hoge Raad een nadere termijn voor het verstrekken van de informatie. Indien de belastingplichtige daaraan weigert te voldoen zal in beginsel de bewijslast worden omgekeerd en verzwaaard. Hoewel dit alleen geldt voor de hoogte van de belastingaanslag en niet voor de vraag of het beboetbare feit zich heeft voorgedaan, zal de bewijslastomkering onder omstandigheden wel degelijk een zware pressie voor de belastingplichtige opleveren. Temeer nu voor de boetegrondslag in beginsel wordt aangesloten

38 Zo stelt ook J. Berns in zijn opinie van 27 juni 2019, *NtFR* 2019/1600.

39 HR 21 maart 2008, *BNB* 208/159, r.o. 3.3.3.

40 G.J.M.E. de Bont, ‘Is het nemo-teneturbeginsel in Nederland werkelijk passé?’, *WFR* 2009/1405.

41 Hof ‘s-Hertogenbosch 12 juni 2018, *ECLI:NL:GHSHE:2018:2472*.

42 Zie ook punt 8.14 van de conclusie van A-G Wattel van 19 december 2014, *ECLI:NL:PHR:2014:2349*.

37 HR 8 augustus 2014, *BNB* 2014/206.

bij het vermeende (geschatte) belastingnadeel.⁴³ Wij menen dan ook dat de redenering van de Hoge Raad te kort door de bocht is en strijdig met art. 6 EVRM.

Tussenconclusie

Uit het voorgaande blijkt dat de voorzieningenrechter aan een bevel tot het verstrekken van informatie altijd een gebruiksrestrictie voor wilsafhankelijk materiaal moet verbinden. Deze procedurele waarborg lijkt – gelet op de *Van Weerelt*-zaak – in overeenstemming met de rechtspraak van het EHRM. De belastingkamer van de Hoge Raad wijst in 2004 nadrukkelijk af dat de inspecteur een dergelijke gebruiksrestrictie moet verbinden aan de informatievordering ex art. 47 AWR. En ook bij het opleggen van een informatiebeschikking door de inspecteur en bij de beoordeling door de belastingrechter van de rechtmatigheid van die beschikking, geldt die verplichting niet, omdat de vaststelling van een informatiebeschikking geen maatregel vormt waarmee de verstrekking van informatie wordt afgedwongen. In het fiscale krijgt de belastingplichtige dus niet op voorhand de waarborg dat het materiaal niet zal worden gebruikt voor bestraffingsdoeleinden.⁴⁴ Dit lijkt in strijd te zijn met de rechtspraak van het EHRM. Allereerst omdat hieruit volgt dat onder dwang verkregen informatie uit het straf dossier moet blijven (*Shannon*). Daarnaast is hier de ‘onzekerheidsfactor’ van belang (*Chambaz*).

Ook bij informatievorderingen ex art. 47 AWR geldt namelijk dat ‘niet kan worden uitgesloten’ dat de gevorderde informatie later toch ten behoeve van bestuurlijke beboeting of bestraffing tegen de belastingplichtige wordt gebruikt.⁴⁵ Daarbij is kennelijk irrelevant of er een daadwerkelijk vooruitzicht bestaat dat het materiaal gebruikt wordt voor bestraffingsdoeleinden. De hoofdregel is immers: als niet kan worden uitgesloten dat het materiaal gebruikt wordt, dan dienen er procedurele waarborgen te worden geboden. Dat betekent dat reeds in het kader van een informatievordering zonder deze waarborgen de medewerking zou kunnen worden geweigerd.

In de fiscale procedure ontbreken deze waarborgen dus in zijn geheel. Indien de rechtspraak van de belastingkamer van de Hoge Raad tegen de Europese ‘lat’ wordt gelegd, dient te worden geconcludeerd dat vanwege deze onzekerheid over het gebruik van de informatie een schending van art. 6 EVRM op de loer kan liggen.

Dat andere toezichthouders dan de inspecteur die garantie wel moeten geven zal blijken uit de volgende paragraaf.

5. Restrictie College van Beroep voor het bedrijfsleven

Recentelijk heeft het CBb twee zeer relevante uitspraken gewezen met betrekking tot de waarborging van het nemo tenetur-beginsel bij informatievorderingen.

In de uitspraak van 10 januari 2018 ging het om een vordering van DNB.⁴⁶ In die zaak onderzocht DNB of een bedrijf de activiteiten van een betaaldienstverlener uitoefende zonder daarvoor de vereiste vergunning te hebben.⁴⁷ Onder verwijzing naar de meewerkverplichting uit art. 5:20 Awb vorderde DNB van betrokkenen diverse inlichtingen, waaronder verschillende dienstroosters. De betrokkenen in die zaak weigerden de informatie te verstrekken en beriepen zich op hun zwijgrecht. DNB heeft hen vervolgens op straffe van verbeurte van een dwangsom van € 15.000 gelast alsnog de gevorderde inlichtingen te verstrekken. Toen zij daaraan niet voldeden is DNB overgegaan tot invordering van de dwangsommen.

In de uitspraak van 7 mei 2019 gaat het om informatievorderingen van de AFM – gebaseerd op art. 5:16 en art. 5:17 Awb – aan een bank in verband met een onderzoek naar de toelaatbaarheid van diverse reclame-uitingen.⁴⁸ Mede op basis van de door de bank verstrekte informatie acht de AFM de reclame-uitingen misleidend en onduidelijk en legt daarom een boete op van € 750.000. Een relevant verschil met de zaak van 10 januari 2018 – waar de betrokkenen weigerden te voldoen aan de informatievorderingen – is dat in deze zaak wél werd voldaan aan de informatievorderingen en de AFM die gegevens vervolgens heeft gebruikt voor de beboeting.

Uitspraak CBb in de DNB-zaak

In de *DNB*-zaak stelt het CBb onder verwijzing naar de arresten van de Hoge Raad voorop dat eenieder verplicht is te voldoen aan een vordering van DNB en dat art. 6 EVRM daaraan niet in de weg staat.⁴⁹ Het CBb overweegt voorts geheel in lijn met de Hoge Raad onder verwijzing naar de zaak *Saunders* dat de verkrijging van wilsonafhankelijk materiaal geen schending van art. 6 EVRM oplevert als die inlichtingenvordering wordt afgedwongen via een last onder dwangsom.

Waar het CBb echter eerder van oordeel was dat het zwijgrecht pas aan de orde is nadat sprake is van een *criminal charge* en dat de daarvoor afgedwongen verklaringen kunnen worden gebruikt voor de boeteoplegging,⁵⁰ komt het CBb daar nu op terug door als volgt te oordelen over het afdwingen van wilsafhankelijk materiaal:

‘Voorop staat dat de verkrijging van zodanig materiaal mag worden afgedwongen voor toezichtsdoeleinden. Indien niet

43 In zijn uitspraak van 18 januari 2008 (*BNB* 2008/165) oordeelde de Hoge Raad dat de toepassing van de omkering en verzwaring van de bewijslast wel een omstandigheid is om rekening mee te houden bij de beoordeling of een opgelegde vergrijpboete een passende en ook geboden sanctie is.

44 HR 27 februari 2004, *BNB* 2004/225.

45 Hetgeen de civiele kamer heeft bevestigd in r.o. 3.8. in het arrest van 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640.

46 CBb 10 januari 2018, ECLI:NL:CBB:2018:3.

47 Hetgeen in strijd is met art. 2:2a lid 1 Wft.

48 CBb 7 mei 2019, ECLI:NL:CBB:2019:177.

49 HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640, 8 augustus 2014, ECLI:NL:HR:2014:2144 en 24 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:1141.

50 Zie bijvoorbeeld: Cbb 7 maart 2016, ECLI:NL:CBB:2016:54 en Cbb 14 april 2016, ECLI:NL:CBB:2016:114.

kan worden uitgesloten dat het materiaal tevens in verband met een “criminal charge” tegen de verstrekker zal worden gebruikt (...), zullen de nationale autoriteiten moeten waarborgen dat de verstrekker van het wilsafhankelijk materiaal zijn recht om niet mee te werken aan zelfincriminatie effectief kan uitoefenen.⁵¹

Omdat hierop gerichte regelgeving in Nederland ontbreekt is het de vraag welke ‘autoriteit’ die waarborg dan moet geven, ofwel moet vermelden dat het wilsafhankelijk materiaal uitsluitend mag worden gebruikt voor toezichtsdoel-einden en niet (mede) voor punitieve doeleinden. Het CbB beantwoordt die vraag als volgt:

‘Aangezien hierop gerichte regelgeving in Nederland ontbreekt, dient naar het oordeel van het College de nationale autoriteit die over de bevoegdheid beschikt om de verkrijging van wilsafhankelijk materiaal af te dwingen, in de vereiste waarborgen te voorzien. Om deze reden dient deze nationale autoriteit een op het vorenstaande gerichte clausulering te verbinden aan een vordering om inlichtingen waarvan dwang uitgaat.’ (Onderstrepingen toegevoegd)

Het CbB oordeelt vervolgens dat in dit geval DNB een gebruiksverbod (had) moet(en) opleggen. DNB had volgens het CbB ‘in ieder geval’ aan de lasten onder dwangsom tot het verstrekken van informatie, voor zover het wilsafhankelijk materiaal betreft, dienen te clausuleren dat de verplichting om de inlichtingen te verstrekken geldt met de restrictie dat het verstrekte wilsafhankelijk materiaal uitsluitend wordt gebruikt ten behoeve van de uitoefening van het toezicht en niet (mede) voor doeleinden van bestuurlijke beboeting of strafvervolgning. Nu DNB dat heeft nagelaten vernietigt het CbB de dwangsombesluiten.⁵²

Uitspraak CbB in de AFM-zaak

In de AFM-zaak stelt de bank voor het eerst in hoger beroep dat het bewijs van de overtreding berust op onder dwang verkregen wilsafhankelijk materiaal.

Het CbB bevestigt zijn uitspraak van 10 januari 2018 door te overwegen dat de nationale autoriteit die over de bevoegdheid beschikt om de verkrijging van wilsafhankelijk materiaal af te dwingen, de AFM, in de vereiste waarborgen dient te voorzien. De AFM dient er dus voor te zorgen dat de verstrekker van het wilsafhankelijk materiaal zijn recht om niet mee te werken aan zelfincriminatie effectief kan uitoefenen.⁵³

In deze uitspraak gaat het CbB echter een stap verder. In de uitspraak van 10 januari 2018 oordeelde het CbB dat DNB de bedoelde restrictie in ieder geval bij de last onder dwangsom had dienen af te geven. Uit de onderhavige zaak blijkt dat de toezichthouder reeds daarvoor, bij de vordering om inlichtingen, verplicht is het gebruiksverbod te garanderen.

Interessant daarbij is dat het CbB van oordeel is dat de informatievorderingen van de AFM maatregelen vormen waarvan dwang uitgaat vanwege de medewerkingsplicht van art. 5:20 Awb. Daartoe overweegt het CbB dat de AFM bevoegd is een bestuurlijke boete op te leggen en het nakomen van de informatievordering kan afdwingen via een last onder dwangsom. Daarnaast kan ook nog strafrechtelijke vervolging plaatsvinden. Gelet op de aard en zwaarte van deze in de wet voorziene maatregelen die bij overtreding van de medewerkingsverplichting dreigt alsook op de dwang die van deze dreiging uitgaat, is het CbB van oordeel dat de informatie ‘onder dwang’ is verkregen. Dit in tegenstelling tot de belastingkamer van de Hoge Raad die, zoals hiervoor bleek, meent dat de enkele verwijzing naar de wettelijke sancties op het niet-voldoen aan een verzoek tot inlichtingen (vier jaar gevangenisstraf en een in potentie hoge geldboete), nog geen ‘coercion or oppression in defiance of the will of the accused’ oplevert.⁵⁴ Het CbB concludeert dat art. 6 EVRM is geschonden, omdat de door de AFM opgelegde boete van € 750.000 mede is gebaseerd op het afgedwongen wilsafhankelijk materiaal.

Aangezien het CbB van oordeel is dat ook na uitsluiting van onder dwang verkregen informatie voldoende bewijs voorhanden is dat de in de reclame-uitingen getoonde informatie misleidend en niet duidelijk was, komt de boete niet te vervallen. Als ‘sanctie’ op de gebleken schending van het nemo tenetur-beginsel verlaagt het CbB wél de opgelegde boete van € 750.000 tot € 625.000.

Tussenconclusie

De rechtspraak van het CbB is in grote lijnen in overeenstemming met de lijn die is uitgezet door het EHRM. Er wordt namelijk reeds in een vroeg stadium geëist dat de toezichthouder de garantie geeft dat wilsafhankelijk materiaal niet mag worden gebruikt voor punitieve doeleinden. Daarmee lijkt te zijn voldaan aan de rechtsregels die blijken uit de rechtspraak van het EHRM, zoals *Chambaz*, in welke zaak ten tijde van de informatievordering nog niet duidelijk was dat een strafrechtelijke vervolging zou plaatsvinden. Het is immers verdedigbaar dat zonder dergelijke waarborgen de medewerking aan een informatieverzoek mag worden geweigerd.

Het oordeel van het CbB wijkt hiermee substantieel af van de Hoge Raad in die zin dat het meer waarborgen eist. Ten eerste omdat de medewerkers van toezichthouders wel, maar de inspecteur niet aan een informatievordering een gebruiksverbod moet verbinden. Ten tweede omdat de Hoge Raad meent dat de enkele verwijzing naar de wettelijke sancties op het niet-voldoen aan een verzoek tot inlichtingen nog geen ‘coercion or oppression in defiance of the will of the accused’ oplevert, terwijl het CbB meent dat deze dwang reeds volgt uit de aard en zwaarte van de wettelijke sancties. Dat het CbB en de Hoge Raad hier anders tegenaan kijken is onwenselijk en vraagt om afstemming. In het kader van de rechtszekerheid en een uniforme toepassing

51 Zie r.o. 6.4.

52 Zie daarna ook CbB 4 september 2018, ECLI:NL:CBB:2018:444, AB 2018/454, m.nt. R. Stijnen.

53 Zie r.o. 5.3.2.

54 HR 21 maart 2008, *BNB* 208/159, r.o. 3.3.3.

van het EVRM, is van belang dat hieromtrent een eenduidige lijn door de hoogste nationale rechters wordt getrokken.

6. Uniforme toepassing gewenst

Uit de rechtspraak van het EHRM blijkt dat er procedurele waarborgen moeten bestaan ten tijde van de informatievorderingen die ervoor dienen te zorgen dat het recht om niet mee te werken aan zelfincriminatie effectief kan worden uitgeoefend.

In de Nederlandse wet- en regelgeving ontbreken deze waarborgen, zodat het aan de autoriteiten is om de leemte in de rechtsbescherming weg te nemen. De vraag op ‘welke autoriteit’ deze verplichting rust, wordt fundamenteel verschillend beantwoord door de Hoge Raad en het CBB. Het is in dat verband de belastingkamer van de Hoge Raad wiens oordeel op gespannen voet staat met de rechtspraak van het EHRM. In fiscale procedures geldt immers een ongeclausuleerde meewerkverplichting, waarna de rechter in de boeteprocedure of strafzaak vervolgens maar moet beoordelen op welke wijze met dit afgedwongen bewijsmateriaal wordt omgegaan.

In het licht van de rechtsregels die met name blijken uit de EHRM-arresten *Shannon*, *Marttinen* en *Chambaz* is het weinig begrijpelijk dat van de inspecteur niet mag worden verlangd zijn inlichtingenverzoeken te clausuleren, zodat belastingplichtigen niet hoeven te vrezen voor het gebruik van het verstrekte, wilsafhankelijke materiaal in de boete- of strafprocedure. Deze leemte in de rechtsbescherming is evenmin weggenomen door de invoering van de informatiebeschikking.

Het onderscheid tussen de oordelen van de hoogste nationale rechters is ook niet goed te begrijpen, nu de Belastingdienst een uitgebreid arsenaal aan informatieverplichtingen en sancties heeft. Waarom gelden in het kader van waarborging van het nemo tenetur-beginsel voor de medewerkers van toezichthouders als DNB en de AFM andere eisen dan voor de Belastingdienst?

In dat kader is tevens relevant dat een belastingcontrole niet zelden volgt nadat uit informatie is gebleken dat inkomensbestanddelen (al dan niet opzettelijk) buiten de aangifte(n) zijn gelaten. Of het nu aanwijzingen zijn uit de *Panama Papers*, gestolen bankgegevens van buitenlandse

autoriteiten, of een anonieme tipgever, in veel situaties zal niet altijd duidelijk zijn wanneer er van toezicht dan wel van opsporing sprake is.

Wij achten het dan ook verdedigbaar dat het afdwingen van wilsafhankelijk materiaal zonder procedurele waarborgen in strijd is met art. 6 EVRM en dat aan een dergelijk verzoek geen medewerking behoeft te worden verleend. Het niet-nakomen van de informatieverplichting kan leiden tot een kort geding, waar de lacune vervolgens door de voorzieningenrechter moet worden opgevuld. Daarnaast is het tegenwoordig niet ondenkbaar dat het weigeren te voldoen aan de informatievordering van de fiscus tot een strafzaak leidt.

De overweging van de Hoge Raad dat het verbod op het gebruik van afgedwongen wilsafhankelijk materiaal voortvloeit uit het EVRM, overtuigt evenmin. Waarom zou de inspecteur of de belastingrechter deze garantie dan niet op voorhand hoeven geven, als die restrictie immers voortvloeit uit art. 6 EVRM? En waarom zou een dergelijke garantie wel moeten worden geboden door de voorzieningenrechter of een andere toezichthouder dan de inspecteur? Dat biedt immers (gevoelsmatig) meer rechtsbescherming en kan bovendien bijdragen aan de bereidheid mee te werken aan de informatievorderingen van de inspecteur. Het verdient sterk de voorkeur dat in de informatievordering – voor zover mogelijk – reeds wordt vermeld welke informatie als wilsafhankelijk wordt aangemerkt en dat daarop een gebruiksverbod geldt. In dat kader zij ook benadrukt dat het niet-voldoen aan informatieverplichtingen steeds steviger bestraft wordt, waardoor het ontbreken van een heldere lijn in de jurisprudentie des te kwalijker is.

Zolang het risico voor de belastingplichtige bestaat dat hij bij niet-nakoming van de informatieverplichting strafrechtelijk wordt vervolgd, is naar onze stellige mening een effectieve waarborg tegen strafrechtelijk gebruik vereist in het kader van een informatiebeschikkingsprocedure.

Over de auteurs

Mr. P.J. Draijer

Werkzaam bij de Bont Advocaten.

Mr. N. van den Boom

Werkzaam als advocaat.