

# Het zozeer indruist-criterium; tijd voor verandering?

Een onderzoek naar de actualiteit van het toetsingskader van de belastingrechter voor het gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs



Naam student: Remco Ibelings

Studentnummer: 434133

Begeleider: drs. C. van Wijk

Tweede beoordelaar: prof. dr. P. Kavelaars

Datum definitieve versie: 16 juli 2021

Het geschrevene in deze scriptie is de opvatting van de auteur en niet noodzakelijk die van de begeleider, tweede beoordelaar, Erasmus School of Economics of Erasmus Universiteit Rotterdam.

# Inhoudsopgave

1.1 Inleiding.....	5
1.2 Aanleiding en relevantie onderzoek .....	5
1.3 Onderzoeksvraag en deelvragen.....	6
1.4 Vereisten van eerlijke belastingheffing .....	7
1.4.1 Algemene beginselen van behoorlijk bestuur.....	7
1.4.2 Artikel 6 EVRM .....	10
1.4.3 Handvest van de grondrechten van de Europese Unie .....	12
1.5 Opbouw .....	13
1.6 Afbakening .....	14
Hoofdstuk 2 – Het strafrechtelijke en bestuursrechtelijke bewijsstelsel .....	15
2.1 Inleiding.....	15
2.2 De verschillende bewijsstelsels .....	15
2.3 Het strafrechtelijk bewijsstelsel.....	16
2.4 Het bestuursrechtelijk bewijsstelsel .....	17
2.5 (Afnemende) verschillen tussen het strafrechtelijke en bestuursrechtelijke bewijsstelsel .....	19
2.6 Samenvatting .....	21
Hoofdstuk 3 - Onrechtmatig verkregen bewijs in het strafrecht .....	22
3.1 Inleiding.....	22
3.1.2 Onrechtmatig verkregen bewijs in het strafrecht.....	22
3.2 Beknopt historisch overzicht .....	23
3.3 De invoering van art. 359a Sv .....	24
3.4 Art. 359a Sv in de praktijk .....	24
3.4.1 De drempelvoorwaarden van art. 359a Sv.....	25
3.4.2 Strafvermindering.....	27
3.4.3 Bewijsuitsluiting.....	27
3.4.4 Niet ontvankelijk verklaren openbaar ministerie.....	29
3.4.5 Constateren verzuim zonder verder rechtsgevolg .....	30
3.5 De toekomst van art. 359a Sv.....	30
3.6 Samenvatting .....	32
Hoofdstuk 4 – Fiscaal gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs .....	34
4.1 Inleiding.....	34
4.2 HR 1 juli 1992 <i>BNB</i> 1992/306 .....	34
4.2.1 Feiten en uitspraak van het Hof Arnhem 12 september 1988 .....	34
4.2.2 Uitspraak van de HR van 1 juli 1992 .....	35
4.3 Fiscaal onrechtmatig verkregen bewijs na HR 1 juli 1992 <i>BNB</i> 1992/306 .....	37
4.4 HR 20 maart 2015 <i>BNB</i> 2015/173.....	39

4.4.1 De relevante feiten.....	39
4.4.2 Conclusie A-G Wattel .....	40
4.4.3 De uitspraak van de HR van 20 maart 2015 .....	43
4.5 De tipgeverszaak .....	45
4.5.1 De relevante feiten.....	46
4.5.2 Hof 's-Hertogenbosch 20 februari 2018.....	46
4.5.3 HR 8 november 2019, BNB 2020/41 .....	47
4.6 Hof 's-Hertogenbosch 23 juli 2020 .....	48
4.6.1 De relevante feiten.....	48
4.6.2 Uitspraak Hof 's-Hertogenbosch 23 juli 2020.....	49
4.7 Samenvatting .....	50
Hoofdstuk 5 – (Fiscaal) gebruik van (strafrechtelijk) onrechtmatig verkregen bewijs in het Unierecht .....	52
5.1 Inleiding.....	52
5.2 WebMindLicenses-arrest.....	52
5.2.1 De relevante feiten.....	52
5.2.2 Uitspraak WML-arrest.....	53
5.3 Dzivev-arrest .....	54
5.3.1 De relevante feiten.....	54
5.3.2 Uitspraak Dzivev-arrest.....	55
5.4 Belgische Staat-arrest .....	56
5.4.1 De relevante feiten.....	56
5.4.2 Uitspraak Belgische Staat-arrest.....	57
5.5 Samenvatting .....	57
Hoofdstuk 6 – Analyse .....	59
6.1 Inleiding.....	59
6.2 Het zorgvuldigheidsbeginsel .....	59
6.3 Het beginsel van fair play.....	61
6.4 Artikel 6 EVRM en het recht op toegang tot de rechter en een eerlijk proces .....	62
6.5 Art. 52 Handvest.....	65
6.6 De HR aan zet.....	68
6.6.1 Wijzigen van het zozeer indruist-criterium .....	68
6.6.2 Afstappen van het zozeer indruist-criterium .....	69
6.6.3 Het zozeer indruist-criterium: wijzigen of laten vallen? .....	70
6.7 Samenvatting .....	70
Hoofdstuk 7 – Conclusie .....	73
7.1 Inleiding.....	73
7.2 Samenvatting .....	73

7.3 Beantwoording onderzoeksvraag .....	77
7.4 Aanbevelingen voor vervolgonderzoek.....	80

### **Lijst gebruikte afkortingen**

Awb	=	Algemene Wet Bestuursrecht
Awr	=	Algemene Wet inzake Rijksbelastingen
EHRM	=	Europees Hof van de Rechten van de Mens
EVRM	=	Europees verdrag inzake de Rechten van de Mens
GW	=	Grondwet
Handvest	=	Handvest van de grondrechten van de Europese Unie
HR	=	Hoge Raad
HvJ EU	=	Hof van Justitie van de Europese Unie
MvT	=	Memorie van toelichting
Sv	=	Wetboek van Strafvordering

## 1.1 Inleiding

Mevrouw Lambertus is een alleenstaande moeder en werkt in een winkel gelegen aan de Duitse grens. Ze besluit om zelf bankbiljetten te drukken om op deze wijze extra inkomen te vergaren. De Duitse politie start in dezelfde periode een onderzoek naar valsmunterij en mevrouw Lambertus komt al snel op de radar van de Duitse opsporingsdienst. De Duitse opsporingsambtenaren besluiten een pseudokoper in te zetten om te kunnen bewijzen dat mevrouw Lambertus zelf bankbiljetten drukt. Mevrouw Lambertus levert vervolgens valse biljetten aan de pseudokoper en wordt in Nederland strafrechtelijk vervolgd voor valsmunterij. Ze stelt echter dat ze slechts valse biljetten heeft geleverd omdat de pseudokoper haar hiertoe heeft overgehaald. De strafrechter beslist dat al het bewijs dat is verkregen door middel van de inzet van de pseudokoper en het bewijs dat daaruit is voortgevloeid, bij de beoordeling van de feiten buiten beschouwing moet blijven. Het bewijs is volgens de strafrechter op een onrechtmatige manier verkregen. Door gebrek aan bewijs wordt mevrouw Lambertus vrijgesproken van valsmunterij.

Een aantal maanden later ontvangt mevrouw Lambertus een brief van de belastinginspecteur met de mededeling dat ze nog inkomstenbelasting moet betalen over haar inkomsten uit de verkoop van de valse biljetten. Daarbovenop ontvangt ze ook nog een boetebeschikking. De navorderingsaanslag en de boetebeschikking zijn beide gebaseerd op processen-verbaal die in de strafzaak onbruikbaar zijn verklaard. De belastingrechter beslist echter dat het bewijs gebruikt kan worden voor fiscale doeleinden. Het is voor mevrouw Lambertus volstrekt onduidelijk hoe het strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs in de fiscale procedure wel toelaatbaar was, terwijl dit bewijs in de strafzaak nog werd uitgesloten.

## 1.2 Aanleiding en relevantie onderzoek

Bovenstaande casus is gebaseerd op een arrest dat is gewezen door de HR op 20 maart 2015 en laat op een gesimplificeerde wijze zien dat de strafrechter en de belastingrechter elkaars oordeel omtrent het gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs niet altijd volgen.<sup>1</sup> Vanuit de emotie lijkt het misschien vreemd dat strafrechtelijk onrechtmatig bewijs in fiscale procedures in sommige gevallen toch gebruikt mag worden, maar wetenschappelijk bezien is dit te verklaren. De strafrechtelijke en de fiscale rechtspraak bevinden zich immers in verschillende rechtsgebieden, namelijk het strafrecht respectievelijk het bestuursrecht. De verschillende behandeling van het strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs is te verklaren door het feit dat het strafrecht en het bestuursrecht een verschillend bewijsstelsel kennen.<sup>2</sup> De belastingrechter is niet gebonden aan een oordeel van de strafrechter omtrent de juridische vraag of de bewijsgaring strafrechtelijk onrechtmatig is geweest, ook niet wanneer de belastingrechter van dezelfde feiten is uitgegaan. De strafrechter en de belastingrechter bepalen op een

---

<sup>1</sup> HR 20 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:643, *BNB* 2015/173.

<sup>2</sup> HR 20 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:643, r.o. 2.6.6.

eigen manier wat de rechtsgevolgen zijn van de constatering dat bewijsmiddelen strafrechtelijk onrechtmatig zijn verkregen.<sup>3</sup>

Uit het bovenstaande volgt de vraag in hoeverre de belastingrechter gebruik kan maken van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs. De HR heeft deze vraag voor het eerst beantwoord in zijn arrest van 1 juli 1992.<sup>4</sup> In dit arrest stelt de HR dat *“er geen rechtsregel bestaat, die elk gebruik verbiedt van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijsmiddelen voor het vaststellen van de uit de wet voortvloeiende belastingschuld en – zo daartoe gronden aanwezig zijn – voor het opleggen van een verhoging”*.<sup>5</sup> De HR vervolgt het arrest door te stellen dat *“gebruik van vorenbedoelde bewijsmiddelen door de inspecteur slechts dan niet is toegestaan, indien zij zijn verkregen op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, dat dit gebruik onder alle omstandigheden ontoelaatbaar moet worden geacht”*.<sup>6</sup> Dit zozeer indruist-criterium wordt heden ten dage nog altijd gehanteerd door de belastingrechter. A-G Wattel heeft in zijn conclusie bij het arrest van 20 maart 2015 echter uitvoerig uiteengezet dat het nodig tijd is om het arrest uit 1992 kritisch te bezien.<sup>7</sup> De HR heeft A-G Wattel echter niet gevolgd en heeft beslist dat hij geen aanleiding ziet om terug te komen van het zozeer indruist-criterium uit het arrest van 1 juli 1992.<sup>8</sup> Wel komt de invloed van het EVRM goed naar voren in het arrest van 2015. Ook in fiscale geschillen waarop artikel 6 EVRM van toepassing is, zoals geschillen over een fiscale bestuurlijke boete, dient het recht op een behoorlijk proces als bedoeld in dat verdragsartikel te zijn verzekerd.<sup>9</sup>

Ondanks het feit dat de HR van mening is dat het zozeer indruist-criterium niet aangepast hoeft te worden is de literatuur nog altijd niet uitgeschreven over dit onderwerp en zijn verschillende auteurs nog altijd van mening dat het zozeer indruist-criterium herzien moet worden.<sup>10</sup> De vraag of het huidige toetsingskader van de belastingrechter voor het fiscaal gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs aangepast moet worden, kent derhalve nog geen eenduidig antwoord.

### **1.3 Onderzoeksvraag en deelvragen**

In dit onderzoek wil ik inzichtelijk maken welke rechtsgevolgen door de strafrechter en de belastingrechter worden verbonden aan de constatering dat bewijsmiddelen strafrechtelijk onrechtmatig zijn verkregen door overheidsorganen. Hierbij wordt ook gekeken naar welke criteria de strafrechter respectievelijk de belastingrechter hanteren om tot deze rechtsgevolgen te komen. Verder wordt het toetsingskader van de belastingrechter voor het gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen

---

<sup>3</sup> HR 20 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:643, r.o. 2.6.4.

<sup>4</sup> HR 1 juli 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5028, *BNB* 1992/306.

<sup>5</sup> HR 1 juli 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5028, ro.3.2.2.

<sup>6</sup> HR 1 juli 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5028, r.o. 3.2.5.

<sup>7</sup> Concl. A-G Wattel, ECLI:NL:PHR:2014:521, bij HR 20 maart 2015.

<sup>8</sup> HR 20 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:643, r.o. 2.5.3.

<sup>9</sup> HR 20 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:643, r.o. 2.5.1.

<sup>10</sup> Schuurmans, *Ars Aequi* 2017/0388; KerckHoffs, *TfB* 2015/08; Van der Hulle & De Bree, *NtEr* 2016; Perdaems, *NtFR* 2019/982; Van der Voort Maarschalk, *NtFR* 2018/614; Vos & Jeronimus, *BTW-bulletin* 2016/66.

bewijs getoetst aan het zorgvuldigheidsbeginsel, het beginsel van fair play, art. 6 EVRM en art. 52 Handvest. In dit onderzoek staat de volgende onderzoeksvraag centraal:

*Is het toetsingskader van de belastingrechter voor het gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs in lijn met het zorgvuldigheidsbeginsel, het beginsel van fair play, art. 6 EVRM en art. 52 Handvest? Indien dit niet het geval is, op welke punten dient het toetsingskader dan aangepast te worden om dit te verbeteren?*

Alvorens bovenstaande onderzoeksvraag op een juiste en volledige manier kan worden beantwoord, dient een aantal deelvragen te worden beantwoord. Deze deelvragen luiden als volgt:

1. *Hoe werkt het bewijsstelsel dat wordt gehanteerd in het strafrecht?*
2. *Hoe werkt het bewijsstelsel dat wordt gehanteerd in het bestuursrecht?*
3. *Wat zijn de rechtsgevolgen in het strafrecht van de constatering dat bewijs door overheidsorganen op een onrechtmatige manier is verkregen en welke criteria hanteert de strafrechter om te beslissen welke rechtsgevolgen hieraan worden verbonden?*
4. *Wat zijn de rechtsgevolgen in het belastingrecht van de constatering dat bewijs door overheidsorganen op een strafrechtelijk onrechtmatige manier is verkregen en welke criteria hanteert de belastingrechter om te beslissen welke rechtsgevolgen hieraan worden verbonden?*
5. *Hoe verhoudt het toetsingskader van de belastingrechter voor het gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs zich tot het zorgvuldigheidsbeginsel, het beginsel van fair play, art. 6 EVRM en art. 52 lid Handvest?*
6. *Kan het toetsingskader van de belastingrechter voor het gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs worden verbeterd met het oog op het zorgvuldigheidsbeginsel, het beginsel van fair play, art. 6 EVRM en art. 52 lid Handvest? Zo ja, op welke punten dient het toetsingskader te worden aangepast?*

## **1.4 Vereisten van eerlijke belastingheffing**

Het toetsingskader van de belastingrechter voor het fiscaal gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs wordt in dit onderzoek getoetst aan verschillende vereisten van eerlijke belastingheffing. Hiervoor is het van belang dat deze vereisten van eerlijke belastingheffing duidelijk worden afgebakend en worden gespecificeerd. In dit onderzoek fungeren het zorgvuldigheidsbeginsel, het beginsel van fair play, art. 6 EVRM en het Handvest EU als de vereisten van eerlijke belastingheffing.

### **1.4.1 Algemene beginselen van behoorlijk bestuur**

De algemene beginselen van behoorlijk bestuur komen expliciet terug in het toetsingskader van de belastingrechter voor het gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs waardoor het leerstuk van deze algemene beginselen een belangrijk toetsingselement vormt voor dit onderzoek.



Diverse algemene beginselen van behoorlijk bestuur zijn gecodificeerd in de Awb, namelijk het beginsel van fair play, het zorgvuldigheidsbeginsel, het verbod op détournement de pouvoir, het motiveringsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel.<sup>11</sup> De Belastingdienst is als overheidsorgaan gebonden aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.<sup>12</sup> Het leerstuk van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur is erg breed en dit onderzoek leent zich er niet voor om het gehele leerstuk uit te werken. Wel is het van belang om de voor dit onderzoek relevante algemene beginselen van behoorlijk bestuur, te weten het zorgvuldigheidsbeginsel en het beginsel van fair play, kort te beschrijven. Deze algemene beginselen van behoorlijk bestuur zijn relevant voor dit onderzoek aangezien ze veelvuldig worden genoemd in de jurisprudentie en literatuur omtrent het fiscaal gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs.

#### ***1.4.1.1 Het zorgvuldigheidsbeginsel***

Het zorgvuldigheidsbeginsel is gecodificeerd in afdeling 3:2 Awb. In art. 3:2 Awb is bepaald dat een bestuursorgaan bij de voorbereiding van een besluit de nodige kennis omtrent de relevante feiten en de af te wegen belangen dient te vergaren. Dat het bestuursorgaan verplicht is om de bij het besluit betrokken belangen af te wegen is wettelijk verankerd in art. 3:4 eerste lid Awb. In art. 3:4 tweede lid Awb is verder nog wettelijk vastgelegd dat de nadelige gevolgen van een besluit voor een of meer belanghebbenden niet onevenredig mogen zijn in verhouding tot de met het besluit te dienen doelen. Het gewicht van het besluit voor de belanghebbende, de aard van het te nemen besluit en de voor het bestuursorgaan beschikbare informatie zijn, naast de wettelijke regeling, de relevante factoren om te bepalen in welke mate de zorgvuldigheid in acht moet worden genomen bij de voorbereiding van een besluit.<sup>13</sup>

Het zorgvuldigheidsbeginsel is echter niet alleen relevant tijdens het vergaren van kennis door de inspecteur en voor de onderzoeksplicht van de inspecteur maar ook tijdens het verzamelen van bewijs. Op basis van art. 47 e.v. Awr heeft de inspecteur verschillende bevoegdheden om bewijs te verzamelen en informatie te verkrijgen bij de belastingplichtige en derden. Bij het verzamelen van bewijs zal de inspecteur niet slechts besluiten nemen maar ook verschillende feitelijke handelingen moeten verrichten. Reeds in 1986 heeft de HR geoordeeld dat de inspecteur ook bij het uitoefenen van feitelijke handelingen op grond van art. 47 e.v. Awr gebonden is aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.<sup>14</sup> Wanneer een inspecteur bewijs verzamelt op grond van zijn bevoegdheden uit de Awr dient hij dit dus op een zorgvuldige wijze te doen.

---

<sup>11</sup> Art. 2:4, 3:2, 3:3, 3:4, 3:46 en 5:13 Awb. Het gelijkheidsbeginsel is niet gecodificeerd in de Awb of Awr.

<sup>12</sup> De bepalingen van de Awb zijn in beginsel ook van toepassing op het belastingrecht. De Awr fungeert als lex specialis waarin bepaalde uitzonderingen en afwijkende regels zijn opgenomen voor het belastingrecht.

<sup>13</sup> *Kamerstukken II* 1990/91, 21221, nr. 5, punt 2.65.

<sup>14</sup> HR 8 januari 1986, ECLI:NL:HR:1986:AW8125, 23034, *BNB* 1986/128.

Uit het bovenstaande volgt dat het zorgvuldigheidsbeginsel een rol speelt in meerdere aspecten van het belastingrecht. Het zorgvuldigheidsbeginsel is een abstract beginsel aangezien dit beginsel pas betekenis krijgt wanneer het in een concreet geval wordt toegepast. Deze concretisering zijn te vinden in de wet, zoals bijv. art. 3:2 Awb, en in de rechtspraak waarin het zorgvuldigheidsbeginsel wordt toegepast.<sup>15</sup> Omdat de betekenis van het zorgvuldigheidsbeginsel voor een groot deel wordt bepaald in de rechtspraak is het ook een dynamisch beginsel dat zich geleidelijk ontwikkelt in een veranderende maatschappelijke context. Hierdoor kan een gedraging van een bestuursorgaan dat vroeger acceptabel was heden ten dage als onzorgvuldig gezien worden.<sup>16</sup> De inhoud van het zorgvuldigheidsbeginsel is niet erg vastomlijnd waardoor zeer uiteenlopende gedragsregels voor de overheid onder het beginsel worden gebracht.<sup>17</sup>

#### ***1.4.1.2 Het beginsel van fair play***

Naast het zorgvuldigheidsbeginsel is ook het beginsel van fair play relevant voor het leerstuk van onrechtmatig verkregen bewijs. Het beginsel van fair play waarborgt fatsoenlijk gedrag door alle betrokken partijen in het fiscale proces.<sup>18</sup> Zo dient een inspecteur ten allen tijden onpartijdig te zijn. Deze onpartijdigheid is gecodificeerd in art. 2:4 Awb. Het beginsel van fair play houdt verder in dat een bestuursorgaan de burger geen mogelijkheden mag ontnemen om voor zijn belangen op te komen. Iedere burger heeft immers het recht op een juiste procedurele behandeling.<sup>19</sup>

Dit recht op een juiste procedurele behandeling speelt, als onderdeel van het beginsel van fair play, ook een rol in het belastingrecht. Dit blijkt uit verschillende arresten van de belastingkamer van de HR waarin het beginsel van fair play wordt toegepast.<sup>20</sup> De HR heeft in deze verschillende arresten beslist dat het recht op een juiste procedurele behandeling inhoudt dat bestuursorganen verplicht zijn om burgers actief de kans te geven om hun procedurele kansen te benutten. Naast deze invulling van het beginsel van fair play heeft de HR het beginsel in 2005 op een andere wijze ingevuld. In deze zaak ging het om de situatie waarin de Belastingdienst aan de belastingplichtige, op grond art. 47 AWR, had gevraagd of hij due-diligencerapporten ter inzage wilde verstrekken. Wanneer een belastingplichtige weigert om opgevraagde informatie te verstrekken, riskeert hij het risico op omkering van de bewijslast. In dit arrest wilde de belastingplichtige de due-diligencerapporten niet delen met de Belastingdienst. De HR heeft in het voordeel van de belastingplichtige geoordeeld door te oordelen dat het in strijd is met “het tot de algemene beginselen van behoorlijk bestuur te rekenen fair-play beginsel” dat een inspecteur van zijn bevoegdheid ex. art. 47 AWR gebruikmaakt om kennis te krijgen van rapporten en andere geschriften van derden voor zover zij ten doel hebben de fiscale positie van de belastingplichtige te

---

<sup>15</sup> Boone, *WFR* 2013/497, par. 1.1.

<sup>16</sup> Boone, *WFR* 2013/497, par. 1.3.

<sup>17</sup> Engwerda 1999, p. 58; Feteris 2007, p. 62.

<sup>18</sup> Van Eijdsden, *WFR* 2007/1133, par. 2.

<sup>19</sup> Van Eijdsden, *WFR* 2007/1133, par. 2.

<sup>20</sup> Zie HR 25 oktober 1989, ECLI:NL:HR:1989:ZC4125; HR 6 februari 1998, ECLI:NL:HR:1998:ZC2568; HR 3 februari 1999, ECLI:NL:HR:1999:AA2637.

belichten of hem daaromtrent te adviseren.<sup>21</sup> Hierbij gaat het dus niet zozeer om het recht op een juiste procedurele behandeling maar meer om een redelijke belangennorm.<sup>22</sup>

Net als Wiarda ben ik van mening dat zowel de bestuurder als de bestuurdde openheid, eerlijkheid en loyaliteit moet bieden op grond van het beginsel van fair play.<sup>23</sup> Het beginsel van fair play is daarmee eigenlijk een set van gedragsregels die geldt voor alle betrokken partijen in een (fiscale) procedure. Ik onderschrijf de mening van Van Eijdsden dat bij de toepassing van het beginsel van fair play in de relatie inspecteur enerzijds en belastingplichtige anderzijds de nadruk toch altijd zal liggen op de inspecteur omdat tussen de belastingplichtige en een inspecteur geen gelijke relatie bestaat. Het beginsel van fair play zorgt ervoor dat de inspecteur geen excessief gedrag vertoont bij het uitoefenen van zijn bevoegdheden en heeft hiermee een regulerend en matigend karakter.<sup>24</sup>

### 1.4.2 Artikel 6 EVRM

Naast de hierboven besproken algemene beginselen van behoorlijk bestuur wordt het toetsingskader van de fiscale rechter voor het gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs getoetst aan art. 6 EVRM. Het EVRM is een Europees verdrag waarin de mensen- en burgerrechten van alle inwoners van de aangesloten landen zijn vastgelegd. Het EVRM is ondertekend door alle lidstaten van de Raad van Europa. In art. 6 EVRM is het recht op een eerlijk proces gecodificeerd door een aantal waarborgen vast te leggen. Op grond van art. 6 EVRM heeft een ieder bij het vaststellen van zijn burgerlijke rechten en verplichtingen en bij het bepalen van de gegrondheid van een tegen hem ingestelde vervolging recht op een eerlijke en openbare behandeling van zijn zaak, binnen een redelijke termijn, door een onafhankelijk en onpartijdig gerecht dat bij de wet is ingesteld.

De reikwijdte van art. 6 EVRM wordt in het eerste lid beperkt tot de gevallen waarin burgerlijke rechten en verplichtingen worden vastgesteld of gevallen waarin de gegrondheid van een strafvervolging wordt bepaald. Door deze beperkingen zijn de belangrijkste toepassingsgebieden van art. 6 EVRM het strafrecht en het civiele recht.<sup>25</sup> In de zaken *Schouten & Meldrum*<sup>26</sup> en *Ferrazzini*<sup>27</sup> heeft het EHRM beslist dat de waarborgen van art. 6 EVRM niet van toepassing zijn in een belastingprocedure waarin het niet gaat om een fiscale boete. Het opleggen van een belastingaanslag door een inspecteur aan een belastingplichtige wordt door het EHRM niet gezien als de vaststelling van een burgerlijk recht of burgerlijke verplichting in de zin van art. 6 eerste lid EVRM.<sup>28</sup> Het EHRM heeft in de zaken *Öztürk*<sup>29</sup>

---

<sup>21</sup> HR 23 september 2005, ECLI:NL:PHR:2005:AU3140.

<sup>22</sup> Pechler, *NTFR* 2005/1581.

<sup>23</sup> Wiarda 1952, p. 78.

<sup>24</sup> Van Eijdsden, *WFR* 2007/1133, par. 2.

<sup>25</sup> Schild, *IVOR* 2012/91, par. 5.2.1.

<sup>26</sup> EHRM 9 december 1994, ECLI:NL:XX:1994:AL0471, par. 50.

<sup>27</sup> EHRM 12 juli 2001, ECLI:NL:XX:2001:AP0818 (*Ferrazzini*).

<sup>28</sup> Zie Ameziane & Perdaems, *NDFR Commentaar* op art. 6 EVRM, par. 1.1.

<sup>29</sup> EHRM 21 februari 1984, ECLI:NL:XX:1984:AC9954 (*Öztürk*).

en *Lutz*<sup>30</sup> beslist dat art. 6 EVRM wel van toepassing is op procedures waarin het gaat om bestuurlijke boetes. De HR heeft later beslist dat art. 6 EVRM van toepassing is op alle procedures waarin fiscale bestuurlijke boetes worden opgelegd op grond van de Nederlandse belastingwet.<sup>31</sup>

In beginsel is art. 6 EVRM heden ten dage dus niet van toepassing op fiscale procedures omtrent een belastingaanslag maar wel op procedures waarin het gaat om een fiscale boete. In de zaak *Georgiou/United Kingdom*<sup>32</sup> heeft het EHRM beslist dat art. 6 EVRM van toepassing is op de gehele procedure indien beroep is aangetekend betreffende een belastingaanslag en een boetebeschikking die met die aanslag verband houdt. Deze zaken worden tegelijk behandeld bij de rechter en de procedure betreffende de belastingaanslag lift dan als het ware mee op de waarborgen van art. 6 EVRM. In de zaak *Maury*<sup>33</sup> heeft het EHRM vervolgens beslist dat het wel van belang is dat de boete op zichzelf ter discussie staat. Het is hierbij niet van belang of het standpunt ten aanzien van de boete later wordt ingetrokken.

Opgemerkt dient te worden dat het EHRM in de zaak *Schenk*<sup>34</sup> heeft geoordeeld dat art. 6 EVRM geen regels betreffende de aanvaardbaarheid van bewijs bevat. Het is niet de rol van het EHRM om te bepalen of het gebruik van bepaalde soorten bewijsmateriaal, zoals naar nationaal recht onrechtmatig verkregen bewijs, aanvaardbaar is of niet. Het EHRM dient te beoordelen of een procedure in zijn geheel, inclusief de manier waarop het bewijs werd verkregen, eerlijk is geweest.<sup>35</sup> Desondanks is er rechtspraak van het EHRM waaruit volgt dat art. 6 EVRM onder omstandigheden noopt tot bewijsuitsluiting indien bepaalde normen die deel uitmaken van art. 6 EVRM zijn geschonden gedurende het voorbereidend onderzoek. Zo kan art. 6 EVRM bijvoorbeeld tot bewijsuitsluiting nopen indien het zwijgrecht of het nemo tenetur beginsel is geschonden.<sup>36</sup> Bewijsmateriaal dat in een fiscale procedure onder dwang is verkregen (bijv. op grond van art. 47 Awr) is in beginsel dan ook niet toelaatbaar voor punitieve doeleinden indien het bewijsmaterieel afhankelijk is van de wil van de verdachte.<sup>37</sup> Dit bewijsmateriaal kan wel worden gebruikt voor belastingheffingsdoeleinden.<sup>38</sup>

Uit hetgeen hierboven uiteen is gezet volgt dat art. 6 EVRM in beginsel niet van toepassing is op fiscale procedures betreffende een belastingaanslag. Toch wordt in dit onderzoek getoetst of de HR in zijn toetsingskader voor het fiscaal gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs voldoende rekening houdt met art. 6 EVRM. Hierbij is het van belang om in te gaan op het vraagstuk of art. 6

---

<sup>30</sup> EHRM 25 augustus 1987, ECLI:NL:XX:1987:AC9955 (*Lutz*).

<sup>31</sup> HR 19 juni 1985, ECLI:NL:PHR:1985:AC8934.

<sup>32</sup> EHRM 16 mei 2000, nr. 40 042/98 (*Georgiou/United Kingdom*).

<sup>33</sup> EHRM 7 november 2000, nr. 36 858/97 (*Maury*).

<sup>34</sup> EHRM 12 juli 1988, ECLI:NL:XX:1988:AC2589, NJ 1988/851 (*Schenk*), r.o. 45-46.

<sup>35</sup> EHRM 27 oktober 2020, nr. 29084/07 & 1191/08 (*Ayetullah Au v. Turkey*), r.o. 123-130.

<sup>36</sup> Zie EHRM 25 februari 1993, ECLI:NL:XX:1993:AD1839, NJ 1993/485 (*Funke*); EHRM 8 februari 1996, ECLI:NL:XX:1996:AC0232, NJ 1996/725; EHRM 17 december 1996, ECLI:NL:XX:1996:ZB6862, NJ 1997/699 (*Saunders*).

<sup>37</sup> HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640, BNB 2014/101, r.o. 3.9.

<sup>38</sup> HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640, BNB 2014/101, r.o. 3.7.

EVRM een bredere reikwijdte zou moeten krijgen waardoor art. 6 EVRM van toepassing wordt op alle fiscale procedures.

### 1.4.3 Handvest van de grondrechten van de Europese Unie

Op 1 december 2009 is het Handvest in werking getreden. Dit Handvest kan met lichte overdrijving de grondwet van de Europese Unie worden genoemd.<sup>39</sup> Het Handvest heeft sinds de inwerkingtreding dezelfde juridische waarde als het overige primaire Unierecht en heeft dus een rechtstreekse werking op grond van art. 94 GW.

De bepalingen van het Handvest zijn gericht tot de instellingen en organen van de Europese Unie met inachtneming van het subsidiariteitsbeginsel en tot de lidstaten wanneer zij het recht van de Europese Unie ten uitvoer brengen.<sup>40</sup> Het HvJ EU beschikt hierdoor ook over de bevoegdheid om Unierechtelijke bepalingen in zuiver interne situaties uit te leggen indien deze op rechtstreekse en onvoorwaardelijke wijze toepasselijk zijn gemaakt door het nationale recht, teneinde een gelijke behandeling te verzekeren van interne en Unierechtelijke situaties.<sup>41</sup> Het HvJ EU oordeelde in 2014 dat “in herinnering moeten worden gebracht dat het begrip ‘ten uitvoer brengen van het Unierecht’ in de zin van art. 51 van het Handvest vereist dat er een zekere mate van een verband bestaat dat verder gaat dan het dicht bij elkaar liggen van de betrokken materies of de indirecte invloed van de ene materie op de andere. Om te bepalen of een nationale regeling het Unierecht ten uitvoer brengt in de zin van art. 51 van het Handvest, moet onder meer worden nagegaan of zij de uitvoering van een Unierechtelijke bepaling beoogt, wat de aard van deze regeling is en of zij niet andere doelstellingen nastreeft dan die waarop het Unierecht ziet en of er een Unierechtelijke regeling bestaat die specifiek is voor deze materie of deze kan beïnvloeden.”<sup>42</sup>

De inkomstenbelasting voor natuurlijke personen valt in beginsel niet onder de werkingssfeer van het Handvest aangezien het niet het recht van de Europese Unie ten uitvoer brengt. Daarentegen valt de omzetbelasting vaak wel onder de werkingssfeer van het Handvest aangezien de omzetbelasting wordt geheven op basis van de BTW-richtlijn<sup>43</sup> en daarmee het recht van de Europese Unie ten uitvoer brengt. Het Handvest is derhalve slechts van toepassing op fiscale procedures inzake belastingen die worden geheven op basis van een Europese richtlijn of verordening. Uit de jurisprudentie van het HvJ EU blijkt dat het in procedures omtrent het vraagstuk van fiscaal gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs voornamelijk gaat om de gevolgen van een schending van art. 7 Handvest. In art. 7 Handvest is bepaald dat eenieder het recht heeft op eerbiediging van zijn privé-leven, zijn familie- en gezinsleven, zijn woning en zijn communicatie.

---

<sup>39</sup> Poelmann, *WFR* 2014/150, par 1.

<sup>40</sup> Art. 51 Handvest.

<sup>41</sup> HvJ EU 21 december 2011, ECLI:EU:C:2011:868, r.o. 19.

<sup>42</sup> HvJ EU 6 maart 2014, ECLI:NL:XX:2014:73 (*Siragusa*), r.o. 24-25.

<sup>43</sup> Richtlijn (EU) 2006/112 van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (*PbEU* 2006, L347/1).

In art. 52 eerste lid van het Handvest is bepaald wanneer sprake is van een gerechtvaardigde inbreuk op de uitoefening van de in het Handvest erkende rechten en vrijheden. Beperkingen op de uitoefening van de in het Handvest erkende rechten en vrijheden moeten bij wet zijn vastgelegd en de wezenlijke inhoud van die rechten en vrijheden eerbiedigen. Verder speelt ook het evenredigheidsbeginsel een rol waardoor beperkingen slechts gerechtvaardigd zijn indien zij noodzakelijk zijn en daadwerkelijk beantwoorden aan de door de Unie erkende doelstellingen van algemeen belang of aan de eisen van de bescherming van de rechten en vrijheden van anderen.<sup>44</sup>

Het HvJ EU heeft zich in 2015 en 2019 in de arresten *WebMindLicenses*<sup>45</sup> (hierna: ‘WML’), *Dzivev*<sup>46</sup> en *Belgische Staat*<sup>47</sup> uitgesproken over het toepassingsbereik van het Handvest en het (fiscaal) gebruik van (strafrechtelijk) onrechtmatig verkregen bewijs. In al deze arresten ging het om een (mogelijk) ongerechtvaardigde inbreuk op art. 7 Handvest. In dit onderzoek worden deze arresten geanalyseerd en wordt onderzocht of deze arresten gevolgen hebben voor de houdbaarheid van het toetsingskader van de belastingrechter voor het gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs.

## 1.5 Opbouw

Om de in paragraaf 1.3 geformuleerde deelvragen te beantwoorden worden in hoofdstuk 2 eerst de contouren geschetst van de bewijsstelsels die worden gehanteerd in respectievelijk het strafrecht en het bestuursrecht. Hierbij zal ik ook ingaan op de vraag waarom het strafrecht en het bestuursrecht niet hetzelfde bewijsstelsel hanteren.

In hoofdstuk 3 wordt nader ingegaan op onrechtmatig verkregen bewijs in het strafrecht. Ten eerste wordt aan de hand van de wet uiteengezet wanneer sprake is van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs en wat de rechtsgevolgen zijn van de constatering dat bewijs op een onrechtmatige manier is verkregen. Na de uiteenzetting van de rechtsgevolgen volgt op basis van een literatuur- en jurisprudentieonderzoek een beschrijving van de criteria die de strafrechter hanteert om tot deze rechtsgevolgen te komen. Tot slot wordt kort ingegaan op de gevolgen van de modernisering van het Wetboek van Strafvordering op het leerstuk van onrechtmatig verkregen bewijs in het strafrecht.

In hoofdstuk 4 wordt vervolgens nader ingegaan op het fiscaal gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs. De opbouw van dit hoofdstuk zal dezelfde zijn als de opbouw van hoofdstuk 3.

In hoofdstuk 5 worden het WML-, Dzivev- en Belgische Staat-arrest van het HvJ EU besproken. Op deze manier wordt het toetsingskader van het HvJ EU voor het (fiscaal) gebruik van (strafrechtelijk) onrechtmatig verkregen uiteengezet.

---

<sup>44</sup> Art. 52 eerste lid Handvest.

<sup>45</sup> HvJ EU 17 december 2015, C-419/14, ECLI:EU:C:2015:832 (*WebMindLicenses*).

<sup>46</sup> HvJ EU 17 januari 2019, ECLI:EU:C:2019:30 (*Dzivev*).

<sup>47</sup> HvJ EU 24 oktober 2019, ECLI:EU:C:2019:895 (*Belgische Staat*).

In hoofdstuk 6 wordt het toetsingskader van de belastingrechter voor het fiscaal gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs vervolgens getoetst aan het zorgvuldigheidsbeginsel, het beginsel van fair play, art. 6 EVRM en art. 52 Handvest. Op basis van deze analyse zal ik beoordelen of het toetsingskader van de belastingrechter aangepast dient te worden of niet.

Tot slot wordt het onderzoek in hoofdstuk 7 kort samengevat waarna de centrale onderzoeksvraag zal worden beantwoord.

## **1.6 Afbakening**

In dit onderzoek wordt slechts gekeken naar het fiscaal gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs in Nederland. Verder wordt er in dit onderzoek alleen gekeken naar bewijsmiddelen die onrechtmatig zijn verkregen door overheidsorganen. Het gebruik van overig onrechtmatig verkregen bewijs blijft derhalve buiten beschouwing.

## **Hoofdstuk 2 – Het strafrechtelijke en bestuursrechtelijke bewijsstelsel**

### **2.1 Inleiding**

In dit hoofdstuk staan het strafrechtelijke en het bestuursrechtelijke bewijsstelsel centraal. Dit hoofdstuk dient als een algemeen overzicht van de beide bewijsstelsels. Het fiscale procesrecht is een onderdeel van het bestuursprocesrecht. Hetgeen dat wordt geschreven over het bestuursrechtelijke bewijsstelsel geldt derhalve in beginsel ook voor het fiscale procesrecht. In paragraaf 2.2 wordt allereerst kort uiteengezet welke ‘soorten’ bewijsstelsels Nederland kent. In paragraaf 2.3 wordt het strafrechtelijk bewijsstelsel kort besproken. Vervolgens wordt in paragraaf 2.4 het bestuursrechtelijke bewijsstelsel in hoofdlijnen beschreven. In paragraaf 2.5 worden de (afnemende) verschillen tussen beide bewijsstelsels geanalyseerd. Tot slot wordt dit hoofdstuk in paragraaf 2.6 afgesloten met een korte samenvatting.

### **2.2 De verschillende bewijsstelsels**

Nederland kent traditioneel gezien het positief-wettelijk bewijsstelsel, het negatief-wettelijk bewijsstelsel en het vrije bewijsstelsel.<sup>48</sup> Bij een positief-wettelijk bewijsstelsel is een rechter gedwongen tot bewezenverklaring indien een bepaalde hoeveelheid bewijsmiddelen aanwezig is.<sup>49</sup> De bewijsmiddelen zijn hierbij vastgelegd en limitatief opgesomd in de wet. Bij een positief-wettelijk bewijsstelsel is het niet van belang of de rechter de overtuiging heeft dat de verdachte het ten laste gelegde heeft begaan. Indien voldaan is aan de vereisten omtrent de wettelijke bewijsmiddelen wordt de rechter gedwongen tot bewezenverklaring te komen.<sup>50</sup> Nederland maakt geen gebruik van een positief-wettelijk bewijsstelsel. Zoals Dreissen beschrijft heeft Nederland expliciet afstand genomen van een dergelijk bewijsstelsel omdat men heeft ingezien dat het niet realistisch is om een volledig stelsel van regels in de wet op te nemen dat in iedere zaak zou leiden tot een waarheidsoordeel. Verder is men volgens Dreissen van mening dat een volstrekt objectieve waarheidsvinding niet mogelijk is.<sup>51</sup> Zoals de Bosch Kemper mijns inziens terecht stelt, heeft de rechter immers in elk bewijsstelsel uiteindelijk een subjectief gevoel bij de slotsom der bewijsgronden.<sup>52</sup>

De tegenhanger van het positief-wettelijke bewijsstelsel is het negatief-wettelijke bewijsstelsel. Ook bij het negatief-wettelijke bewijsstelsel zijn de bewijsmiddelen vastgelegd en limitatief opgesomd in de wet. In tegenstelling tot bij een positief-wettelijk bewijsstelsel kan een rechter bij een negatief-wettelijk bewijsstelsel niet gedwongen worden om tegen zijn overtuiging in tot bewezenverklaring te komen. Bij een negatief-wettelijk bewijsstelsel is een rechter genoodzaakt om een verdachte vrij te spreken indien

---

<sup>48</sup> Nijboer 2017, p. 47.

<sup>49</sup> Hierbij kun je denken aan de situatie dat iemand wordt verdacht van het plegen van diefstal. Indien de wet in dat geval voorschrijft dat de verdachte schuldig is indien er bijvoorbeeld minimaal 3 getuigen zijn en die zijn er, dan is de rechter verplicht om de verdachte te veroordelen. Ook indien hij de overtuiging heeft dat de verdachte het feit niet heeft begaan.

<sup>50</sup> Nijboer 2017, p. 47-48.

<sup>51</sup> Dreissen 2007, p. 17.

<sup>52</sup> De Bosch Kemper 1840, p. 523.



er niet voldoende wettige bewijsmiddelen beschikbaar zijn of wanneer niet wordt voldaan aan bepaalde minimumvereisten van de bewijsmiddelen.<sup>53</sup> De rechter mag dus slechts tot bewezenverklaring komen indien hij op basis van voldoende wettige bewijsmiddelen tot de overtuiging is gekomen dat de verdachte het ten laste gelegde feit heeft begaan.<sup>54</sup> Het negatief-wettelijk bewijsstelsel wordt gehanteerd in het Nederlandse strafprocesrecht.<sup>55</sup>

Het derde en laatste bewijsstelsel is het vrije bewijsstelsel. Bij een vrij bewijsstelsel zijn de bewijsmiddelen niet wettelijk vastgelegd. De rechter kan al het beschikbare bewijsmateriaal in een zaak gebruiken om tot een oordeel te komen.<sup>56</sup> Dit betekent echter niet dat een vrij bewijsstelsel helemaal geen bewijsrechtelijke voorschriften kent. Zo wordt wettelijk geregeld welk orgaan de bewijsbeslissing dient te nemen en kunnen er bepalingen worden opgenomen waarin wordt vastgelegd dat het aangewezen orgaan vrij is in de waardering van het beschikbare materiaal. Verder kan het beslissende orgaan nog worden gebonden aan motiveringsvereisten waarmee de ‘vrijheid’ van een vrij bewijsstelsel ingeperkt kan worden.<sup>57</sup> Het vrije bewijsstelsel wordt gehanteerd in het Nederlandse bestuursrecht, waarbij de rechter zijn beslissing moet motiveren.<sup>58</sup>

### **2.3 Het strafrechtelijk bewijsstelsel**

Het Nederlandse strafprocesrecht kent al sinds 1838 een negatief-wettelijk bewijsstelsel.<sup>59</sup> De artikelen 338 tot en met 344a Sv vormen samen de afdeling bewijs van het Wetboek van strafvordering. In deze artikelen worden de wettige bewijsmiddelen opgesomd en gedefinieerd. In art. 359 en 360 Sv zijn daarnaast enkele motiveringsvereisten voor de rechter opgenomen.

Art. 338 Sv is de codificatie van het onmiddellijkheidsbeginsel wat inhoudt dat de rechter een tenlastegelegd feit slechts bewezen mag verklaren indien hij op basis van de beschikbare wettige bewijsmiddelen tot de overtuiging is gekomen dat de verdachte het feit heeft begaan. Hierbij worden de eigen waarneming van de rechter, verklaringen van de verdachte, verklaringen van een getuige, verklaringen van een deskundige en schriftelijke bescheiden erkend als wettige bewijsmiddelen.<sup>60</sup> Verder behoeven feiten en omstandigheden van algemene bekendheid geen bewijs.<sup>61</sup> In de artikelen 340 tot en met 344a worden de wettige bewijsmiddelen verder uitgewerkt en worden enkele bewijsminima

---

<sup>53</sup> Ook bij het negatief-wettelijk bewijsstelsel kan je denken aan de situatie dat iemand wordt verdacht van het plegen van diefstal. De rechter zal de verdachte pas veroordelen indien er voldoende wettelijke bewijsmiddelen zijn en de rechter overtuigd is van het feit dat de verdachte het strafbare feit heeft begaan; Nijboer 2017, p. 48.

<sup>54</sup> Nijboer 2017, p. 48; Schuurmans 2006, p. 162.

<sup>55</sup> Nijboer 2017, p. 48-49.

<sup>56</sup> In de situatie dat iemand wordt verdacht van het plegen van diefstal kan de rechter derhalve bij het vrije bewijsstelsel zelf beslissen wat hij meeneemt als bewijs om tot een oordeel te komen. De rechter is in beginsel niet gebonden aan wettelijke bewijsmiddelen of bewijsminima.

<sup>57</sup> Nijboer 2017, p. 48-49; Enschedé, *RM Themis* 1966.

<sup>58</sup> Art. 8:77 Awb.

<sup>59</sup> Nijboer 2017, p. 48-49.

<sup>60</sup> Art. 339 Sv.

<sup>61</sup> In dit onderzoek wordt niet verder ingegaan op de definitie van feiten en omstandigheden van algemene bekendheid. Zie hiervoor: Reijntjes & Reijntjes-Wendenburg 2018, par. 34.2.2.a.

beschreven. Verder dient een strafrechter op grond van artikel art. 359 tweede lid Sv in het vonnis altijd rekenschap te geven van zijn feitenvaststelling. Daarbij moet de rechter op grond van art. 360 Sv in sommige gevallen overgaan tot een meer uitgebreide motivering, zoals de situatie waarin de verklaringen van een anonieme getuige worden gebruikt.<sup>62</sup>

Gelet op het feit dat de erkende wettige bewijsmiddelen in art. 339 Sv limitatief worden opgesomd, oogt het strafrechtelijk bewijsstelsel als een systeem van insluiting.<sup>63</sup> Echter, bezien vanuit het oogpunt van de vrije introductie en waardering van bewijsmateriaal werkt het strafrechtelijk bewijsstelsel als een systeem van uitsluiting. In de praktijk wordt immers al het geïntroduceerde bewijsmateriaal in de vorm van een wettig bewijsmiddel in beginsel geaccepteerd tenzij er in de wet of jurisprudentie is bepaald dat er een reden is voor uitsluiting.<sup>64</sup> Zo kunnen bewijsmiddelen op grond van art. 359a Sv worden uitgesloten indien deze onbetrouwbaar of onrechtmatig zijn. Hierbij is het niet zo dat elke factor die kan leiden tot enige onbetrouwbaarheid of onrechtmatigheid van het bewijs direct leidt tot uitsluiting van het bewijsmiddel. Zo kan de rechter fouten die tijdens de terechtzitting worden gemaakt altijd nog proberen te herstellen zolang de zitting nog niet is gesloten.<sup>65</sup>

Ook bij onregelmatigheden tijdens het vooronderzoek wordt in eerste instantie gekeken of de vormverzuimen nog kunnen worden hersteld.<sup>66</sup> Echter, indien het onderzoek op de terechtzitting al is aangevangen, kunnen de vormverzuimen die hebben plaatsgevonden in het vooronderzoek op basis van art. 256 tweede lid Sv niet langer leiden tot nietigheid van het vonnis. De rechter kan wel nog rekening houden met de vormverzuimen op basis van art. 359a Sv maar is hier niet toe verplicht.<sup>67</sup> De inhoud en werking van art. 359a Sv wordt in hoofdstuk 3 nader uitgewerkt.

## **2.4 Het bestuursrechtelijk bewijsstelsel**

Op 1 januari 1994 is het huidige bestuursprocesrecht in werking getreden.<sup>68</sup> Het Nederlandse bestuursrecht kent een vrije bewijsleer. De wetgever heeft ervoor gekozen om geen materieel bewijsrecht op te nemen in de Awb. De wetgever heeft deze keuze gemaakt rekening houdend met de doelstellingen en karakteristieken van het bestuursprocesrecht.

Historisch gezien is de handhaving van het objectieve publiekrecht de eerste doelstelling van het bestuursprocesrecht. De bestuursrechtelijke procedure dient als een controle van de wijze waarop een bestuursorgaan zijn bevoegdheden heeft uitgevoerd. De bestuursrechter controleert of het bestuursorgaan rechtmatig heeft gehandeld jegens de betrokken burger. Het handelen van een bestuursorgaan is immers eenzijdig waardoor het van belang is dat de burger niet in zijn rechten wordt

---

<sup>62</sup> Schuurmans 2006, p. 160.

<sup>63</sup> Nijboer 2017, p. 66.

<sup>64</sup> Nijboer 2017, p. 66.

<sup>65</sup> De Jong & Knigge 2005, p. 345.

<sup>66</sup> Art. 256 eerste lid jo. art. 199 Sv.

<sup>67</sup> HR 19 februari 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY5321, r.o. 2.4.1.

<sup>68</sup> KB 23 december 1993, *Stb.* 1993, 693.

geschaad wanneer een bestuursorgaan een bepaald besluit neemt of een bepaalde handeling verricht.<sup>69</sup> Deze eenzijdigheid van het bestuurshandelen zorgt voor ongelijkheid in de verhouding tussen een bestuursorgaan en de burger. De tweede doelstelling van het bestuursprocesrecht is het bieden van rechtsbescherming aan de burger tegen het eenzijdige optreden van de overheid en vloeit voort uit de hiervoor benoemde ongelijkheid.<sup>70</sup>

Naast de doelstellingen van het bestuursprocesrecht kent het (klassieke) bestuursprocesrecht een aantal karakteristieken. Een belangrijke karakteristiek van het bestuursprocesrecht is dat de rechter de materiële waarheid moet zoeken. De rechter richt zich hierbij niet op de waarheid zoals deze door de partijen wordt geschetst.<sup>71</sup> Doordacht er gezocht wordt naar de materiële waarheid is de bestuursrechter op zoek naar alle relevante feiten. De rechter heeft hierbij niet alleen de verplichting om ambtshalve de rechtsgronden aan te vullen maar de rechter heeft ook de mogelijkheid om zelf onderzoek te doen en ambtshalve de feiten aan te vullen. De wetgever stelt dat in een stelsel waarin de rechter de bevoegdheid heeft ambtshalve de feiten aan te vullen niet of nauwelijks behoefte is aan een wettelijk stelsel van materieel bewijsrecht.<sup>72</sup> Slechts artikel 8:69 Awb kwalificeert als materieel bewijsrecht.<sup>73</sup> In dit artikel is geregeld dat de rechter zijn uitspraak moet baseren op de grondslag van het beroepschrift, de overgelegde stukken, het verhandelde tijdens het vooronderzoek en het onderzoek ter zitting. Doordat het bestuursrecht bijna geen materieel bewijsrecht kent is de bestuursrechter nauwelijks gebonden aan regels omtrent de bepaling van de bewijsomvang, de toelaatbaarheid van bewijsmiddelen, de waardering van de bewijskracht en de verdeling van de bewijslast.<sup>74</sup> Het bestuursprocesrecht bevat met ingang van 1 januari 1994 wel regels van formeel bewijsrecht. Dit formele bewijsrecht regelt de wijze van bewijsvoering in het proces, zie bijvoorbeeld de artikelen 8:46<sup>75</sup>, 8:47<sup>76</sup> en 8:60<sup>77</sup> Awb.

Het fiscale procesrecht is onderdeel van het bestuursprocesrecht en komt voor het grootste gedeelte overeen met hetgeen hierboven is beschreven. Het fiscale procesrecht wordt naast de bepalingen uit de Awb beheerst door de Awr. Ook in de Awr is nauwelijks bewijsrecht opgenomen en geldt de vrije bewijsleer.<sup>78</sup> Op het punt van de verdeling van de bewijslast kent de Awr echter twee specifieke bepalingen waarin wordt afgeweken van het bestuursprocesrecht. De belastingrechter is in sommige zaken op grond van art. 25 derde lid Awr en art. 27e Awr immers verplicht om de bewijslast bij de belastingplichtige te leggen. Van deze omkering van bewijslast is sprake indien de belastingplichtige

---

<sup>69</sup> PG Awb II, p. 172.

<sup>70</sup> PG Awb II, p. 172.

<sup>71</sup> Schuurmans 2005, p. 39

<sup>72</sup> PG Awb II, p. 173-175; Schuurmans 2005, p. 42.

<sup>73</sup> Schuurmans 2005, p. 44; PG Awb II, p. 175.

<sup>74</sup> Tak 2008, p. 881.

<sup>75</sup> Dit artikel regelt de oproeping van getuigen door de bestuursrechter.

<sup>76</sup> Dit artikel regelt de benoeming van deskundigen door de bestuursrechter.

<sup>77</sup> Dit artikel regelt het oproepen van getuigen, deskundigen en tolken door de bestuursrechter.

<sup>78</sup> Pechler 2009, p. 142.

niet heeft voldaan aan bepaalde informatieverplichtingen.<sup>79</sup> Ondanks het gebrek aan materieel bewijsrecht in het belastingrecht kan bewijs ook in het belastingrecht onrechtmatig worden verkregen. In dat geval is sprake van fiscaal onrechtmatig verkregen bewijs. Wattel merkt op dat het toetsingskader bij bewijsvergaring met controlebevoegdheden bestaat uit de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.<sup>80</sup> Echter, zodra het om beboeting gaat gelden naast de algemene beginselen van behoorlijk bestuur tevens de eisen van art. 6 EVRM.<sup>81</sup> De Hoge Raad heeft in 1988 geoordeeld dat de taakuitoefening van de inspecteur wordt beheerst door de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.<sup>82</sup> Er is echter weinig jurisprudentie van de Hoge Raad over fiscaal onrechtmatig verkregen bewijs.<sup>83</sup> De Hoge Raad oordeelde in 1992 dat een controlerend ambtenaar niet in strijd had gehandeld met het zorgvuldigheidsbeginsel toen hij zonder toestemming en zonder medeweten van belanghebbende eigenmachtig een kofferdeksel van een motorrijtuig opende. Het bewijs dat werd gevonden in de kofferbak was volgens de Hoge Raad derhalve niet fiscaal onrechtmatig verkregen en mocht gebruikt worden voor zowel de naheffingsaanslag motorrijtuigenbelasting als de boete.<sup>84</sup> In 2003 oordeelde de Hoge Raad dat het Horeca Interventie Team van de fiscus in strijd had gehandeld met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur door bij een onaangekondigd bezoek aan een coffeeshop van een aanwezige werknemer omzetgegevens te vorderen.<sup>85</sup> Hierdoor was er sprake van fiscaal onrechtmatig verkregen bewijs. Dit bewijs werd voor zowel de heffing als de boete buiten beschouwing gelaten.

Het feit dat er sprake is van een vrij bewijsstelsel heeft verder als gevolg dat er geen bepalingen zijn opgenomen in de Awb en de Awr omtrent de behandeling van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs. Dit betekent echter niet dat de belastingrechter in geen enkel geval gevolgen kan verbinden aan het feit dat bewijs strafrechtelijk onrechtmatig is verkregen. In hoofdstuk 4 wordt de behandeling van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs door de belastingrechter nader uitgewerkt.

## **2.5 (Afnemende) verschillen tussen het strafrechtelijke en bestuursrechtelijke bewijsstelsel**

Uit de paragrafen 2.3 en 2.4 blijkt dat dat het strafrecht en het bestuursrecht een verschillend bewijsstelsel kennen. Dit verschil is deels te verklaren door de verschillende functies die het strafrecht en het bestuursrecht hebben in de maatschappij.

“Het strafrecht reguleert de positie van de overheid als beschermer van fundamentele rechtsgoederen van burgers, zoals het menselijk leven, de lichamelijke integriteit, de gezondheid en het vermogen tegen

---

<sup>79</sup> Meyjes 2020, p. 105.

<sup>80</sup> Concl. A-G Wattel, ECLI:NL:PHR:2014:521, bij HR 20 maart 2015, *BNB* 2015/173, punt 5.3.

<sup>81</sup> Concl. A-G Wattel, ECLI:NL:PHR:2014:521, bij HR 20 maart 2015, *BNB* 2015/173, punt 5.10.

<sup>82</sup> HR 10 februari 1988, ECLI:NL:HR:1988:ZC3761, *BNB* 1988/160, r.o. 4.4.

<sup>83</sup> Er zijn ook nog enkele voorbeelden van zaken van het Gerechtshof waarin het gaat om fiscaal onrechtmatig verkregen bewijs. Zie Hof Arnhem 11 november 1982, ECLI:NL:GHARN:1982:BJ1175, *BNB* 1984/194; Hof 's-Gravenhage 3 juli 1989, ECLI:NL:GHSGR:1989:AW2373, *BNB* 1990/160.

<sup>84</sup> HR 4 november 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5152, *BNB* 1993/90, r.o. 3.4.

<sup>85</sup> HR 27 september 2002, ECLI:NL:HR:2002:AD8780, *BNB* 2003/13, r.o. 3.5.

aantasting door anderen. De hoofddoelen zijn het herstel van de rechtsorde en het verhogen van de veiligheid van de samenleving. Het bestuursrecht heeft een andere functie. Het bestuursrecht normeert eveneens de verhouding tussen bestuursorganen en burgers, maar op zeer uiteenlopende gebieden, zoals onder andere op het gebied van belastingen. De ordering van de samenleving neemt daarbij een voorname plaats in”, aldus de ministers voor rechtsbescherming en van justitie en veiligheid.<sup>86</sup>

Dat beide rechtsgebieden een andere functie bekleden in de maatschappij is ook te zien aan de rol van de rechter in respectievelijk het strafprocesrecht en het bestuursprocesrecht. Het is de taak van de strafrechter om op grond van de aanwezige feiten met toepassing van een negatief-wettelijk bewijsstelsel te oordelen over de strafbaarheid van zowel de dader als het tenlastegelegde feit en daarbij zelf een proportionele straf op te leggen indien de verdachte schuldig is.<sup>87</sup> De strafrechter is hierbij niet gebonden aan de eis van de officier van justitie. De bestuursrechter is daarentegen een toetsende rechter. De bestuursrechter toetst de rechtmatigheid van een door een bestuursorgaan genomen besluit. De bestuursrechter legt in beginsel dus niet net als de strafrechter zelf een sanctie op aan de overtreder maar toetst slechts het besluit van het bestuursorgaan.

Ondanks de verschillende functies van het bestuursrecht en het strafrecht kennen beide rechtsgebieden ook overeenkomsten. Zo heeft een deel van het bestuursrecht net als het strafrecht een punitief karakter. Een bestuursorgaan heeft namelijk de mogelijkheid om, onder voorwaarden, een bestuurlijke boete op te leggen aan een overtreder. De regels omtrent het opleggen van een bestuurlijke boete zijn neergelegd in titel 5.4 van de Awb. Voor het belastingrecht zijn de regels omtrent het opleggen van bestuurlijke boete in afwijking van de Awb neergelegd in hoofdstuk VIIIA van de Awr. De Raad van State heeft opgemerkt dat het terrein van het punitieve bestuursrecht en het strafrecht elkaar zijn gaan overlappen. Het gevolg hiervan is dat de traditionele rol van de toetsende bestuursrechter in een ander perspectief is komen staan. De bestuursrechter is zich door de jaren heen steeds actiever gaan opstellen.<sup>88</sup> Naast het aannemen van een actievere houding is de bestuursrechter ook strengere eisen gaan stellen aan het bewijs dat een bestuursorgaan aan de bestuurlijke boete ten grondslag legt.<sup>89</sup> Zodra het bestuursorgaan niet overtuigend kan bewijzen dat de overtreding is begaan krijgt de betrokkene het voordeel van de twijfel.<sup>90</sup>

Ondanks het verschil in bewijsstelsel tussen het bestuursrecht en het strafrecht zijn de verschillen tussen beide bewijsstelsels in de praktijk beperkter dan op papier. Doordat het (punitieve) bestuursrecht een vrij bewijsstelsel hanteert, kent het bestuursrecht geen bewijsregels zoals in het strafrecht. Desondanks

---

<sup>86</sup> *Kamerstukken II* 2018/19, 29279, nr. 503, blz. 5.

<sup>87</sup> Advies van de Afdeling advisering van de Raad van State aan de Minister van Veiligheid en Justitie inzake sanctiestelsels, *Stb.* 2015, nr. 30280, p. 15.

<sup>88</sup> Advies van de Afdeling advisering van de Raad van State aan de Minister van Veiligheid en Justitie inzake sanctiestelsels, *Stb.* 2015, nr. 30280, p. 14.

<sup>89</sup> ABRvS 2 mei 2012, ECLI:NL:RVS:2012:BW4552, r.o. 2.3.1.

<sup>90</sup> ABRvS 28 mei 2014, ECLI:NL:RVS:2014:1943, r.o. 3.1.

heeft de bestuursrechter in zijn rechtspraak wel een aantal eisen gesteld aan het bewijs dat het bestuursorgaan aan een bestuurlijke boete ten grondslag dient te leggen. Zo heeft de bestuursrechter bijvoorbeeld geoordeeld dat een rechter in beginsel mag vertrouwen op de juistheid van een onder ede opgemaakte en ondertekend proces-verbaal.<sup>91</sup> Later heeft de bestuursrechter deze uitspraak aangevuld door te oordelen dat het ontbreken van een handtekening van de opsteller van een boeterapport in beginsel geen bewijsrechtelijke consequenties heeft als de identiteit van de opsteller van het rapport op andere wijze onomstotelijk kan worden vastgesteld.<sup>92</sup> Verder is het verschil tussen het vrije bewijsstelsel van het bestuursrecht en het negatief-wettelijk bewijsstelsel van het strafrecht in de praktijk beperkter dan op papier omdat in het strafrecht veel bewijsmiddelen kwalificeren als wettelijk bewijsmiddel in de zin van art. 339 Sv.<sup>93</sup>

## 2.6 Samenvatting

Het Nederlandse strafprocesrecht kent al sinds 1838 een negatief-wettelijk bewijsstelsel. De strafrechter mag een tenlastegelegd feit slechts bewezen verklaren indien hij op basis van de beschikbare wettige bewijsmiddelen tot de overtuiging is gekomen dat de verdachte het tenlastegelegde feit heeft begaan.

Het Nederlandse bestuursrecht kent een vrij bewijsstelsel. De wetgever heeft ervoor gekozen om (bijna) geen materieel bewijsrecht op te nemen in de Awb. De bestuursrechter dient met een actieve houding te zorgen voor een goede handhaving van het objectieve publiekrecht en rechtsbescherming te bieden aan de burger.

Het bestuursrechtelijk bewijsstelsel wijkt op papier dus af van het strafrechtelijk bewijsstelsel. In de praktijk zijn de verschillen tussen beide bewijsstelsels echter beperkter dan op papier. In de praktijk kent het (punitieve) bestuursrecht namelijk wel degelijk bewijsregels, deze zijn alleen niet in de wet vastgelegd maar worden in de jurisprudentie uitgewerkt. Daarbij kwalificeren veel bewijsmiddelen in het strafrecht als wettelijke bewijsmiddelen in de zin van art. 339 Sv.

---

<sup>91</sup> ABRvS 2 mei 2012, ECLI:NL:RVS:2012:BW4552, r.o. 2.3.1.

<sup>92</sup> ABRvS 5 juli 2017, ECLI:NL:RVS:2017:1818, r.o. 4.1; ABRvS 28 augustus 2019, ECLI:NL:RVS:2019:2952, r.o. 8.1.

<sup>93</sup> Advies van de Afdeling advisering van de Raad van State aan de Minister van Veiligheid en Justitie inzake sanctiestelsels, *Stb.* 2015, nr. 30280, p. 47.

## **Hoofdstuk 3 - Onrechtmatig verkregen bewijs in het strafrecht**

### **3.1 Inleiding**

In dit hoofdstuk wordt ingegaan op de rechtsgevolgen die de strafrechter kan verbinden aan de constatering dat vormverzuimen zijn begaan in het voorbereidend onderzoek. Dit hoofdstuk is relevant voor dit onderzoek aangezien het inzichtelijk maakt wanneer sprake is van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs en wat de rechtsgevolgen hiervan zijn in het strafrecht. Deze informatie is relevant om de beantwoording en de relevantie van de onderzoeksvraag te kunnen begrijpen.

Allereerst wordt in paragraaf 3.1.2 kort uiteengezet wanneer sprake is van onrechtmatig verkregen bewijs in het strafrecht. Daaropvolgend wordt in paragraaf 3.2 een historisch overzicht weergegeven van de behandeling van vormfouten in het voorbereidende onderzoek door de strafrechter. Vervolgens wordt in paragraaf 3.3 kort ingegaan op de invoering van art. 359a Sv. In paragraaf 3.4 wordt vervolgens ingegaan op de werking van art. 359a Sv in de praktijk waarbij verschillende relevante arresten worden besproken. Daaropvolgend wordt in paragraaf 3.5 kort ingegaan op de toekomst van art. 359a Sv met het oog op de modernisering van het Wetboek van Strafvordering. Dit hoofdstuk wordt in paragraaf 3.6 afgesloten met een samenvatting.

#### **3.1.2 Onrechtmatig verkregen bewijs in het strafrecht**

Bewijs is strafrechtelijk onrechtmatig verkregen indien aan de verkrijging vormverzuimen vooraf zijn gegaan. Er is sprake van een vormverzuim indien in strijd is gehandeld met strafprocesrechtelijke geschreven en/of ongeschreven vormvoorschriften.<sup>94</sup> Nijboer verdeelt vormverzuimen in drie categorieën:<sup>95</sup>

1. De schending van wettelijke voorschriften betreffende de inrichting van het onderzoek;
2. Het verrichten van onderzoek waarbij inbreuk wordt gemaakt op de rechten en vrijheden van de (verdachte) burger zonder dat de gekozen vorm van onderzoek wettelijk is geregeld; en
3. Een schending van buitenwettelijke normen die aan behoorlijk overheidsoptreden zijn te stellen, in een geval waarin de desbetreffende vorm van justitieel optreden wel wettelijk is voorzien en geregeld.

Als voorbeeld van de eerste categorie geeft Nijboer het nalaten de verdachte voorafgaand aan zijn verhoor te wijzen op zijn recht op rechtsbijstand.<sup>96</sup> In het licht van de tweede categorie merkt Nijboer op dat ‘voor opsporingshandelingen die slechts een beperkte inbreuk maken op de grondrechten van burgers en die niet zeer risicovol zijn voor de integriteit en beheersbaarheid van de opsporing, art. 3 Politiewet en art. 141-142 Sv een bevoegdheid opleveren.’<sup>97</sup> Verder wijst Nijboer op het feit dat bij de

---

<sup>94</sup> *Kamerstukken II* 1993/94, 23705, nr. 3, p. 25 (*MvT*).

<sup>95</sup> Nijboer 2017, p. 138-139.

<sup>96</sup> Nijboer 2017, p. 138.

<sup>97</sup> Nijboer 2017, p. 138.

derde categorie voornamelijk de beginselen van een goede procesorde, proportionaliteit en subsidiariteit een rol spelen. Indien een van de drie categorieën vormverzuimen zich voordoet is in beginsel sprake van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs. In art. 359a Sv, dat de mogelijke rechtsgevolgen van vormverzuimen regelt, gaat het echter slechts om vormverzuimen die zijn begaan in het voorbereidend onderzoek en niet langer hersteld kunnen worden.<sup>98</sup> Op deze twee voorwaarden wordt in paragraaf 3.4.1 nader ingegaan.

### 3.2 Beknopt historisch overzicht

Bij de invoering van het Wetboek van Strafvordering zag de wetgever geen taak weggelegd voor de zittingsrechter om rechtsgevolgen te verbinden aan vormverzuimen in het voorbereidend onderzoek.<sup>99</sup> Het was de taak van de rechter-commissaris om de vormverzuimen in het vooronderzoek te herstellen en de strafrechter was verantwoordelijk voor het onderzoek ter terechtzitting.<sup>100</sup> Het doel van deze scheidslijn was het voorkomen van een te grote focus op een discussie ter terechtzitting over vormverzuimen die zijn begaan bij het voorbereidend onderzoek.<sup>101</sup>

Vanaf de jaren 60 ging de strafrechter zich echter steeds actiever bemoeien met de controle van het vooronderzoek. Het *Tweede Bloedproefarrest*<sup>102</sup> uit 1962 wordt hierbij als omslagpunt gezien.<sup>103</sup> In het Tweede Bloedproefarrest ging het om de situatie waarbij er onvrijwillig bloed werd afgenomen van een verdachte. Het openbaar ministerie wilde de resultaten van het bloedonderzoek alsnog als bewijsmiddel gebruiken. De HR heeft in deze zaak uiteindelijk voor het eerst bewijsuitsluiting toegepast.<sup>104</sup> Na het Tweede Bloedproefarrest was een tendens zichtbaar waarin de strafrechter een steeds actievere rol aannam en zich sterk ging bemoeien met de normering van het strafvorderlijk optreden van de overheid. De strafrechter verbond steeds vaker rechtsgevolgen aan vormverzuimen. Daarnaast gingen ook de (ongeschreven) beginselen van een goede procesorde een steeds grotere rol spelen in de rechterlijke toetsing van de uitoefening van opsporingsbevoegdheden.<sup>105</sup> In de maatschappij ontstond door deze ontwikkeling onvrede over de wijze waarop verdachten zouden profiteren van vormverzuimen.<sup>106</sup> Mede als gevolg van deze maatschappelijke onvrede werd de Commissie herijking Wetboek van Strafvordering (Commissie Moons) ingesteld om onderzoek te doen naar vormvoorschriften in het Wetboek van Strafvordering en de gevolgen van verzuim daarvan. De commissie Moons kwam met het

---

<sup>98</sup> Nijboer 2017, p. 139-140.

<sup>99</sup> Concl. A-G F.W. Bleichrodt, ECLI:NL:PHR:2020:655, bij HR 30 juni 2020, *RvdW* 2021/26, punt 7.

<sup>100</sup> Corstens e.a. 1993, p. 24-25.

<sup>101</sup> Concl. A-G F.W. Bleichrodt, ECLI:NL:PHR:2020:655, bij HR 30 juni 2020, *RvdW* 2021/26, punt 7.

<sup>102</sup> HR 26 juni 1962, ECLI:NL:HR:1962:1, *NJ* 1962/470.

<sup>103</sup> Samadi 2017, p. 128.

<sup>104</sup> HR 26 juni 1962, ECLI:NL:HR:1962:1, *NJ* 1962/470.

<sup>105</sup> Zie Samadi 2017, p. 128; HR 29 mei 1978. ECLI:NL:HR:1978:AC6273, *NJ* 1978/358; HR 12 december 1978, ECLI:NL:HR:1978:AC2751, *NJ* 1979/142.

<sup>106</sup> Concl. A-G F.W. Bleichrodt, ECLI:NL:PHR:2020:655, bij HR 30 juni 2020, *RvdW* 2021/26, punt 9.



advies om de rechtsgevolgen die kunnen worden verbonden aan vormverzuimen te codificeren.<sup>107</sup> De wetgever heeft dit advies gevolgd met als resultaat het huidige art. 359a Sv.<sup>108</sup>

### 3.3 De invoering van art. 359a Sv

Op 2 november 1996 is het huidige artikel 359a Sv in werking getreden.<sup>109</sup> De invoering van art. 359a Sv had als doel de in de jurisprudentie ontwikkelde sancties op vormverzuimen, te weten strafvermindering, bewijsuitsluiting en niet-ontvankelijkverklaring van het openbaar ministerie, te codificeren en hiermee een wettelijk kader te creëren waarbinnen een rechter tot zijn oordeel kan komen. De wetgever heeft voor een dergelijk kader gezorgd door de mogelijke rechtsgevolgen van vormverzuimen vast te stellen en hierin ook een zekere ordening en hiërarchie aan te brengen. De wetgever heeft ervoor gekozen om schadevergoeding niet als sanctie op te nemen terwijl de strafrechter in het verleden wel enkele keren schadevergoedingen heeft toegekend als reactie op een vormverzuim.<sup>110</sup> De volgorde waarin de verschillende sancties uiteindelijk zijn opgesomd in art. 359a Sv geeft de relatieve zwaarte van de sanctie aan.<sup>111</sup>

In de memorie van toelichting van de Wet vormverzuimen wordt ingegaan op de afzonderlijke rechtsgevolgen die zijn opgenomen in art. 359a Sv. Zo stelt de wetgever dat strafvermindering slechts kan worden toegepast indien het ontstane nadeel door het vormverzuim redelijkerwijs kan worden vereffend. Daarnaast dient bewijsuitsluiting slechts door de rechter te worden toegepast indien sprake is van een direct causaal verband tussen het bewijsmiddel en het geschonden vormvoorschrift.<sup>112</sup> Tot slot kan de rechter het openbaar ministerie niet-ontvankelijk verklaren indien als gevolg van een vormverzuim geen sprake meer kan zijn van een behandeling van een zaak die aan de beginselen van een behoorlijke procesorde voldoet.<sup>113</sup> De wetgever geeft de strafrechter veel vrijheid om te beoordelen welk rechtsgevolg in de desbetreffende casus passend is.<sup>114</sup> De strafrechter dient bij deze beoordeling, op grond van art. 359a lid 2 Sv, rekening te houden met het belang dat het geschonden voorschrift dient, de ernst van het verzuim en het nadeel dat daardoor wordt veroorzaakt. Tot slot heeft de strafrechter op grond van art. 359a lid 3 Sv een motiveringsplicht indien hij een van de sancties uit art. 359a Sv oplegt.

### 3.4 Art. 359a Sv in de praktijk

Zoals beschreven in paragraaf 3.3 heeft de wetgever veel vrijheid gegeven aan de strafrechter om te beoordelen welk rechtsgevolg op grond van art. 359a Sv in concreto passend is. Door deze vrijheid van

---

<sup>107</sup> Concl. A-G F.W. Bleichrodt, ECLI:NL:PHR:2020:655, bij HR 30 juni 2020, *RvdW* 2021/26, punt 10.

<sup>108</sup> *Stb.* 1996, 522.

<sup>109</sup> *Stb.* 1996, 552.

<sup>110</sup> Zie HR 8 september 1987, ECLI:NL:PHR:1987:AC1218; HR 29 november 1988, ECLI:NL:PHR:1988:AD0538.

<sup>111</sup> *Kamerstukken II* 1993/94, 23705, nr. 3, p. 25 (*MvT*).

<sup>112</sup> *Kamerstukken II* 1993/94, 23705, nr. 3, p. 26 (*MvT*).

<sup>113</sup> *Kamerstukken II* 1993/94, 23705, nr. 3, p. 26 (*MvT*).

<sup>114</sup> Concl. A-G F.W. Bleichrodt, ECLI:NL:PHR:2020:655, bij HR 30 juni 2020, *RvdW* 2021/26, punt 17.

de strafrechter is de jurisprudentie omtrent art. 359a Sv dan ook overvloedig. In deze paragraaf wordt de jurisprudentie omtrent de toepassing van art. 359a Sv in hoofdlijnen per onderdeel uitgewerkt.

### **3.4.1 De drempelvoorwaarden van art. 359a Sv**

#### **3.4.1.1. Voorbereidend onderzoek**

Uit de tekst van art. 359a lid 1 Sv blijkt dat deze bepaling slechts van toepassing is op vormverzuimen die zijn begaan bij het voorbereidend onderzoek. Het begrip ‘voorbereidend onderzoek’ is op basis van de wetsgeschiedenis een vrij open en breed begrip.<sup>115</sup> De HR heeft in het *Afvoerpijparrest*<sup>116</sup> handen en voeten gegeven aan het begrip ‘voorbereidend onderzoek’.

Het Afvoerpijparrest is het eerste overzichtsarrest van de HR omtrent de invulling van verschillende begrippen en voorwaarden van art. 359a Sv. De HR sluit voor de invulling van de term ‘voorbereidend onderzoek’ aan bij art. 132 Sv waarin staat dat het voorbereidend onderzoek het onderzoek betreft dat voorafgaat aan het onderzoek ter terechtzitting. Ook overweegt de HR dat uitsluitend moet worden gekeken naar het voorbereidend onderzoek tegen de verdachte terzake van het aan hem tenlastegelegde feit waarover de rechter heeft te oordelen.<sup>117</sup> Het voorbereidend onderzoek bestaat voornamelijk uit opsporingsonderzoek waarvan de definitie is vastgelegd in art. 132a Sv.<sup>118</sup> Naast het opsporingsonderzoek bestaat het voorbereidend onderzoek uit het strafrechtelijk financieel onderzoek waarvan geen wettelijke definitie is.<sup>119</sup> Art. 359a is in beginsel niet van toepassing op vormfouten welke zijn begaan buiten de kaders van het strafrechtelijk financieel onderzoek en het opsporingsonderzoek.<sup>120</sup>

Uit het bovenstaande blijkt dat de HR scherpe grenzen stelt aan het toepassingsbereik van art. 359a Sv. Het feit dat art. 359a Sv niet van toepassing is, heeft echter niet als gevolg dat de strafrechter geen gevolgen kan verbinden aan begane vormverzuimen. De HR verbindt ook buiten het kader van art. 359a Sv de in die bepaling genoemde rechtsgevolgen aan vormverzuimen.<sup>121</sup> In zijn arrest van 1 december 2020 heeft de HR bevestigd dat onder omstandigheden een rechtsgevolg kan worden verbonden aan een vormverzuim dat niet is begaan bij het voorbereidend onderzoek.<sup>122</sup> Ik onderschrijf de mening van Borgers die stelt dat de ruimte die de HR hiermee biedt gezien kan worden als een overdrukbeveiliging en dat deze noodzakelijk is ‘indien het gebruik maken van het vergaarde materiaal in de weg staat aan

---

<sup>115</sup> *Kamerstukken II* 1993/94, 23705, nr. 3, p. 25-26 (*MvT*); *Kamerstukken II* 1994/95, 23705, nr. 6, p. 8-10.

<sup>116</sup> HR 30 maart 2004, ECLI:HR:NL:2004:AM2533, *NJ* 2004/376.

<sup>117</sup> HR 30 maart 2004, ECLI:HR:NL:2004:AM2533, r.o. 3.4.2.

<sup>118</sup> Concl. A-G F.W. Bleichrodt, ECLI:NL:PHR:2020:655, bij HR 30 juni 2020, *RvdW* 2021/26, punt 82.

<sup>119</sup> Het strafrechtelijk financieel onderzoek wordt in dit onderzoek niet nader besproken.

<sup>120</sup> Voor voorbeelden uit de jurisprudentie van handelingen die niet kwalificeren als opsporing zie Kuiper 2014, p. 215.

<sup>121</sup> Zie bijvoorbeeld HR 5 september 2006, ECLI:NL:HR:2006:AV4149, r.o. 6.4; HR 15 november 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP7544, *NJ* 2012/36; HR 20 maart 2012, ECLI:NL:HR:2012:BV7501, r.o. 2.5; HR 29 januari 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY0816, *NJ* 2013/414; HR 17 september 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ9992, *NJ* 2014/91; HR 18 maart 2014, ECLI:NL:HR:2014:639, *NJ* 2014/190.

<sup>122</sup> HR 1 december 2020, ECLI:NL:HR:2020:1889, *RvdW* 2021/14, r.o. 2.2.2.

een eerlijk proces of wanneer aan dat materiaal een dusdanig ernstige smet kleeft dat het gebruik ervan door de strafrechter zeer onbehoorlijk zou zijn.<sup>123</sup>

### **3.4.1.2 Herstelbaarheid van het vormverzuim**

De tweede drempelvoorwaarde voor de toepassing van art. 359a Sv is dat de vormverzuimen onherstelbaar moeten zijn.<sup>124</sup> De wetgever heeft verzuimd om duidelijk te maken wat in de praktijk als herstel gezien moet worden door slechts twee voorbeelden van herstelbare vormverzuimen te geven.<sup>125</sup> Deze voorbeelden geven echter geen duidelijkheid omtrent de invulling van het begrip ‘herstelbaar’ in de zin van art. 359a Sv omdat het geen voorbeelden betreffen van vormverzuimen die zijn begaan tijdens het voorbereidend onderzoek.<sup>126</sup>

De HR heeft ondanks de hierboven beschreven onduidelijkheid een duidelijke weg ingeslagen wat betreft de invulling van het begrip ‘herstelbaar’. In de jurisprudentie komen zowel gevallen van herstelde vormverzuimen als vormverzuimen die alsnog hersteld kunnen worden voor. Zo oordeelde de HR bijvoorbeeld op 5 oktober 2010 dat een vormverzuim was hersteld. In deze zaak was in eerste instantie verzuimd aan het dossier van de strafzaak tegen de verdachte een toereikende verslaggeving toe te voegen van hetgeen door de opsporingsambtenaar was verricht. De HR kwam echter tot de conclusie dat dit verzuim was hersteld doordat het Hof mede aan de hand van het in appel overgelegde evaluatierapport de feitelijke gang van zaken vast heeft kunnen stellen.<sup>127</sup> Een voorbeeld van een arrest waarin de HR tot de conclusie kwam dat het vormverzuim alsnog hersteld kon worden en art. 359a Sv daarom niet van toepassing was, is een uitspraak van 1 november 2005. In deze zaak was er verzuimd om aan de verdachte schriftelijk mededeling te doen van de uitslag van een DNA-onderzoek en is hij niet gewezen op de mogelijkheid een tegenonderzoek te laten verrichten.<sup>128</sup> De HR kwam tot het oordeel dat art. 359a Sv niet van toepassing was omdat de vormverzuimen herstelbaar waren en dat de verdachte ook nog ter terechtzitting in hoger beroep een verzoek had kunnen doen tot het doen uitvoeren van een tegenonderzoek.<sup>129</sup> Opvallend is dat de vormverzuimen dus niet daadwerkelijk zijn hersteld maar art. 359a Sv toch niet van toepassing was. Het ‘alsnog kan worden hersteld’ uit het Afvoerpijparrest moet in beginsel aldus niet worden geïnterpreteerd als een aansporing voor de feitenrechter om daadwerkelijk herstel te bieden indien een vormverzuim is begaan.<sup>130</sup> De lijn van de HR lijkt dus erg strikt waardoor er weinig ruimte lijkt te zijn voor de toepassing van art. 359a Sv indien het vormverzuim is hersteld of alsnog hersteld kan worden.

---

<sup>123</sup> Borgers, *NJ* 2013/414, punt 7.

<sup>124</sup> *Kamerstukken II* 1993/94, 23705, nr. 3, p. 25.

<sup>125</sup> *Kamerstukken II* 1993/94, 23705, nr. 3, p. 25.

<sup>126</sup> Kuiper 2014, p. 207.

<sup>127</sup> HR 5 oktober 2010, ECLI:NL:HR:2010:BL5629, *NJ* 2011/169, r.o. 7.3.

<sup>128</sup> HR 1 november 2005, ECLI:HR:NL:2005:AU2239, r.o. 4.2.

<sup>129</sup> HR 1 november 2005, ECLI:HR:NL:2005:AU2239, r.o. 4.4.

<sup>130</sup> Kuiper 2014, p. 208.

### 3.4.2 Strafvermindering

In art. 359a lid 1 onder a Sv is bepaald dat de hoogte van de straf in verhouding tot de ernst van het verzuim door de strafrechter kan worden verlaagd indien het door het verzuim veroorzaakte nadeel langs deze weg kan worden gecompenseerd. De HR heeft in het Afvoerpijparrest vier voorwaarden geformuleerd waaraan moet worden voldaan voordat de strafrechter over kan gaan tot strafvermindering, namelijk:<sup>131</sup>

1. De verdachte moet zelf daadwerkelijk nadeel hebben ondervonden;
2. Dit nadeel moet zijn veroorzaakt door het verzuim;
3. Het nadeel moet geschikt zijn voor compensatie door middel van strafvermindering, en
4. Strafvermindering moet ook in het licht van het belang van het geschonden voorschrift en de ernst van het verzuim gerechtvaardigd zijn.

Verder dient de rechter, indien hij tot strafvermindering besluit, in zijn beslissing niet alleen aan te geven dat en waarom hij dit rechtsgevolg aan het verzuim verbindt, maar ook in hoeverre hij de straf in verband met het begane vormverzuim vermindert.<sup>132</sup>

Uit de rechtspraak blijkt dat de HR het begrip ‘nadeel’ ruim interpreteert. Dit blijkt uit het arrest van de HR van 23 juni 2020.<sup>133</sup> In dit arrest was art. 3 EVRM ernstig geschaad door toepassing van disproportioneel geweld van opsporingsambtenaren tegen de verdachte met zodanig letsel tot gevolg dat sprake was van een vernederende en onmenselijke behandeling van de verdachte. Het Hof had geoordeeld dat een dergelijke schending van art. 3 EVRM uitsluitend kan leiden tot het rechtsgevolg strafvermindering als dit verzuim daarnaast ook meebrengt dat art. 6 EVRM is geschonden, althans de verdachte in zijn verdediging is geschaad. De HR was het niet eens met het Hof en heeft beslist dat strafvermindering als mogelijk rechtsgevolg van voldoende ernstige verzuimen als bedoeld in art. 359a SV niet is beperkt tot uitsluitend die gevallen waarin deze verzuimen hebben geleid tot benadeling van de verdachte in zijn strafzaak, ook ander voldoende ernstig nadeel van de verdachte kan grond bieden voor compensatie in de vorm van strafvermindering.<sup>134</sup> Net als Bleichrodt meen ik dat het wenselijk is dat het begrip ‘nadeel’ in de zin van art. 359a lid 1 onder a Sv ruim wordt geïnterpreteerd aangezien dit recht doet aan de subsidiariteitsgedachte.<sup>135</sup>

### 3.4.3 Bewijsuitsluiting

Het tweede rechtsgevolg dat wordt genoemd in art. 359a lid 1 Sv is bewijsuitsluiting. In art. 359a lid 1 onder b Sv is bepaald dat de rechtbank kan bepalen dat de resultaten van het onderzoek die door het

---

<sup>131</sup> HR 30 maart 2004, ECLI:HR:NL:2004:AM2533, r.o. 3.6.3; zie voor een uitgebreide beschrijving van de verschillende criteria HR 1 december 2020, ECLI:NL:HR:2020:1889, r.o. 2.3.1-2.3.5.

<sup>132</sup> HR 30 maart 2004, ECLI:HR:NL:2004:AM2533, r.o. 3.6.3.

<sup>133</sup> HR 23 juni 2020, ECLI:NL:HR:2020:1092, *NJB* 2020/1730.

<sup>134</sup> HR 23 juni 2020, ECLI:NL:HR:2020:1092, *NJB* 2020/1730, r.o. 3.4.2.

<sup>135</sup> Concl. A-G F.W. Bleichrodt, ECLI:NL:PHR:2020:655, bij HR 30 juni 2020, *RvdW* 2021/26, punt 165.

vormverzuim zijn verkregen, niet mogen bijdragen aan het bewijs van het tenlastegelegde feit. Uit het Afvoerpijparrest volgt dat bewijsuitsluiting slechts aan de orde kan komen indien het bewijsmateriaal door het verzuim is verkregen en indien door de onrechtmatige bewijsgaring een belangrijk (strafvorderlijk) voorschrift of rechtsbeginsel in aanzienlijke mate is geschonden.<sup>136</sup> Bij de beoordeling of bewijsuitsluiting aan de orde komt dient de rechter verder rekening te houden met de wettelijke beoordelingsfactoren van art. 359a lid 2 Sv en de omstandigheden van het geval.

De HR heeft in 2013 in het *Onbevoegde hulpofficier van justitie-arrest*<sup>137</sup> allereerst de open maatstaf voor bewijsuitsluiting uit het Afvoerpijparrest herhaald en bevestigd.<sup>138</sup> De HR gaat echter verder door te stellen dat in aansluiting op het beoordelingskader uit het Afvoerpijparrest de rechter om verschillende redenen gebruik kan maken van de bevoegdheid tot toepassing van bewijsuitsluiting als rechtsgevolg.<sup>139</sup> Allereerst kan toepassing van bewijsuitsluiting noodzakelijk zijn ter verzekering van het recht van de verdachte op een eerlijk proces ex art. 6 EVRM. Indien een verdachte door een vormverzuim wordt geschaad in zijn recht op een eerlijk proces ex art. 6 EVRM heeft de rechter weinig ruimte om af te zien van de toepassing van bewijsuitsluiting.<sup>140</sup> Bewijsuitsluiting kan volgens de HR ook noodzakelijk zijn in gevallen waarin een ander belangrijk (strafvorderlijk) voorschrift of rechtsbeginsel in aanzienlijke mate is geschonden. Bewijsuitsluiting wordt in deze gevallen gezien als middel om toekomstige vergelijkbare vormverzuimen die onrechtmatige bewijsgaring tot gevolg hebben te voorkomen.<sup>141</sup> De HR vult het toetsingskader verder aan door te stellen dat de rechter ook in zijn beoordeling kan betrekken ‘of in de gegeven omstandigheden toepassing van bewijsuitsluiting opweegt tegen de daarvan te verwachten negatieve effecten.’<sup>142</sup> Tot slot overwoog de HR dat bewijsuitsluiting ook van toepassing kan zijn in de zeer uitzonderlijke situatie waarin sprake is van een structureel vormverzuim.<sup>143</sup>

De Hoge Raad heeft het onderscheid tussen gevallen waarin art. 6 EVRM niet is geschonden maar sprake is van schending van een andere belangrijk (strafvorderlijk) voorschrift of rechtsbeginsel en gevallen van structureel vormverzuim in zijn arrest van 1 december 2020 echter laten vallen. De Hoge Raad kwam tot het oordeel dat voor deze twee situaties met een meer globaal beoordelingskader kan worden volstaan omdat deze categorieën in de praktijk niet goed te scheiden zijn.<sup>144</sup> De Hoge Raad oordeelt dat voor deze twee categorieën op basis van de in art. 359a tweede lid Sv genoemde

---

<sup>136</sup> HR 30 maart 2004, ECLI:HR:NL:2004:AM2533, r.o. 3.6.4.

<sup>137</sup> HR 19 februari 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY5321, NJ 2013/308.

<sup>138</sup> HR 19 februari 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY5321, r.o. 2.4.2.

<sup>139</sup> HR 19 februari 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY5321, r.o. 2.4.3.

<sup>140</sup> HR 19 februari 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY5321, r.o. 2.4.4.

<sup>141</sup> HR 19 februari 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY5321, r.o. 2.4.5.

<sup>142</sup> HR 19 februari 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY5321, r.o. 2.4.5.

<sup>143</sup> HR 19 februari 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY5321, r.o. 2.4.6. Er is sprake van een structureel vormverzuim indien uit objectieve gegevens blijkt dat het vormverzuim ‘zozeer bij herhaling voorkomt dat zijn structureel karakter vaststaat en de verantwoordelijke autoriteiten zich, vanaf het moment waarop dit structurele verzuim hun bekend moet zijn geweest, onvoldoende inspanningen hebben getoond om het desbetreffende voorschrift te voorkomen.’

<sup>144</sup> HR 1 december 2020, ECLI:NL:HR:2020:1889, r.o. 2.4.3.

beoordelingsfactoren en het uitgangspunt van subsidiariteit voortaan moet worden beoordeeld “of het vormverzuim zodanig ernstig is dat niet met strafvermindering kan worden volstaan, maar bewijsuitsluiting gerechtvaardigd is.”<sup>145</sup> Het eventuele structurele karakter van een vormverzuim kan worden meegenomen als omstandigheid voor het bepalen van de ernst van het vormverzuim.<sup>146</sup>

#### **3.4.4 Niet ontvankelijk verklaren openbaar ministerie**

Het laatste rechtsgevolg dat wordt genoemd in art. 359a lid 1 Sv is het niet ontvankelijk verklaren van het openbaar ministerie waardoor het openbaar ministerie zijn vervolgingsrecht verliest. Op grond van art. 359a lid 1 onder c Sv kan de rechter bepalen dat het openbaar ministerie niet ontvankelijk is, indien door het verzuim geen sprake meer kan zijn van een behandeling van de zaak die aan de beginselen van een behoorlijke procesorde voldoet. De HR heeft in de jurisprudentie een beoordelingskader ontwikkeld voor de toepassing van dit rechtsgevolg.

Op 19 december 1995 heeft de HR in het *Zwolsman-arrest*<sup>147</sup> een criterium geschetst voor de niet-ontvankelijkheidsverklaring van het openbaar ministerie in het kader van de onrechtmatige opsporing. De HR heeft als volgt geoordeeld:

*‘Voorts kan niet worden uitgesloten dat onrechtmatig optreden van opsporingsambtenaren onder omstandigheden een zodanig ernstige schending van beginselen van een behoorlijke procesorde oplevert dat zulks — ook in een geval waarin overigens voldoende op rechtmatige wijze verkregen bewijsmateriaal voorhanden is — tot niet-ontvankelijkverklaring van het openbaar ministerie dient te leiden. Een zo ver gaande sanctie kan in dat geval echter slechts volgen indien sprake is van ernstige inbreuken op die beginselen, waardoor doelbewust of met grove veronachtzaming van de belangen van de verdachte aan diens recht op een eerlijke behandeling van zijn zaak is tekortgedaan. Van geval tot geval zal dit moeten worden beoordeeld, zodat een algemene regel daarvoor bezwaarlijk kan worden gegeven.’<sup>148</sup>*

De criteria die volgen uit deze rechtsoverweging zijn cumulatief. De HR heeft het criterium voor niet-ontvankelijkheid van het openbaar ministerie vervolgens herhaalt in het Afvoerpijparrest en verder verduidelijkt in het arrest van 1 december 2020.<sup>149</sup> Net als Bleichrodt meen ik dat de lat voor het rechtsgevolg van niet-ontvankelijkheid met deze criteria zeer hoog is gelegd. Nan is van mening dat de cumulatieve eisen van het ‘Zwolsmancriterium’ meer lijken op communicerende vaten dan dat aan alle vereisten moet zijn voldaan. Deze mening baseert hij op voorbeelden uit de rechtspraak waarin het

---

<sup>145</sup> HR 1 december 2020, ECLI:NL:HR:2020:1889, r.o. 2.4.4.

<sup>146</sup> HR 1 december 2020, ECLI:NL:HR:2020:1889, r.o. 2.4.4.

<sup>147</sup> HR 19 december 1995, ECLI:NL:HR:1995:ZD0328, NJ 1996/249, m.nt. T.M. Schalken (*Zwolsman*).

<sup>148</sup> HR 19 december 1995, ECLI:NL:HR:1995:ZD0328, NJ 1996/249 (*Zwolsman*), r.o. 5.2.

<sup>149</sup> HR 30 maart 2004, ECLI:NL:HR:2004:AM2533, NJ 2004/376, r.o. 3.6.5; HR 1 december 2020, ECLI:NL:HR:2020:1889, r.o. 2.5.1-2.5.4.

openbaar ministerie niet-ontvankelijk is verklaard in situaties waarin het recht op een eerlijk strafproces is geschonden zonder dat de politie en justitie daarvan een ernstig verwijt kon worden gemaakt.<sup>150</sup>

Heden ten dage wordt het ‘Zwolsmancriterium’ nog altijd gebruikt door de rechter. Wel onderschrijf ik de hiervoor beschreven mening van Nan. Een actueel voorbeeld waaruit dit blijkt is een uitspraak van de rechtbank Zeeland-West-Brabant van 25 augustus 2020 waarin verschillende vormverzuimen centraal stonden.<sup>151</sup> De rechter overwoog dat ieder van deze vormverzuimen afzonderlijk niet leiden tot het oordeel dat de officier van justitie niet-ontvankelijk moet worden verklaard in de vervolging. Gezamenlijk leiden de vormverzuimen echter tot het oordeel dat er sprake was van een dusdanige combinatie van onherstelbare onrechtmatigheden en ongelukkige keuzes, dat het recht van de verdachte op een eerlijk proces in vergaande mate onder druk is komen te staan. De rechter komt daardoor tot het oordeel dat onder die omstandigheden enkel een niet-ontvankelijk-verklaring van het openbaar ministerie passend is. Het openbaar ministerie had als standpunt ingenomen dat het wel ontvankelijk was in de vervolging van de verdachte omdat er geen opzet is geweest op het schenden van de belangen van de verdachte. De rechtbank betreft het vereiste van ‘doelbewust of met grove veronachtzaming’ echter geheel niet in haar uitspraak.<sup>152</sup>

### **3.4.5 Constateren verzuim zonder verder rechtsgevolg**

In de paragrafen 3.4.2 tot en met 3.4.4 zijn de mogelijke rechtgevolgen van onherstelbare vormverzuimen begaan in het voorbereidend onderzoek besproken. Een belangrijke kanttekening bij deze bespreking is dat de HR in zowel het Afvoerpijparrest als het Onbevoegde hulpofficier van justitie-arrest heeft bevestigd dat de rechter niet verplicht over hoeft te gaan tot deze rechtsgevolgen indien hij een vormverzuim vaststelt. Art. 359a Sv formuleert immers een bevoegdheid en geen plicht.<sup>153</sup> Uit de rechtspraak volgt dat de rechter vaak gebruik maakt van de mogelijkheid om een vormverzuim te constateren zonder verder rechtsgevolg in zaken waarbij het verzuim niet dusdanig zwaar is dat daarop een van de sancties van art. 359a lid Sv dient te staan.<sup>154</sup>

### **3.5 De toekomst van art. 359a Sv**

Op dit moment is de wetgever bezig met de vormgeving van een nieuw gemoderniseerd Wetboek van Strafvordering. In de ambtelijke versie van de memorie van toelichting (hierna: ‘de MvT’) gaat de wetgever onder andere in op de vormgeving en verandering van het huidige art. 359a Sv.<sup>155</sup> De

---

<sup>150</sup> Nan 2015, p. 61-62; Concl. A-G F.W. Bleichrodt, ECLI:NL:PHR:2020:655, bij HR 30 juni 2020, *RvdW* 2021/26, punt 126.

<sup>151</sup> Rb. Zeeland-West-Brabant 25 augustus 2020, ECLI:NL:RBZWB:2020:4167.

<sup>152</sup> Rb. Zeeland-West-Brabant 25 augustus 2020, ECLI:NL:RBZWB:2020:4167.

<sup>153</sup> HR 30 maart 2004, ECLI:HR:2004:AM2533, r.o. 3.6.1; HR 19 februari 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY5321, r.o. 2.4.1; *Kamerstukken II* 1993/94, 23705, nr. 3, p. 5.

<sup>154</sup> Zie bijv. HR 21 december 2010, ECLI:NL:HR:2010:BL7688, *NJ* 2012/24, m.nt. M.J. Borgers; HR 17 januari 2006, ECLI:NL:PHR:2006:AU3948, *NJ* 2006/495, m.nt. P.A.M. Melvis.

<sup>155</sup> Ambtelijke versie MvT bij het wetsvoorstel tot vaststelling van het nieuwe Wetboek van Strafvordering, juli 2020 (hierna: Ambtelijke versie MvT), p. 743-761.

processuele sancties worden in het wetsvoorstel niet langer opgesomd in één artikel maar worden los opgenomen in de artikelen 4.3.12 tot en met 4.3.15. Hierbij beschrijft art. 4.3.12 de minst ingrijpende processuele sanctie (schadevergoeding) en art. 4.3.15 de zwaarste processuele sanctie (niet ontvankelijk verklaring openbaar ministerie).<sup>156</sup> De nieuwe regeling introduceert de schadevergoeding als nieuwe processuele sanctie.<sup>157</sup> Deze sanctie komt slechts aan de orde bij een schending van het vereiste van berechting binnen een redelijke termijn. Het toevoegen van schadevergoeding als processuele sanctie heeft als doel strafvermindering als processuele sanctie op onredelijke vertraging bij de berechting te vervangen door schadevergoeding.<sup>158</sup> Naast de toevoeging van schadevergoeding als processuele sanctie zijn de andere processuele sancties aangepast in het wetsvoorstel.<sup>159</sup> Zo spreekt de wet niet langer over ‘vormverzuimen’ maar van ‘onrechtmatig handelen’ en zijn de processuele sancties niet langer beperkt tot onrechtmatig handelen in de opsporing.<sup>160</sup> In de nieuwe regeling kunnen de processuele sancties derhalve, mits aan de overige voorwaarden is voldaan, ook worden opgelegd als sanctie op onrechtmatig handelen in onderzoek dat niet plaatsvindt met het oog op strafvorderlijke beslissingen. Hiermee worden volgens de wetgever problemen voorkomen in gevallen waarin het onderzoek meer doelen dient of het doel onduidelijk blijft.<sup>161</sup> Naast deze algemene wijzigingen zijn er binnen de vormgeving van de verschillende processuele sancties ook specifiekere wijzigingen.

De processuele sanctie strafvermindering is in het wetsvoorstel vastgelegd in art. 4.3.13 en wijkt inhoudelijk nauwelijks af van het huidige art. 359a eerste lid onder a Sv. Slechts de voorwaarde dat strafvermindering ook in het licht van het belang van het geschonden voorschrift en de ernst van het verzuim gerechtvaardigd moet zijn, is niet overgenomen door de wetgever. Voortaan dient getoetst te worden of strafvermindering in het belang is van een goede rechtsbedeling. Dit heeft als gevolg dat de belangen die pleiten voor strafvermindering door de rechter voortaan moeten worden afgezet tegen de belangen die daar tegen pleiten zoals het belang van een slachtoffer.<sup>162</sup>

Ook de processuele sanctie bewijsuitsluiting wordt gewijzigd in het moderniseringsproces. Net als bij de beslissing inzake strafvermindering staat bij de beslissing inzake bewijsuitsluiting voortaan het belang van de goede rechtsbedeling centraal. De toepassing van dit richtsnoer sluit volgens de wetgever grotendeels aan bij het in paragraaf 3.4.3 beschreven toetsingskader dat volgt uit het Onbevoegde hulpofficier van justitie-arrest. De wetgever heeft er echter voor gekozen om het onderscheid dat de HR maakt tussen belangrijke en minder belangrijke voorschriften niet over te nemen. Dit moet ervoor zorgen dat de wet de betrokkenheid van de rechter bij inbreuken op grondrechten beter waarborgt.<sup>163</sup>

---

<sup>156</sup> Ambtelijke versie MvT, juli 2020, p. 745.

<sup>157</sup> Art. 4.3.12. wetsvoorstel tot vaststelling van het nieuwe Wetboek van Strafvordering.

<sup>158</sup> HR 17 april 2018, ECLI:HR:NL:2018:558, *JOW* 2018/12.

<sup>159</sup> Zie voor een diepgaande uiteenzetting van de wijzigingen de Ambtelijke versie MvT, juli 2020.

<sup>160</sup> Ambtelijke versie MvT, juli 2020, p. 752-755.

<sup>161</sup> Ambtelijke versie MvT, juli 2020, p. 752.

<sup>162</sup> Ambtelijke versie MvT, juli 2020, p. 752.

<sup>163</sup> Ambtelijke versie MvT, juli 2020, p. 754.



Bewijsuitsluiting zal echter ook na deze wijziging niet snel in het belang van een goede rechtsbedeling zijn bij schending van een minder belangrijk voorschrift. Inhoudelijk verschilt art. 4.3.14 dan ook niet veel van de huidige rechtspraak van de HR omtrent bewijsuitsluiting. Wat wel een belangrijk verschil betreft is het feit dat zodra art. 4.3.14 wordt ingevoerd de bijzondere stelplichten voor de verdediging bij minder belangrijke voorschriften verdwijnt.<sup>164</sup>

Tot slot wijzigt ook de processuele sanctie niet-ontvankelijkverklaring van het openbaar ministerie in het moderniseringsproces. De processuele sanctie niet-ontvankelijkverklaring van het openbaar ministerie is in het wetsvoorstel vastgelegd in art. 4.3.15 en blijft hiermee de zwaarste processuele sanctie. Dit nieuwe artikel sluit in belangrijke mate aan bij het huidige art. 359a eerste lid onder c Sv. Een verschil is dat de toepassing van de processuele sanctie niet-ontvankelijkverklaring van het openbaar ministerie in het nieuwe artikel wordt gekoppeld aan een ‘goede’ procesorde in plaats van een ‘behoorlijke’ procesorde. Met deze gewijzigde formulering wil de wetgever verhelderen dat elke vorm van vervolgen achterwege dient te blijven als deze ten gevolge van onrechtmatig handelen niet is te verenigen met een goede procesorde.<sup>165</sup> Art. 4.3.15 eerste lid van het wetsvoorstel stelt allereerst dat het openbaar ministerie het recht verliest om de verdachte te vervolgen indien ernstig afbreuk is gedaan aan het recht van de verdachte op een eerlijk proces of indien de vervolging ten gevolge van onrechtmatig handelen op een andere grond niet te verenigen is met een goede procesorde. Hiermee wordt voortgebouwd op het in paragraaf 3.4.4 besproken Zwolsmancriterium. Volgens art. 4.3.15 van het wetsvoorstel is echter niet vereist dat ‘doelbewust of met grove veronachtzaming van de belangen van de verdachte’ is gehandeld. De wetgever heeft aangegeven dat deze formulering er niet toe strekt uitbreiding te geven aan de gevallen waarin de zwaarste processuele sanctie kan worden toegepast.<sup>166</sup> Verder is op grond van art. 4.3.15 tweede lid de vervolging van de verdachte, behoudens zwaarwegende omstandigheden, niet te verenigen met een goede procesorde indien onjuist of onvolledig verslag wordt gedaan van ernstig onrechtmatig handelen door een opsporingsambtenaar dat met het tenlastegelegde strafbare feit verband houdt en dit verzuim niet tijdig wordt rechtgezet. Hiermee wijkt de wetgever niet af van de huidige jurisprudentie.<sup>167</sup> Al met al wijkt art. 4.3.15 inhoudelijk niet veel af van het huidige art. 359a eerste lid onder c Sv en ligt het volgens de wetgever “in de rede dat ook in de toekomst zeer terughoudend met de toepassing van deze processuele sanctie wordt omgegaan, nu zij tot gevolg kan hebben dat veroordeling en bestraffing van mogelijk ernstig strafbaar gedrag achterwege blijft.”<sup>168</sup>

### **3.6 Samenvatting**

Op 2 november 1996 is het huidige artikel 359a Sv in werking getreden. Met de invoering van art. 359a Sv heeft de wetgever de in de jurisprudentie ontwikkelde sancties op vormverzuimen, te weten

---

<sup>164</sup> Ambtelijke versie MvT, juli 2020, p. 754-755.

<sup>165</sup> Ambtelijke versie MvT, juli 2020, p. 757.

<sup>166</sup> Ambtelijke versie MvT, juli 2020, p. 757-758.

<sup>167</sup> Ambtelijke versie MvT, juli 2020, p. 758.

<sup>168</sup> Ambtelijke versie MvT, juli 2020, p. 760.

strafvermindering, bewijsuitsluiting en niet-ontvankelijkverklaring van het openbaar ministerie gecodificeerd en hiermee een wettelijk kader gecreëerd waarbinnen de strafrechter tot zijn oordeel kan komen. Art. 359a is slechts van toepassing op onherstelbare vormverzuimen die zijn begaan bij het voorbereidend onderzoek. De begrippen ‘voorbereidend onderzoek’ en ‘onherstelbare vormverzuimen’ zijn in de rechtspraak nader uitgewerkt. Deze rechtspraak is nader besproken in paragraaf 3.4.1.

In paragraaf 3.4.2 is vervolgens de processuele sanctie strafvermindering besproken. Strafvermindering kan slechts worden toegepast indien de verdachte daadwerkelijk nadeel heeft ondervonden, dit nadeel is veroorzaakt door het vormverzuim, het nadeel geschikt is voor compensatie door middel van strafvermindering en strafvermindering in het licht van het belang van het geschonden voorschrift en de ernst van het verzuim gerechtvaardigd is. In paragraaf 3.4.3 is vervolgens nader ingegaan op de processuele sanctie bewijsuitsluiting. Uit de jurisprudentie volgt dat bewijsuitsluiting aan de orde kan komen indien art. 6 EVRM is geschonden door het vormverzuim of indien een ander belangrijk (strafvorderlijk) voorschrift of rechtsbeginsel in aanzienlijke mate is geschonden. Het eventuele structurele karakter van een vormverzuim kan worden meegenomen als omstandigheid voor het bepalen van de ernst van het vormverzuim. Opvolgend is in paragraaf 3.4.4. uiteengezet wanneer de rechter over kan gaan tot het niet-ontvankelijk verklaren van het openbaar ministerie. De strafrechter gaat over tot het niet-ontvankelijk verklaren van het openbaar ministerie indien voldaan wordt aan het door de HR ontwikkelde Zwolsmancriterium. De lat voor het rechtsgevolg van niet-ontvankelijkheid van het openbaar ministerie wordt met dit criterium zeer hoog gelegd. Vervolgens is in paragraaf 3.4.5 ingegaan op de situatie dat de strafrechter een vormverzuim constateert zonder verder rechtsgevolg. Uit de jurisprudentie volgt dat de enkele constatering van vormverzuimen voornamelijk voorkomt in zaken waarbij het verzuim niet dusdanig zwaar is dat daaraan een van de sancties van art. 359a lid Sv dient te worden verbonden.

Tot slot is in paragraaf 3.5 de toekomst van art. 359a Sv kort uiteengezet. De processuele sancties worden in het wetsvoorstel tot vaststelling van het nieuwe Wetboek van Strafvordering niet langer opgesomd in één artikel maar worden los opgenomen in de artikelen 4.3.12 tot en met 4.3.15. De nieuwe regeling introduceert schadevergoeding als nieuwe processuele sanctie. De reeds bestaande processuele sancties wijzigen inhoudelijk niet veel ten opzichte van het huidige art. 359a Sv en de huidige rechtspraak van de HR omtrent de toepassing van art. 359a Sv.

## **Hoofdstuk 4 – Fiscaal gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs**

### **4.1 Inleiding**

De belastingkamer van de HR heeft verschillende arresten gewezen waarin de vraag centraal stond of strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs gebruikt kon worden in de fiscale procedure. In dit hoofdstuk worden onder meer de twee overzichtsarresten inzake het fiscaal gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs besproken. In paragraaf 4.2 wordt allereerst ingegaan op het arrest van 1 juli 1992 (het eerste overzichtsarrest). In paragraaf 4.3 zal ik ingaan op enkele arresten die zijn gewezen na het eerste overzichtsarrest. Vervolgens bespreek ik in paragraaf 4.4 de conclusie van A-G Wattel van 28 mei 2014 en het arrest van 20 maart 2015 (het tweede overzichtsarrest). Daaropvolgend worden in paragraaf 4.5 en 4.6 nog een tweetal uitspraken uiteengezet waarin het zozeer indruist-criterium aan bod komt. Tot slot wordt dit hoofdstuk in paragraaf 4.7 afgesloten met een korte samenvatting.

### **4.2 HR 1 juli 1992 *BNB* 1992/306**

Zoals besproken in paragraaf 2.4 kent het belastingrecht bijna geen materieel bewijsrecht. In tegenstelling tot het strafrecht zijn er in het belastingrecht geen bepalingen opgenomen omtrent de kwalificatie en behandeling van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs. Het was derhalve de vraag hoe de belastingkamer van de HR om zou gaan met strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs. Deze vraag heeft de HR in 1992 voor het eerst beantwoord.<sup>169</sup>

#### **4.2.1 Feiten en uitspraak van het Hof Arnhem 12 september 1988<sup>170</sup>**

Belanghebbende was een naar Zwitsers recht opgerichte Aktiengesellschaft (hierna: ‘AG’) en statutair gevestigd in Zwitserland. De directeur grootaandeelhouder van de AG was woonachtig in Nederland. Belanghebbende was in tegenstelling tot de inspecteur van mening dat zij niet belastingplichtig was in Nederland. De inspecteur baseerde zijn standpunt mede op stukken die door inbeslagneming zijn verkregen in het kader van een op 20 juni 1985 gedane huiszoeking bij het kantoor van de gemachtigde van belanghebbende in Nederland. Eerder is op 29 mei 1985 het kantoor van de gemachtigde al doorzocht. Beide huiszoeken speelden zich af in het kader van een strafrechtelijk onderzoek. De rechtbank Zwolle heeft voor de eerste huiszoeking verlov verleend. Voor de tweede huiszoeking is geen verlov aangevraagd. Volgens belanghebbende was de tweede huiszoeking daardoor onrechtmatig. Als gevolg hiervan zouden de in beslag genomen stukken volgens de belanghebbende als strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs kwalificeren en buiten aanmerking moeten blijven bij de vaststelling van

---

<sup>169</sup> HR 1 juli 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5028, *BNB* 1992/306, m.nt. P. den Boer.

<sup>170</sup> Hof Arnhem 12 september 1988, rolnr. 620/1986, *BNB* 1992/306.

de eventuele belastingplicht van de AG in Nederland. De inspecteur bestreed dit standpunt van belanghebbende.<sup>171</sup>

Hof Arnhem concludeerde dat het standpunt van belanghebbende dat voor de tweede huiszoeking opnieuw verlof had moeten worden aangevraagd aan de rechtbank geen steun vond in (het toenmalige) art. 111 Sv. De huiszoeking van 20 juni 1985 was volgens het Hof dus niet onrechtmatig.<sup>172</sup>

#### 4.2.2 Uitspraak van de HR van 1 juli 1992

Belanghebbende is in cassatie gegaan tegen de uitspraak van het Hof Arnhem. Belanghebbende was van mening dat het Hof niet tot zijn oordeel had mogen komen omdat het zijn oordeel geheel zou hebben gegrond op strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijsmiddelen, welke het Hof bij zijn oordeelsvorming buiten beschouwing had dienen te laten.<sup>173</sup> Hierbij is het van belang om in het oog te houden dat inmiddels ook een strafprocedure was gestart tegen belanghebbende waarbij ook gebruik werd gemaakt van de bij de tweede huiszoeking in beslag genomen documenten. De documenten werden in de strafprocedure echter buiten aanmerking gelaten omdat de huiszoeking van 20 juni 1985 zonder rechterlijk verlof was verricht en de op die dag in beslag genomen documenten moesten worden aangemerkt als strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs.<sup>174</sup>

De HR maakte in zijn uitspraak gebruik van de mogelijkheid om een antwoord te geven op de vraag hoe om moet worden gegaan met strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale procedures. De HR begint zijn oordeel door te stellen dat bij de beoordeling van het cassatiemiddel vooropgesteld moet worden dat er geen rechtsregel bestaat die ieder gebruik verbiedt van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijsmiddelen voor het vaststellen van de uit de wet voortvloeiende belastingschuld en voor het opleggen van een verhoging.<sup>175</sup> Zo stelt de HR dat het gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijsmiddelen in ieder geval niet ongeoorloofd is indien de bewijsmiddelen niet als jegens de belanghebbende op onrechtmatige wijze verkregen kunnen worden beschouwd (het relativiteitsvereiste). Reeds hierom kon het middel van belanghebbende niet tot cassatie leiden. Het pand waarin de huiszoeking heeft plaatsgevonden was immers niet bij belanghebbende in gebruik.<sup>176</sup> De HR gaat verder met de stelling dat *‘ingeval gesproken kan worden van jegens belanghebbende op strafrechtelijk onrechtmatige wijze verkregen bewijsmiddelen, dit voor de inspecteur geen beletsel behoeft te zijn om daarvan gebruik te maken. In een dergelijk geval zal met inachtneming van alle ter zake dienende omstandigheden nader moeten worden beoordeeld of de inspecteur handelt in strijd met enig algemeen beginsel van behoorlijk bestuur, en meer in het bijzonder met het*

---

<sup>171</sup> Zwemmer, AA 1993/43, p. 137-138.

<sup>172</sup> Zwemmer, AA 1993/43, p. 138-139.

<sup>173</sup> HR 1 juli 1992, BNB 1992/306, r.o. 3.2.1.

<sup>174</sup> HR 1 juli 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5028, r.o. 3.1.

<sup>175</sup> HR 1 juli 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5028, r.o. 3.2.2.

<sup>176</sup> HR 1 juli 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5028, r.o. 3.2.3.

*zorgvuldigheidsbeginsel, door ter vaststelling of ter ondersteuning van een belastingaanslag van dit strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijsmiddel gebruik te maken.*<sup>177</sup>

De HR maakt verder nog de opmerking dat uit de zaak *Schenk*<sup>178</sup> van het EHRM volgt dat art. 6 EVRM geen regels bevat met betrekking tot de toelaatbaarheid van bewijs als zodanig, zodat deze verdragsbepaling niet meebrengt dat onderscheid moet worden gemaakt al naar gelang een aanslag in het geding is betreffende (alleen) enkelvoudige belasting danwel een aanslag waarbij (tevens) een verhoging is opgelegd.<sup>179</sup> Het is van belang om in het oog te houden dat dit arrest in 1992 is geweest en derhalve vóór de zaken *Georgiou/United Kingdom* en *Maury* van het EHRM. Zwemmer en Pront- Van Bommel merkten in hun annotaties bij het arrest van de HR reeds op dat zij het niet eens waren met het hiervoor beschreven uitgangspunt van de HR. Zo stelt Zwemmer dat in het strafprocesrecht het uitgangspunt wordt gehanteerd dat het met de strekking van de in het Wetboek van Strafvordering, in het bijzonder met de daarin aan de verdachte toegekende waarborgen, onverenigbaar zou zijn als de rechter onrechtmatig verkregen bewijs in aanmerking zou nemen. Zwemmer is daardoor van mening dat wat betreft de verhoging in ieder geval hetzelfde moet gelden aangezien een fiscale boete een strafvervolgning is. Indien dit niet zo zou zijn, zoals de HR in dit arrest impliceert, zouden er voor de bewijsvoering bij een op te leggen fiscale boete andere maatstaven gelden dan bij de bewijsvoering van andere op te leggen strafrechtelijke sancties ten aanzien van dezelfde feiten.<sup>180</sup> Pront-Van Bommel en Zwemmer stellen mijns inziens terecht dat dit een onwenselijke situatie zou creëren aangezien de officier van justitie dan kan besluiten om de strafprocedure te staken om vervolgens met gebruikmaking van het strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs een administratieve boete op te leggen.<sup>181</sup>

De HR gaat vervolgens in op de situatie dat bepaalde bewijsmiddelen strafrechtelijk onrechtmatig zijn verkregen maar de inspecteur, ook indien de onrechtmatige handelingen van de vervolgende instanties niet hadden plaatsgevonden, zonder wettelijke belemmering kennis had kunnen nemen van deze bewijsmiddelen. De HR stelt dat in het algemeen geen sprake is van strijdigheid met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur indien de inspecteur gebruik maakt van dergelijke bewijsmiddelen. Hierbij neemt de HR in aanmerking dat derden op basis van art. 47 e.v. Awr verplicht zijn om desgevorderd aan de inspecteur gegevens en inlichtingen te verschaffen dan wel boeken en andere bescheiden ter inzage te verstrekken. De HR vervolgt deze rechtsoverweging met de stelling dat *'gebruik van vorenbedoelde bewijsmiddelen door de inspecteur slechts dan niet [is] toegestaan, indien zij zijn verkregen op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag*

---

<sup>177</sup> HR 1 juli 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5028, r.o. 3.2.4.

<sup>178</sup> EHRM 12 juli 1988, ECLI:NL:XX:1988:AC2589 (*Schenk*).

<sup>179</sup> HR 1 juli 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5028, r.o. 3.2.4.

<sup>180</sup> Zwemmer, AA 1993/43, p. 141.

<sup>181</sup> J.W. Zwemmer, AA 1993/43, p. 141; S. Pront-Van Bommel, *FED* 1992/794.

worden verwacht, dat dit gebruik onder alle omstandigheden ontoelaatbaar moet worden geacht.<sup>182</sup> Deze rechtsregel staat inmiddels bekend als het zozeer indruist-criterium.

#### **4.3 Fiscaal onrechtmatig verkregen bewijs na HR 1 juli 1992 BNB 1992/306**

De HR heeft in zijn arrest van 1 juli 1992 niet bepaald wanneer voldaan wordt aan het zozeer indruist-criterium. De nadere beantwoording van de vraag wanneer strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs gebruikt mag worden in fiscale procedures moest derhalve volgen uit nieuwe rechtspraak. In deze paragraaf worden verschillende voorbeelden uit de rechtsspraak behandeld waarin het zozeer indruist-criterium aan bod is gekomen.

Het eerste arrest waarbij getoetst werd aan het zozeer indruist-criterium, is het arrest van 9 september 1992.<sup>183</sup> In dit arrest heeft de FIOD in het kader van een strafrechtelijk onderzoek verlov gekregen van de rechtbank voor een huiszoeking door zowel bij het openbaar ministerie als bij de rechtbank een onjuiste, voor belanghebbende nadelige, voorstelling van zaken te geven. De HR komt, indien moet worden aangenomen dat de rechtbank zonder de onjuiste voorstelling van zaken het gevraagde verlov niet zou hebben verleend, tot het oordeel dat de bij de huiszoeking inbeslaggenomen bescheiden zijn verkregen op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, dat het gebruik van die bescheiden als bewijsmiddel ontoelaatbaar moet worden geacht.<sup>184</sup> Opvallend is de voorwaarde dat er moet worden aangenomen dat de rechtbank zonder de onjuiste voorstelling van zaken het verlov niet zou hebben verleend. Hiermee impliceert de HR immers dat het enkel misleiden van de rechtbank door de FIOD niet voldoende is om aan het zozeer indruist-criterium te voldoen. Deze zaak is na terugverwijzing nogmaals bij de HR gekomen. Het Hof had geoordeeld dat niet kon worden aangenomen dat de rechtbank het gevraagde verlov tot huiszoeking zonder de onjuiste voorstelling van zaken niet zou hebben verleend. Hierdoor kwam het Hof tot het oordeel dat het opzettelijk misleiden van de FIOD niet in de weg stond aan het gebruik van de bij de huiszoeking in beslag genomen bewijsmiddelen.<sup>185</sup> De HR stelt vervolgens dat *‘dit oordeel, dat berust op de aan het Hof voorbehouden waardering van de bewijsmiddelen, als van feitelijke aard niet in cassatie op zijn juistheid [kan] worden getoetst; het is ook niet onbegrijpelijk.’*<sup>186</sup> Redactie Vakstudie Nieuws merkt in zijn annotatie bij dit arrest mijns inziens terecht op dat *‘als de FIOD al misleid heeft, hij dat dan voor niets heeft gedaan, want ook zonder misleiding was het verlov tot huiszoeking verleend. Zinloze onzorgvuldigheid van de fiscus mag, doeltreffende onzorgvuldigheid niet.’*<sup>187</sup>

---

<sup>182</sup> HR 1 juli 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5028, r.o. 3.2.5.

<sup>183</sup> HR 9 september 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5051, BNB 1992/366.

<sup>184</sup> HR 9 september 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5051, r.o. 4.2.

<sup>185</sup> Hof 's-Gravenhage 14 oktober 1993, ECLI:NL:GHSGR:1993:AW3774, r.o. 7.6..

<sup>186</sup> HR 25 januari 1995, ECLI:NL:HR:1995:AA3025, r.o. 4.2.

<sup>187</sup> Redactie Vakstudie Nieuws, V-N 1995/618.

Een arrest waarin wel werd voldaan aan het zozeer indruist-criterium is het arrest van 12 maart 1997.<sup>188</sup> In dit arrest was tegen belanghebbende naast de fiscale procedure een strafrechtelijk onderzoek ingesteld door de FIOD. Bij dit strafrechtelijk onderzoek zijn documenten in beslag genomen van de registeraccountant die door de advocaten van belanghebbende was ingeschakeld. De strafkamer van de HR is tot het oordeel gekomen dat de registeraccountant in casu een afgeleid verschoningsrecht toekwam en dat een deel van de in beslag genomen documenten niet gebruikt mochten worden als bewijsmateriaal.<sup>189</sup> De belastingkamer kwam tot het oordeel dat dit afgeleide verschoningsrecht ook in de fiscale procedure werking heeft. Vervolgens oordeelde de HR dat *‘het belang dat een ieder vrijelijk en zonder vrees voor openbaarmaking informatie aan zijn advocaat kan toevertrouwen ook in fiscale zaken zo zwaarwegend [is] – artikel 53a AWR illustreert dit – dat voor stukken die met schending van het verschoningsrecht van een advocaat, of van een daarvan afgeleid verschoningsrecht, onrechtmatig jegens belastingplichtige zijn verkregen, geldt dat een behoorlijk handelende overheid die stukken niet in een fiscale procedure tegen hem mag gebruiken.*<sup>190</sup> Schending van het (afgeleid) verschoningsrecht is op basis van dit arrest derhalve een voorbeeld van overheidshandelen dat de vereiste onaanvaardbare mate van onbehoorlijkheid bezit.<sup>191</sup> Deze uitspraak verdient heden ten dage echter enige nuancering door ontwikkelingen in de rechtspraak. Zo oordeelde de HR in een civiele zaak dat het oordeel omtrent de vraag of bepaalde gegevens onder het (afgeleid) verschoningsrecht vallen, in beginsel toekomt aan de verschoningsgerechtigde zelf.<sup>192</sup> Dit impliceert mijns inziens dat de verantwoordelijkheid voor het beantwoorden van verzoeken voor informatie wordt neergelegd bij de verschoningsgerechtigde. Indien een verschoningsgerechtigde informatie onterecht verstrekt aan een inspecteur, voldoet deze verkrijging mijns inziens niet aan de vereiste onaanvaardbare mate van onbehoorlijkheid. Een verkrijging kan mijns inziens nog wel voldoen aan de onaanvaardbare mate van onbehoorlijkheid indien de informatie is verkregen zonder toestemming van de verschoningsgerechtigde.

Het laatste arrest dat in deze paragraaf wordt besproken is het arrest van 21 maart 2008 (KB-lux zaak).<sup>193</sup> In dit arrest heeft de bijzondere belastinginspectie van België spontaan inlichtingen verstrekt aan de Nederlandse Belastingdienst. De Belastingdienst ontving per brief fotokopieën van microfiches met gegevens over financiële rekeningen bij Kredietbank Luxembourg op naam van inwoners van Nederland. Een onderzoek naar deze microfiches heeft het vermoeden doen rijzen dat belanghebbende houder is geweest van een op de fiches vermeld rekeningnummer.<sup>194</sup> De inspecteur heeft aan belanghebbende een navorderingsaanslag vermogensbelasting en een boete opgelegd. Belanghebbende ging hiertegen in beroep en stelde onder meer dat de inspecteur gebruik heeft gemaakt van materiaal dat

---

<sup>188</sup> HR 12 maart 1997, ECLI:NL:HR:1997:ZC6589, *BNB* 1997/146.

<sup>189</sup> HR 29 maart 1994, ECLI:NL:HR:1994:ZC9693, r.o. 4.8.

<sup>190</sup> HR 12 maart 1997, ECLI:NL:HR:1997:ZC6589, r.o. 3.5.

<sup>191</sup> Wattel, *BNB* 1997/146, par 3.

<sup>192</sup> HR 9 april 2021, ECLI:NL:HR:2021:532, *NJB* 2021/1237, r.o. 3.1.3.

<sup>193</sup> HR 21 maart 2008, ECLI:NL:HR:2008:BA8179, *BNB* 2008/159.

<sup>194</sup> HR 21 maart 2008, ECLI:NL:HR:2008:BA8179, r.o. 3.1.1-3.1.2.

mogelijk strafrechtelijk onrechtmatig is verkregen, en dat hij daarmee heeft gehandeld op een wijze die voldoet aan het zozeer indruist-criterium. De microfiches zouden ontvreemd zijn bij de Kredietbank Luxembourg. Het Hof verwierp dit beroep en oordeelde dat ‘indien al kan worden aangenomen dat de microfiches op strafrechtelijk onrechtmatige wijze verkregen zijn, de gegevens door de Nederlandse fiscus niet zijn verkregen op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht dat het gebruik van die gegevens ontoelaatbaar moet worden geacht.’<sup>195</sup> De HR laat het oordeel van het Hof in stand door te stellen dat ‘s Hof’s oordeel geen blijk geeft van een onjuiste rechtsopvatting en dat het oordeel ook niet onbegrijpelijk of onvoldoende is gemotiveerd. Bij dit oordeel neemt de HR wel mee dat de Strafkamer van de HR inmiddels had geoordeeld dat er geen sprake was van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs.<sup>196</sup> Net als Albert meen ik dat het oordeel van de HR derhalve niet erg verrassend is. Immers, ‘als het bewijs strafrechtelijk niet onrechtmatig verkregen is, is het fiscaalrechtelijk zeker niet onrechtmatig.’<sup>197</sup>

#### **4.4 HR 20 maart 2015 BNB 2015/173**

In deze paragraaf wordt het tweede overzichtsarrest van de HR inzake het fiscaal gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig bewijs besproken.<sup>198</sup> Allereerst wordt de casus geschetst. Vervolgens bespreek ik de conclusie van A-G Wattel en tot slot bespreek ik de uitspraak van de HR.

##### **4.4.1 De relevante feiten**

Tegen belanghebbende heeft naast de fiscale procedure een strafrechtelijke procedure gelopen. Hij werd verdacht van valsemunterij, deelname aan een criminele organisatie en (gewoonte)heling.<sup>199</sup> In de strafzaak heeft de rechtbank onder meer overwogen dat het tegen belanghebbende ingestelde opsporingsonderzoek een uitvloeisel was van een Duits opsporingsonderzoek. Bij het Duitse opsporingsonderzoek zouden pseudokopers zijn ingezet. Een zekere [K] heeft verklaard dat hij slechts vals geld heeft geleverd omdat hij daartoe was overgehaald door de pseudokoper. De rechtbank kan niet uitsluiten dat deze verklaring juist is aangezien de Duitse autoriteiten geen opheldering hebben gegeven. Om deze reden heeft de rechtbank besloten dat al het bewijs dat is verkregen door middel van de inzet van infiltranten en het bewijs dat daaruit is voortgevloeid, bij de beoordeling van de feiten buiten beschouwing moet blijven.<sup>200</sup> Er was dus sprake van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs.

De belastinginspecteur heeft bij het opleggen van de navorderingsaanslagen en de boetebeschikkingen onder andere gebruik gemaakt van het strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs. Het Hof kwam tot de beslissing dat het gebruik van dit bewijs bij de beoordeling van de onderhavige navorderingsaanslagen en boetebeschikkingen niet onrechtmatig was, en dat het in de strafzaak tegen

---

<sup>195</sup> HR 21 maart 2008, ECLI:NL:HR:2008:BA8179, r.o. 3.4.1.

<sup>196</sup> HR 21 maart 2008, ECLI:NL:HR:2008:BA8179, r.o. 3.4.2.

<sup>197</sup> Albert, *BNB* 2008/159, par. 3.1.

<sup>198</sup> HR 20 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:643, *BNB* 2015/173.

<sup>199</sup> HR 20 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:643, r.o. 2.1.1.

<sup>200</sup> HR 20 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:643, r.o. 2.1.2.



belanghebbende gegeven oordeel daaraan niet in de weg staat. Hierbij verwijst het Hof naar het standaardarrest uit 1992 en het Afvoerpijparrest.<sup>201</sup>

Belanghebbende is in cassatie gegaan tegen de uitspraak van het Hof en stelt kort gezegd dat het Hof ten onrechte heeft geoordeeld dat de inspecteur gebruik mocht maken van het strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs.<sup>202</sup>

#### **4.4.2 Conclusie A-G Wattel**

A-G Wattel heeft een uitgebreide conclusie geschreven bij het arrest van 20 maart 2015. Wattel pleit kortgezegd voor een herziening van het standaardarrest uit 1992 omtrent het fiscaal gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs. Hierbij maakt hij een onderscheid tussen het punitief bestuursrecht enerzijds en het niet-punitief bestuursrecht anderzijds. Een voorbeeld van punitief bestuursrecht is het opleggen van fiscale boetes en een voorbeeld van niet-punitief bestuursrecht is het opleggen van aanslagen.<sup>203</sup> Onderstaand zal ik dieper ingaan op de argumenten van Wattel.

##### ***4.4.2.1 Fiscaal punitief gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs***

Zoals besproken in paragraaf 4.2 maakte de HR in zijn arrest van 1992 bij het fiscaal gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs geen onderscheid tussen punitief (fiscale boeterecht) en niet-punitief (belastingheffing) gebruik van dit bewijsmateriaal. Deze benadering behoeft volgens Wattel enige nuancering gelet op de wenselijkheid van rechtseenheid tussen het strafrecht en het fiscale boeterecht enerzijds en binnen het bestuursrecht zelf anderzijds. Ter onderbouwing van dit standpunt gaat Wattel in op de rechtsontwikkelingen sinds 1992. Zo is het punitieve bestuursrecht sinds 1992 meermaals herzien. Art. 6 EVRM heeft een grote rol gespeeld bij deze herzieningen, waardoor strafrechtelijke regels en beginselen steeds meer invloed hebben gekregen op het fiscale boeterecht.<sup>204</sup> Net als het fiscale boeterecht is ook het strafrecht sinds 1992 flink herzien. Zo is in 1996 art. 359a Sv in werking getreden. In hoofdstuk 3 is reeds beschreven dat de invoering van art. 359a Sv ertoe heeft geleid dat bewijsuitsluiting in het strafrecht steeds minder vaak voorkomt. Door deze herzieningen en de invloed van art. 6 EVRM is het fiscale boeterecht opgeschoven van het fiscaal-bestuurlijke rechtssysteem naar het strafrechtssysteem en is er een duidelijke scheiding ontstaan in fiscale bezwaar- en beroepsprocedures tussen de belastingheffing enerzijds en de bestuurlijke beboeting anderzijds.<sup>205</sup> Dit blijkt onder meer uit het feit dat op grond van art. 5:10a Awb ook jegens een belanghebbende in het bestuursrecht de cautie moet worden gegeven zodra het voornemen tot beboeting bestaat en dat de omkering van de bewijslast bij meewerkplichtsverzuim van de belanghebbende niet kan worden

---

<sup>201</sup> HR 20 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:643, r.o. 2.1.3.

<sup>202</sup> HR 20 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:643, r.o. 2.2.

<sup>203</sup> Concl. A-G Wattel, ECLI:NL:PHR:2014:521, bij HR 20 maart 2015, *BNB* 2015/173, punt 1.7.

<sup>204</sup> Concl. A-G Wattel, ECLI:NL:PHR:2014:521, bij HR 20 maart 2015, *BNB* 2015/173, punt 10.2.

<sup>205</sup> Concl. A-G Wattel, ECLI:NL:PHR:2014:521, bij HR 20 maart 2015, *BNB* 2015/173, punt 10.3.

toegepast ter zake van de gronden voor boeteoplegging.<sup>206</sup> Deze verschuiving van het fiscale boeterecht richting het strafrechtstelsel was onontkoombaar gelet op de regels die volgen uit art. 6 EVRM. Fiscale beboeting is immers een ‘criminal charge’ in de zin van art. 6 EVRM waardoor de vele afwijkingen van het niet-punitieve bestuursprocesrecht noodzakelijk zijn.<sup>207</sup>

Wattel is niet de enige die, met het oog op art. 6 EVRM, pleit voor een onderscheid tussen punitief en niet-punitief gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs in een fiscale procedure.<sup>208</sup> Zoals reeds besproken in paragraaf 4.2.2 waren Zwemmer en Pront-van Bommel ten tijde van het eerste overzichtsarrest al van mening dat er voor de bewijsvoering bij een op te leggen fiscale boete dezelfde regels zouden moeten gelden omtrent de (on)rechtmatigheid van het bewijs als bij een strafrechtelijke procedure. Volgens Pront-van Bommel kan anders de onwenselijke situatie ontstaan dat een strafrechtelijke procedure wordt stopgezet indien vrijspraak dreigt wegens de uitsluiting van het strafrechtelijk onrechtmatige bewijs om vervolgens een fiscale procedure te starten waarin het bewijs wel gebruikt mag worden. Dit gevaar zou voornamelijk reëel zijn omdat veel belastingambtenaren beschikken over zowel controle- als opsporingsbevoegdheden. Deze gang van zaken is gelet op art. 6 EVRM willekeurig en kan niet worden gerechtvaardigd.<sup>209</sup> Ook Thomas wijst op het gevaar dat het bestuursrecht gebruikt zou kunnen gaan worden als ‘vluchtstrook’ voor het Wetboek van Strafvordering indien strafrechtelijk onrechtmatig bewijs gebruikt mag worden voor het opleggen van een fiscale boete.<sup>210</sup>

Al met al komt Wattel tot de conclusie dat de bestraffende bestuursrechter voor het onrechtmatigheidsoordeel ter zake van strafvorderlijk onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal het oordeel van de strafrechter zou moeten volgen en gebruik zou moeten maken van de strafprocesrechtelijke maatstaven. Dit geldt echter niet voor het oordeel in hoeverre het strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs gebruikt kan worden in de fiscale procedure, aangezien het strafbare feit in de strafprocedure in de meeste gevallen niet hetzelfde zal zijn als de beboetbare fout in de fiscale procedure.<sup>211</sup> Volgens Wattel zou verder voor wat betreft de aan het onrechtmatigheidsoordeel te verbinden gevolgen voor punitieve doeleinde afgestapt moeten worden van het zozeer indruist-criterium en aangesloten moeten worden “bij de genuanceerde benadering in het strafrecht, met vier sanctiemogelijkheden, waaronder de in het punitieve belastingrecht thans nog onbekende mogelijkheden om de boete te verminderen en om de boetebeschikking geheel te vernietigen ongeacht of voldoende

---

<sup>206</sup> Zie voor meer voorbeelden: Concl. A-G Wattel, ECLI:NL:PHR:2014:521, bij HR 20 maart 2015, *BNB* 2015/173, punt 10.3.

<sup>207</sup> Concl. A-G Wattel, ECLI:NL:PHR:2014:521, bij HR 20 maart 2015, *BNB* 2015/173, punt 10.4.

<sup>208</sup> Zie Haas 2014, p. 93; De Bont & Sitsen, *TFB* 2014/2, p. 39-40; Michiels, *Strafblad* 2005/4, p. 399; Blomberg, *Strafblad* 2005/4, p. 419-420; Embregts 2003, p. 338; Bröring & Jurgens, *NTB* 2006/48.

<sup>209</sup> S. Pront-Van Bommel, *FED* 1992/794.

<sup>210</sup> Thomas, *TFB* 2007/02-03, p. 48.

<sup>211</sup> Concl. A-G Wattel, ECLI:NL:PHR:2014:521, bij HR 20 maart 2015, *BNB* 2015/173, punt 10.19.

andere bewijs voorhanden is.”<sup>212</sup> Hierbij is het wel van belang om te realiseren dat aan bepaalde omstandigheden meer gewicht kan worden toegekend in een strafprocedure dan in een fiscale procedure en andersom. Zo kunnen de belangen van een slachtoffer een grote rol spelen in het strafrecht bij de beslissing welk gevolg aan de onrechtmatigheid moet worden verbonden terwijl deze belangen in fiscale procedure een zeer geringe rol zouden spelen. De belastingrechter dient dus zelf te bepalen met welke omstandigheden en belangen hij rekening moet houden en op deze manier een eigen catalogus ontwikkelen.<sup>213</sup>

#### **4.4.2.2 Fiscaal niet-punitief gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs**

Hetgeen uiteen is gezet in paragraaf 4.4.2.1 gaat niet geheel op indien het strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs slechts wordt gebruikt voor de belastingheffing. In dit geval is er sprake van fiscaal niet-punitief gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs. Indien de fiscale procedure slechts belastingheffing omvat is er geen sprake van een ‘criminal charge’ in de zin van art. 6 EVRM aangezien bestraffing ontbreekt in dergelijke procedures. Art. 6 EVRM is derhalve niet van toepassing op procedures waarin het enkel gaat om belastingheffing. Dit heeft als gevolg dat een belanghebbende in dergelijke procedures bijvoorbeeld geen zwijgrecht toekomt.<sup>214</sup> Daarnaast verschilt het fiscale recht ook op het punt van bewijsvergaring sterk van het strafprocesrecht. Wattel wijst op het feit dat bewijsmateriaal strafrechtelijk kan worden uitgesloten wegens schending van een strafvorderlijke regel, terwijl die schending geen reden is voor uitsluiting bij de belastingheffing.<sup>215</sup> Een voorbeeld van een dergelijke schending is cautieverzuim. Wattel sluit zich derhalve aan bij het standpunt van de HR dat de fiscus onder omstandigheden gebruik moet kunnen maken van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs. Voor het fiscaal niet-punitief gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs zou de belastingrechter dus ook niet aan moeten sluiten bij de strafvorderlijke inzichten maar bij de inzichten die gelden voor het gebruik van door de fiscus zelf voor de heffing vergaard bewijsmateriaal. Hierbij staan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur centraal.<sup>216</sup> Strafrechtelijke onrechtmatigheid van bewijsmateriaal dient hierbij als waarschuwing te gelden voor de belastingrechter dat gebruik van dit bewijsmateriaal voor de belastingheffing onbehoorlijk kan zijn.<sup>217</sup>

Kortom, indien het strafrechtelijke onrechtmatig verkregen bewijs is verkregen op een wijze die strijdig is met enig beginsel van behoorlijk bestuur, dient hier volgens Wattel een gevolg aan verbonden te worden. Volgens de leer van de HR uit 1992 dient het bewijs uitgesloten te worden indien is voldaan aan het zozeer indruist-criterium. Indien niet voldaan wordt aan dit criterium kan het strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs gewoon gebruikt worden in de fiscale procedure.<sup>218</sup> Wattel uit stevige

---

<sup>212</sup> Concl. A-G Wattel, ECLI:NL:PHR:2014:521, bij HR 20 maart 2015, *BNB* 2015/173, punt 10.21.

<sup>213</sup> Concl. A-G Wattel, ECLI:NL:PHR:2014:521, bij HR 20 maart 2015, *BNB* 2015/173, punt 10.22–10.24.

<sup>214</sup> Embregts 2003, p. 339.

<sup>215</sup> Concl. A-G Wattel, ECLI:NL:PHR:2014:521, bij HR 20 maart 2015, *BNB* 2015/173, punt 11.2.

<sup>216</sup> Zie par. 2.4.

<sup>217</sup> Concl. A-G Wattel, ECLI:NL:PHR:2014:521, bij HR 20 maart 2015, *BNB* 2015/173, punt 11.2 – 11.3.

<sup>218</sup> HR 1 juli 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5028.

kritiek op dit ‘alles-of-niets criterium’.<sup>219</sup> Dit criterium leidt volgens Wattel tot de onlogische situatie dat het opsporingsapparaat (met strafvorderingsdoeleinden) meer ruimte krijgt voor onfatsoen dan het controleapparaat (met heffingsdoeleinden). Immers, indien onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal bij de gewone controle wordt verkregen wordt voor de toelaatbaarheid getoetst aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur (met name het zorgvuldigheidsbeginsel) terwijl het onrechtmatig verkregen bewijs dat is verkregen in de strafvorderlijke sfeer wordt getoetst aan het zozeer indruist-criterium. Deze laatste toets is een stuk zwaarder waardoor onrechtmatig verkregen bewijs dat is verkregen in de strafvorderlijke sfeer vaker toelaatbaar is voor heffingsdoeleinden dan onrechtmatig verkregen bewijs dat is verkregen bij de gewone controle.<sup>220</sup>

Dit verschil in toetsing is volgens Wattel zowel onverklaarbaar als onwenselijk. Ook het onrechtmatig verkregen bewijs dat is verkregen in de strafvorderlijke sfeer zou moeten worden getoetst aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur en niet aan het zozeer indruist-criterium. Uitsluiting van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs is niet in alle gevallen de meest wenselijke sanctie. Wattel pleit ervoor dat de bestuursrechter voor de sanctionering van de onrechtmatigheid aansluiting gaat zoeken bij het genuanceerde sanctiepallet uit het strafrecht. Dit sanctiepallet dient wel aangepast te worden aan het niet-punitieve bestuursrecht. De onrechtmatigheid zou volgens Wattel gesanctioneerd moeten kunnen worden met een vermindering van de aanslag, een schadevergoeding, het achterwege laten van de omkering en verzwaring van de bewijslast, bewijsuitsluiting of vernietiging van de aanslag.<sup>221</sup> Bij de keuze van het rechtsgevolg dient de bestuursrechter dan rekening te houden met alle omstandigheden van het geval.<sup>222</sup>

#### **4.4.3 De uitspraak van de HR van 20 maart 2015**

Alvorens de HR inhoudelijk ingaat op de cassatiemiddelen herhaalt hij zijn beoordelingskader voor het fiscaal gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs die volgt uit het standaardarrest uit 1992.<sup>223</sup> Vervolgens schetst de HR kort de strafrechtelijke maatstaven op basis van art. 359a Sv. Hierbij gaat de HR ook in op het Afvoerpijparrest en het Onbevoegde hulpofficier van justitie-arrest.<sup>224</sup> Na deze herhalingen gaat de HR in op de betekenis van deze maatstaven voor belastingzaken. Allereerst bevestigt de HR dat het recht op een behoorlijk proces in de zin van art. 6 EVRM gewaarborgd moet worden in fiscale geschillen waarop art. 6 EVRM van toepassing is.<sup>225</sup> Fiscale geschillen waarop art. 6 EVRM van toepassing is, zijn geschillen omtrent een fiscale bestuurlijke verzuim- of vergrijpboete. Het feit dat art. 6 EVRM ook in fiscale geschillen van toepassing kan zijn, brengt met zich mee dat strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs ook bij de beoordeling van dergelijke procedures buiten beschouwing

---

<sup>219</sup> Concl. A-G Wattel, ECLI:NL:PHR:2014:521, bij HR 20 maart 2015, *BNB* 2015/173, punt 11.4 – 11.14.

<sup>220</sup> Concl. A-G Wattel, ECLI:NL:PHR:2014:521, bij HR 20 maart 2015, *BNB* 2015/173, punt 11.4.

<sup>221</sup> Concl. A-G Wattel, ECLI:NL:PHR:2014:521, bij HR 20 maart 2015, *BNB* 2015/173, punt 11.7 – 11.13.

<sup>222</sup> Concl. A-G Wattel, ECLI:NL:PHR:2014:521, bij HR 20 maart 2015, *BNB* 2015/173, punt 11.14.

<sup>223</sup> HR 20 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:643, r.o. 2.3.1–2.3.4.

<sup>224</sup> HR 20 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:643, r.o. 2.4.1–2.4.3.

<sup>225</sup> HR 20 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:643, r.o. 2.5.1.

moet blijven indien in strijd is gehandeld met art. 6 EVRM bij de verkrijging van het bewijs. Hier kan volgens de HR bijvoorbeeld sprake van zijn indien het recht op bijstand bij het politieverhoor is geschonden of indien materiaal is verkregen door middel van schending van het nemo tenetur beginsel.<sup>226</sup> De HR gaat verder met de overweging dat *‘buiten deze categorie van gevallen waarin het recht van de belanghebbende op een behoorlijk proces op grond van art. 6 EVRM noodzaakt tot bewijsuitsluiting, de taak van de belastinginspecteur en de belastingrechter bij het vaststellen dan wel beoordelen van besluiten op grond van de belastingwetgeving niet vergelijkbaar [is] met de taak van de strafrechter ten aanzien van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal. Uitsluiting van dergelijk bewijsmateriaal is in een belastingzaak immers in het algemeen geen aangewezen en evenredige maatregel om rechtmatig optreden van de met opsporing en vervolging van strafbare feiten belaste ambtenaren te stimuleren.’*<sup>227</sup> De HR stelt vervolgens dat het wel mogelijk is dat *‘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 dien te worden uitgesloten.’*<sup>228</sup> De HR benoemt uitdrukkelijk dat het hierbij gaat om uitzonderlijke gevallen en noemt als voorbeeld een geval waarin het gebruik van het bewijs wezenlijk afbreuk doet aan het fundamentele belang dat met bescherming van het professionele verschoningsrecht is gediend.<sup>229</sup> Deze uiteenzetting brengt de HR tot het oordeel dat *‘deze zeer terughoudende uitsluiting van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs in belastingzaken, in gevallen waarin art. 6 EVRM daar niet toe dwingt, nog steeds [op een] adequate wijze tot uitdrukking [komt] in het ‘zo zeer indruist’-criterium uit het standaardarrest uit 1992.’*<sup>230</sup> Deze overwegingen gelden zowel voor de situatie waarin het gaat om het bewijs met betrekking tot een belastingaanslag (niet-punitief bestuursrecht) als de situatie waarin het gaat om het bewijs met betrekking tot een bestuurlijke boete (punitief bestuursrecht).<sup>231</sup>

Nadat de HR tot het oordeel is gekomen dat hij niet terugkomt op het zo zeer indruist-criterium vervolgt hij zijn uitspraak met een uiteenzetting over de betekenis van het oordeel van de strafrechter over onrechtmatig verkregen bewijs in een belastingzaak. Allereerst overweegt de HR dat de belastingrechter zelfstandig dient te beoordelen welke feiten als vaststaand aangenomen kunnen worden. Hierdoor is de belastingrechter niet gebonden aan een oordeel van de strafrechter over hetzelfde feitencomplex.<sup>232</sup> De belastingrechter is volgens de HR ook niet gebonden aan het oordeel van de strafrechter omtrent de juridische vraag of de bewijsgaring in een strafzaak onrechtmatig is geweest. Dit geldt ook in de gevallen waarbij de strafrechter van dezelfde feiten is uitgegaan als de belastingrechter. Er komt volgens de HR

---

<sup>226</sup> Het nemo tenetur beginsel houdt in dat niemand is gehouden tegen zichzelf bewijs te leveren. Zie Haas & Visser, *TFB* 2014/1; HR 20 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:643, r.o. 2.5.1.

<sup>227</sup> HR 20 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:643, r.o. 2.5.2.

<sup>228</sup> HR 20 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:643, r.o. 2.5.2.

<sup>229</sup> HR 20 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:643, r.o. 2.5.2.

<sup>230</sup> HR 20 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:643, r.o. 2.5.3.

<sup>231</sup> HR 20 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:643, r.o. 2.5.4.

<sup>232</sup> HR 20 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:643, r.o. 2.6.2.

wel een bijzonder gezag toe aan het onrechtmatigheidsoordeel van de strafrechter. ‘Indien de belastingrechter – uitgaande van dezelfde feiten – afwijkt van het oordeel van de strafrechter met betrekking tot de onrechtmatigheid van de bewijsgaring, dient hij in zijn uitspraak de redenen voor die afwijking te vermelden.’<sup>233</sup> Tot slot is de belastingrechter ook niet gebonden aan een oordeel van de strafrechter tot uitsluiting van onrechtmatig verkregen bewijs aangezien uit het voorgaande blijkt dat de belastingrechter voor bewijsuitsluiting een ander beoordelingskader dient te hanteren.<sup>234</sup> Ook deze overwegingen gelden voor zowel punitieve als niet-punitieve fiscale procedures.<sup>235</sup> De HR acht het aanvaardbaar dat er zich situaties voor kunnen doen waarin fiscaal gebruik wordt gemaakt van strafrechtelijk onrechtmatig en in de strafrechtelijke procedure uitgesloten bewijsmateriaal. Dit verschil is volgens de HR aanvaardbaar door de ‘verschillen tussen het in straf- en belastingprocedures geldende bewijsrecht en de uiteenlopende kaders voor de beoordeling van de bruikbaarheid van het voorhanden bewijs in dergelijke procedures.’<sup>236</sup> De Hoge Raad gaat hierbij nog in op de verhouding van deze overweging met het in art. 6 tweede lid EVRM neergelegde vermoeden van onschuld en stelt dat indien de uitsluiting van het bewijs in de strafzaak heeft geleid tot een vrijspraak, een oordeel van de belastingrechter dat wél op dit bewijs is gebaseerd op zichzelf geen inbreuk vormt op dit vermoeden. Volgens de Hoge Raad kan van een inbreuk op de onschuldpresumptie in dit verband pas sprake zijn ‘indien de uitspraak van de belastingrechter, gelet op de bewoordingen daarvan, twijfel oproept over de juistheid van een vrijspraak van hetgeen de verdachte in de strafzaak werd verweten.’<sup>237</sup>

Op basis van de hierboven besproken rechtsoverwegingen komt de HR tot de beslissing dat de cassatiemiddelen falen en verklaart hij het beroep in cassatie ongegrond.<sup>238</sup> De HR komt derhalve tot een ander oordeel dan A-G Wattel. De Bont stelt in zijn annotatie bij dit arrest dat de HR hiermee heeft gewaarborgd dat beslissingen in strafzaken niet automatisch doorwerken in fiscale procedures waardoor de belastingrechter ‘baas in eigen huis’ blijft binnen de grenzen die voortvloeien uit de jurisprudentie van het EHRM.<sup>239</sup>

#### **4.5 De tipgeverszaak**

De tipgeverszaak betreft een interessante zaak die zich heeft afgespeeld na het overzichtsarrest van 20 maart 2015. Deze zaak is twee maal behandeld door de HR namelijk op 18 december 2015 en na terugverwijzing naar het Hof ’s-Hertogenbosch op 8 november 2019. Gelet op de omvang en de relevantie voor dit onderzoek zal ik slechts het arrest van het Hof ’s-Hertogenbosch van 20 februari 2018 en het tweede arrest van de HR behandelen in deze paragraaf. Naast de vraag of er door de belastinginspecteur in strijd is gehandeld met het zozeer indruist-criterium gaat het in de tipgeverszaak

---

<sup>233</sup> HR 20 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:643, r.o. 2.6.3.

<sup>234</sup> HR 20 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:643, r.o. 2.6.4.

<sup>235</sup> HR 20 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:643, r.o. 2.6.5.

<sup>236</sup> HR 20 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:643, r.o. 2.6.6.

<sup>237</sup> HR 20 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:643, r.o. 2.6.6.

<sup>238</sup> HR 20 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:643, r.o. 2.7 & 4.

<sup>239</sup> De Bont, *BNB* 2015/173, par. 7.

om de artikelen 8:29 en 8:31 Awb. Deze wetsartikelen laat ik bij de bespreking van de tipgeverszaak buiten beschouwing.

#### **4.5.1 De relevante feiten**

Aan belanghebbende A (hierna: erflater) zijn door de belastinginspecteur verschillende navorderingsaanslagen inkomstenbelasting en boetebeschikkingen opgelegd. Erflater was het niet eens met de oplegging van deze navorderingsaanslagen. Erflater is gedurende de loop van de zaak overleden. Zijn kinderen hebben de zaak voortgezet. De boetebeschikkingen zijn op 18 september 2013 ambtshalve vernietigd door de inspecteur.<sup>240</sup> De navorderingsaanslagen zijn opgelegd op grond van informatie die de fiscus heeft verkregen via een anonieme tipgever. De tipgever had zich in januari 2009 gemeld bij de FIOD-ECD met de stelling dat hij over informatie beschikte met betrekking tot Nederlandse belastingplichtigen die rekeningen aanhielden bij banken in Luxemburg. De Staat heeft deze informatie gekocht van de tipgever terwijl zij wist, althans redelijkerwijze had moeten vermoeden, dat de tipgever het bewijsmateriaal op een wederrechtelijke manier heeft verkregen. De Belastingdienst heeft de afspraak gemaakt met de tipgever dat zijn identiteit niet bekend zou worden gemaakt.<sup>241</sup> Het Hof 's-Hertogenbosch gaat ervan uit dat de tipgever het bewijsmateriaal op een wederrechtelijke manier heeft verkregen en dat hij daarbij een strafbaar feit heeft gepleegd.<sup>242</sup> Verder stelt het Hof vast dat de precieze inhoud van de beloningsafspraken met de tipgever onbekend is gebleven en dat de Staat geen onderzoek heeft gedaan naar de wijze waarop de tipgever het bewijsmateriaal heeft verkregen.<sup>243</sup>

Belanghebbenden stellen dat het gebruik door de inspecteur van de informatie die is gekocht van de tipgever voldoet aan het zozeer indruist-criterium en derhalve moet worden uitgesloten van gebruik.<sup>244</sup>

#### **4.5.2 Hof 's-Hertogenbosch 20 februari 2018**

Deze uitspraak is gewezen na een terugverwijzing van de HR.<sup>245</sup> Voor dit onderzoek is slechts de vraag of het bewijsmateriaal van gebruik moet worden uitgesloten relevant.<sup>246</sup> Het Hof begint de beantwoording van deze vraag met een herhaling van de standaardarresten omtrent het fiscaal gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs.<sup>247</sup> Vervolgens herhaalt het Hof nog enkele arresten waarin de HR oordeelt over bewijsmateriaal dat door diefstal en verduistering is verkregen en vervolgens via een omweg terecht is gekomen bij de Nederlandse autoriteiten.<sup>248</sup> Na de bespreking van deze verschillende arresten stelt het Hof voorop dat het in de tipgeverszaak gaat om bewijsmateriaal dat

---

<sup>240</sup> Hof Arnhem-Leeuwarden 3 februari 2015, ECLI:NL:GHARL:2015:645, r.o. 2.1-2.2.

<sup>241</sup> Hof Arnhem-Leeuwarden 3 februari 2015, ECLI:NL:GHARL:2015:645, r.o. 2.3.

<sup>242</sup> Hof s'-Hertogenbosch 20 februari 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:515, r.o. 4.15.

<sup>243</sup> Hof s'-Hertogenbosch 20 februari 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:515, r.o. 4.27.

<sup>244</sup> Hof Arnhem-Leeuwarden 3 februari 2015, ECLI:NL:GHARL:2015:645, r.o. 4.11.

<sup>245</sup> Zie voor de eerdere uitspraken inzake de tipgeverszaak Hof Arnhem-Leeuwarden 3 februari 2015, ECLI:NL:GHARL:2015:645, *NTFR* 2018/614; HR 18 december 2015, ECLI:NL:HR:2015:3600, *BNB* 2016/39.

<sup>246</sup> Zie voor de overige vragen Hof s'-Hertogenbosch 20 februari 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:515, r.o. 3.1.

<sup>247</sup> Hof s'-Hertogenbosch 20 februari 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:515, r.o. 4.20-4.21.

<sup>248</sup> Hof s'-Hertogenbosch 20 februari 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:515, r.o. 4.22-4.23.

op strafrechtelijk onrechtmatige wijze is verkregen door de tipgever. Het Hof vervolgt zijn uitspraak met de stelling dat ‘het uiteindelijke oordeel over de strafrechtelijke verwijtbaarheid van het handelen van de tipgever niet aan de belastingkamer van het Hof, maar aan de rechter in strafzaken [is] voorbehouden, maar [dat] een materieel-strafrechtelijke kwalificatie van het handelen van de tipgever en de Staat door de belastingrechter in een zaak als de onderhavige [noodzakelijk is] teneinde de bruikbaarheid van het bewijsmateriaal in deze belastingzaak te kunnen toetsen’.<sup>249</sup>

Vervolgens gaat het Hof over tot de toetsing van het handelen van de Belastingdienst aan het zozeer indruist-criterium. Het Hof focust zich bij deze beoordeling voornamelijk op de belangenafweging tussen een juiste belastingheffing en bestrijding van belastingontwijking enerzijds en het belang van een zuiver rechtstatelijk, normconform handelen van de Staat anderzijds. Het Hof overweegt dat de belastinginspecteur inzicht dient te verschaffen in de door hem gemaakte belangenafweging en dat de rechter deze belangenafweging vervolgens terughoudend dient te toetsen. Indien deze toetsing leidt tot het oordeel dat de gemaakte belangenafweging in redelijkheid niet kon worden gemaakt, kan dit leiden tot het oordeel dat is gehandeld op een wijze die beantwoordt aan het zozeer indruist-criterium. Dit is volgens het Hof afhankelijk van de ernst van het tekortschieten van de belangenafweging.<sup>250</sup>

Het Hof gaat verder met een invulling van de belangenafweging in abstracto. Bij deze invulling komen de normen van subsidiariteit en proportionaliteit sterk naar voren. Zo moet de Staat geen andere, de rechtsorde minder verstorende, mogelijkheid hebben gehad om hetzelfde bewijsmateriaal te vergaren en dient er een redelijke mate van evenredigheid te bestaan tussen de nagestreefde heffings- en aanverwante belangen enerzijds en de geschonden norm van een zuiver rechtstatelijk handelen anderzijds.<sup>251</sup> Het Hof komt in casu tot de conclusie dat het niet voldoende kan beoordelen of de Belastingdienst in redelijkheid tot de in het onderhavige geval gemaakte belangenafweging kon komen.<sup>252</sup> Het Hof sluit de zaak af met de beslissing dat de belangenafweging van de Belastingdienst zodanig tekortschiet dat is voldaan aan het zozeer indruist-criterium en dat het van de tipgever verkregen bewijsmateriaal in de onderhavige zaak van gebruik moest worden uitgesloten.<sup>253</sup>

#### **4.5.3 HR 8 november 2019, BNB 2020/41**

De staatssecretaris heeft het oordeel van het Hof bestreden en is in cassatie gegaan. Net als het Hof focust de HR zich bij de behandeling van dit cassatiemiddel op het zozeer indruist-criterium. De HR zet echter een andere lijn in dan het Hof en verklaart het principale beroep in cassatie gegrond.<sup>254</sup> De HR is het allereerst niet eens met de overweging van het Hof dat voor de beoordeling van de bruikbaarheid van het door de tipgever overhandigde materiaal vereist is dat aan het handelen van de tipgever en van

---

<sup>249</sup> Hof s’-Hertogenbosch 20 februari 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:515, r.o. 4.24.1.

<sup>250</sup> Hof s’-Hertogenbosch 20 februari 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:515, r.o. 4.27.3.

<sup>251</sup> Hof s’-Hertogenbosch 20 februari 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:515, r.o. 4.30.

<sup>252</sup> Hof s’-Hertogenbosch 20 februari 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:515, r.o. 4.37.

<sup>253</sup> Hof s’-Hertogenbosch 20 februari 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:515, r.o. 4.37.

<sup>254</sup> HR 8 november 2019, ECLI:NL:HR:2019:1715, r.o. 6.



de Belastingdienst een ‘materieel-strafrechtelijke kwalificatie’ wordt toegekend. Het Hof miskent hiermee dat de HR in zijn overzichtsarrest van 20 maart 2015 reeds heeft geoordeeld dat de belastingrechter zelfstandig, zonder gebonden te zijn aan een in een strafgeding te maken afweging, dient te oordelen over de bruikbaarheid van het bewijsmaterieel dat hem wordt voorgelegd.<sup>255</sup>

Vervolgens gaat de HR in op de overwegingen van het Hof omtrent de belangenafweging van de Belastingdienst. De HR is het niet eens met deze overwegingen van het Hof. Het feit dat het van de tipgever verkregen bewijsmateriaal ervoor heeft gezorgd dat een overheidstaak kan worden vervuld is volgens de HR een rechtvaardiging voor het aan de tipgever toekennen van een beloning. Ook mogelijke bovenmatigheid van deze beloning is volgens de HR geen aanleiding om het door de tipgever verkregen bewijsmateriaal uit te sluiten van gebruik in de fiscale procedure.<sup>256</sup>

Al met al komt de HR tot het oordeel dat het oordeel van het Hof over de bruikbaarheid van het bewijsmateriaal niet berust op gronden die dat oordeel kunnen dragen.<sup>257</sup> Het geding is verwezen naar het Hof Amsterdam.<sup>258</sup> Op zitting bij het Hof Amsterdam hebben de partijen vervolgens een compromis gesloten.<sup>259</sup>

#### **4.6 Hof 's-Hertogenbosch 23 juli 2020**

De laatste uitspraak die in dit hoofdstuk wordt behandeld is de uitspraak van het Hof 's-Hertogenbosch van 23 juli 2020.<sup>260</sup> In deze zaak gaat het niet om strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs. Het Hof maakt in deze casus, ondanks het feit dat er geen sprake is van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs, gebruik van het zozeer indruist-criterium omdat dit criterium breed wordt toegepast in het bestuursrecht, ook indien het bewijs bestuursrechtelijk onrechtmatig is verkregen.<sup>261</sup> Deze uitspraak geeft mijns inziens derhalve een goed beeld van hoe de belastingrechter het zozeer indruist-criterium toepast waardoor deze zaak toch relevant is voor dit onderzoek.

##### **4.6.1 De relevante feiten**

De inspecteur heeft op basis van art. 25 van het belastingverdrag tussen Nederland en Hong Kong informatie opgevraagd met betrekking tot een Chinese Ltd, diens relatie met de BV van belanghebbende, de rekeninghouder van een bepaalde rekening en de stand van deze rekening.<sup>262</sup> Hong Kong heeft de verstrekking van deze informatie geweigerd.<sup>263</sup> Vervolgens heeft het Functioneel Parket in het kader van het strafrechtelijk onderzoek naar belanghebbende en zijn BV dezelfde informatie opgevraagd maar dan

---

<sup>255</sup> HR 8 november 2019, ECLI:NL:HR:2019:1715, r.o. 3.5.9.

<sup>256</sup> HR 8 november 2019, ECLI:NL:HR:2019:1715, r.o. 3.5.11.

<sup>257</sup> HR 8 november 2019, ECLI:NL:HR:2019:1715, r.o. 3.5.12.

<sup>258</sup> HR 8 november 2019, ECLI:NL:HR:2019:1715, r.o. 6.

<sup>259</sup> Hof Amsterdam 2 december 2020, ECLI:NL:HR:2020:3218, *NTFR* 2020/3610.

<sup>260</sup> Hof 's-Hertogenbosch 23 juli 2020, ECLI:NL:GHSE:2020:2351, *NTFR* 2020/2670.

<sup>261</sup> Zie Schuurmans, *Ars Aequi* 2017/0388, p. 388-399.

<sup>262</sup> Hof 's-Hertogenbosch 23 juli 2020, ECLI:NL:GHSE:2020:2351, *NTFR* 2020/2670, r.o. 2.2.

<sup>263</sup> Hof 's-Hertogenbosch 23 juli 2020, ECLI:NL:GHSE:2020:2351, *NTFR* 2020/2670, r.o. 2.3.

op grond van het verdrag tussen Nederland en Hong Kong inzake wederzijdse rechtshulp in strafzaken. In dit verzoek is opgenomen dat het verzoek niet als hoofddoel heeft om een belastingaanslag op te leggen of belastingen te innen.<sup>264</sup> De bevoegde autoriteiten van Hong Kong hebben vervolgens de gevraagde informatie verstrekt aan het Functioneel Parket met de opmerking dat deze informatie niet zonder voorafgaande toestemming gebruikt mag worden voor andere doeleinden dan de doeleinden die volgen uit het verzoek.<sup>265</sup>

De inspecteur was ervan op de hoogte dat het Functioneel Parket de informatie had ontvangen en heeft op grond van art. 55 AWR een verzoek ingediend bij het Functioneel Parket om de informatie met hem te delen. Het Functioneel Parket heeft dit verzoek gehonoreerd.<sup>266</sup> Op deze manier heeft de inspecteur de verlangde informatie uit Hong Kong dus met een omweg alsnog in zijn bezit gekregen. De vraag was of de inspecteur dit bewijsmateriaal uit Hong Kong mocht gebruiken of niet. Het Hof kwam in 2018 tot het voorlopige oordeel dat zelfs indien Hong Kong alsnog toestemming zou verlenen om de verstrekte informatie ook voor belastingdoeleinden te gebruiken, de strijdigheid met het Verdrag inzake wederzijdse rechtshulp in strafzaken niet hersteld kon worden.<sup>267</sup>

#### **4.6.2 Uitspraak Hof 's-Hertogenbosch 23 juli 2020**

Voor dit onderzoek is slechts de beantwoording van de vraag of de uit Hong Kong afkomstige informatie uitgesloten moest worden relevant.<sup>268</sup> Het Hof komt tot de conclusie dat het Functioneel Parket de uit Hong Kong verkregen informatie niet zonder voorafgaande toestemming van Hong Kong had mogen verstrekken aan de inspecteur.<sup>269</sup> Zelfs indien Hong Kong de werkwijze van het Functioneel Parket achteraf zou bekrachtigen, dient volgens het Hof de vraag gesteld te worden of het gebruik van de uit Hong Kong afkomstige informatie voor belastingheffingsdoeleinden niet zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht dat dit gebruik onder alle omstandigheden ontoelaatbaar moet worden geacht.<sup>270</sup>

Het Hof heeft deze vraag bevestigend beantwoord op basis van de volgende overweging:

*'Van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht dat zelfs bij de geringste twijfel over het antwoord op de vraag of de verstrekkende verdragsstaat ermee heeft willen instemmen dat de desbetreffende onder toepassing van het verdrag inzake wederzijdse rechtshulp in strafzaken verkregen informatie ook voor belastingheffingsdoeleinden gebruikt zou worden, zekerheidshalve, voorafgaande aan dit gebruik, toestemming vraagt. Naar het oordeel van het Hof mag immers van een behoorlijk*

---

<sup>264</sup> Hof 's-Hertogenbosch 23 juli 2020, ECLI:NL:GHSE:2020:2351, *NTFR* 2020/2670, r.o. 2.5.

<sup>265</sup> Hof 's-Hertogenbosch 23 juli 2020, ECLI:NL:GHSE:2020:2351, *NTFR* 2020/2670, r.o. 2.6.

<sup>266</sup> Hof 's-Hertogenbosch 23 juli 2020, ECLI:NL:GHSE:2020:2351, *NTFR* 2020/2670, r.o. 2.7 – 2.8.

<sup>267</sup> Hof 's-Hertogenbosch 23 juli 2020, ECLI:NL:GHSE:2020:2351, *NTFR* 2020/2670, r.o. 2.11.

<sup>268</sup> Zie voor de andere vragen en de beantwoording daarvan Hof 's-Hertogenbosch 23 juli 2020, ECLI:NL:GHSE:2020:2351, *NTFR* 2020/2670, r.o. 4.6

<sup>269</sup> Hof 's-Hertogenbosch 23 juli 2020, ECLI:NL:GHSE:2020:2351, *NTFR* 2020/2670, r.o. 4.12 – 4.21.

<sup>270</sup> Hof 's-Hertogenbosch 23 juli 2020, ECLI:NL:GHSE:2020:2351, *NTFR* 2020/2670, r.o. 4.22.

*handelende overheid worden verwacht dat deze verdragsbepalingen zorgvuldig en, op grond van de verdragstrouw tussen verdragsluitende partijen, naar de geest naleeft.*<sup>271</sup>

Het feit dat de inspecteur de informatie heeft verkregen op basis van art. 55 AWR verandert het antwoord op de vraag of voldaan is aan het zozeer indruist-criterium niet. Het Hof overweegt namelijk dat bij de toepassing van het zozeer indruist-criterium gekeken moet worden naar de handelswijze van alle in Nederland betrokken overheidsorganen. De Belastingdienst ondervindt in casu dus nadelige gevolgen van de verkeerde handelswijze van het Functioneel Parket.<sup>272</sup>

De staatssecretaris heeft geen beroep in cassatie ingesteld tegen de uitspraak van het Hof. Desondanks heeft de staatssecretaris kenbaar gemaakt het niet eens te zijn met het oordeel van het Hof dat het gebruik van het via het Functioneel Parket verkregen bewijs zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht. De staatssecretaris erkent wel dat de ‘snellere omweg via het Functioneel Parket’ strijdig zou kunnen zijn met het zorgvuldigheidsbeginsel dan wel het beginsel van fair play.<sup>273</sup>

#### **4.7 Samenvatting**

In dit hoofdstuk stond het fiscaal gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs centraal. In paragraaf 4.2 is het standaardarrest op het gebied van fiscaal gebruik van strafrechtelijke onrechtmatig verkregen bewijs van 1 juli 1992 uiteengezet. Uit dit arrest volgt dat fiscaal gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs slechts dan niet is toegestaan indien dit bewijs 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. Deze rechtsregel staat inmiddels bekend als het zozeer indruist-criterium. Daaropvolgend zijn in paragraaf 4.3 enkele arresten besproken die zijn geweest na 1 juli 1992 en waarin het zozeer indruist-criterium aan bod is gekomen. Uit deze arresten volgt dat de HR niet snel overgaat tot het uitsluiten van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs op basis van het zozeer indruist-criterium.

In paragraaf 4.4 is vervolgens het tweede standaardarrest op het gebied van fiscaal gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs van 20 maart 2015 uiteengezet. In dit arrest herhaalt de HR zijn overwegingen uit het eerste standaardarrest en brengt hij enkele wijzigingen aan. Zo bevestigt de HR dat het recht op een behoorlijk proces in de zin van art. 6 EVRM gewaarborgd moet worden in fiscale geschillen waarin het (mede) gaat om een fiscale vergrijp- of verzuimboete. Het feit dat art. 6 EVRM ook in fiscale geschillen van toepassing kan zijn brengt met zich mee dat strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs ook bij de beoordeling van dergelijke procedures buiten beschouwing moet blijven indien er in strijd is gehandeld met art. 6 EVRM bij de verkrijging van het bewijs. Buiten

---

<sup>271</sup> Hof 's-Hertogenbosch 23 juli 2020, ECLI:NL:GHSE:2020:2351, *NTR* 2020/2670, r.o. 4.23.

<sup>272</sup> Hof 's-Hertogenbosch 23 juli 2020, ECLI:NL:GHSE:2020:2351, *NTR* 2020/2670, r.o. 4.25.

<sup>273</sup> Zie toelichting van 28 oktober 2020, nr. 2020-0000202377, op het niet instellen van beroep in cassatie tegen de uitspraak van Hof 's-Hertogenbosch van 23 juli 2020, nr. 17/00214, (ECLI:NL:GH:SHE:2020:2351).

deze categorie van gevallen voldoet het zozeer indruist-criterium volgens de HR nog als toetsingskader voor het fiscaal gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs. Verder verduidelijkt de Hoge Raad in het tweede standaardarrest dat de belastingrechter niet is gebonden aan het oordeel van een strafrechter bij het vaststellen van de feiten, de onrechtmatigheid en de consequenties van de onrechtmatigheid. De uitspraak van de Hoge Raad in het tweede standaardarrest is contrair aan de conclusie van A-G Wattel waarin hij pleit voor een onderscheid tussen fiscaal punitief en fiscaal niet-punitief gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs. Volgens Wattel zou voor wat betreft de aan het onrechtmatigheidsoordeel te verbinden gevolgen voor punitieve doeleinde afgestapt moeten worden van het zozeer indruist-criterium en aangesloten moeten worden bij de genuanceerde benadering in het strafrecht. Voor het onrechtmatigheidsoordeel dient de bestraffende belastingrechter volgens Wattel aan te sluiten bij het onrechtmatigheidsoordeel van de strafrechter en dient hij gebruik te maken van de strafprocesrechtelijke maatstaven. Ook voor de toetsing van niet-punitief fiscaal gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs wil Wattel afstappen van de toepassing van het zozeer indruist-criterium. Hij pleit voor een toetsing aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Voor de sanctionering van de onrechtmatigheid pleit Wattel voor een aansluiting bij het genuanceerde sanctiepallet uit het strafrecht dat aangepast dient te worden aan het niet-punitieve bestuursrecht.

In paragraaf 4.5 is vervolgens ingegaan op de tipgeverszaak. In deze zaak kwam het Hof tot het oordeel dat voldaan was aan het zozeer indruist-criterium doordat de inspecteur niet voldoende inzicht zou hebben gegeven in de door hem gemaakte belangenafweging. De HR heeft dit oordeel vervolgens vernietigd. Het feit dat het van de tipgever verkregen bewijsmateriaal ervoor heeft gezorgd dat een overheidstaak kon worden vervuld is volgens de HR een rechtvaardiging voor het aan de tipgever toekennen van een beloning. Tot slot is in paragraaf 4.6 de uitspraak van het Hof 's-Hertogenbosch van 23 juli 2020 uiteengezet. Uit deze zaak volgt dat bij de toepassing van het zozeer indruist-criterium gekeken moet worden naar de handelwijze van alle in Nederland betrokken overheidsorganen.

## Hoofdstuk 5 – (Fiscaal) gebruik van (strafrechtelijk) onrechtmatig verkregen bewijs in het Unierecht

### 5.1 Inleiding

Zoals reeds beschreven in paragraaf 1.4.3 valt de inkomstenbelasting voor natuurlijke personen in beginsel niet onder de werkingssfeer van het Handvest aangezien het niet het recht van de Europese Unie ten uitvoer brengt. Daarentegen valt de omzetbelasting vaak wel onder de werkingssfeer van het Handvest aangezien de omzetbelasting wordt geheven op basis van de BTW-richtlijn<sup>274</sup> en brengt daarmee het recht van de Europese Unie ten uitvoer. Het Unierecht kent in de huidige stand van zijn ontwikkeling geen regels betreffende de wijze van bewijsvoering en het gebruik van bewijs in het kader van btw-gerelateerde procedures.<sup>275</sup> Desondanks heeft het HvJ EU enkele interessante arresten gewezen waarin het (fiscaal) gebruik van (strafrechtelijk) onrechtmatig verkregen bewijs centraal stond.

In paragraaf 5.2 wordt allereerst het *WebMindLicenses-arrest*<sup>276</sup> (hierna: WML-arrest) uiteengezet. In paragraaf 5.3 wordt vervolgens het *Dzivev-arrest*<sup>277</sup> besproken. Het derde en laatste arrest dat wordt besproken in dit hoofdstuk is het *Belgische Staat-arrest*<sup>278</sup>. Dit arrest wordt uiteengezet in paragraaf 5.4. Tot slot wordt dit hoofdstuk in paragraaf 5.5 afgesloten met een samenvatting.

### 5.2 WebMindLicenses-arrest

#### 5.2.1 De relevante feiten

In het WML-arrest gaat het om de Hongaarse vennootschap WML. De Hongaarse fiscus heeft omzetbelasting nagevorderd bij WML en boetes opgelegd. WML zou zich schuldig hebben gemaakt aan rechtsmisbruik door de Hongaarse belastingwetgeving, die minder gunstig is dan de Portugese belastingwetgeving, te omzeilen.<sup>279</sup>

WML ging in beroep tegen de beslissing van de Hongaarse fiscus en verweet de nationale belasting- en douanediens dat zij gebruik hadden gemaakt van bewijsmiddelen die buiten haar medeweten om waren verkregen door middel van het afluisteren van telefoongesprekken en inbeslagname van e-mails in een parallelle strafprocedure waartoe zij geen toegang had gekregen.<sup>280</sup> De Hongaarse rechter heeft naar aanleiding van deze zaak zeventien prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ EU. Elf van de zeventien prejudiciële vragen hebben betrekking op de materiële kant van het geschil en laat ik in dit onderzoek onbesproken.<sup>281</sup> De overige zes vragen (vraag tien tot en met vijftien) ‘zien op het gebruik van bewijs

---

<sup>274</sup> Richtlijn (EU) 2006/112 van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (*PbEU* 2006, L347/1).

<sup>275</sup> HvJ EU 24 oktober 2019, C-469/18 & C-470/18, ECLI:EU:C:2019:895, par. 25-26.

<sup>276</sup> HvJ EU 17 december 2015, C-419/14, ECLI:EU:C:2015:832, *BNB* 2016/55 (*WebMindLicense*)

<sup>277</sup> HvJ EU 17 januari 2019, C-310/16, ECLI:EU:C:2019:30, *V-N* 2019/7.15 (*Dzivev*).

<sup>278</sup> HvJ EU 24 oktober 2019, C-469/18 & C-470/18, ECLI:EU:C:2019:895 (*Belgische Staat*).

<sup>279</sup> HvJ EU 17 december 2015, C-419/14, ECLI:EU:C:2015:832, *BNB* 2016/55, par. 22.

<sup>280</sup> HvJ EU 17 december 2015, C-419/14, ECLI:EU:C:2015:832, *BNB* 2016/55, par. 23.

<sup>281</sup> Dit betreft prejudiciële vragen omtrent welke omstandigheden in aanmerking moeten worden genomen om te bepalen wie de diensten daadwerkelijk verricht en waar de plaats van de verrichte dienst is gelegen.

dat in het geheim in een parallelle strafprocedure is verkregen gelet op de algemene beginselen van het Unierecht en van het Handvest.<sup>282</sup> Deze vragen worden besproken in paragraaf 5.2.2.<sup>283</sup>

### 5.2.2 Uitspraak WML-arrest

Het HvJ EU overweegt allereerst, onder verwijzing naar het eerder gewezen *Halifax*-arrest<sup>284</sup>, dat de nationale bewijsregels gebruikt dienen te worden om na te gaan of sprake is van de wezenskenmerken van misbruik en dat deze regels de doeltreffendheid van het Unierecht niet mogen aantasten.<sup>285</sup> Het HvJ EU overweegt vervolgens, onder verwijzing naar het eerder gewezen *Åkerberg Fransson*-arrest<sup>286</sup>, dat het Handvest in casu van toepassing is aangezien het een btw-zaak betreft en het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht.<sup>287</sup>

De Belastingdienst is volgens het HvJ EU vrij om gebruik te maken van bewijsmiddelen die zijn verkregen in een parallelle nog niet afgesloten strafprocedure teneinde vast te stellen dat sprake is van misbruik. Hierbij is het wel van belang dat de door het Unierecht en met name de in het Handvest gewaarborgde rechten en vrijheden worden geëerbiedigd.<sup>288</sup> In casu gaat het voornamelijk om de eerbiediging van het recht uit art. 7 Handvest waarin is bepaald dat eenieder recht heeft op eerbiediging van zijn privé-leven, familie- en gezinsleven, woning en communicatie. Dit recht correspondeert volgens het HvJ EU met art. 8 eerste lid EVRM waardoor art. 7 Handvest op grond van art. 52 derde lid Handvest dezelfde inhoud en reikwijdte toekomt als art. 8 eerste lid EVRM.<sup>289</sup> Dit brengt het HvJ EU tot de conclusie dat het afluisteren van telefoongesprekken, de inbeslagname van e-mails tijdens de huiszoeking en het gebruik van dit bewijs elk afzonderlijk een inmenging vormen op de uitoefening van het door art. 7 Handvest gewaarborgde recht.<sup>290</sup>

In artikel 52 eerste lid van het Handvest is bepaald dat beperkingen op de uitoefening van de in het Handvest erkende rechten en vrijheden bij wet moeten zijn vastgelegd en dat ze de wezenlijke inhoud van die rechten en vrijheden moeten eerbiedigen. Verder speelt ook het evenredigheidsbeginsel een rol waardoor beperkingen slechts zijn toegestaan indien zij noodzakelijk zijn en daadwerkelijk beantwoorden aan de door de Unie erkende doelstellingen van algemeen belang of aan de eisen van de bescherming van de rechten en vrijheden van anderen. Aangezien het in art. 7 Handvest gewaarborgde recht in casu werd beperkt, heeft het HvJ EU een beoordelingskader geschetst zodat de nationale rechter kan toetsen of sprake is van een gerechtvaardigde inbreuk in de zin van art. 52 eerste lid Handvest. Het HvJ EU benadrukt hierbij dat het vereiste dat een beperking op de uitoefening van art. 7 Handvest bij

---

<sup>282</sup> Concl. A-G Wathelet, ECLI:EU:C:2015:606, bij HvJ EU 17 december 2015, par. 46.

<sup>283</sup> Zie voor de precieze formulering van de prejudiciële vragen HvJ EU 17 december 2015, C-419/14, *BNB* 2016/55, par. 28.

<sup>284</sup> HvJ EG 21 februari 2006, ECLI:EU:C:2006:121, *BNB* 2006/170 (*Halifax e.a.*).

<sup>285</sup> HvJ EU 17 december 2015, C-419/14, ECLI:EU:C:2015:832, *BNB* 2016/55, par. 66.

<sup>286</sup> HvJ EU 26 februari 2013, ECLI:EU:C:2013:105, *BNB* 2014/15 (*Åkerberg Fransson*).

<sup>287</sup> HvJ EU 17 december 2015, C-419/14, ECLI:EU:C:2015:832, *BNB* 2016/55, par. 66-67.

<sup>288</sup> HvJ EU 17 december 2015, C-419/14, ECLI:EU:C:2015:832, *BNB* 2016/55, par. 68.

<sup>289</sup> HvJ EU 17 december 2015, C-419/14, ECLI:EU:C:2015:832, *BNB* 2016/55, par. 70.

<sup>290</sup> HvJ EU 17 december 2015, C-419/14, ECLI:EU:C:2015:832, *BNB* 2016/55, par. 70-80.

wet moet zijn gesteld, impliceert dat de wettelijke basis voor het gebruik van de eerdere vermelde bewijzen door de Belastingdienst voldoende duidelijk en nauwkeuring moet zijn.<sup>291</sup>

Het HvJ EU vervolgt met de overweging dat bij het onderzoek naar de noodzaak van het gebruik van de bewijsmiddelen met name gekeken moet worden of het ‘*gebruik evenredig is met het nagestreefde doel, en [dat] daartoe moet worden nagegaan of alle noodzakelijke informatie niet had kunnen worden verkregen met onderzoeksmiddelen die een minder erge inbreuk impliceren op het door art. 7 Handvest gewaarborgde recht.*’<sup>292</sup> Verder is het volgens het HvJ EU van belang dat WML in staat moet zijn gesteld om naar behoren haar standpunt kenbaar te maken over de elementen waarop de administratie haar besluit heeft gebaseerd. Hieraan is volgens het HvJ EU aan voldaan aangezien WML de stukken in kon zien en de mogelijkheid heeft gehad om over de bewijzen gehoord te worden.<sup>293</sup> Tot slot gaat het HvJ EU in op art. 47 Handvest waarin het recht op een doeltreffende voorziening in rechte is neergelegd. Dit artikel vereist dat de nationale rechter die de wettigheid van een beslissing toetst, moet kunnen controleren of bij de verkrijging en het gebruik van de bewijzen waarop die beslissing steunt geen rechten of vrijheden zijn geschonden die zijn gewaarborgd in het Handvest. In casu betekent dit dat de belastingrechter moet kunnen controleren of het bewijs in de strafrechtelijke procedure op een wijze is verkregen die in overeenstemming is met de in het Handvest gewaarborgde rechten en vrijheden. Het is voldoende indien de bestuursrechter inzicht heeft in een toetsing die reeds door een strafgerecht is verricht en waaruit blijkt dat de bewijzen in overeenstemming met het Handvest zijn verkregen.<sup>294</sup>

Indien niet wordt voldaan aan de hierboven beschreven criteria moet het bewijs volgens het HvJ EU buiten beschouwing worden gelaten en dient de rechter de beslissing nietig te verklaren indien zij als gevolg van de bewijsuitsluiting grondslag mist.<sup>295</sup>

### **5.3 Dzivev-arrest**

#### **5.3.1 De relevante feiten**

In het *Dzivev-arrest*<sup>296</sup> gaat het om een Bulgaarse strafzaak tegen Petar Dzivev. Dzivev werd in Bulgarije verweten dat hij een criminele organisatie heeft geleid met als doel zichzelf te bevoordelen, door zich te onttrekken aan het betalen van Bulgaarse omzetbelasting.<sup>297</sup> Gedurende het vooronderzoek is door de directeur van het Bulgaarse hoofdirectoraat voor de bestrijding van georganiseerde criminaliteit een aantal verzoeken ingediend om de telefoongesprekken van onder meer Dzivev af te tappen. Door een wetswijziging zijn de toestemmingen in de maanden januari en februari 2012 gegeven door een onbevoegde rechter.<sup>298</sup> Dit bewijs is volgens de Bulgaarse wetgeving onrechtmatig verkregen en moet

---

<sup>291</sup> HvJ EU 17 december 2015, C-419/14, ECLI:EU:C:2015:832, *BNB* 2016/55, par. 81.

<sup>292</sup> HvJ EU 17 december 2015, C-419/14, ECLI:EU:C:2015:832, *BNB* 2016/55, par. 82.

<sup>293</sup> HvJ EU 17 december 2015, C-419/14, ECLI:EU:C:2015:832, *BNB* 2016/55, par. 84-85.

<sup>294</sup> HvJ EU 17 december 2015, C-419/14, ECLI:EU:C:2015:832, *BNB* 2016/55, par. 86-88.

<sup>295</sup> HvJ EU 17 december 2015, C-419/14, ECLI:EU:C:2015:832, *BNB* 2016/55, par. 91.

<sup>296</sup> HvJ EU 17 januari 2019, C-310/16, ECLI:EU:C:2019:30, *V-N* 2019/7.15 (*Dzivev*).

<sup>297</sup> HvJ EU 17 januari 2019, C-310/16, ECLI:EU:C:2019:30, *V-N* 2019/7.15, par. 14.

<sup>298</sup> HvJ EU 17 januari 2019, C-310/16, ECLI:EU:C:2019:30, *V-N* 2019/7.15, par. 15-16.

worden uitgesloten. De verwijzende rechter maakt duidelijk dat vervolging van Dzivev echter slechts mogelijk is, indien gebruik mag worden gemaakt van het bewijsmateriaal dat afkomstig is van de telefoontaps. De verwijzende rechter heeft, kort samengevat, aan het HvJ gevraagd of het uitsluiten van dit bewijs mogelijk is ondanks het feit dat dit ten koste gaat van de doeltreffendheid van de strafrechtelijke vervolging van inbreuken ter zake van de btw en de financiële belangen van de Europese Unie.<sup>299</sup>

### 5.3.2 Uitspraak Dzivev-arrest

Net als in het WML-arrest begint het HvJ EU met de opmerking dat het Unierecht in de toenmalige stand van zijn ontwikkeling geen regels kent betreffende de wijze van bewijsvoering.<sup>300</sup> Verder herhaalt het HvJ EU dat de maatregelen die de lidstaten moeten nemen op grond van art. 325 VWEU doeltreffend, evenredig en afschrikkend moeten zijn en dat de lidstaten erop toe moeten zien dat schendingen van het Unierecht worden bestraft onder materiële en formele voorwaarden die vergelijkbaar zijn met de voorwaarden die gelden in de nationale procedures.<sup>301</sup> Ook herhaalt het HvJ EU dat de nationale strafprocesregels van de lidstaten het mogelijk moeten maken schendingen van het Unierecht doeltreffend te bestraffen.<sup>302</sup> De autonomie van de nationale rechter op het gebied van de sancties en de bestuurlijke en/of strafrechtelijke procedures wordt volgens het HvJ EU derhalve beperkt door het evenredigheidsbeginsel, gelijkheidsbeginsel en het doeltreffendheidsbeginsel.<sup>303</sup>

In het kader van een procedure wegens ernstige strafbare feiten ter zake van de btw zijn nationale rechterlijke instanties volgens het HvJ EU, onder verwijzing naar het eerder gewezen *M.A.S&M.B-arrest*<sup>304</sup>, gehouden om nationale bepalingen buiten toepassing te laten *‘indien deze bepalingen beletten dat doeltreffende en afschrikkende sancties worden toegepast ter bestrijding van fraude waardoor de financiële belangen van de Unie worden geschaad.*<sup>305</sup> Dit ontslaat de nationale rechterlijke instantie echter niet van de verplichting om de grondrechten die voortvloeien uit het Handvest en de algemene beginselen van het Unierecht te eerbiedigen. De rechterlijke instantie moet derhalve, ondanks de verplichting om een doeltreffende inning van de eigen middelen van de Unie te waarborgen, het legaliteitsbeginsel en het rechtsstaatsbeginsel in acht nemen.<sup>306</sup>

Vervolgens verwijst het HvJ EU naar het WML-arrest en overweegt het dat de telefoontaps een inbreuk vormen op art. 7 van het Handvest en dat dergelijke inbreuken slechts toelaatbaar zijn indien voldaan wordt aan de vereisten die volgen uit art. 52 eerste lid Handvest.<sup>307</sup> Aangezien de toestemmingen voor

---

<sup>299</sup> HvJ EU 17 januari 2019, C-310/16, ECLI:EU:C:2019:30, V-N 2019/7.15, par. 23.

<sup>300</sup> HvJ EU 17 januari 2019, C-310/16, ECLI:EU:C:2019:30, V-N 2019/7.15, par. 24.

<sup>301</sup> HvJ EU 17 januari 2019, C-310/16, ECLI:EU:C:2019:30, V-N 2019/7.15, par. 26 & 28.

<sup>302</sup> HvJ EU 17 januari 2019, C-310/16, ECLI:EU:C:2019:30, V-N 2019/7.15, par. 29.

<sup>303</sup> HvJ EU 17 januari 2019, C-310/16, ECLI:EU:C:2019:30, V-N 2019/7.15, par. 30.

<sup>304</sup> HvJ EU 5 december 2017, C-42/17, ECLI:EU:C:2017:936, V-N 2018/2.22 (*M.A.S&M.B.*), punt 52.

<sup>305</sup> HvJ EU 17 januari 2019, C-310/16, ECLI:EU:C:2019:30, V-N 2019/7.15, par. 32.

<sup>306</sup> HvJ EU 17 januari 2019, C-310/16, ECLI:EU:C:2019:30, V-N 2019/7.15, par. 33-34.

<sup>307</sup> HvJ EU 17 januari 2019, C-310/16, ECLI:EU:C:2019:30, V-N 2019/7.15, par. 36.



de telefoontaps zijn gegeven door een onbevoegde rechter komt het HvJ EU tot de conclusie dat de telefoontaps in casu niet bij wet zijn gesteld in de zin van art. 52 eerste lid Handvest.<sup>308</sup> De Bulgaarse procedureregeling dat het onrechtmatig verkregen bewijs kan worden uitgesloten geeft volgens het HvJ EU derhalve uitdrukking aan de hiervoor vermelde voorwaarden. Verder gebiedt het Unierecht de nationale rechterlijke instantie niet om een dergelijke procedureregeling buiten toepassing te laten, ook niet indien dit leidt tot de situatie dat de nationale rechterlijke instantie de niet-naleving van het Unierecht niet kan bestraffen.<sup>309</sup> Tot slot stelt het HvJ EU dat het niet relevant is dat de toestemming door een verkeerde rechter is gegeven als gevolg van een onnauwkeurige Bulgaarse overgangsregeling. Een beperking van het in art. 7 Handvest neergelegde recht moet namelijk een wettelijke basis hebben die duidelijk en nauwkeurig is.<sup>310</sup>

## 5.4 Belgische Staat-arrest

### 5.4.1 De relevante feiten

In het *Belgische Staat-arrest*<sup>311</sup> gaat het om een Belgische fiscale procedure. In het kader van het strafrechtelijk onderzoek zijn documenten die betrekking hadden op de verzoekers overgedragen aan de onderzoeksrechter. Deze overdracht heeft plaatsgevonden zonder de vereiste goedkeuring waardoor sprake is van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs.<sup>312</sup>

De Belgische Belastingdienst heeft de verzoekers vervolgens, na een rechtmatige inzage van het strafdossier, medegedeeld dat hun aangiften inkomstenbelasting werden gewijzigd. Verzoekers stelden zich op het standpunt dat de bancaire documenten onrechtmatig waren verkregen en daarom niet ten grondslag konden worden gelegd aan deze fiscale beslissing. Verzoekers beroepen zich in dit verband mede op het WML-arrest. Zij stellen *‘dat indien, in het kader van de heffing van de inkomstenbelastingen, naar Belgisch recht werd aanvaard dat met schending van een grondrecht verkregen bewijzen kunnen worden gebruikt, er sprake zou zijn van een uit het oogpunt van het door de Belgische grondwet gewaarborgde gelijkheids- en non-discriminatiebeginsel niet te rechtvaardigen verschil in behandeling tussen enerzijds een belastingplichtige die het voorwerp is van een heffing in de inkomstenbelastingen en anderzijds een belastingplichtige die het voorwerp is van een btw-heffing.’*<sup>313</sup> Hiermee impliceren verzoekers mijns inziens dat de onrechtmatig verkregen bancaire documenten op grond van het WML-arrest wel automatisch uitgesloten zouden moeten worden indien het om een btw-aanslag gaat terwijl dit niet zo is wanneer het om een aanslag inkomstenbelasting gaat.

Net als in Nederland dient (strafrechtelijk) onrechtmatig verkregen bewijs in België slechts uitgesloten te worden in de fiscale procedure *‘indien dat bewijs is verkregen op een wijze die zozeer indruist tegen*

---

<sup>308</sup> HvJ EU 17 januari 2019, C-310/16, ECLI:EU:C:2019:30, V-N 2019/7.15, par. 37.

<sup>309</sup> HvJ EU 17 januari 2019, C-310/16, ECLI:EU:C:2019:30, V-N 2019/7.15, par. 38-39.

<sup>310</sup> HvJ EU 17 januari 2019, C-310/16, ECLI:EU:C:2019:30, V-N 2019/7.15, par. 40.

<sup>311</sup> HvJ EU 24 oktober 2019, C-469/18 & C-470/18, ECLI:EU:C:2019:895 (*Belgische Staat*).

<sup>312</sup> HvJ EU 24 oktober 2019, C-469/18 & C-470/18, ECLI:EU:C:2019:895, par. 6.

<sup>313</sup> HvJ EU 24 oktober 2019, C-469/18 & C-470/18, ECLI:EU:C:2019:895, par. 10.

hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht dat dit gebruik onder alle omstandigheden ontoelaatbaar moet worden geacht, of indien dat gebruik het recht van de belastingplichtige op een eerlijk proces in het gedrang brengt.<sup>314</sup> De Belgische verwijzende rechter vraagt zich af of uit het WML-arrest daadwerkelijk volgt dat art. 47 Handvest aldus moet worden uitgelegd dat het zich op btw-gebied in alle omstandigheden verzet tegen het gebruik van bewijsmiddelen die zijn verkregen met een ongerechtvaardigde schending van art. 7 Handvest of dat de nationale rechter de ruimte mag hebben om te beoordelen of dergelijke bewijsmiddelen gebruikt kunnen worden.<sup>315</sup>

#### **5.4.2 Uitspraak Belgische Staat-arrest**

Allereerst overweegt het HvJ EU dat de hoofdingen, die betrekking hebben op de inkomstenbelasting van een natuurlijke persoon, niet binnen de werkingssfeer van het Unierecht vallen.<sup>316</sup> Het HvJ EU kan de Belgische leer omtrent het fiscaal gebruik van (strafrechtelijk) onrechtmatig verkregen bewijs om deze reden dan ook niet toetsen aan het Handvest.<sup>317</sup>

In situaties waarin de feiten van het hoofdgeding buiten de werkingssfeer van het Unierecht vallen, is het HvJ EU slechts bevoegd om een prejudiciële beslissing te nemen over bepalingen van het Unierecht indien die bepalingen toepasselijk zijn gemaakt doordat het nationale recht naar de inhoud ervan verwijst.<sup>318</sup> Het HvJ komt tot de conclusie dat hier in casu geen sprake van kan zijn aangezien het Unierecht geen regels kent inzake de wijze van bewijsvoering op btw-gebied en het aan de lidstaten is om dergelijke regels vast te stellen en daarbij zowel het beginsel van doeltreffendheid van het Unierecht als de door dit recht gewaarborgde rechten te eerbiedigen.<sup>319</sup> Het HvJ gaat derhalve niet over tot het nemen van een prejudiciële beslissing.

Toch betreft dit mijns inziens een interessant arrest aangezien de Belgische rechter het noodzakelijk achtte om de vraag te stellen of uit het WML-arrest daadwerkelijk volgt dat onrechtmatig verkregen bewijs in alle gevallen moet worden uitgesloten indien er sprake is van strijdigheid met het Unierecht. Deze vraag is ook relevant voor Nederland aangezien het Nederlandse recht een soortgelijke regel kent als België voor het fiscaal gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs.

#### **5.5 Samenvatting**

In dit hoofdstuk stond het (fiscaal) gebruik van (strafrechtelijk) onrechtmatig verkregen bewijs in het Unierecht centraal. In paragraaf 5.2 is het WML-arrest uiteengezet. In dit arrest bepaalde het HvJ EU

---

<sup>314</sup> HvJ EU 24 oktober 2019, C-469/18 & C-470/18, ECLI:EU:C:2019:895, par. 11.

<sup>315</sup> HvJ EU 24 oktober 2019, C-469/18 & C-470/18, ECLI:EU:C:2019:895, par. 12.

<sup>316</sup> HvJ EU 24 oktober 2019, C-469/18 & C-470/18, ECLI:EU:C:2019:895, par. 17.

<sup>317</sup> HvJ EU 24 oktober 2019, C-469/18 & C-470/18, ECLI:EU:C:2019:895, par. 19.

<sup>318</sup> HvJ EU 24 oktober 2019, C-469/18 & C-470/18, ECLI:EU:C:2019:895, par. 21; HvJ EU 18 oktober 2012, C-583/10, EU:C:2012:638, *JAR* 2012/298 (*Nolan*); HvJ EU 15 november 2016, C-268/15, EU:C:2016:874, *SEW* 2017/43 (*Ullens de Schooten*).

<sup>319</sup> HvJ EU 24 oktober 2019, C-469/18 & C-470/18, ECLI:EU:C:2019:895, par. 25-26.

dat een inbreuk op de uitoefening van de in het Handvest erkende rechten en vrijheden slechts is toegestaan indien is voldaan aan de voorwaarden van art. 52 eerste lid Handvest. Allereerst overweegt het HvJ EU dat de verkrijging en het gebruik van het (strafrechtelijk) onrechtmatig verkregen bewijs beide een eigen inbreuk kunnen vormen op een van de rechten of vrijheden die zijn neergelegd in het Handvest en dat beide inbreuken op zichzelf gerechtvaardigd moeten zijn. Een beperking is gerechtvaardigd indien deze bij wet is gesteld, de wezenlijke inhoud van de rechten en vrijheden van het Handvest eerbiedigt, noodzakelijk is en daadwerkelijk beantwoordt aan de door de Unie erkende doelstellingen van algemeen belang of aan de eisen van de bescherming van de rechten en vrijheden van anderen. Indien niet wordt voldaan aan de criteria die volgen uit dit beoordelingskader moet het bewijs volgens het HvJ EU buiten beschouwing worden gelaten.

In paragraaf 5.3 is vervolgens het Dzivev-arrest besproken. In dit arrest kwam het HvJ tot de conclusie dat het niet in strijd is met het Unierecht indien een nationale regel ertoe leidt dat bewijs wordt uitgesloten waardoor een verdachte niet langer kan worden veroordeeld en dit ten koste gaat van de financiële belangen van de Europese Unie. Hierbij verwijst het HvJ naar het WML-arrest.

Tot slot is in paragraaf 5.4 het Belgische Staat-arrest uiteengezet. Een Belgische rechter had in een inkomstenbelasting procedure aan het HvJ EU gevraagd of uit het WML-arrest daadwerkelijk volgt dat art. 47 Handvest aldus moet worden uitgelegd dat het zich op btw-gebied in alle omstandigheden verzet tegen het gebruik van bewijsmiddelen die zijn verkregen met een ongerechtvaardigde schending van art. 7 Handvest of dat de nationale rechter de ruimte mag hebben om te beoordelen of dergelijke bewijsmiddelen gebruikt kunnen worden. Deze vraag is uiteindelijk onbeantwoord gebleven omdat het HvJ EU niet bevoegd was een prejudiciële beslissing te nemen. Toch is deze zaak interessant omdat de gestelde vraag ook relevant is voor Nederland aangezien het Nederlandse recht een soortgelijke regel kent als België voor het fiscaal gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs.

## Hoofdstuk 6 – Analyse

### 6.1 Inleiding

In de voorgaande hoofdstukken is het juridisch kader omtrent het fiscaal gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs nauwkeurig uiteengezet. Hierbij is zowel nationale jurisprudentie als jurisprudentie van het HvJ EU aan de orde gekomen waaruit verschillende toetsingskaders volgen voor het fiscaal gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs. In dit hoofdstuk wordt het toetsingskader van de Nederlandse belastingrechter voor het fiscaal gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs getoetst aan het zorgvuldigheidsbeginsel, het beginsel van fair play, art. 6 EVRM en art. 52 Handvest. Op deze manier kan worden beoordeeld of het toetsingskader van de belastingrechter voor het fiscaal gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs aangepast dient te worden. Dit hoofdstuk wordt afgesloten met een samenvatting.

### 6.2 Het zorgvuldigheidsbeginsel

Zoals besproken in paragraaf 1.4.1.1 is het zorgvuldigheidsbeginsel wettelijk verankerd in afdeling 3.2 van de Awb. In art. 3:2 Awb is bepaald dat een belastinginspecteur bij de voorbereiding van een besluit de nodige kennis omtrent de relevante feiten en de af te wegen belangen dient te vergaren. Verder blijkt uit art. 3:4 Awb dat een belastinginspecteur de rechtstreeks bij zijn of haar te nemen besluit betrokken belangen moet afwegen voor zover niet uit een wettelijk voorschrift of uit de aard van de uit te oefenen bevoegdheid een beperking voortvloeit.

Op het eerste oog lijkt het alsof de belastingrechter in zijn toetsingskader voor het fiscaal gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs voldoende rekening houdt met het zorgvuldigheidsbeginsel. Het zorgvuldigheidsbeginsel wordt immers in zowel het standaardarrest van 1 juli 1992 als het overzichtsarrest van 20 maart 2015 expliciet genoemd als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur waarmee rekening moet worden gehouden. De HR verwijst hierbij echter niet naar de verschillende wettelijke bepalingen uit de Awb waarin het zorgvuldigheidsbeginsel is gecodificeerd. Het is mijns inziens echter niet vreemd dat de HR deze verwijzing naar de Awb niet maakt aangezien de wettelijke bepalingen uit de Awb slechts de codificatie betreffen van verschillende aspecten van het ongeschreven zorgvuldigheidsbeginsel. Het ongeschreven zorgvuldigheidsbeginsel is erg breed en houdt volgens Boone kort geformuleerd in dat de overheid haar beslissing zowel zorgvuldig dient voor te bereiden als te nemen.<sup>320</sup> Net als Engwerda wijs ik daarbij op het feit dat de term ‘zorgvuldigheidsbeginsel’ niet wordt gehanteerd in de wet en dat de precieze inhoud van het zorgvuldigheidsbeginsel niet vastomlijnd is.<sup>321</sup> Dat de inhoud van het zorgvuldigheidsbeginsel niet erg vastomlijnd is, blijkt ook uit de observatie van Feteris dat zeer uiteenlopende gedragsregels voor de overheid onder het zorgvuldigheidsbeginsel worden gebracht.<sup>322</sup> Kortom, dat de HR in zijn

---

<sup>320</sup> Boone, *WFR* 2013/497.

<sup>321</sup> Engwerda, 1999, p. 58

<sup>322</sup> Feteris 2007, p. 62.

jurisprudentie verwijst naar het ongeschreven zorgvuldigheidsbeginsel in plaats van de specifieke wettelijke bepalingen uit de Awb doet mijns inziens niets af aan de kwaliteit van het toetsingskader voor het fiscaal gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs. Het ongeschreven zorgvuldigheidsbeginsel omvat immers meer dan slechts de wettelijke bepalingen uit de Awb maar deze bepalingen zelf vallen ook onder de reikwijdte van het ongeschreven zorgvuldigheidsbeginsel. Verder is het binnen het belastingrecht bepaald geen uitzondering dat de belastingrechter verwijst naar het ongeschreven zorgvuldigheidsbeginsel in plaats van naar art. 3:2 Awb.<sup>323</sup> Zo werd in 2020 in slechts 15 belastingzaken verwezen naar art. 3:2 Awb terwijl in 136 belastingzaken het ongeschreven zorgvuldigheidsbeginsel werd genoemd door de belastingrechter.<sup>324</sup>

Ondanks het feit dat de belastingrechter het zorgvuldigheidsbeginsel expliciet noemt in zijn toetsingskader is er naar mijn mening toch ruimte voor verbetering op het gebied van de inhoudelijke toetsing aan het zorgvuldigheidsbeginsel. Op basis van art. 3:4 Awb is een belastinginspecteur expliciet verplicht om een belangenafweging te maken alvorens hij een besluit neemt. De HR hecht in zijn rechtspraak naar mijn mening te weinig waarde aan de gemaakte belangenafweging door de belastinginspecteur. De HR is in de tipgeverszaak zelfs tot het oordeel gekomen dat het feit dat een belastinginspecteur onvoldoende inzicht geeft in zijn belangenafweging niet voldoende is om tot het oordeel te komen dat het strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs van fiscaal gebruik moet worden uitgesloten.<sup>325</sup> Het feit dat met het gebruik van het strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs een overheidstaak kon worden vervuld, rechtvaardigde volgens de HR het aan een tipgever toekennen van een beloning en blijkbaar ook de situatie dat de belastinginspecteur te weinig inzicht had gegeven in de door hem gemaakte belangenafweging. Dit oordeel van de HR is in mijn ogen een gemiste kans om het toetsingskader van de belastingrechter voor het fiscaal gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs te verbeteren. Het Hof 's-Hertogenbosch was namelijk juist tot het oordeel gekomen dat het gebrekkige inzicht in de belangenafweging van de belastinginspecteur ertoe leidde dat voldaan was aan het zozeer indruist-criterium.<sup>326</sup> Net als Perdeams en van der Voort Maarschalk schaar ik mij achter dit oordeel van het Hof en acht ik de verwerping van dit oordeel door de HR niet wenselijk.<sup>327</sup> Bij de beoordeling of voldaan is aan het zozeer indruist-criterium zijn immers alle omstandigheden van het geval van belang.<sup>328</sup> Dit betekent dat ook de belangenafweging van een belastinginspecteur tussen het belang van belastingheffing enerzijds en een zuiver normconform handelen van de Staat anderzijds een relevante factor is. Indien een belastinginspecteur geen inzicht geeft in deze belangenafweging kan een belastingrechter niet goed beoordelen of de belastinginspecteur rechtmatig heeft gehandeld. Tezamen met Perdeams meen ik daarom dat de beslissing van het Hof 's-Hertogenbosch omtrent de

---

<sup>323</sup> Boone, *WFR* 2013/497.

<sup>324</sup> Zie [www.rechtspraak.nl](http://www.rechtspraak.nl).

<sup>325</sup> HR 8 november 2019, ECLI:NL:HR:2019:1715, *BNB* 2020/41, r.o. 3.5.11.

<sup>326</sup> Hof s'-Hertogenbosch 20 februari 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:515, r.o. 4.37.

<sup>327</sup> Perdaems, *NTFR* 2019/982; Van der Voort Maarschalk, *NTFR* 2018/614.

<sup>328</sup> HR 1 juli 1992, *BNB* 1992/306, r.o. 3.2.4.

belangenafweging van de belastinginspecteur een goede invulling was van het zozeer indruist-criterium en dat deze beslissing niet in strijd was met de eerdere gewezen jurisprudentie over het zozeer indruist-criterium. Daar komt bij dat de eis omtrent de belangenafweging niet onredelijk is tegenover de belastinginspecteur. Immers, indien de belastinginspecteur openheid van zaken geeft, loopt hij niet tegen de consequenties die het Hof wil toepassen aan.<sup>329</sup> Het is betreurenswaardig dat de HR het oordeel van het Hof omtrent de belangenafweging niet in stand heeft gelaten aangezien dit de transparantie omtrent het handelen van de Belastingdienst niet ten goede komt. Net als oud staatsecretaris van financiën Wiebes ben ik namelijk van mening dat een zuivere werkwijze van een overheidsorganisatie als de Belastingdienst van een hogere orde is dan de jacht op belastingontduikers.<sup>330</sup>

### **6.3 Het beginsel van fair play**

Het beginsel van fair play waarborgt fatsoenlijk gedrag door alle betrokken partijen in het fiscale proces. In het huidige toetsingskader voor het fiscaal gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs houdt de belastingrechter reeds rekening met het beginsel van fair play. In de overzichtsarresten heeft de HR immers geoordeeld dat moet worden beoordeeld of de inspecteur in strijd handelt met enig algemeen beginsel van behoorlijk bestuur door gebruik te maken van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs. Het beginsel van fair play wordt echter niet net zoals het zorgvuldigheidsbeginsel expliciet genoemd in het toetsingskader. Dat de belastingrechter rekening houdt met het fair play beginsel komt goed naar voren in de in paragraaf 4.6 besproken uitspraak van het Hof 's-Hertogenbosch. In deze zaak ging het niet om strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs maar om bewijs dat middels een snelle omweg via het openbaar ministerie werd verkregen. In de beantwoording van de vraag of het uit Hong Kong afkomstige bewijsmateriaal mocht worden gebruikt in de fiscale procedure noemt het Hof het beginsel van fair play niet expliciet. Het bewijsmateriaal wordt door het Hof voornamelijk uitgesloten omdat het openbaar ministerie heeft gehandeld in strijd met de goede verdragstrouw. Toch komt het beginsel van fair play mijns inziens naar voren in de motivatie van het Hof aangezien het tot de conclusie komt dat het openbaar ministerie niet behoorlijk heeft gehandeld en dat het openbaar ministerie zich in casu anders had moeten gedragen. Ook de staatssecretaris erkent dat het kiezen van de 'snellere omweg' via het openbaar ministerie strijdigheid heeft kunnen opleveren met het beginsel van fair play en het zorgvuldigheidsbeginsel.<sup>331</sup> Het Hof heeft er mijns inziens dan ook goed aan gedaan om het bewijsmateriaal uit te sluiten van gebruik in de fiscale procedure op basis van het zozeer indruist-criterium. Een ander belangrijk onderdeel van deze uitspraak is dat het Hof oordeelt dat bij de beoordeling of is voldaan aan het zozeer indruist-criterium moet worden gekeken naar de handelswijze van alle in Nederland betrokken overheidsorganen. Dit betekent dat niet alleen de inspecteur gehandeld moet hebben in lijn met onder andere het beginsel van fair play maar ook alle andere in Nederland

---

<sup>329</sup> Perdaems, *NTFR* 2019/982.

<sup>330</sup> *Kamerstukken II* 2015/16, 31 066, nr. 275, p. 1.

<sup>331</sup> Zie toelichting van 28 oktober 2020, nr. 2020-0000202377, op het niet instellen van beroep in cassatie tegen de uitspraak van Hof 's-Hertogenbosch van 23 juli 2020, nr. 17/00214, (ECLI:NL:GH:SHE:2020:2351).

betrokken overheidsorganen. Dit stimuleert een zuivere en ‘faire’ werkwijze van iedere overheidsorganisatie.

Al met al wordt het beginsel van fair play mijns inziens dus op een juiste wijze betrokken in het toetsingskader van de belastingrechter voor het fiscaal gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs. Echter, hetgeen ik heb besproken in paragraaf 6.2 inzake de belangenafweging, geldt naar mijn mening ook voor het beginsel van fair play. Indien de belastingrechter een belastinginspecteur of een ander betrokken overheidsorgaan kan ‘dwingen’ om voldoende inzicht te geven in de door hem gemaakte belangenafweging, kan hij immers beter beoordelen of er in strijd is gehandeld met het beginsel van fair play.

#### **6.4 Artikel 6 EVRM en het recht op toegang tot de rechter en een eerlijk proces**

Op grond van art. 6 EVRM heeft een ieder bij het vaststellen van zijn burgerlijke rechten en verplichtingen en bij het bepalen van de gegrondheid van een tegen hem ingestelde vervolging recht op een eerlijke en openbare behandeling van zijn zaak, binnen een redelijke termijn, door een onafhankelijk en onpartijdig gerecht dat bij de wet is ingesteld. Door de jaren heen is de rol van art. 6 EVRM in het toetsingskader van de belastingrechter voor het fiscaal gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs flink veranderd. Zo oordeelde de HR in 1992 nog dat art. 6 EVRM geen rol speelde bij de beoordeling van de toelaatbaarheid van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs in een fiscale procedure. De HR is in 2015 teruggekomen op deze overweging omtrent het toepassingsbereik van art. 6 EVRM. Zo oordeelde hij dat het recht op een eerlijk proces in de zin van art. 6 EVRM wel degelijk moet worden gewaarborgd in fiscale geschillen waarop dit artikel van toepassing is.<sup>332</sup> Zo wordt het fiscaal gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs dus wel getoetst aan art. 6 EVRM indien het in de procedure (mede) gaat om een fiscale boete. Art. 6 EVRM is heden ten dage nog altijd niet van toepassing op fiscale procedures waarin het enkel gaat om een belastingaanslag.<sup>333</sup> Indien het in een fiscale procedure gaat om zowel een fiscale boete als een belastingaanslag en de boete op zichzelf ter discussie staat, is art. 6 EVRM van toepassing op de gehele procedure, en dus ook op het gedeelte omtrent de belastingaanslag.<sup>334</sup> Voor de toepasselijkheid van art. 6 EVRM is de hoogte van de boete niet van belang.<sup>335</sup> De hoogte van de boete is wel van belang voor het beschermingsniveau van art. 6 EVRM.<sup>336</sup>

Uit het bovenstaande volgt dat art. 6 EVRM voldoende wordt gewaarborgd in fiscale procedures waarin het (mede) gaat om een fiscale boete. Strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs wordt in dergelijke gevallen in de fiscale procedure van gebruik uitgesloten voor het opleggen van een fiscale boete indien

---

<sup>332</sup> HR 20 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:643, *BNB* 2015/173, r.o. 2.5.1.

<sup>333</sup> EHRM 12 juli 2001, ECLI:NL:XX:2001:AP0818, m.nt. Langereis (*Ferrazzini*).

<sup>334</sup> EHRM 16 mei 2000, nr. 40 042/98 (*Georgiou/United Kingdom*); EHRM 7 november 2000, nr. 36 858/97 (*Maury*).

<sup>335</sup> EHRM 23 november 2006, ECLI:NL:XX:AZ9064, *BNB* 2007/150, r.o. 38 (*Jussila*).

<sup>336</sup> EHRM 23 november 2006, ECLI:NL:XX:AZ9064, *BNB* 2007/150, r.o. 43 (*Jussila*).

art. 6 EVRM hiertoe dwingt. Hiervan is bijvoorbeeld sprake indien het recht op bijstand bij het politieverhoor is geschonden of indien materiaal is verkregen door middel van schending van het nemo tenetur beginsel.<sup>337</sup>

Zoals uiteengezet in paragraaf 1.4.2 is art. 6 EVRM niet van toepassing op fiscale procedures en bevat art. 6 EVRM geen regels betreffende de aanvaardbaarheid van bewijs. Strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs dat op grond van art. 6 EVRM niet voor punitieve doeleinden gebruikt mag worden kan, indien geen sprake is van strijdigheid met het zozeer indruist-criterium, wel worden gebruikt voor heffingsdoeleinden. Dit verandert mijns inziens niet wanneer art. 6 EVRM wel van toepassing zou worden verklaard op fiscale procedures aangezien dit zou betekenen dat belastingheffing voortaan zal worden geschaard onder 'civil rights and obligations' in de zin van art. 6 eerste lid EVRM. De waarborgen van art. 6 tweede en derde lid EVRM blijven derhalve niet van toepassing op fiscale procedures waarin het enkel gaat om belastingheffing aangezien deze leden enkel van toepassing zijn in procedures waarin het gaat om een 'criminal charge'. De hierboven besproken situaties waarin art. 6 EVRM noopt tot bewijsuitsluiting (schending van het recht op bijstand of het nemo tenetur beginsel) vinden hun oorsprong in de waarborgen van art. 6 tweede en derde lid EVRM. Deze situaties zullen ook na het van toepassing verklaring van art. 6 EVRM op fiscale procedures niet leiden tot uitsluiting van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale procedures waarin het enkel gaat om belastingheffing. Desondanks is het mijns inziens niet wenselijk dat de waarborgen van art. 6 EVRM momenteel niet van toepassing zijn op fiscale procedures waarin het enkel gaat om belastingaanslagen. Ik pleit net als onder andere Langereis<sup>338</sup>, Redactie Vakstudie Nieuws<sup>339</sup>, Barkhuysen<sup>340</sup> en enkele rechters van het EHRM<sup>341</sup> voor een breder toepassingsbereik van art. 6 EVRM. Want zoals Barkhuysen zich terecht afvraagt: 'Zou in een rechtsstaat niet voor alle geschillen een recht op toegang tot de rechter en een eerlijk proces moeten gelden?'<sup>342</sup>

Om de hierboven gestelde vraag te kunnen beantwoorden is het interessant om naar de zaak Ferrazzini te kijken waarin door zes van de zeventien rechters een 'dissenting opinion'<sup>343</sup> werd afgegeven. In deze dissenting opinion zetten zes rechters van het EHRM uiteen waarom zij van mening zijn dat fiscale geschillen wel onder de reikwijdte moeten vallen van art. 6 EVRM.<sup>344</sup> Zo stellen ze dat slechts is gekozen voor een restrictieve interpretatie van art. 6 EVRM om te voorkomen dat iedereen naar de rechter zou kunnen stappen voor publiekrechtelijke beslissingen die zijn genomen op grond van een

---

<sup>337</sup> Zie par. 1.4.2 en 4.4.3.

<sup>338</sup> EHRM 12 juli 2001, ECLI:NL:XX:2001:AP0818, *BNB* 2005/222, m.nt. Langereis (*Ferrazzini*)

<sup>339</sup> EHRM 12 juli 2001, ECLI:NL:XX:2001:AP0818, *V-N* 2001/44.5, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws (*Ferrazzini*).

<sup>340</sup> Barkhuysen, *NJB* 2018/1189.

<sup>341</sup> Zie de 'dissenting opinion' bij EHRM 12 juli 2001, ECLI:NL:XX:2001:AP0818, *BNB* 2005/222.

<sup>342</sup> Barkhuysen, *NJB* 2018/1189.

<sup>343</sup> Een dissenting opinion is een afwijkende mening die is geschreven door een of meer rechters die het oneens zijn met het meerderheidsstandpunt van het desbetreffende gerecht.

<sup>344</sup> Langereis, *BNB* 2005/222.



discretionaire bevoegdheid. De ontwerpers van het EVRM lijken geen specifieke aandacht te hebben besteed aan fiscale geschillen en er is niet actief betoogd dat art. 6 EVRM buiten toepassing moet blijven in fiscale procedures. Indien een beslissing wordt genomen door een rechterlijke instantie zou een belanghebbende juist wel toegang moeten hebben tot de bescherming van art. 6 EVRM.<sup>345</sup> Langereis merkt mijns inziens terecht op dat een (lage) fiscale boete, gelet op het feit dat de omvang van de boete niet relevant is voor de toegang tot art. 6 EVRM, nu meer kenmerken heeft van een toegangskaartje tot het EVRM dan van een boete. Indien het EHRM bepaalt dat fiscale geschillen in de toekomst direct onder het bereik van art. 6 EVRM vallen is de toepasselijkheid van art. 6 EVRM in belastingzaken in ieder geval niet langer afhankelijk van toevalligheden.

De aanwezigheid van een fiscale boete die wordt betwist in een fiscale procedure is niet de enige toevalligheid die kan leiden tot de toepasselijkheid van art. 6 EVRM. In art. 47 Handvest is namelijk bepaald dat eenieder recht heeft op een eerlijke en openbare behandeling van zijn zaak, binnen een redelijke termijn, door een onafhankelijk en onpartijdig gerecht dat vooraf bij wet is ingesteld. Op grond van art. 52 derde lid Handvest moet art. 47 Handvest qua inhoud en reikwijdte op een zelfde wijze worden uitgelegd als art. 6 EVRM. Het Handvest is zoals besproken in paragraaf 1.4.3 slechts van toepassing indien het recht van de Europese Unie ten uitvoer wordt gebracht. Het is van belang om in het oog te houden dat de btw is gebaseerd op Europese richtlijnen waardoor in (Unierechtelijke) btw- en douanezaken het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht. Dit leidt tot de situatie dat een belastingplichtige in een (Unierechtelijke) btw- of douaneprocedure via art. 47 Handvest impliciet toegang heeft tot de bescherming van art. 6 EVRM maar een belastingplichtige in bijvoorbeeld een inkomstenbelastingprocedure niet. Net als Bender en Douma meen ik dat dit een onwenselijk verschil in behandeling in de hand werkt tussen EU-zaken en niet-EU-zaken.<sup>346</sup>

Al met al kom ik tot de conclusie dat in het huidige toetsingskader van de belastingrechter voor het fiscaal gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs op een juiste wijze rekening wordt gehouden met art. 6 EVRM. Het toetsingskader is immers in lijn met de jurisprudentie van het EHRM omtrent het toepassingsbereik van art. 6 EVRM. Het eventueel van toepassing verklaren van art. 6 EVRM op alle fiscale geschillen zou mijns inziens weinig invloed hebben op het toetsingskader van de belastingrechter voor het fiscaal gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs aangezien belastingheffing dan onder ‘civil rights and obligations’ in de zin van art. 6 eerste lid EVRM zal worden geschaard. De waarborgen van art. 6 tweede en derde lid EVRM blijven in dat geval niet van toepassing op fiscale procedures waarin het enkel gaat om belastingheffing aangezien deze leden enkel van toepassing zijn in procedures waarin het gaat om een ‘criminal charge’. Strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs dat op grond van art. 6 tweede en derde lid EVRM niet voor punitieve doeleinden mag worden gebruikt kan, indien geen sprake is van strijdigheid met het zozeer indruist-criterium, derhalve

---

<sup>345</sup> Langereis, *BNB* 2005/222.

<sup>346</sup> Bender & Douma bij, *NCJM-Bulletin* 2002/27, p. 411.

ook na het van toepassing verklaren van art. 6 EVRM op fiscale procedures worden gebruikt voor heffingsdoeleinden. Desondanks acht ik het wenselijk indien de belastingrechter of het EHRM in de toekomst beslist dat voortaan alle fiscale geschillen onder de reikwijdte van art. 6 EVRM vallen. Indien art. 6 EVRM ook van toepassing wordt verklaard op procedures waarin het gaat om fiscaal niet-punitief gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs, worden dergelijke procedures voortaan ook getoetst aan de eisen van een eerlijk proces. Dit is wenselijk omdat in een rechtsstaat naar mijn mening voor iedere burger, ongeacht het soort geschil, een recht op toegang tot de rechter en een eerlijk proces zou moeten gelden.

## **6.5 Art. 52 Handvest**

In paragraaf 1.4.3 en hoofdstuk 5 van dit onderzoek ben ik ingegaan op het Handvest en enkele arresten van het HvJ EU. Uit hoofdstuk 5 volgt dat het HvJ EU vooropstelt dat het Unierecht momenteel geen regels kent betreffende de wijze van bewijsvoering en het gebruik van bewijs in het kader van btw-gerelateerde strafprocedures. Het HvJ EU schetst echter wel een toetsingskader dat de nationale belastingrechter moet gebruiken om te kunnen beoordelen of bewijs dat is verkregen door middel van een inmenging met een in het Handvest gegarandeerd recht moet worden uitgesloten van gebruik of niet. Indien de verkrijging of het gebruik van het bewijsmateriaal een ongerechtvaardigde beperking oplevert, dient dit bewijsmateriaal te worden uitgesloten. Er is op grond van art. 52 Handvest sprake van een gerechtvaardigde inbreuk indien de inbreuk (i) een wettelijke basis heeft (ii) met eerbiediging van het evenredigheidsbeginsel noodzakelijk is en (iii) beantwoordt aan door de EU erkende doelstellingen van algemeen belang. Zowel de oorspronkelijke verkrijging van het bewijs als het gebruik ervan door de fiscus moeten worden getoetst aan het Handvest.<sup>347</sup>

Het toetsingskader van het HvJ EU wijkt op verschillende punten af van het Nederlandse toetsingskader van de belastingrechter voor het fiscaal gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs. Het eerste verschil betreft de benadering van beide toetsingskaders. Het toetsingskader van het HvJ EU dat volgt uit het WML-arrest bevat namelijk twee toetsingsmomenten. Zowel de verkrijging als het gebruik van het bewijs moet getoetst worden aan het Handvest. Het verkrijgen en het gebruiken van (strafrechtelijk) onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal kunnen derhalve beide een eigen schending van een grondrecht opleveren. Het verkrijgen en het gebruiken van het bewijsmateriaal moeten dan ook beide op zichzelf gerechtvaardigd zijn in de zin van art. 52 eerste lid Handvest. Het door de Nederlandse belastingrechter ontwikkelde zozeer indruist-criterium maakt in tegenstelling tot het HvJ EU niet zo'n strikt onderscheid tussen het verkrijgen en het gebruiken van bewijsmateriaal. Bij het toetsingskader van de Nederlandse belastingrechter gaat het voornamelijk om de wijze waarop het bewijsmateriaal is verkregen en om de vraag in welke mate de overheid (on)behoorlijk heeft opgetreden bij deze bewijsverkrijging. Het bewijsmateriaal wordt slechts uitgesloten indien de belastingrechter tot het

---

<sup>347</sup> Van der Hulle & De Bree, *NtEr* 2016, p. 307.

oordeel komt dat de mate en de ernst van de onbehoorlijkheid van het overheidsoptreden bij de bewijsverkrijging hiertoe dwingt. De (on)behoorlijkheid van het gebruik van het bewijsmateriaal door de Belastingdienst wordt op zichzelf niet getoetst. Net als van der Hulle en de Bree meen ik dat het toetsingskader van het HvJ EU en het toetsingskader van de Nederlandse belastingrechter op dit punt derhalve uiteenlopen.<sup>348</sup> Hierbij is het nog interessant om naar het in paragraaf 4.6 besproken arrest van het Hof 's-Hertogenbosch te kijken. In dit arrest lijkt het Hof het gebruik van het uit Hong Kong verkregen bewijs door de Belastingdienst wel expliciet te gaan toetsen aan het zozeer indruist-criterium. Het Hof stelt immers de vraag 'of het gebruik van deze informatie voor belastingheffingsdoeleinden niet zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht dat dit gebruik onder alle omstandigheden ontoelaatbaar moet worden geacht'.<sup>349</sup> Bij de beantwoording van deze vraag focust het Hof zich echter weer op de handelswijze van het openbaar ministerie en niet op het gebruik van het bewijs. Het gebruik van het bewijs werd uiteindelijk dus niet op zichzelf getoetst aan het zozeer indruist-criterium. Deze zaak is mijns inziens overigens wel een goed voorbeeld van een zaak waarin de verkrijging van het bewijs door de Belastingdienst niet onbehoorlijk was maar het gebruik wel. De verkrijging heeft immers rechtsgeldig plaatsgevonden op grond van art. 55 AWR waardoor de verkrijging naar mijn mening op zichzelf niet onbehoorlijk was. Je kan daarentegen stellen dat het gebruik van het bewijs door de Belastingdienst, gelet op de gang van zaken, wel onbehoorlijk is geweest en dat het bewijs om deze reden van gebruik uitgesloten had moeten worden.

Het tweede opvallende verschil tussen de toetsingskaders is de invulling van het evenredigheidsbeginsel.<sup>350</sup> Uit de jurisprudentie volgt dat de Nederlandse belastingrechter dient te onderzoeken of de Belastingdienst het gebruikte (strafrechtelijk) onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal ook op een rechtmatige wijze had kunnen verkrijgen. Indien de Belastingdienst het bewijsmateriaal ook op een rechtmatige wijze had kunnen verkrijgen is dit voor de belastingrechter een aanwijzing dat het gebruik van dit bewijsmateriaal toelaatbaar is. Het HvJ EU stelt daarentegen dat er getoetst moet worden of het (strafrechtelijk) onrechtmatig verkregen bewijs ook op een minder ingrijpende wijze verkregen had kunnen worden. Indien dit inderdaad mogelijk was geweest, is dit volgens het HvJ EU juist een aanwijzing dat de inbreuk op een grondrecht uit het Handvest niet gerechtvaardigd is geweest en dat het bewijsmateriaal uitgesloten dient te worden.<sup>351</sup> Op dit punt staan de Nederlandse belastingrechter en het HvJ EU derhalve recht tegenover elkaar.

Tot slot wijs ik nog op het verschil tussen de toetsingskaders qua consequenties die worden verbonden aan de verkrijging en/of het gebruik van bewijsmateriaal dat een ongerechtvaardigde inbreuk oplevert met een of meer grondrechten uit het Handvest. Uit het WML-arrest en het Dzivev-arrest volgt dat

---

<sup>348</sup> Van der Hulle & De Bree, *NtEr* 2016, p. 309.

<sup>349</sup> Hof 's-Hertogenbosch 23 juli 2020, ECLI:NL:GHSE:2020:2351, *NtFR* 2020/2670, r.o. 4.22.

<sup>350</sup> Van der Hulle & De Bree, *NtEr* 2016, p. 309.

<sup>351</sup> Van der Hulle & De Bree, *NtEr* 2016, p. 309.

wanneer sprake is van een ongerechtvaardigde inbreuk op een grondrecht uit het Handvest bij de verkrijging of het gebruik van bewijsmateriaal, dit bewijsmateriaal uitgesloten dient te worden.<sup>352</sup> De Nederlandse belastingrechter gaat daarentegen slechts over tot bewijsuitsluiting indien voldaan is aan het zozeer indruist-criterium of wanneer art. 6 EVRM hiertoe dwingt.<sup>353</sup> Een ongerechtvaardigde inbreuk op een grondrecht uit het Handvest leidt in het toetsingskader van de Nederlandse belastingrechter dus niet automatisch tot bewijsuitsluiting. Dit verschil kan tot verschillende uitkomsten leiden. In het WML-arrest was er bijvoorbeeld sprake van een schending van art. 7 Handvest (het recht op eerbiediging van het privé-leven en van het familie- en gezinsleven) welk recht correspondeert met art. 8 EVRM (recht op eerbiediging van privé-, familie- en gezinsleven). Indien deze schending ongerechtvaardigd zou zijn, leidt dit volgens het HvJ EU direct tot bewijsuitsluiting. Volgens de huidige leer van de Nederlandse belastingrechter moet er echter eerst worden getoetst of voldaan is aan het zozeer indruist-criterium of moet art. 6 EVRM dwingen tot bewijsuitsluiting alvorens wordt overgegaan tot bewijsuitsluiting. Zoals Van der Hulle en De Bree terecht opmerken gaat een schending van art. 8 EVRM niet automatisch gepaard met een schending van art. 6 EVRM en wijkt het toetsingskader van de Nederlandse belastingrechter voor het fiscaal gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs dus af van het toetsingskader van het HvJ EU.<sup>354</sup> Dit ‘probleem’ kan mijns inziens echter makkelijk worden opgelost door in het toetsingskader op te nemen dat strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs moet worden uitgesloten indien het Handvest hiertoe dwingt.

Al met al kom ik net als onder andere Van der Hulle, De Bree, Haas, Vos en Jeronimus tot de conclusie dat het Nederlandse toetsingskader voor het fiscaal gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs niet langer houdbaar is.<sup>355</sup> Hierbij moet de kanttekening worden gemaakt dat dit slechts geldt voor procedures waarop het Handvest van toepassing is. Fierstra merkt in haar annotatie bij het WML-arrest immers terecht op dat het zozeer indruist-criterium een veel ruimere werkingssfeer heeft dan bewijs dat in strijd met de door het Unierecht verzekerde grondrechten is verkregen.<sup>356</sup> Verder meent Fierstra dat het WML-arrest gebrekkig is gemotiveerd waardoor de betekenis van dit arrest niet goed is te begrijpen. De hierboven beschreven verschillen tussen het toetsingskader van het HvJ EU en dat van de Nederlandse belastingrechter zijn mijns inziens daarentegen voldoende duidelijk om tot het oordeel te komen dat het zozeer indruist-criterium aanpassing behoeft. Het Nederlandse toetsingskader voor fiscaal gebruik van strafrechtelijk verkregen bewijs verdient dus formeel slechts aanpassing voor procedures waarop het Handvest van toepassing is zoals (Unierechtelijke) btw- en douanezaken. Net als Vos en Jeronimus acht ik het echter onwenselijk indien belastingplichtigen met betrekking tot

---

<sup>352</sup> HvJ EU 17 december 2015, C-419/14, ECLI:EU:C:2015:832, *BNB* 2016/55, par. 91; HvJ EU 17 januari 2019, C-310/16, ECLI:EU:C:2019:30, *V-N* 2019/7.15, par. 35-38.

<sup>353</sup> HR 20 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:643, *BNB* 2015/173, r.o. 2.5.3.

<sup>354</sup> Van der Hulle & De Bree, *NtEr* 2016, p. 309.

<sup>355</sup> Van der Hulle & De Bree, *NtEr* 2016, p. 310; Haas, *BNB* 2016/55, par 12; Vos & Jeronimus, *BTW-bulletin* 2016/66.

<sup>356</sup> Fierstra, *EHRC* 2016/107, par. 6.5.

Unierechtelijke zaken meer bescherming zouden genieten op basis van het Handvest dan belastingplichtigen bij wie het geschil om puur nationale belastingzaken gaat.<sup>357</sup> De toetsing aan het zozeer indruist-criterium is immers strenger dan de toetsing aan art. 52 Handvest. Mijn aanbeveling zou dan ook zijn om het toetsingskader in zijn geheel, dus voor zowel nationale als Unierechtelijke belastingzaken, aan te passen zodat deze niet langer afwijkt van het toetsingskader dat is voorgeschreven door het HvJ EU.

## **6.6 De HR aan zet**

Formeel is het zozeer indruist-criterium op basis van het bovenstaande slechts strijdig met het beoordelingskader van het HvJ EU voor fiscaal gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs in zaken waarin het recht van de Europese Unie ten uitvoer wordt gebracht. Het zozeer indruist-criterium voldoet formeel wel aan het zorgvuldigheidsbeginsel, beginsel van fair play en art. 6 EVRM. Hierboven is echter uiteengezet dat het toetsingskader van de HR ook op deze punten verbeterd kan worden. Verbetering van het toetsingskader kan mijns inziens zowel plaatsvinden door het zozeer indruist-criterium aan te passen als door het zozeer indruist-criterium in zijn geheel te verlaten. Hieronder worden beide opties uitgewerkt.

### **6.6.1 Wijzigen van het zozeer indruist-criterium**

De eerste optie voor de HR is dat hij (de invulling van) zijn huidige toetsingskader voor het fiscaal gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs in een volgend arrest aanpast. Zo zou het de toetsing aan het zorgvuldigheidsbeginsel en het beginsel van fair play ten goede komen indien de HR in zijn oordeel of is voldaan aan het zozeer indruist-criterium meer gewicht toe zou kennen aan de door de belastinginspecteur gemaakte belangenafweging. Deze aanpassing van het toetsingskader is wenselijk omdat dit de transparantie omtrent het handelen van de Belastingdienst ten goede zou komen. Tot slot moet de formulering van het toetsingskader van de HR worden aangepast door de invloed van het Handvest en de jurisprudentie van het HvJ EU.<sup>358</sup> In het standaardarrest van 20 maart 2015 oordeelde de HR dat het zozeer indruist-criterium van toepassing bleef in gevallen waarin art. 6 EVRM niet tot bewijsuitsluiting dwingt.<sup>359</sup> De HR kan in een volgend arrest dezelfde overweging maken omtrent het Unierecht waardoor het zozeer indruist-criterium slechts van toepassing blijft in gevallen waarin art. 6 EVRM en het Unierecht niet tot bewijsuitsluiting dwingen. Het nadeel hiervan is naar mijn mening dat belastingplichtigen met betrekking tot Unierechtelijke zaken dan meer bescherming zouden genieten op basis van het Handvest dan belastingplichtigen bij wie het geschil om puur nationale belastingzaken gaat. De toets van de belastingrechter voor het fiscaal gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs is immers een strengere toets dan de toets van het HvJ EU. Om dit te voorkomen zou de HR ook

---

<sup>357</sup> Vos & Jeronimus, *BTW-bulletin* 2016/66.

<sup>358</sup> Zie par. 6.5.

<sup>359</sup> HR 20 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:643, r.o. 2.5.3.

in fiscale procedures waarin het Unierecht niet ten uitvoer wordt gebracht, moeten toetsen aan het Handvest.

### **6.6.2 Afstappen van het zozeer indruist-criterium**

De tweede optie voor de HR is om het zozeer indruist-criterium in een volgend arrest geheel te verlaten en een nieuw toetsingskader te formuleren voor fiscaal gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs. Zoals besproken in paragraaf 4.4.2 pleitte Wattel reeds in 2014 voor een vervanging van het zozeer indruist-criterium. Bij de formulering van een nieuw toetsingskader maakt hij een onderscheid tussen het fiscaal punitief en fiscaal niet-punitief gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs. Zo moet de bestraffende belastingrechter volgens hem voor het onrechtmatigheidsoordeel ter zake van strafvorderlijk onrechtmatig verkregen bewijs het oordeel van de strafrechter volgen. Indien er geen oordeel van een strafrechter is, moet de bestraffende belastingrechter gebruik maken van de strafprocesrechtelijke maatstaven. Uit het Dzivev arrest, dat is gewezen na de conclusie van Wattel, volgt mijns inziens dat het Unierecht onderdeel uitmaakt van deze strafprocesrechtelijke maatstaven in Unierechtelijke zaken.<sup>360</sup> De niet-bestrafende bestuursrechter moet volgens Wattel voor het onrechtmatigheidsoordeel toetsen aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Gelet op het feit dat het punitieve belastingrecht door de jaren heen steeds meer is verschoven richting het strafrechtssystem onderschrijf ik het onderscheid dat Wattel hier maakt wat betreft het onrechtmatigheidsoordeel tussen niet-punitief en punitief gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs. Wattel spreekt echter niet expliciet over een toetsing aan het Unierecht door de niet-bestrafende rechter. Zoals beschreven in de vorige paragrafen acht ik dit wel wenselijk. Verder acht ik het wenselijk indien alle fiscale procedures in de toekomst onder de reikwijdte van art. 6 EVRM komen te vallen zodat iedere burger, ongeacht het soort geschil, het recht heeft op toegang tot de rechter en een eerlijk proces.<sup>361</sup>

Verder stelt Wattel dat voor wat betreft de aan het onrechtmatigheidsoordeel te verbinden gevolgen voor zowel punitieve als niet-punitieve doeleinde afgestapt moet worden van het zozeer indruist-criterium en dat er moet worden aangesloten bij de, in hoofdstuk 3 besproken, genuanceerde benadering in het strafrecht. Het zozeer indruist-criterium fungeert momenteel namelijk als een ‘alles of niets-criterium’, het bewijs wordt of uitgesloten of gebruikt. Indien de HR in de toekomst aan zou sluiten bij de genuanceerde benadering in het strafrecht heeft de belastingrechter meer vrijheid om te beoordelen welk gevolg verbonden moet worden aan het onrechtmatigheidsoordeel. De bestraffende belastingrechter kan in de toekomst dan bijvoorbeeld ook kiezen voor bijvoorbeeld een boetevermindering of boetvernietiging in plaats van bewijsuitsluiting. Het sanctiepallet dient voor de niet-bestrafende belastingrechter wel aangepast te worden aan het niet-punitieve belastingrecht. De niet-bestrafende belastingrechter kan dan bijvoorbeeld overgaan tot niet-omkering van bewijslast, schadevergoeding of

---

<sup>360</sup> Zie ook van der Woude, *NtEr* 2019/7-8, p. 224-230.

<sup>361</sup> Zie par. 6.4.

vernietiging van een aanslag in plaats van bewijsuitsluiting. Zowel de bestraffende als de niet-bestrafende belastingrecht kunnen hun oordeel dan baseren op de omstandigheden van het geval en daarmee maatwerk leveren.

### **6.6.3 Het zozeer indruist-criterium: wijzigen of laten vallen?**

Zoals hierboven uiteengezet kan de HR zowel kiezen voor het wijzigen van het zozeer indruist-criterium als het geheel laten vallen van dit criterium. Mijn voorkeur gaat uit naar het laten vallen van het zozeer indruist-criterium om op deze manier een nieuw toetsingskader te kunnen creëren waarbij op een zorgvuldige wijze rekening kan worden gehouden met het zorgvuldigheidsbeginsel, het beginsel van fair play, art. 6 EVRM en het Handvest. Door de belastingrechter meer vrijheid te geven op het gebied van het te verbinden gevolg aan het onrechtmatigheidsoordeel krijgt hij meer ruimte om maatwerk te leveren. Bewijsuitsluiting is immers niet altijd het gepaste gevolg voor het feit dat bewijs op een strafrechtelijk onrechtmatige manier is verkregen, maar dit betekent niet direct dat dit bewijs zonder enige sanctie gebruikt moet kunnen worden. Ook na een eventuele wijziging van het zozeer indruist-criterium zou dit criterium een ‘alles of niets-criterium’ blijven. Om deze reden prevaleer ik het introduceren van een nieuw toetsingskader voor het fiscaal gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs boven een wijziging van het huidige zozeer indruist-criterium.

## **6.7 Samenvatting**

In dit hoofdstuk is het Nederlandse toetsingskader van de belastingrechter voor het fiscaal gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs getoetst aan het zorgvuldigheidsbeginsel, het fair play beginsel, art. 6 EVRM en het Handvest.

Uit paragraaf 6.2 en 6.3 volgt dat het Nederlandse toetsingskader voor het fiscaal gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs in beginsel in lijn is met zowel het zorgvuldigheidsbeginsel als het beginsel van fair play. Beide beginselen worden immers meegenomen bij de beslissing om het strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs wel of niet uit te sluiten in de fiscale procedure. Beide beginselen zouden echter zuiverder kunnen worden getoetst indien de belastingrechter meer gewicht toe zou kennen aan de gemaakte belangenafweging door de belastinginspecteur. Op deze manier kan de belastingrechter een belastinginspecteur als het ware dwingen om voldoende inzicht te geven in de door hem gemaakte belangenafweging bij het verkrijgen en het gebruiken van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs. Dit inzicht zou een zuivere werkwijze van de Belastingdienst beter waarborgen.

Uit paragraaf 6.4 volgt dat in het Nederlandse toetsingskader voor het fiscaal gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs sinds het arrest van 20 maart 2015 formeel op een juiste wijze rekening wordt gehouden met art. 6 EVRM. Het toetsingskader is immers in lijn met de jurisprudentie van het EHRM omtrent het toepassingsbereik van art. 6 EVRM, wat inhoudt dat art. 6 EVRM slechts van toepassing is op fiscale procedures waarin het (mede) gaat om een fiscale boete. Het zou echter wenselijk

zijn indien in de toekomst alle fiscale geschillen onder de reikwijdte van art. 6 EVRM komen te vallen zodat de (impliciete) toepasselijkheid van art. 6 EVRM in fiscale geschillen niet langer afhankelijk is van toevalligheden, zoals het aanwezig zijn van een fiscale boete of het toepasselijk zijn van art. 47 Handvest. Op deze manier wordt bewerkstelligd dat iedere belastingplichtige het recht krijgt op toegang tot een rechter en een eerlijk proces zoals vastgelegd in art. 6 EVRM. Het van toepassing verklaren van art. 6 EVRM op alle fiscale geschillen zou weinig invloed hebben op het toetsingskader van de belastingrechter voor het fiscaal gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs aangezien belastingheffing dan onder ‘civil rights and obligations’ in de zin van art. 6 eerste lid EVRM zal worden geschaard. De waarborgen van art. 6 tweede en derde lid EVRM blijven in dat geval niet van toepassing op fiscale procedures waarin het enkel gaat om belastingheffing aangezien deze leden enkel van toepassing zijn in procedures waarin het gaat om een ‘criminal charge’. Strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs dat op grond van art. 6 tweede en derde lid EVRM niet voor punitieve doeleinden mag worden gebruikt kan, indien geen sprake is van strijdigheid met het zozeer indruist-criterium, derhalve ook na het van toepassing verklaren van art. 6 EVRM op fiscale procedures worden gebruikt voor heffingsdoeleinden.

In paragraaf 6.5 is vervolgens uiteengezet dat het Nederlandse toetsingskader voor het fiscaal gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs op basis van het WML-arrest en het Dzivev-arrest van het HvJ EU niet langer houdbaar is in procedures waarop het Handvest van toepassing is. Zo hanteert het HvJ EU een indringender evenredigheidstoets dan de Nederlandse belastingrechter en gaat het HvJ EU, in tegenstelling tot de Nederlandse belastingrechter, automatisch over tot bewijsuitsluiting indien er bij de verkrijging of het gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs sprake is van een ongerechtvaardigde inbreuk op een in het Handvest gewaarborgd grondrecht. Verder toetst het HvJ EU de verkrijging en het gebruik van (strafrechtelijk onrechtmatig verkregen) bewijs apart van elkaar aan het Handvest terwijl de Nederlandse belastingrechter voornamelijk aandacht besteedt aan het (on)behoorlijk overheidsoptreden bij de verkrijging van het bewijsmateriaal. Om ongelijkheid in bescherming tussen belastingplichtigen in Unierechtelijke procedures en belastingplichtigen in zuiver nationale fiscale procedures te voorkomen dient het Nederlandse toetsingskader voor het fiscaal gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs in zijn geheel in lijn te worden gebracht met de jurisprudentie van het HvJ EU.

Tot slot is in paragraaf 6.6 beschreven dat de HR er zowel voor kan kiezen om (de invulling van) het huidige toetsingskader voor het fiscaal gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs te wijzigen of om af te stappen van het zozeer indruist-criterium en een nieuw toetsingskader te creëren. Beide opties leiden tot een verbetering ten opzichte van het huidige toetsingskader. De voorkeur gaat echter uit naar het formuleren van een geheel nieuw toetsingskader waarin de belastingrechter meer vrijheid krijgt om te bepalen welk gevolg verbonden moet worden aan het onrechtmatigheidsoordeel. Op deze manier kan de belastingrechter beter maatwerk leveren waarbij hij rekening kan houden met



alle omstandigheden van het geval. In dit nieuwe toetsingskader kan op een zorgvuldige wijze rekening worden gehouden met het zorgvuldigheidsbeginsel, het beginsel van fair play, art. 6 EVRM en het Handvest.

## **Hoofdstuk 7 – Conclusie**

### **7.1 Inleiding**

Sinds 1992 hanteert de HR het zoeker indruist-criterium voor de toetsing van fiscaal gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs. Tot op de dag van vandaag is er echter discussie over de vraag of het zoeker indruist-criterium herzien moet worden of niet.. In dit onderzoek is gekeken of het toetsingskader van de belastingrechter voor het gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs aanpassing behoeft gelet op het zorgvuldigheidsbeginsel, het beginsel van fair play, art. 6 EVRM en art. 52 Handvest. De onderzoeksvraag die centraal staat in dit onderzoek luidt:

*Is het toetsingskader van de belastingrechter voor het gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs in lijn met het zorgvuldigheidsbeginsel, het beginsel van fair play, art. 6 EVRM en art. 52 Handvest? Indien dit niet het geval is, op welke punten dient het toetsingskader dan aangepast te worden om dit te verbeteren?*

Alvorens deze onderzoeksvraag wordt beantwoord, wordt het onderzoek in paragraaf 7.2 kort samengevat. In paragraaf 7.3 wordt vervolgens de onderzoeksvraag beantwoord. Dit hoofdstuk wordt in paragraaf 7.4 afgesloten met enkele aanbevelingen voor vervolgonderzoek.

### **7.2 Samenvatting**

In hoofdstuk 2 zijn zowel het strafrechtelijke als het bestuursrechtelijke bewijsstelsel uiteengezet. Het Nederlandse strafprocesrecht kent al sinds 1838 een negatief-wettelijk bewijsstelsel. Dit houdt in dat de strafrechter een tenlastegelegd feit slechts bewezen mag verklaren indien hij op basis van de beschikbare wettige bewijsmiddelen tot de overtuiging is gekomen dat de verdachte het tenlastegelegde feit heeft begaan. Het Nederlandse bestuursrecht kent daarentegen een vrij bewijsstelsel. Dit geldt ook voor het belastingrecht. Dit heeft als gevolg dat het belastingrecht (bijna) geen materieel bewijsrecht kent. De belastingrechter dient met een actieve houding te zorgen voor een goede handhaving van het objectieve publiekrecht en rechtsbescherming te bieden aan de burger. De verschillen tussen het strafrechtelijke en bestuursrechtelijke bewijsstelsel zijn in de praktijk echter minder groot dan op papier. In de praktijk kent het (punitieve) bestuursrecht namelijk wel degelijk bewijsregels, deze zijn alleen niet in de wet vastgelegd maar worden in de jurisprudentie uitgewerkt. Daar komt nog bij dat de definities van de limitatief opgesomde bewijsmiddelen in art. 339 Sv erg breed zijn waardoor in het strafrecht niet snel sprake zal zijn van bewijs dat niet kwalificeert als wettelijk bewijsmiddel.

In hoofdstuk 3 is vervolgens ingegaan op de rechtsgevolgen die de strafrechter kan verbinden aan de constatering dat vormverzuimen zijn begaan bij het voorbereidend onderzoek. Op 2 november 1996 is het huidige artikel 359a Sv in werking getreden. In art. 359a Sv zijn de verschillende sancties op vormverzuimen, te weten strafvermindering, bewijsuitsluiting en niet-ontvankelijkheid van het openbaar ministerie, wettelijk verankerd. Art. 359a Sv is slechts van toepassing op vormverzuimen die

zijn begaan bij het voorbereidend onderzoek en niet langer herstelbaar zijn. Indien sprake is van een onherstelbaar vormverzuim dat is begaan tijdens het voorbereidend onderzoek kan de strafrechter overgaan tot strafvermindering indien de verdachte daadwerkelijk nadeel heeft ondervonden, dit nadeel is veroorzaakt door het vormverzuim, het nadeel geschikt is voor compensatie door middel van strafvermindering en strafvermindering in het licht van het belang van het geschonden voorschrift en de ernst van het verzuim gerechtvaardigd is. De strafrechter kan naast strafvermindering ook overgaan tot bewijsuitsluiting. Bewijsuitsluiting kan allereerst aan de orde komen indien dit noodzakelijk is ter verzekering van het recht van de verdachte op een eerlijke proces ex art. 6 EVRM. Verder kan bewijsuitsluiting ook worden toegepast indien een ander belangrijk (strafvorderlijk) voorschrift of rechtsbeginsel is geschonden en het vormverzuim zodanig ernstig is dat niet met strafvermindering kan worden volstaan, maar bewijsuitsluiting gerechtvaardigd is. De strafrechter kan verder nog overgaan tot het niet-ontvankelijk verklaren van het openbaar ministerie. Deze sanctie kan slechts worden toegepast indien sprake is van ernstige inbreuken op de beginselen van een behoorlijke procesorde, waardoor doelbewust of met grove veronachtzaming van de belangen van de verdachte aan diens recht op een eerlijke behandeling van zijn zaak is tekortgedaan. De rechter kan echter ook volstaan met het enkel constateren van een vormverzuim zonder hieraan een sanctie te verbinden. Art. 359a Sv formuleert immers een bevoegdheid en geen plicht. Ook in het wetsvoorstel tot vaststelling van het nieuwe Wetboek van Strafvordering zijn de hiervoor beschreven processuele sancties opgenomen. Deze processuele sancties wijken inhoudelijk nauwelijks af van het huidige art. 359a Sv en de huidige jurisprudentie omtrent de toepassing van art. 359a Sv. Wel wordt schadevergoeding als nieuwe processuele sanctie geïntroduceerd.

Vervolgens is in hoofdstuk 4 het toetsingskader van de belastingrechter voor het fiscaal gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs uiteengezet. De HR heeft in zijn arrest van 1 juli 1992 allereerst overwogen dat er geen rechtsregel bestaat die ieder gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs verbiedt. Gebruik van dergelijk bewijs is in ieder geval niet ongeoorloofd indien de bewijsmiddelen niet als jegens de belanghebbende op onrechtmatig wijze zijn verkregen. Indien dit wel het geval is zal de belastingrechter met inachtneming van alle ter zake dienende omstandigheden moeten beoordelen of de inspecteur handelt in strijd met enig algemeen beginsel van behoorlijk bestuur en meer in het bijzonder met het zorgvuldigheidsbeginsel door gebruik te maken van het strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs. De HR gaat vervolgens in op de situatie dat bepaalde bewijsmiddelen strafrechtelijk onrechtmatig zijn verkregen maar de inspecteur, ook indien de onrechtmatige handelingen van de vervolgende instanties niet hadden plaatsgevonden, zonder wettelijke belemmering kennis had kunnen nemen van deze bewijsmiddelen. De HR overweegt dat in het algemeen geen sprake is van strijdigheid met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur indien de inspecteur gebruik maakt van dergelijke bewijsmiddelen. De Hoge Raad vervolgt zijn uitspraak met de overweging dat gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs slechts niet is toegestaan indien dit bewijs 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. Deze rechtsregel staat inmiddels bekend als het zozeer indruist-criterium. Uit de jurisprudentie na het overzichtsarrest van 1 juli 1992 kan worden geconcludeerd dat de belastingrechter niet snel overgaat tot het uitsluiten van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs op basis van het zozeer indruist-criterium. De HR heeft op 20 maart 2015 het tweede overzichtsarrest gewezen op het gebied van fiscaal gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs. In dit arrest heeft de HR het standaardarrest van 1 juli 1992 herhaald en voor een groot deel bevestigd. De HR wijzigt het toetsingskader wel door te bevestigen dat het recht op een eerlijk proces in de zin van art. 6 EVRM gewaarborgd moet worden in fiscale geschillen waarop art. 6 EVRM van toepassing is, zijnde fiscale geschillen waarin het (mede) gaat om een fiscale vergrijp- of verzuimboete. Buiten gevallen waarin art. 6 EVRM tot bewijsuitsluiting dwingt, blijft het zozeer indruist-criterium volgens de HR wel gewoon van toepassing. Deze uitspraak is contrair aan de conclusie van A-G Wattel waarin werd gepleit voor een onderscheid tussen fiscaal punitief en fiscaal niet-punitief gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs. Wattel pleitte voor wat betreft de aan het onrechtmatigheidsoordeel te verbinden gevolgen door de bestraffende belastingrechter voor aansluiting bij de genuanceerde benadering in het strafrecht. Verder zou de bestraffende belastingrechter volgens Wattel voor wat betreft het onrechtmatigheidsoordeel aan moeten sluiten bij het oordeel van de strafrechter. Indien een dergelijk oordeel ontbreekt zou de bestraffende belastingrechter gebruik moeten maken van de strafprocesrechtelijke maatstaven. De niet-bestrafende belastingrechter zou moeten aansluiten bij de inzichten die gelden voor het gebruik van door de fiscus zelf vergaard bewijsmateriaal waarbij de algemene beginselen van behoorlijk bestuur centraal staan. In paragraaf 4.5 is vervolgens de tipgeverszaak uiteengezet. In de tipgeverszaak kwam het Hof tot het oordeel dat voldaan was aan het zozeer indruist-criterium doordat de inspecteur niet voldoende inzicht zou hebben gegeven in de door hem gemaakte belangenafweging. De HR heeft dit oordeel vervolgens vernietigd. Het feit dat het van de tipgever verkregen bewijsmateriaal ervoor heeft gezorgd dat een overheidstaak kon worden vervuld is volgens de HR een rechtvaardiging voor het aan de tipgever toekennen van een beloning. Tot slot is in paragraaf 4.6 de uitspraak van het Hof 's-Hertogenbosch van 23 juli 2020 uiteengezet. Uit deze uitspraak volgt dat bij de toepassing van het zozeer indruist-criterium gekeken moet worden naar de handelswijze van alle in Nederland betrokken overheidsorganen.

In hoofdstuk 5 zijn vervolgens verschillende arresten van het HvJ EU inzake het (fiscaal) gebruik van (strafrechtelijk) onrechtmatig verkregen bewijs uiteengezet. Het Handvest is van toepassing in zaken waarin het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht zoals btw- en douanezaken. Uit het WML-arrest volgt dat een inbreuk op de uitoefening van de in het Handvest erkende rechten en vrijheden slechts is toegestaan indien deze inbreuk gerechtvaardigd is op grond van art. 52 eerste lid Handvest. Het HvJ heeft een beoordelingskader geschetst aan de hand waarvan een nationale rechter kan bepalen of sprake is van een gerechtvaardigde inbreuk. Allereerst overweegt het HvJ EU dat de verkrijging en het gebruik

van het (strafrechtelijk) onrechtmatig verkregen bewijs beide een eigen inbreuk kunnen vormen op een van de rechten of vrijheden die zijn neergelegd in het Handvest. Dit heeft als gevolg dat beide inbreuken op zichzelf gerechtvaardigd moeten zijn. Een beperking is gerechtvaardigd indien deze bij wet is gesteld, de wezenlijke inhoud van de rechten en vrijheden van het Handvest eerbiedigt, noodzakelijk is en daadwerkelijk beantwoordt aan de door de Unie erkende doelstellingen van algemeen belang of aan de eisen van de bescherming van de rechten en vrijheden van anderen. De rechter dient na te gaan of het bewijs had kunnen worden verkregen met onderzoeksmiddelen die een minder erge inbreuk impliceren. Verder is het van belang dat een belanghebbende voldoende in staat wordt gesteld om haar standpunt kenbaar te maken over het bewijs waarop de administratie haar besluit baseert. Tot slot moet het voor de belastingrechter mogelijk zijn om te kunnen controleren of het bewijsmateriaal in de strafrechtelijke procedure op een wijze is verkregen die in overeenstemming is met de in het Handvest gewaarborgde rechten. Indien niet voldaan wordt aan deze vereisten is er sprake van een ongerechtvaardigde inbreuk op een van de rechten of vrijheden die zijn neergelegd in het Handvest en dient het (strafrechtelijk) onrechtmatig verkregen bewijs van (fiscaal) gebruik uitgesloten te worden. Een ander arrest van het HvJ EU waarin het ging om bewijsuitsluiting is het Dzivev-arrest. Uit dit arrest volgt dat het niet in strijd is met het Unierecht indien een nationale regel ertoe leidt dat bewijs moet worden uitgesloten waardoor een verdachte niet langer kan worden veroordeeld en dit ten koste gaat van de financiële belangen van de Europese Unie. Tot slot is het Belgische Staat-arrest uiteengezet. Het HvJ EU is in deze zaak niet tot een uitspraak gekomen omdat het niet bevoegd was. Een Belgische rechter had in deze zaak aan het HvJ EU gevraagd of uit het WML-arrest daadwerkelijk kan worden geconcludeerd dat indien sprake is van een ongerechtvaardigde inbreuk op een recht of vrijheid dat is neergelegd in het Handvest, dit in alle gevallen moet leiden tot bewijsuitsluiting of dat de nationale rechter hierbij nog enkele beoordelingsvrijheid toekomt. Deze zaak is interessant omdat de gestelde vraag ook relevant is voor Nederland aangezien België ook gebruik maakt van een soortgelijk zozeer indruist-criterium bij de toetsing van fiscaal gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs.

Tot slot is in hoofdstuk 6 het toetsingskader van de belastingrechter voor het fiscaal gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs getoetst aan het zorgvuldigheidsbeginsel, het beginsel van fair play, art. 6 EVRM en art. 52 Handvest. Uit deze analyse volgt dat dit toetsingskader formeel in lijn is met het zorgvuldigheidsbeginsel, het beginsel van fair play en art. 6 EVRM. Wel is betoogd dat het zorgvuldigheidsbeginsel en het beginsel van fair play beter tot hun recht komen in de toetsing indien de belastingrechter in zijn toetsing meer gewicht toe zou kennen aan de gemaakte belangenafweging door de belastinginspecteur. Op deze manier zou een belastinginspecteur als het ware gedwongen worden om voldoende inzicht te geven in zijn gemaakte belangenafweging, hetgeen zou leiden tot een betere waarborging van een zuivere werkwijze van de Belastingdienst. Verder is in dit hoofdstuk betoogd dat art. 6 EVRM door de belastingrechter of het EHRM van toepassing moet worden verklaard op alle fiscale geschillen zodat iedere belastingplichtige het recht krijgt op toegang tot een rechter en een eerlijk

proces krijgt. Op deze manier is de (impliciete) toepasselijkheid van art. 6 EVRM niet langer afhankelijk van toevalligheden zoals het aanwezig zijn van een fiscale boete of het toepasselijk zijn van art. 47 Handvest. Het van toepassing verklaren van art. 6 EVRM op alle fiscale geschillen zal mijns inziens weinig invloed hebben op het toetsingskader van de belastingrechter voor het fiscaal gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs aangezien belastingheffing dan onder ‘civil rights and obligations’ in de zin van art. 6 eerste lid EVRM zal worden geschaard. De waarborgen van art. 6 tweede en derde lid EVRM blijven in dat geval niet van toepassing op fiscale procedures waarin het enkel gaat om belastingheffing aangezien deze leden enkel van toepassing zijn in procedures waarin het gaat om een ‘criminal charge’. Strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs dat op grond van art. 6 tweede en derde lid EVRM niet voor punitieve doeleinden mag worden gebruikt kan, indien geen sprake is van strijdigheid met het zozeer indruist-criterium, derhalve ook na het van toepassing verklaren van art. 6 EVRM op fiscale procedures worden gebruikt voor heffingsdoeleinden. Vervolgens is uiteengezet dat het toetsingskader van de belastingrechter voor het fiscaal gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs, op basis van het WML-arrest en het Dzivev-arrest, niet in lijn is met art. 52 Handvest. Het toetsingskader van de belastingrechter is formeel slechts strijdig met het Handvest in zaken waarin het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht (zoals in btw- en douanezaken) omdat het Handvest anders niet van toepassing is. Om ongelijkheid in bescherming tussen belastingplichtigen in Unierechtelijke fiscale procedures en belastingplichtigen in zuiver nationale fiscale procedures te voorkomen zou het Nederlandse toetsingskader voor het fiscaal gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs in zijn geheel in lijn moeten worden gebracht met de jurisprudentie van het HvJ EU.

Hoofdstuk 6 is afgesloten met een uiteenzetting van twee opties voor de HR om zijn toetsingskader voor fiscaal gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs te verbeteren. De eerste optie is het aanpassen van het zozeer indruist-criterium zodat de in paragrafen 6.2 tot en met 6.5 besproken ‘problemen’ worden opgelost. De tweede en meest wenselijke optie is het formuleren van een geheel nieuw toetsingskader. Dit nieuwe toetsingskader sluit aan bij het toetsingskader dat A-G Wattel reeds in 2014 heeft voorgesteld. Wel wordt betoogd om in alle fiscale zaken art. 6 EVRM van toepassing te verklaren. Verder is betoogd dat zowel de strafrechter als de belastingrechter in zowel Unierechtelijke als niet-Unierechtelijke zaken het gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs dient te toetsen aan het Handvest. Met dit nieuwe toetsingskader kan de belastingrechter beter maatwerk leveren waarbij hij rekening kan houden met alle omstandigheden van het geval. Op deze manier kan op een zorgvuldigere wijze rekening worden gehouden met het zorgvuldigheidsbeginsel, het beginsel van fair play, art. 6 EVRM en het Handvest.

### **7.3 Beantwoording onderzoeksvraag**

Uit dit onderzoek volgt dat het huidige toetsingskader van de belastingrechter voor het gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs vanuit formeel oogpunt in lijn is met het zorgvuldigheidsbeginsel, het beginsel van fair play en art. 6 EVRM. Het toetsingskader van de

belastingrechter loopt echter op verschillende punten uiteen ten opzichte van het toetsingskader van het HvJ EU voor fiscaal gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs. Dit heeft als gevolg dat het toetsingskader van de belastingrechter voor het gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs niet in lijn is met art. 52 Handvest in zaken waarbij het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht. Formeel behoeft het zozeer indruist-criterium dus slechts aanpassing in zaken waarbij het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht. De HR zou dit kunnen oplossen door in een volgend arrest te overwegen dat het zozeer indruist-criterium slechts nog van toepassing is indien art. 6 EVRM of het Handvest niet tot bewijsuitsluiting dwingen.

Ondanks het feit dat het toetsingskader van de belastingrechter voor het gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs formeel dus maar op één punt wijziging behoeft, is uit dit onderzoek gebleken dat het toetsingskader inhoudelijk momenteel niet optimaal is vormgegeven. Zo zouden het zorgvuldigheidsbeginsel en het beginsel van fair play beter tot hun recht komen indien meer gewicht zou worden toegekend aan de door de belastinginspecteur gemaakte belangenafweging. Op deze manier kan de belastingrechter een belastinginspecteur ‘dwingen’ om inzicht te geven in de door hem gemaakte belangenafweging, hetgeen de transparantie omtrent het handelen van de Belastingdienst ten goede zou komen. Dit is wenselijk omdat een zuivere werkwijze van de Belastingdienst mijns inziens van een hogere orde is dan de jacht op belastingontduikers. Verder zou art. 6 EVRM in de toekomst van toepassing moeten worden verklaard op alle fiscale geschillen. Op deze manier krijgt iedere belastingplichtige, ongeacht de aard van het fiscale geschil, het recht op toegang tot de rechter en een eerlijk proces. Verder volgt uit dit onderzoek dat het wenselijk is om ook het Handvest op alle fiscale geschillen van toepassing te verklaren omdat het onwenselijk is indien belastingplichtigen met betrekking tot Unierechtelijke zaken meer bescherming zouden genieten op basis van het Handvest dan belastingplichtigen bij wie het geschil om puur nationale belastingzaken gaat. De toetsing aan het zozeer indruist-criterium is immers strenger dan de toetsing aan het Handvest.

De hierboven voorgestelde wijzigingen van het toetsingskader van de belastingrechter voor het gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs kan de HR bewerkstelligen door het zozeer indruist-criterium te wijzigen of door dit criterium te laten vallen en een nieuw toetsingskader te introduceren. Uit dit onderzoek blijkt dat dit laatste de voorkeur heeft aangezien het zozeer indruist-criterium ook na eventuele wijzigingen een ‘alles-of-niets’ criterium blijft. Het gewenste nieuwe toetsingskader sluit voor een groot gedeelte aan bij het door A-G Wattel in 2014 voorgestelde toetsingskader. In tegenstelling tot A-G Wattel wordt in dit onderzoek echter gepleit voor de toepassing van art. 6 EVRM en het Handvest op alle fiscale geschillen. Hieronder volgt een schematisch overzicht waarin het huidige toetsingskader van de belastingrechter en de strafrechter voor het gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs boven het gewenste nieuwe toetsingskader wordt gezet:

Tabel 1: Huidig toetsingskader voor het gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs

<b>RECHTSGEBIED VAN GEBRUIK</b>	<b>ONRECHTMATIGHEIDSOORDEEL</b>	<b>MOGELIJKE RECHTSGEVOLGEN</b>
<b>STRAFVORDERING</b>	De relevante strafprocessuele normen, EVRM-grondrechten en (in Unierechtelijke zaken) het Handvest	Geen gevolgen, strafvermindering, bewijsuitsluiting of niet-ontvankelijk verklaring van het openbaar ministerie
<b>PUNITIEF BELASTINGRECHT</b>	Algemene beginselen van behoorlijk bestuur, het relativiteitsvereiste, art. 6 EVRM en het zozeer indruist-criterium	Bewijsuitsluiting
<b>NIET-PUNITIEF BELASTINGRECHT</b>	Algemene beginselen van behoorlijk bestuur, het relativiteitsvereiste en het zozeer indruist-criterium	Bewijsuitsluiting

Tabel 2: Wenselijk toetsingskader voor het gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs

<b>RECHTSGEBIED VAN GEBRUIK</b>	<b>ONRECHTMATIGHEIDSOORDEEL</b>	<b>MOGELIJKE RECHTSGEVOLGEN</b>
<b>STRAFVORDERING</b>	De relevante strafprocessuele normen, EVRM-grondrechten en (in alle strafzaken) het Handvest	Geen gevolgen, schadevergoeding, strafvermindering, bewijsuitsluiting of niet-ontvankelijk verklaring van het openbaar ministerie
<b>PUNITIEF BELASTINGRECHT</b>	De relevante strafprocessuele normen, EVRM-grondrechten en het Handvest	Geen gevolgen, vermindering van de boete, bewijsuitsluiting of vernietiging van de boete. De keuze tussen de verschillende rechtsgevolgen wordt gemaakt op basis van de omstandigheden van het geval
<b>NIET-PUNITIEF BELASTINGRECHT</b>	Algemene beginselen van behoorlijk bestuur, art. 6 EVRM en het Handvest	Geen gevolgen, schadevergoeding, niet omkering van bewijslast, vermindering van de aanslag, bewijsuitsluiting of vernietiging van de aanslag. De keuze tussen de verschillende rechtsgevolgen wordt gemaakt op basis van de omstandigheden van het geval



Met de invoering van het in tabel 2 voorgestelde toetsingskader voor het fiscaal gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs krijgt de belastingrechter meer vrijheid om zelf te bepalen welke sanctie passend is in een specifieke situatie. Het feit dat bewijs strafrechtelijk onrechtmatig is verkregen rechtvaardigt immers niet in alle gevallen dat dit bewijs moet worden uitgesloten van fiscaal gebruik, maar dit betekent niet automatisch dat de onrechtmatigheid in dit soort gevallen geheel onbestraft moet blijven. In het wenselijke toetsingskader heeft de belastingrechter de ruimte om andere sancties te verbinden aan de strafrechtelijke onrechtmatigheid dan bewijsuitsluiting. De belastingrechter kan bij het opleggen van een sanctie rekening houden met alle omstandigheden van het geval en op deze manier maatwerk leveren. Verder kan de belastingrechter op een zorgvuldigere manier rekening houden met het zorgvuldigheidsbeginsel, het beginsel van fair play, art. 6 EVRM en art 52 Handvest.

Uit het bovenstaande volgt dat het huidige toetsingskader van de belastingrechter voor het gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs toe is aan verandering. De wetgevende en rechterlijke macht zijn aan zet.

#### **7.4 Aanbevelingen voor vervolgonderzoek**

In dit onderzoek is slechts gekeken naar het fiscaal gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs in Nederland. In vervolgonderzoek kan worden gekeken naar het fiscaal gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs in andere landen zoals België en Duitsland. Dit rechtsvergelijkend onderzoek kan eventueel nieuwe inzichten opleveren. Verder kan nader onderzocht worden wat de precieze invloed is van het van toepassing verklaren van art. 6 EVRM en het Handvest op alle fiscale geschillen.

## **Literatuurlijst**

### **Barkhuysen, *NJB* 2018/1189**

T. Barkhuysen, 'Naar een volwaardig recht op toegang tot de rechter en een eerlijk proces onder het EVRM', *NJB* 2018/1189.

### **Blomberg, *Strafblad* 2005/4**

A.B. Blomberg, 'Toezicht en 'opsporing' in het punitieve bestuursrecht', *Strafblad* 2005/4, p. 419-420.

### **De Bont & Sitsen, *TFB* 2014/2**

G.J.M.E. de Bont & J.M. Sitsen, 'Tour d'horizon fiscaal strafrecht anno 2013', *TFB* 2014/2.

### **Boone, *WFR* 2013/497**

L.J. Boone, 'De rol van het zorgvuldigheidsbeginsel in het fiscale bestuursrecht', *WFR* 2013/497.

### **Borgers 2009**

M.J. Borgers, 'Het opsporingsbegrip anno 2009', in: M.J. Borgers, M.J.A. Duker & L. Stevens (red.), *Politie in beeld*, (Naeyé-bundel), Nijmegen: Wolf Legal Publishers 2009.

### **De Bosch Kemper 1840**

J. de Bosch Kemper, *Wetboek van Strafvordering, naar deszelfs beginselen ontwikkeld, en in verband gebracht met de algemeene regtsgeleerdheid met een bijvoegsel bevattende formulieren en voorbeelden der ambtsverrigtingen van regters-commissarissen, officieren van justitie, griffiers, hulpofficieren, enz., Derde deel*, Amsterdam: Johannes Müller 1840.

### **Bröring & Jurgens, *NTB* 2006/48**

H.E. Bröring en G.T.J.M. Jurgens, 'De bestuurlijke boete is zo gek nog niet!', *NTB* 2006/48.

### **Corstens e.a. 1993**

G.J.M. Corstens, *Rapporten herijking strafvordering 1993*, Arnhem: Gouda Quint 1993, p. 24-25.

### **Dreissen 2007**

W.H.B. Dreissen, *Bewijsmotivering in strafzaken*, Den Haag: Boom Juridisch 2007.

### **Van Eijdsen, *WFR* 2007/1133**

J.A.R. van Eijdsen, 'Fair play als exponent van fiscaal fatsoen', *WFR* 2007/1133.

### **Embregts 2003**

M.C.D. Embregts, *Uitsluitel over bewijsuitsluiting. Een onderzoek naar de toelaatbaarheid*

van onrechtmatig verkregen bewijs in het strafrecht, het civiele recht en het bestuursrecht (diss. Tilburg), 2003.

**Engwerda 1999**

C.P. Engwerda, *Beginselen van behoorlijk bestuur in het belastingrecht*, Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers 1999.

**Enschedé, *RM Themis* 1966.**

Ch.J. Enschedé. 'Bewijzen in het strafrecht', *RM Themis* 1966, p. 488-518.

**Feteris 2007**

M.W.C. Feteris, *Fiscale Handboeken. Formeel belastingrecht*, Deventer: Wolters Kluwer Nederland B.V. 2007.

**De Haas & Vissers, *TFB* 2014/1**

P. de Haas & A.B. Vissers, 'Nemo-teneturbeginsel; verklaar je nader!', *TFB* 2014/1, nr.5, p. 77-113.

**Haas 2014**

F.J.P.M. Haas, 'Fiscale boeten', in: C.L.G.F.H. Albers e.a., *Boetes en andere bestraffende sancties: een nieuw perspectief?* (VAR-reeks 152), Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2014.

**Van der Hulle & de Bree, *NtEr* 2016/9**

R. van der Hulle & R. de Bree, 'De leer van de HR over onrechtmatig bewijs ('zozeer indruist'-criterium) door het EU Handvest op de schop?', *NtEr* 2016, nr. 9.

**De Jong & Knigge 2005**

D.H. de Jong, G. Knigge, 'Teksten Strafvordering', Kluwer 2005.

**KerckHoffs, *TFB* 2015/08**

R.W.J. KerckHoffs, 'Onrechtmatig verkregen bewijs; een nieuw geluid?', *TFB* 2015/08.

**Kuiper 2014**

R. Kuiper, *Vormfouten: juridische consequenties van vormverzuimen in strafzaken*, Deventer: Kluwer 2014.

**Van der Meij 2010**

P.P.J. van der Meij, *De driehoeksverhouding in het strafrechtelijk vooronderzoek. Een onverminderde zoektocht naar evenwicht in de rolverdeling tussen de rechter-commissaris, de officier van justitie en de verdediging* (diss. Leiden). Deventer: Kluwer 2010.

**Meyjes 2020**

P. Meyjes e.a., *Fiscaal Procesrecht (Fiscale Handboeken nr. 6)*, Deventer: Wolters Kluwer 2020.

**Michiels, *Strafblad* 2005/4**

F.C.M.A. Michiels 'Strafsancties in het bestuursrecht: een begaanbare weg', *Strafblad* 2005/4.

**Nan 2015**

J.S. Nan, *Vormverzuimen in het voorbereidend onderzoek* (Praktijkcahiers strafecht, deel 9), Den Haag: SDU 2015.

**Nijboer 2017**

J.F. Nijboer, *Strafrechtelijk Bewijsrecht, Ars Aequi Libri* zevende druk 2017.

**Pechler, *NTFR* 2005/1581**

E.B. Pechler, "Fair play", *NTFR* 2005/1581.

**Pechler 2009**

E.B. Pechler, *Belastingprocesrecht (Fiscale monografieën, nr. 107)*, Deventer: Kluwer 2009.

**Perdaems, *NTFR* 2019/982**

A.J.C. Perdaems, 'VerwijzingsHof heeft van tipgever verkregen bewijsmateriaal ten onrechte van bewijs uitgesloten, aldus A-G Ijzerman', *NTFR* 2019/982.

**Poelmann, *WFR* 2014/150**

E. Poelmann, 'Enige fiscale raakpunten van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie', *WFR* 2014/150

**Poelmann 2020**

E. Poelmann, *Cursus Belastingrecht (Formeel Belastingrecht)*, Deventer: Wolters Kluwer 2020

**Reijntjes & Reijntjes-Wendenburg 2018**

J.M. Reijntjes & C. Reijntjes-Wendenburg., 'Feiten van algemene bekendheid', in J.M. Reijntjes & C. Reijntjes-Wendenburg: (red.), *Bewijs* (Handboek strafzaken, deel 34), Deventer: Wolters Kluwer 2018

**Samadi 2017**

M. Samadi, 'Sanctionering en normering door de strafrechter. Aanleiding voor nader onderzoek

naar de onderliggende waarden van strafvorderlijke normen’, in: B.J.G. Leeuw, e.a., (Eds.) *Leidse gedachten voor een modern straf(proces)recht*, Den Haag: Boom Juridisch 2017.

**Schild, IVOR 2012/91**

A.J.P. Schild, ‘De beschermingsomvang van art. 6 EVRM’, *IVOR* 2012/91.

**Schuurmans, Ars Aequi 2017/0388**

Y. Schuurmans, ‘Onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal in het bestuursrecht’, *Ars Aequi* 2017/0388.

**Schuurmans 2005**

Y.E. Schuurmans, ‘Bewijslastverdeling in het bestuursrecht’, proefschrift Universiteit Leiden 2005 (Diss).

**Schuurmans 2006**

Y.E. Schuurmans, ‘De eigen aard van het bestuursrechtelijke bewijsrecht’, proefschrift Universiteit Leiden 2006 (Diss).

**Spiereburg 2013**

P. Spiereburg, *Please, please me’s number one*, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2013.

**Spronken 2001**

T. Spronken, *Verdediging. Een onderzoek naar de normering van het optreden van advocaten in strafzaken* (diss. Maastricht), Deventer: Gouda Quint 2001.

**Tak 2008**

A.Q.C. Tak, *Het Nederlandse bestuursprocesrecht in theorie en praktijk*, Nijmegen: WLP 2008

**Thomas, TFB 2007/02**

E. Thomas, ‘Wetgevende en jurisprudentiële ontwikkelingen rondom de fiscale boete’, *TFB* 2007/02.

**Van der Voort Maarschalk, NTFR 2018/614**

A.E.H. van der Voort Maarschalk, ‘Informatie tipgever mag niet worden gebruikt; Hof vernietigt belastingaanslagen in tipgeverszaak’, *NTFR* 2018/614.

### **Vos & Jeronimus, *BTW-bulletin* 2016/66**

R. Vos & R. Jeronimus, 'Schending Unierecht: uitsluiting van strafrechtelijk bewijs in fiscale procedures', *BTW-bulletin* 2016/66.

### **Wiarda 1952**

G.J. Wiarda, Algemene beginselen van behoorlijk bestuur, Geschriften Vereniging voor Administratief Recht XXIV, blz. 78, Haarlem: 1952.

### **Van der Woude, *NtEr* 2019/7-8**

Van der Woude, 'Het Unierecht komt eraan in strafzaken: bewijsuitsluiting verplicht bij Handvestschending?', *NtEr* 2019/7-8, p. 224-230.

### **Zwemmer, *AA* 1993/43**

J.W. Zwemmer, 'Onrechtmatig verkregen bewijs in belastingzaken', *AA* 1993/43, nr. 2.

Advies van de Afdeling advisering van de Raad van State aan de Minister van Veiligheid en Justitie inzake sanctiestelsels, *Stb.* 2015, nr. 30280.

### **Parlementaire stukken**

Ambtelijke versie memorie van toelichting bij het wetsvoorstel tot vaststelling van het nieuwe Wetboek van Strafvordering, juli 2020.

*Kamerstukken II* 1913/1914, 286, nr.3.

*Kamerstukken II* 1990/91, 21221, nr. 5.

*Kamerstukken II* 1993/94, 23705, nr. 3.

*Kamerstukken II* 2015/16, 31 066, nr. 275.

*Kamerstukken II* 2018/19, 29279, nr. 503.

KB 23 december 1993, *Stb.* 1993, 693.

### **Jurisprudentielijst**

EHRM 21 februari 1984, ECLI:NL:XX:1984:AC9954, *NJ* 1988/937 (*Öztürk*).

EHRM 25 augustus 1987, ECLI:NL:XX:1987:AC9955, *NJ* 1988/938 (*Lutz*).

EHRM 12 juli 1988, ECLI:NL:XX:1988:AC2589, *NJ* 1988/851 (*Schenk*).

EHRM 25 februari 1993, ECLI:NL:XX:1993:AD1839, *NJ* 1993/485 (*Funke*).

EHRM 9 december 1994, ECLI:NL:XX:1994:AL0471, *V-N* 1995/1153.

EHRM 8 februari 1996, ECLI:NL:XX:1996:AC0232, *NJ* 1996/725.  
EHRM 17 december 1996, ECLI:NL:XX:1996:ZB6862, *NJ* 1997/699 (*Saunders*).  
EHRM 16 mei 2000, nr. 40 042/98 (*Georgiou/United Kingdom*).  
EHRM 7 november 2000, nr. 36 858/97 (*Maury*).  
EHRM 12 juli 2001, ECLI:NL:XX:2001:AP0818, *BNB* 2005/222 (*Ferrazzini*).  
EHRM 23 november 2006, ECLI:NL:XX:AZ9064, *BNB* 2007/150 (*Jussila*).  
EHRM 27 oktober 2020, nr. 29084/07 & 1191/08 (*Ayetullah Au v. Turkey*).

HvJ EG 21 februari 2006, ECLI:EU:C:2006:121, *BNB* 2006/170 (*Halifax e.a.*).  
HvJ EU 21 december 2011, ECLI:EU:C:2011:868, *AB* 2012/254.  
HvJ EU 18 oktober 2012, C-583/10, EU:C:2012:638, *JAR* 2012/298 (*Nolan*).  
HvJ EU 26 februari 2013, ECLI:EU:C:2013:105, *BNB* 2014/15 (*Åkerberg Fransson*).  
HvJ EU 6 maart 2014, ECLI:NL:XX:2014:73, *AB* 2014/373 (*Siragusa*).  
HvJ EU 17 december 2015, C-419/14, ECLI:EU:C:2015:832, *BNB* 2016/55  
(*WebMindLicenses*).  
HvJ EU 15 november 2016, C-268/15, EU:C:2016:874, *SEW* 2017/43 (*Ullens de Schooten*).  
HvJ EU 17 januari 2019, C-310/16, ECLI:EU:C:2019:30, *V-N* 2019/7.15 (*Dzivev*).  
HvJ EU 24 oktober 2019, C-469/18 & C-470/18, ECLI:EU:C:2019:895, *V-N* 2019/54.29  
(*Belgische Staat*).

HR 26 juni 1962, ECLI:NL:HR:1962:1, *NJ* 1962/470.  
HR 29 mei 1978, ECLI:NL:HR:1978:AC6273, *NJ* 1978/358.  
HR 12 december 1978, ECLI:NL:HR:1978:AC2751, *NJ* 1979/142.  
HR 19 juni 1985, ECLI:NL:PHR:1985:AC8934, *BNB* 1986/29  
HR 8 januari 1986, ECLI:NL:HR:1986:AW8125, 23034, *BNB* 1986/128.  
HR 8 september 1987, ECLI:NL:PHR:1987:AC1218, *NJ* 1988/453.  
HR 10 februari 1988, ECLI:NL:HR:1988:ZC3761, *BNB* 1988/160.  
HR 29 november 1988, ECLI:NL:PHR:1988:AD0538, *NJ* 1989/598.  
HR 25 oktober 1989, ECLI:NL:HR:1989:ZC4125, *BNB* 1990/6  
HR 1 juli 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5028, *BNB* 1992/306.  
HR 9 september 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5051, *BNB* 1992/366.  
HR 4 november 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5152, *BNB* 1993/90.  
HR 29 maart 1994, ECLI:NL:HR:1994:ZC9693, *NJ* 1994/552.

HR 25 januari 1995, ECLI:NL:HR:1995:AA3025, *BNB* 1995/64.  
HR 19 december 1995, ECLI:NL:HR:1995:ZD0328, *NJ* 1996/249.  
HR 12 maart 1997, ECLI:NL:HR:1997:ZC6589, *BNB* 1997/146.  
HR 6 februari 1998, ECLI:NL:HR:1998:ZC2568, *NJ* 1998/587.  
HR 12 januari 1999, ECLI:NL:HR:1999:ZD1402, *NJ* 1999/290.  
HR 3 februari 1999, ECLI:NL:HR:1999:AA2637, *BNB* 1999/170.  
HR 27 september 2002, ECLI:NL:HR:2002:AD8780, *BNB* 2003/13.  
HR 1 juli 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF9417, *NJ* 2003/695.  
HR 18 maart 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF4321, *NJ* 2003/527.  
HR 30 maart 2004, ECLI:HR:NL:2004:AM2533, *NJ* 2004/376.  
HR 1 februari 2005, ECLI:NL:HR:2005:AP4584, *NJ* 2006/421.  
HR 23 september 2005, ECLI:NL:PHR:2005:AU3140, *BNB* 2006/21/  
HR 1 november 2005, ECLI:HR:NL:2005:AU2239, *NJ* 2006/425.  
HR 17 januari 2006, ECLI:NL:PHR:2006:AU3948, *NJ* 2006/495.  
HR 28 maart 2006, ECLI:NL:HR:2006:AU5471, *NJ* 2007/38.  
HR 5 september 2006, ECLI:NL:HR:2006:AV4122, *NJ* 2007/336.  
HR 5 september 2006, ECLI:NL:HR:2006:AV4149, *RvdW* 2006/803.  
HR 14 november 2006, ECLI:NL:HR:2006:AX7471, *NJ* 2007/179.  
HR 29 mei 2007, ECLI:NL:HR:2007:AZ8795, *NJ* 2008/14.  
HR 7 december 2007, ECLI:NL:PHR:2007:BB3465, *BNB* 2008/281.  
HR 21 maart 2008, ECLI:NL:HR:2008:BA8179, *BNB* 2008/159.  
HR 8 juli 2008, ECLI:NL:HR:2008:BC5973, *NJ* 2009/440.  
HR 3 maart 2009, ECLI:NL:HR:2009:BG7244, *NJ* 2009/140.  
HR 30 juni 2009, ECLI:NL:HR:2009:BH3079, *NJ* 2009/349.  
HR 5 oktober 2010, ECLI:NL:HR:2010:BL5629, *NJ* 2011/169.  
HR 21 december 2010, ECLI:NL:HR:2010:BL7688, *NJ* 2012/24.  
HR 31 mei 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP1179, *NJ* 2011/412.  
HR 27 september 2011, ECLI:NL:HR:2011:BQ3765, *NJ* 2011/557.  
HR 15 november 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP7544, *NJ* 2012/36.  
HR 29 november 2011, ECLI:NL:HR:BT7104, *NJ* 2012/146.  
HR 20 maart 2012, ECLI:NL:HR:2012:BV7501, *NJB* 2012/840.  
HR 26 juni 2012, ECLI:NL:HR:2012:BV1642, *NJ* 2013/85.  
HR 26 juni 2012, ECLI:NL:HR:2012: BW9199, *NJB* 2012/1704.  
HR 29 januari 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY2814, *NJ* 2013/415.



HR 29 januari 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY0816, *NJ* 2013/414.  
HR 19 februari 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY5321, *NJ* 2013/308.  
HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640, *BNB* 2014/101.  
HR 17 september 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ9992, *NJ* 2014/91.  
HR 18 maart 2014, ECLI:NL:HR:2014:639, *NJ* 2014/190.  
HR 20 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:643, *BNB* 2015/173.  
HR 18 december 2015, ECLI:NL:HR:2015:3600, *BNB* 2016/39.  
HR 1 november 2016, ECLI:NL:HR:2016:2454, *NJB* 2017/84.  
HR 17 april 2018, ECLI:HR:NL:2018:558, *JOW* 2018/12.  
HR 8 november 2019, ECLI:NL:HR:2019:1715, *BNB* 2020/41.  
HR 23 juni 2020, ECLI:NL:HR:2020:1092, *NJB* 2020/1730.  
HR 1 december 2020, ECLI:NL:HR:2020:1889, *RvdW* 2021/14.  
HR 9 april 2021, ECLI:NL:HR:2021:532, *NJB* 2021/1237.

ABRvS 2 mei 2012, ECLI:NL:RVS:2012:BW4552, *AB* 2012/151.  
ABRvS 28 mei 2014, ECLI:NL:RVS:2014:1943.  
ABRvS 5 juli 2017, ECLI:NL:RVS:2017:1818, *AB* 2017/386.  
ABRvS 28 augustus 2019, ECLI:NL:RVS:2019:2952, *JBO* 2019/356.

Hof Arnhem 11 november 1982, ECLI:NL:GHARN:1982:BJ1175, *BNB* 1984/194  
Hof Arnhem 12 september 1988, rolno. 620/1986, *BNB* 1992/306.  
Hof 's-Gravenhage 3 juli 1989, ECLI:NL:GHSGR:1989:AW2373, *BNB* 1990/160.  
Hof Den Haag 14 oktober 1993, ECLI:NL:GHSGR:1993:AW3774, *FED* 1993/879.  
Hof Amsterdam 24 oktober 2000, ECLI:NL:GHAMS:2000:AA9213, *V-N* 2001/6.8.  
Hof Amsterdam 21 december 2015, ECLI:NL:GHAMS:2015:5307, *NJFS* 2016/51.  
Hof Arnhem-Leeuwarden 3 februari 2015, ECLI:NL:GHARL:2015:645, *NTFR* 2018/614.  
Hof Arnhem-Leeuwarden 29 december 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:10593, *NJFS* 2017/41.  
Hof Arnhem Leeuwarden 7 februari 2017, ECLI:NL:GHARL:2017:1180.  
Hof Den Bosch 20 februari 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:515, *NTFR* 2018/614.  
Hof Den Bosch 23 juli 2020, ECLI:NL:GHSE:2020:2351, *NTFR* 2020/2670.  
Hof Amsterdam 2 december 2020, ECLI:NL:HR:2020:3218, *NTFR* 2020/3610.  
Rb. Gelderland 28 januari 2014, ECLI:NL:RBGEL:2014:2984, *NJFS* 2014/147.

Rb. Midden-Nederland 8 april 2016, ECLI:NL:RBMNE:2016:2106, *NJFS* 2016/141.

Rb. Zeeland-West-Brabant 25 augustus 2020 , ECLI:NL:RBZWB:2020:4167.