

# De informatieplicht en het recht op een eerlijk proces



## Inhoudsopgave

<b>1.</b>	<b>Inleiding</b>	<b>4</b>
<b>2.</b>	<b>De verplichtingen van artikel 47 lid 1 AWR.</b>	<b>6</b>
2.1	Inleiding	6
2.2	Actieve informatieplicht	6
2.3	Passieve informatieplicht	7
2.4	Reikwijdte van de informatieplicht	7
	2.4.1 De wet	7
	2.4.2 De jurisprudentie	8
2.5	Conclusie	9
<b>3.</b>	<b>De bestuurlijke boete</b>	<b>11</b>
3.1	Inleiding	11
3.2	Verzuimboeten	11
	3.2.1 Verzuimboeten aanslagbelastingen	12
	3.2.2 Verzuimboeten aangiftebelastingen	12
3.3	Vergrijpboeten	13
	3.3.1 Vergrijpboeten aanslagbelastingen	13
	3.3.2 Vergrijpboeten aangiftebelastingen	14
3.4	Conclusie	14
<b>4.</b>	<b>De bestuurlijke boete als ‘criminal charge’</b>	<b>15</b>
4.1	Inleiding	15
4.2	Het Europees Hof voor de rechten van de mens	15
	4.2.1 De ‘criminal charge’ als autonoom concept	15
	4.2.2 De bestuurlijke boete	15
4.3	De Hoge Raad	19
4.4	Verschillen benadering EHRM en de Hoge Raad	20
4.5	Conclusie	22

<b>5.</b>	<b>Art. 47 lid 1 en de bestuurlijke boete als ‘criminal charge’</b>	<b>23</b>
5.1	Inleiding	23
5.2	De rechtsbescherming van art. 6 EVRM	23
5.3	Startpunt rechtsbescherming van art. 6 EVRM	24
5.4	Informatieplicht vs. zwijgrecht: de verdachte en de bewijsvoering	25
5.4.1	Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens	25
5.4.2	De Hoge Raad	28
5.4.3	De uitwerking voor de Nederlandse belastingplichtige	29
5.5	Conclusie	30
<b>6.</b>	<b>Conclusie</b>	<b>32</b>
	<b>Literatuuroverzicht</b>	<b>34</b>
	<b>Jurisprudentieoverzicht</b>	<b>35</b>

## **1. Inleiding**

Strafvervolgning is een ingrijpend middel om belastingheffing af te dwingen. De belastingdienst is op het moment dat vervolging wordt ingesteld zeker de sterkere partij. De belastingdienst kent een ruim arsenaal aan bevoegdheden. De Algemene wet rijksbelastingen (hierna ook: AWR) legt verplichtingen op aan belastingplichtigen ten behoeve van de belastingheffing door de belastingdienst. Een van die verplichtingen is de informatieplicht ex art. 47 lid 1 AWR; Deze verplichting houdt in dat de belastingplichtige zowel actief als passief gehoor dient te geven aan informatieverzoeken van de fiscus.

De combinatie van de sterke positie van de fiscus en de mogelijkheid tot vervolging brengt ons bij de rechtsbescherming van de (verdachte) belastingplichtige. Het recht op een eerlijk proces is een groot goed en wordt ook benoemd in zowel Nederlandse wetgeving in art. 29 Strafvordering als in art. 6 van het Europees Verdrag tot bescherming van de Rechten van de Mens en de fundamentele vrijheden (hierna EVRM). Onderdeel van deze bescherming is ook het recht om te zwijgen over je eigen betrokkenheid bij mogelijke strafbare feiten. Niemand is verplicht verklaringen of informatie te verstrekken waarmee hij bijdraagt aan zijn eigen veroordeling. In het Latijn wordt dit aangeduid met: “nemo tenetur se ipsum accusare”. Een belastingplichtige bevindt zich in een spanningsveld; hij heeft tegelijkertijd een informatieplicht en een zwijgrecht.

De probleemstelling die ik ga hanteren tijdens het schrijven van deze scriptie is:  
*Krijgt de Nederlandse belastingplichtige voldoende rechtsbescherming op grond van art 6 EVRM bij informatieverzoeken van de fiscus ex art. 47 lid 1 AWR?*

Met de zinsnede ‘voldoende’ in de vraagstelling bedoel ik of een Nederlandse belastingplichtige inderdaad alle rechtsbescherming krijgt die hem toekomt op grond van het EVRM en de jurisprudentie van het EHRM.

De deelvragen die ik mijzelf ga stellen om tot een antwoord op mijn hoofdvraag te komen zijn:

1. Wat zijn de verplichtingen ex art. 47 lid 1 AWR?
2. Welke bestuurlijke boeten kent de AWR?

3. Wanneer is de bestuurlijke boete een 'criminal charge' in de zin van art. 6 EVRM?
4. Hoe verhouden zich de verplichtingen van art. 47 lid 1 AWR en de bestuurlijke boete als 'criminal charge'?

Als startpunt van mijn bachelorscriptie zal ik de verplichtingen van art. 47 lid 1 AWR onder de loep nemen om deze informatieverplichtingen van een belastingplichtige correct af te kunnen zetten tegen art. 6 EVRM. Vervolgens werk ik toe naar art. 6 EVRM door eerst de bestuurlijke boete te analyseren. Na de Nederlandse bestuurlijke boeten te hebben uitgewerkt zal ik kijken hoe deze boeten passen binnen het stramien van de 'criminal charge' van art 6 EVRM. Tot slot zal ik de rechtsbescherming van art. 6 EVRM uitwerken in het licht van de verplichtingen van art. 47 lid 1 AWR om tot een antwoord op mijn onderzoeksvraag te komen.

## **2. De verplichtingen van art. 47 lid 1 AWR**

### **2.1 Inleiding**

In Nederland is de belastingdienst verantwoordelijk voor een juiste belastingheffing. Om deze taak goed te kunnen uitvoeren is het wenselijk dat de fiscus over informatie kan beschikken. De verplichtingen van art. 47 lid 1 AWR zijn er ten behoeve van de persoonlijke belastingheffing van een belastingplichtige. Een belastingplichtige moet gegevens en inlichtingen verstrekken, zie art. 47 lid 1 onder a AWR, en boeken, bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan beschikbaar stellen aan de inspecteur, zie lid 1 onder b. Art. 47 lid 1 sub a noemen we de *actieve* informatieplicht en lid 1 onder b omvat de *passieve* informatieplicht. Deze verplichtingen worden hierna in dit hoofdstuk uitgewerkt.

### **2.2 Actieve informatieplicht**

De actieve belastingplicht van art. 47 lid 1 onder a AWR vergt dat de belastingplichtige zelf een actieve houding aanneemt wanneer de inspecteur vraagt om informatie. De belastingplichtige dient, wanneer de inspecteur daarom vraagt, gegevens en inlichtingen te verstrekken aan de fiscus. Het gaat hier dus niet om de fiscus in de gelegenheid stellen om de informatie te kunnen verzamelen maar om het actief aanleveren van de gevraagde informatie door belastingplichtige.<sup>1</sup>

Naast informatie die direct voor handen is, kan er ook gevraagd worden naar informatie die zich in de administratie van een belastingplichtige bevindt en waar de belastingplichtige zonder al te veel plichtplegingen bij kan. Wel moet bij het doen van een dergelijk verzoek gelet worden voor wie er een administratieplicht en bewaarplicht ex art. 52 AWR geldt en voor wie niet. Een belastingplichtige, die niet administratieplichtig is, hoeft immers geen administratie bij te houden en te bewaren of gegevens over derden te verstrekken.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Niessen-Cobben, R.M.P.G., *Wegwijs in de Algemene Wet Rijksbelastingen*, Deventer: Kluwer 2007, p.p. 207 en 208.

<sup>2</sup> Feteris, M.W.C., *Cursus Belastingrecht: formeel belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2007, paragraaf 3.3.4.

### **2.3 Passieve informatieplicht**

Wanneer we spreken van de passieve informatieplicht gaat het om het overdragen van boeken, bescheiden en gegevensdragers of de inhoud daarvan. De belastingplichtige levert geen specifieke antwoorden op vragen de inspecteur aan; de inspecteur zal zelf in de ter beschikking gestelde informatie opzoek moeten gaan naar de relevante gegevens met betrekking tot de afhandeling van de belasting. Wel moet de belastingplichtige er voor zorgen dat de informatie op een dusdanige wijze ter beschikking wordt gesteld, dat de inspecteur deze op een relatief eenvoudige manier kan inzien. De informatie die niet wordt bewaard bij de belastingplichtige maar bij een derde valt eveneens onder de strekking van art. 47 lid 1 onder b AWR.

### **2.4 Reikwijdte van de informatieplicht**

Een inspecteur kan op basis van art. 47 lid 1 AWR niet zo maar zijn gang gaan. Er zijn grenzen aan de reikwijdte van de informatieplicht van belastingplichtige. De reikwijdte van art. 47 lid 1 AWR wordt bepaald door de wet zelf, de verdragen en de jurisprudentie. Hieronder worden de wet en de jurisprudentie uitgewerkt. De verdragen zal ik buitenbeschouwing laten met uitzondering van art. 6 EVRM. In hoofdstuk 5 zal ik nader ingaan op de informatieplicht in het licht van art. 6 EVRM.

#### **2.4.1 De wet**

De wet stelt grenzen aan de informatieverplichtingen voor een belastingplichtige. Allereerst blijkt dat een inspecteur moet vragen om informatie aan de belastingplichtige, zie in de eerste volzin van art. 47 AWR 'desgevraagd'. Zonder informatieverzoek van de inspecteur heeft de belastingplichtige geen verplichting om informatie te verstrekken en kan er geen sprake zijn van een schending van de verplichtingen van art. 47 lid 1 AWR<sup>3</sup>. Verder impliceert deze zinsnede in de wettekst ook dat een belastingplichtige alleen de gevraagde informatie hoeft te verstrekken<sup>4</sup>.

Voor het overige blijkt uit de wet dat een belastingplichtige alleen in hoeft te gaan op de vragen van een inspecteur die betrekking hebben op de belastingheffing dit blijkt uit de zinsnede van art 47 lid 1 sub a AWR: *'..welke voor de belastingheffing te zijnen*

---

<sup>3</sup> Hoge Raad 13 augustus 2004, nr. 39462, BNB 2004/397.

<sup>4</sup> Niessen-Cobben, R.M.P.G., *Wegwijs in de Algemene Wet Rijksbelastingen hoofdstuk*, Deventer: Kluwer 2007, p. 205.

*aanzien van belang kunnen zijn*'. Vragen naar andere zaken vallen niet onder art. 47 lid 1 sub a AWR; een belastingplichtige kan dan ook niet verplicht worden om te antwoorden op dergelijke vragen grond van dit artikel.

#### 2.4.2 De jurisprudentie

Ook in de jurisprudentie is een aantal beperkingen gesteld aan de werkingssfeer van art. 47 lid 1 AWR. In deze paragraaf ga summier in op een aantal belangrijke beperkingen uit deze jurisprudentie. Ik behandel alleen de jurisprudentie die de terminologie gebruikt in de wet verduidelijkt. Ik zal kijken naar de inhoud van de term boeken en bescheiden en ook bekijken wanneer al dan niet sprake is van een verzoek.

Wanneer het gaat om boeken en bescheiden in de zin van art. 47 lid 1 onder b AWR moet dit op basis van de wetsgeschiedenis ruim worden gezien<sup>5</sup>. Als we het hebben over boeken en bescheiden dan gaat het niet alleen om de uiteindelijke jaarrekening maar ook om de informatie die gebruikt is om de jaarrekening te kunnen opstellen. Hierbij moet gedacht worden aan: bonnen, brieven, kwitanties en kassarollen. Uit de jurisprudentie van de Hoge Raad en het Hof Amsterdam blijkt dat ook notulen van vergaderingen en de kladboekhouding<sup>6</sup> onder deze ruime opvatting van boeken en bescheiden vallen<sup>7</sup>. Onzelfstandige stukken zoals enveloppen, kassastelstroken, debiteurenbonnen, blocnotevellen en specificatie formulieren vallen niet onder het begrip boeken en bescheiden ex art. 47 lid 1 sub b AWR<sup>8</sup>.

Verder is het ook interessant om te kijken wanneer er sprake is van een verzoek in de zin van art. 47 lid 1 AWR. In het arrest van de Hoge Raad van 21 maart 2008 is geoordeeld over het geval waarin de inspecteur een controlerapport stuurde naar belastingplichtige met de mogelijkheid daarop te reageren. De belastingplichtige reageerde hierop met onjuiste mededelingen. Volgens de inspecteur schond de belastingplichtige door deze onjuiste mededelingen zijn verplichtingen ex art 47 lid 1

---

<sup>5</sup> Kamerstukken II 1988-1989, 21287, nr. 3, p. 5.

<sup>6</sup> Hof Amsterdam 28 januari 2003, nr. 01/3512, NTFR 2003/890.

<sup>7</sup> Hoge Raad 23 september 2005, nr. 38 810, BNB 2006/21c.

<sup>8</sup> Hof Amsterdam 25 april 2005, nr. 03/033368, V-N 2005/54.2.



AWR. De Hoge Raad ging niet mee in deze zienswijze van de inspecteur<sup>9</sup>. De Hoge Raad motiveert zijn beslissing in paragraaf 3.3 van het arrest als volgt:

*‘Op grond van artikel 47 lid 1, aanhef en letter a, AWR is ieder gehouden desgevraagd aan de inspecteur gegevens en inlichtingen te verstrekken welke voor de belastingheffing te zijnen aanzien van belang kunnen zijn. Nu het hof niet heeft vastgesteld dat de mededeling in de brief van 10 juli 2002 omtrent de aard van de commissiegelden is gedaan naar aanleiding van een verzoek om inlichtingen van de zijde van de Inspecteur, geeft ’s Hofs oordeel onvoldoende inzicht in de door het Hof gevolgde gedachtegang. Indien het Hof ervan is uitgegaan dat een dergelijk verzoek niet vereist is voor het in aanmerking nemen van een schending van de verplichtingen opgenomen in artikel 47 lid 1 AWR, is het uitgegaan van een onjuiste rechtsopvatting. Indien het Hof ervan is uitgegaan van de juiste rechtsopvatting, behoefde in het licht van de gedingstukken ’s Hofs aannahme dat de inspecteur heeft verzocht om inlichtingen nadere motivering die evenwel ontbreekt. Het toezenden van een concept controlerapport waarbij gelegenheid wordt gegeven daarop te reageren, kan niet worden aangemerkt als een verzoek bedoeld in artikel 47, lid 1, aanhef, AWR’.*

Uit dit arrest wordt in de literatuur<sup>10</sup> afgeleid dat eerst sprake is van een verzoek wanneer de inspecteur een heldere vraag naar informatie formuleert. Deze jurisprudentie bevestigt de eis, dat er sprake moet zijn van een (schriftelijk) verzoek, zoals we zagen in de vorige paragraaf, nog eens extra.

## **2.5 Conclusie**

In art. 47 lid 1 AWR bevat een tweetal verplichtingen namelijk de actieve informatieplicht en de passieve informatieplicht. De actieve informatieplicht verplicht een belastingplichtige om gegevens en inlichtingen te verstrekken wanneer de inspecteur daar om vraagt. De passieve informatieplicht ziet op de inzage van boeken en bescheiden. Onder boeken en bescheiden valt niet alleen de jaarrekening, maar ook alle zelfstandige stukken die gebruikt zijn om deze op te stellen.

De verplichtingen van art. 47 lid 1 AWR gelden niet onbeperkt. Een belastingplichtige hoeft de fiscus niet proactief informatie te verschaffen. De verplichtingen gelden alleen dan wanneer de inspecteur om informatie verzoekt. Een uitzondering op deze regel geldt voor vragen die geen betrekking hebben op de belastingheffing van een belastingplichtige. Verder moet het duidelijk zijn dat een inspecteur een verzoek doet op grond van art. 47 lid 1 AWR; een gelegenheid tot

---

<sup>9</sup> HR 21 maart 2008, nr. 43695, BNB 2008/206.

<sup>10</sup> Feteris, M.W.C., *Cursus Belastingrecht: formeel belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2007, paragraaf 3.3.4.

reactie op een toegezonden stuk kan niet worden opgevat als een dergelijk verzoek tot informatie<sup>11</sup>.

---

<sup>11</sup> HR 21 maart 2008, nr. 43695, BNB 2008/206.

### **3. De bestuurlijke boete**

#### **3.1 Inleiding**

De bestuurlijke boete is de uitkomst van een lange ontwikkeling in de geschiedenis. De geldelijke sanctie in het belastingrecht bestaat al sinds de middeleeuwen<sup>12</sup>. Historisch gezien was er geen sprake van een boete maar men noemde het verhogingen. Pas sinds de jaren negentig van de vorige eeuw kennen wij het systeem van de bestuurlijke boete in zijn huidige vorm; men sprak niet langer van verhogingen; de term bestuurlijke boete werd geïntroduceerd in de fiscaliteit<sup>13</sup>. Naast introductie van de bestuurlijke boete zien we in de tijd ook een duidelijke trend van centralisatie van de geldelijke sancties in een wet. Door de invoering van de Algemene Wet Rijksbelastingen in 1959 met zijn algemene boetebepalingen zijn in het verloop van de tijd langzaam de boetebepalingen in de individuele wetten vervallen<sup>14</sup>.

In de huidige wettelijke regeling wordt onderscheid gemaakt tussen verschillende bestuurlijke boeten. Er wordt onderscheid gemaakt tussen verzuimboeten en vergrijpboeten. Belangrijk om op te merken is dat beide boeten een bestraffend karakter kennen; geen van beide zijn ze gericht op herstel van de gemaakte fout. De verschillende bestuurlijke boeten zal ik hieronder nader beschrijven. Het onderscheid van verschillende bestuurlijke boeten is van belang wanneer ik aandacht besteed aan de bestuurlijke boete als ‘criminal charge’; vrij vertaald: de bestuurlijke boete als vorm van strafvervolgning, zie hoofdstuk 4. Ook zal het onderscheid een rol gaan spelen met betrekking tot de rechtsbescherming van een belastingplichtige, zie hoofdstuk 5.

#### **3.2 Verzuimboeten**

De categorie verzuimboeten geldt als sanctie voor de lichtere overtredingen van de belastingwetten. Bij deze lichtere overtredingen is voor het sanctioneren met een boete geen grove schuld of opzet vereist. Er moet simpelweg sprake zijn van een verzuim; een eventueel motief voor het verzuim is bij deze boeten niet relevant.

---

<sup>12</sup> Haas, F.J.P.M, *bestuurlijke boeten in het belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2009, p. 40

<sup>13</sup> Haas, F.J.P.M, *bestuurlijke boeten in het belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2009, p. 41

<sup>14</sup> Feteris, M.W.C., *Formeel belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2009, p. 13.

### 3.2.1 Verzuimboeten aanslagbelastingen

Art. 67a AWR is het centrale artikel voor de verzuimboete in geval van een aanslagbelasting<sup>15</sup>. Bij aanslagbelastingen is het doen van aangifte verplicht; vervolgens zal de belastingdienst de omvang van de belastingplicht berekenen en een aanslag versturen met daarin het te betalen bedrag aan belastingen. Art. 67a AWR ziet toe op het verzuimen van het doen van aangifte. De aangifteverplichting ontstaat wanneer de belastingdienst de belastingplichtige uitnodigt tot het doen van aangifte. Echter om een boete te kunnen opleggen zal na het verstrijken van de originele termijn van de uitnodiging, art. 9 lid 1 AWR, eerst nog een aanmaning moeten worden verstuurd. Aan deze aanmaning is een nieuwe termijn gekoppeld om alsnog aangifte te doen. Eerst als de in de aanmaning genoemde termijn is verstreken zal de belastingdienst een verzuimboete kunnen opleggen art. 9 lid 3 AWR<sup>16</sup>. In het arrest van 15 december 2006 gaf de Hoge Raad aan dat de aanmaning de belastingplichtige wel moet hebben bereikt<sup>17</sup>. De verzuimboete moet tegelijk met het vaststellen van de aanslag van belastingen worden opgelegd om eventuele onzekerheden over een boete bij belastingplichtigen weg te nemen. De boete van art. 67a AWR heeft een maximum van 1134 euro.

### 3.2.2 Verzuimboeten aangiftebelastingen

Bij aangiftebelastingen zijn belangrijke kenmerken: tijdige aangifte en betaling op eigen initiatief van de belastingplichtige. De verzuimboete met betrekking tot het niet tijdig doen of in het geheel niet doen van aangifte vinden we in art. 67b AWR. Alleen in het geval van de loonbelasting kan ook een verzuimboete worden opgelegd voor het onjuist of onvolledig doen van aangifte ex art. 67b lid 2 AWR. Een verzuimboete kan pas worden opgelegd nadat de in de door de belastingdienst verstuurd uitnodiging genoemde termijn is verstreken. De boete kan dus niet worden opgelegd op basis van louter een materiële belastingplicht<sup>18</sup>. De maximum boete op grond van art. 67b AWR bedraagt 123 euro.

De verzuimboete voor het niet tijdig of niet (geheel) betalen van de belasting vinden we in art. 67c AWR. De boete kan voor zowel belastingplichtigen als

---

<sup>15</sup> Voorbeelden van aanslagbelastingen zijn de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting

<sup>16</sup> Haas, F.J.P.M., *Bestuurlijke boeten in het belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2009, p. 33.

<sup>17</sup> Hoge Raad 15 december 2006, nr. 41 882, BNB 2007/112

<sup>18</sup> Haas, F.J.P.M., *Bestuurlijke boeten in het belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2009, p. 41

inhoudingsplichtigen maximaal 4920 euro bedragen (lid 1). Omdat het hier om een verzuimboete gaat is noch grove schuld noch opzet, met betrekking tot het niet, betalen een bestanddeel van de wetsbepaling. De boete zal tegelijkertijd worden opgelegd met de naheffingsaanslag van de betreffende belasting art. 67c lid 2 AWR.

### **3.3 Vergrijpboeten**

Naast de verzuimboeten zijn de vergrijpboeten de tweede categorie bestuurlijke boeten. Er moet, voor het opleggen van deze categorie boeten, sprake zijn van opzet en/of grove schuld van belastingplichtige al naar gelang het gaat om een boete met betrekking tot een aanslag- of aangiftebelasting. Dit in tegenstelling tot de verzuimboeten. De bewijslast voor deze opzet of grove schuld ligt bij de inspecteur.

#### 3.3.1 vergrijpboeten aanslagbelastingen

Met betrekking tot de vergrijpboeten voor aanslagbelastingen wordt onderscheid worden gemaakt tussen boeten bij een aanslag en boeten bij een navordering. De regels met betrekking tot deze boeten is te vinden in de artikelen 67d en 67e AWR.

Het opleggen van de boete ex art. 67d AWR is mogelijk wanneer een belastingplichtige opzettelijk niet, onjuist of onvolledig aangifte heeft gedaan van zijn belastingen. Opzet wil zeggen willens en wetens of wel doel bewust handelen. De boete wordt tegelijk met de aanslag opgelegd (lid 1). Het doel van de gelijktijdige oplegging is de rechtszekerheid van de belastingplichtige zoveel mogelijk te waarborgen<sup>19</sup>. De hoogte van de boete is afhankelijk van de grondslag die we vinden in art. 67d lid 2 AWR. De grondslag voor de boete is het bedrag van de aanslag of, als er sprake is van verliesverrekening, het bedrag van de aanslag zonder dat er rekening is gehouden met de te verrekenen verliezen. Daarnaast wordt ook gecorrigeerd voor de persoonsgebonden aftrek uit voorgaande jaren, zie art. 67d lid 4 AWR. Het bedrag van de aanslag materieel wordt bekeken blijkens paragraaf 26 lid 6 BBBB: het is het bedrag dat overblijft na verrekening van voorheffingen en voorlopige aanslagen<sup>20</sup>. De bepalingen voor het opleggen van een boete bij navordering staan in art. 67e AWR. De boete kan worden opgelegd wanneer door grove schuld of opzet van belastingplichtige de aanslag te laag is vastgesteld of op een andere manier te weinig

---

<sup>19</sup> Kamerstukken II, 1995-1996, 23470, nr. 3, p. 39.

<sup>20</sup> Haas, F.J.P.M., *Bestuurlijke boeten in het belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2009, p. 60.

belasting is betaald. De belastingdienst kan de belastingplichtige een boete opleggen van 100% van de in lid 2 genoemde grondslag. Deze grondslag is het bedrag van de navordering waarbij net als in art. 67d AWR zal worden gecorrigeerd voor verrekenende verliezen en persoonsgebonden aftrek uit voorgaande jaren mocht daarvan sprake zijn (lid 2 en lid 5).

### 3.3.2 Vergrijpboeten aangiftebelastingen

De belastingdienst kan ook een vergrijpboete opleggen wanneer door opzet of grove schuld van belastingplichtige de belasting die op aangifte moet worden betaald (gedeeltelijk) niet wordt betaald of wanneer de belastingplichtige te laat betaalt. Deze vergrijpboete vinden we in art. 67f AWR. Wederom wordt de omvang van de 100% boete bepaald door de grondslag. De grondslag is het opzettelijk of door grove schuld niet of niet tijdig betaalde bedrag.

### 3.4 Conclusie

In de Algemene Wet Rijksbelastingen wordt onderscheid gemaakt tussen verzuim- en vergrijpboeten. Het onderscheid wordt gemaakt door de vereisten voor het opleggen van de boeten. In geval van een verzuimboete is opzet of grove schuld geen bestanddeel in de wetsbepaling, met betrekking tot een vergrijpboete moet de inspecteur bewijzen dat er sprake is van opzet of grove schuld alvorens hij deze boete kan opleggen; opzet of grove schuld vormt nu wel een bestanddeel in de wetsbepaling. Voor zowel de verzuimboeten als de vergrijpboeten is er een aparte regeling met betrekking tot aanslagbelastingen en aangiftebelastingen. In vergelijking tot de verzuimboeten zijn de vergrijpboeten substantieel van omvang en kunnen oplopen tot 100% van de boetegrondslag.

## **4. De bestuurlijke boete als ‘criminal charge’**

### **4.1 Inleiding**

De bestuurlijk boete kent twee categorieën namelijk de vergrijpboete en de verzuimboete zoals is gebleken uit het voorgaande hoofdstuk. In dit hoofdstuk wordt ingegaan op de bestuurlijke boete als ‘criminal charge’, dat wil zeggen de bestuurlijke boete als vorm van strafvervolgung, hierbij is het van belang om het onderscheid tussen de bovenstaande twee boetecategorieën goed in het oog te houden. De ontwikkeling van het begrip ‘criminal charge’ start op Europees niveau en heeft ook zijn uitwerking in de nationale rechtsorde.

### **4.2 Het Europees Hof voor de rechten van de mens**

#### **4.2.1 De ‘Criminal charge’ als autonoom concept**

Belangrijk startpunt wanneer we gaan kijken naar de jurisprudentie van het EHRM op het gebied van de bestuurlijke boete als ‘criminal charge’ in de zin van art. 6 EVRM is de betekenis die door het EHRM aan dit begrip wordt toegekend. Bij de uitleg van het begrip ‘criminal charge’ is de betekenis die toekomt aan het recht van de lidstaten gering. Het EHRM legt het begrip ‘criminal charge’ verdragsautonoom uit omdat lidstaten anders naar eigen goeddunken het toepassingsbereik van art. 6 EVRM zouden kunnen beïnvloeden<sup>21</sup>. Daarnaast zou ook de rechtseenheid in het geding komen<sup>22</sup>.

#### **4.2.2 De bestuurlijke boete**

De jurisprudentie van het EHRM aangaande de bestuurlijke boete als ‘criminal charge’ start met het arrest Engel<sup>23</sup>. Het arrest Öztürk v. Duitsland<sup>24</sup> vormt een voortzetting van dit eerste maar minder bekende arrest Engel<sup>25</sup>. In beide arresten worden dezelfde drie criteria aangelegd om te bepalen om of een bestuurlijke boete

---

<sup>21</sup> Feteris, M.W.C., *Fiscale bestuurlijke boetes en het recht op een eerlijk proces*, Deventer: Kluwer 2002, p. 108.

<sup>22</sup> Feteris, M.W.C., *Fiscale bestuurlijke boetes en het recht op een eerlijk proces*, Deventer: Kluwer 2002, p.p. 46 en 47.

<sup>23</sup> EHRM 6 juni 1976, zaak Engel, NJ 1978/223.

<sup>24</sup> EHRM 21 februari 1984, Öztürk v. Duitsland, NJ 1988/937.

<sup>25</sup> EHRM 6 juni 1976, zaak Engel, NJ 1978/223.

een 'criminal charge' is in de zin van art. 6 EVRM. De drie criteria uit de arresten zijn de volgende:

- behoort de overtreding naar recht van de betreffende staat tot het strafrecht
- de karakter van de overtreding
- het karakter van de op de overtreding gestelde strafmaatregel.

Uit Öztürk blijkt dat het EHRM slecht relatieve waarde toe aan het eerste criterium gezien het hierboven beschreven autonome karakter van het begrip 'criminal charge'. Het twee en derde criterium tellen zwaarder mee in de beoordeling<sup>26</sup>. De twee categorieën bestuurlijke boeten, vergrijp- en verzuimboeten, vallen in het licht van deze jurisprudentie onder het autonome begrip 'criminal charge'. Beide boeten kennen een sterk bestraffend karakter en ook het karakter van de strafmaatregel wijst op een 'criminal charge'.

Op 24 februari 1994 doet het EHRM opnieuw uitspraak met betrekking tot de materie van de 'criminal charge' in de zaak Bendenoun v. Frankrijk<sup>27</sup>. Het EHRM deed in de zaak Bendenoun uitspraak over in Frankrijk opgelegde verhoging door de belastingdienst. Vooral de motivering van het EHRM waarom er sprake was van een 'criminal charge' is van belang. Het EHRM neemt in zijn uitspraak de criteria uit Öztürk versus Duitsland als uitgangspunt en formuleert op basis van deze criteria vier indicatoren waarop er in casus sprake was van een 'criminal charge' in paragraaf 47 van het arrest<sup>28</sup>:

*'In the instant case the Court does not underestimate the importance of several of the points raised by the Government. In the light of its case-law, and in particular of the previously cited Öztürk judgment, it notes, however, that four factors point in the opposite direction. In the first place, the offences with which Mr Bendenoun was charged came under Article 1729 paragraph. 1 of the General Tax Code (see paragraph 34 above). That provision covers all citizens in their capacity as taxpayers, and not a given group with a particular status. It lays down certain requirements, to which it attaches penalties in the event of non-compliance. Secondly, the tax surcharges are intended not as pecuniary compensation for damage but essentially as a punishment to deter reoffending. Thirdly, they are imposed under a general rule, whose purpose is both deterrent and punitive. Lastly, in the instant case the surcharges were very substantial, amounting to FRF 422,534 in respect of Mr Bendenoun personally and FRF 570,398 in respect of his company (see paragraph 13 above); and if he failed to pay, he was liable to be committed to prison by the criminal courts (see paragraph 35 above).'*

<sup>26</sup> EHRM 21 februari 1984, Öztürk v. Duitsland, NJ 1988/937.

<sup>27</sup> EHRM 24 februari 1994, Bendenoun v. Frankrijk, Publ. ECHR series A nr. 284, BNB 1994/175.

<sup>28</sup> EHRM 24 februari 1994, Bendenoun v. Frankrijk, Publ. ECHR series A nr. 284, BNB 1994/175.



De indicatoren die het EHRM in het arrest Bendenoun formuleert zijn:

1. Gaat het om een rechtsregel die van toepassing is op alle burgers in hun hoedanigheid van belastingbetaler?
2. Zijn de verhogingen bedoelt als bestraffing van een belastingplichtige die zich niet aan de regels houdt en om herhaling te voorkomen? Is de verhoging is gericht op herstel?
3. Worden de verhogingen opgelegd op basis van een algemene regel? Heeft deze algemene regel heeft bestraffing ten doel?
4. Zijn de verhogingen zijn substantieel?

In tegenstelling tot de uitspraak in de zaak Öztürk v. Duitsland hecht het EHRM nu wel waarde aan de hoogte van de strafmaat bij de beoordeling of er sprake is van een ‘criminal charge’. Daarmee wordt het onduidelijk of de Nederlandse verzuimboeten volgens het EHRM wel of geen ‘criminal charge’ zijn gezien de geringe bedrag van de boete; het bedrag van de boete is niet substantieel. Verder is het van belang om op te merken dat het EHRM in paragraaf 47 van het arrest Bendenoun stelt dat geen van de geformuleerde factoren op zichzelf doorslaggevend is.

In 1998 in het arrest Lauko<sup>29</sup> kiest het EHRM een andere benadering van de voorwaarden uit Öztürk v. Duitsland. Het EHRM zegt het volgende met betrekking tot de criteria uit het arrest Öztürk v. Duitsland:

*‘The Court notes, and it was not disputed by those appearing before it, that it is apparent from sections 2(1) and 49 of the Minor Offences Act that the minor offence of which the applicant was convicted is not characterised under domestic law as “criminal” (see paragraphs 23 and 26 above). However, the indications furnished by the domestic law of the respondent State have only a relative value (see the Öztürk v. Germany judgment of 21 February 1984, Series A no. 73, p. 19, § 52). It is therefore necessary to examine the minor offence in the light of the second and third criteria mentioned above (see paragraph 56).*

*In this respect, the Court recalls that these criteria are alternative and not cumulative: for Article 6 to apply by virtue of the words “criminal charge”, it suffices that the offence in question should by its nature be “criminal” from the point of view of the Convention, or should have made the person concerned liable to a sanction which, by its nature and degree of severity, belongs in general to the “criminal” sphere (see, inter alia, the Lutz v. Germany judgment of 25 August 1987, Series A no. 123, p. 23, § 55). This does not exclude that a cumulative approach may be adopted where the separate analysis of each criterion does not make it possible to reach a clear conclusion as to the existence of a “criminal charge” (see, among other authorities, the above-mentioned Garyfallou AEBE judgment, p. 1830, § 33; and the Bendenoun v. France judgment of 24 February 1994, Series A no. 284, p. 20, § 47).*

---

<sup>29</sup> EHRM 2 september 1998, Lauko, nr. 4/1998/907/1119, FED 1998/788.

Het EHRM bekijkt de voorwaarden uit *Öztürk v. Duitsland* individueel en gaat daarmee uit van een alternatieve benadering. Deze alternatieve benadering geldt volgens het EVRM met betrekking tot de tweede en derde voorwaarde; deze voorwaarden kunnen individueel de doorslag geven. Aan de eerste voorwaarde wordt net als in *Öztürk v. Duitsland* slechts een relatieve betekenis toegekend. Het EHRM voegt daaraan toe dat de alternatieve benadering het uitgangspunt is, maar dat ingevallen wanneer de separate analyse van de criteria geen duidelijk beeld oplevert er ook gebruik gemaakt kan worden van de cumulatieve benadering. Een cumulatieve benadering wil zeggen dat alle voorwaarden gezamenlijk bepalen of er sprake is van een ‘criminal charge’; er is niet één voorwaarde doorslaggevend. In de casus *Lauko*<sup>30</sup> kwam het EHRM tot de conclusie dat er sprake was van een ‘criminal charge’ op grond van het bestraffende karakter van de boete. Deze uitkomst is een duidelijk voorbeeld van de alternatieve benadering omdat hier het tweede criterium uit *Öztürk v. Duitsland* hier zelfstandig de doorslag geeft.

Deze zienswijze herhaalt het EHRM in 2002, onder verwijzing naar het arrest *Lauko*, in het arrest *Västeberga Taxi AB*<sup>31</sup>. Het EHRM gaat ook in deze zaak uit van een alternatieve benadering en komt tot de conclusie dat er sprake is van een ‘criminal charge’ in de zin van art. 6 EVRM. Het EHRM komt tot deze conclusie omdat de verhoging in *Västeberga Taxi AB* een duidelijk bestraffend karakter kende en dat de verhoging was bedoeld om druk op belastingplichtige uit te oefenen om te voldoen aan zijn verplichtingen.

Uitzondering in de lijn van de bovenstaande jurisprudentie vormt het arrest *Morel*<sup>32</sup>. Het EHRM refereert in deze uitspraak aan de zaak *Bendenoun v. Frankrijk*<sup>33</sup> en de vier indicatoren die voortvloeien uit het arrest<sup>34</sup>. In het arrest *Morel* is er volgens het EHRM geen sprake van een ‘criminal charge’ omdat niet alle indicatoren uit het arrest *Bendenoun v. Frankrijk* positief konden worden beantwoord; Er was geen sprake van een ‘criminal charge’ omdat de verhoging in deze zaak niet substantieel was. Alle andere indicatoren konden echter wel positief worden beantwoord. We zien hier dat het EHRM uitgaat een primair cumulatieve benadering in plaats van de alternatieve

---

<sup>30</sup> EHRM 2 september 1998, *Lauko*, nr. 4/1998/907/1119, FED 1998/788.

<sup>31</sup> EHRM 23 juli 2002, *Västeberga Taxi AB*, nr. 36985/97, BNB 2003/2.

<sup>32</sup> EHRM 3 juni 2003, *Morel*, nr. 54559/00, FED 2004/122

<sup>33</sup> EHRM 24 februari 1994, *Bendenoun v. Frankrijk*, Publ. ECHR series A nr. 284, BNB 1994/175

<sup>34</sup> Zie p. 16.

benadering. Bovendien hanteert het EHRM de indicatoren uit het arrest Bendenoun en baseert het zijn oordeel niet direct op de voorwaarden uit het arrest Öztürk v. Duitsland<sup>35</sup>. Dit is opvallend omdat in het arrest Lauko<sup>36</sup> het EHRM het standpunt formuleert dat een alternatieve benadering van de voorwaarden uit Öztürk v. Duitsland het uitgangspunt is en slechts aan de cumulatieve benadering wordt toegekomen als de alternatieve benadering geen uitkomst biedt.

In het arrest Jussila<sup>37</sup> uit 2006 neemt het EHRM de alternatieve benadering als uitgangspunt en de directe toepassing van de criteria uit Öztürk v. Duitsland<sup>38</sup>. De doorslag in deze casus gaf dat de opgelegde verhoging een sterk bestraffend karakter kende. Op basis van dit arrest zouden zowel de vergrijpboeten als de verzuimboeten uit het Nederlandse belastingrecht onder het begrip ‘criminal charge’ uit art. 6 EVRM vallen nu ook deze boeten beiden een sterk bestraffend karakter kennen.

Wanneer we de gehele jurisprudentielijn van het EHRM bezien valt op dat er twee verschillende sets criteria/indicatoren worden geformuleerd om te beoordelen of sprake is van een ‘criminal charge’; de voorwaarden uit Öztürk v. Duitsland en de indicatoren uit het arrest Bendenoun. Daarnaast blijkt een belangrijk onderscheid tussen de cumulatieve benadering en de alternatieve benadering.

### **4.3 De Hoge Raad**

Het EVRM en de op dit verdrag gebaseerde jurisprudentie van het EHRM hebben de nodige invloed op de Nederlandse rechtsorde. Een aantal bepalingen van het EVRM heeft rechtstreekse werking in onze Nederlandse rechtsorde. Onder deze bepalingen met rechtstreekse werking bevindt zich ook art. 6 EVRM. Deze rechtstreekse werking is mogelijk via art. 93 Grondwet<sup>39</sup>. De Hoge Raad zal dus bij zijn beoordelingen rekening moeten houden met de hierboven genoemde jurisprudentie aangaande de ‘criminal charge’.

---

<sup>35</sup> EHRM 21 februari 1984, Öztürk v. Duitsland, NJ 1988/937

<sup>36</sup> EHRM 2 september 1998, Lauko, nr. 4/1998/907/1119, FED 1998/788

<sup>37</sup> EHRM 23 november 2006, Jussila v. Finland, nr. 73053/01

<sup>38</sup> EHRM 21 februari 1984, Öztürk v. Duitsland, NJ 1988/937

<sup>39</sup> Blicq, de, L.A. e.a., *Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Deventer: Kluwer 2009, p. 375.

De Hoge Raad bepaalde in 1985<sup>40</sup> mede op basis van de criteria uit *Öztürk v. Duitsland*<sup>41</sup> dat een 100% verhoging bij naheffing van motorrijtuigenbelasting sprake was van een ‘criminal charge’. Daarbij blijkt in de overwegingen van de Hoge Raad dat ook de 100% verhoging bij navordering en naheffing in het belastingrecht als ‘criminal charge’ ziet. De Hoge Raad overweegt in zijn uitspraak dat het niet doorslaggevend is dat de wetsbepaling waarop de verhoging was gebaseerd niet tot het strafrecht behoorde. De Hoge Raad motiveert dat meer gewicht dient te worden toegekend aan het tweede en derde criterium uit het arrest *Öztürk v. Duitsland* evenals het EHRM. Op basis van het tweede en derde criterium concludeert de Hoge Raad dat er sprake is van een ‘criminal charge’.

In 1990<sup>42</sup> doet de Hoge Raad wederom uitspraak in deze materie. In deze zaak uit 1990 ging het om een verhoging van 61 gulden wegens het niet op tijd doen van aangifte die te vergelijken is met de huidige verzuimboeten. De Hoge Raad stelt zich echter wel terughoudend op. De Hoge Raad hanteert weliswaar de vaste lijn dat een bestuurlijke boete een vorm van strafvervolging is, maar maakt daarbij een belangrijk voorbehoud. De Hoge Raad stelt dat een bestuurlijke boete een vorm van strafvervolging inhoudt in de zin van art. 6 EVRM, maar dat daar uit niet kan worden afgeleid dat ook de regels en beginselen van het nationale strafrecht van toepassing zijn<sup>43</sup>.

#### **4.4 Verschillen benadering EHRM en de Hoge Raad**

Allereerst valt op dat de Hoge Raad zich van meet af aan bestendig op stelt dan het EHRM en baseert zich structureel op de criteria uit *Öztürk v. Duitsland*<sup>44</sup>. De Hoge Raad bestempelt consequent alle bestuurlijke boeten als een ‘criminal charge’. De Hoge Raad maakt noch onderscheid tussen verzuim- en vergrijpboeten noch onderscheid naar de hoogte van het bedrag van de boete. Het EHRM kent op het eerste gezicht een meer grillige jurisprudentie op dit vlak. In paragraaf 4.2 van dit hoofdstuk is duidelijk geworden dat het EHRM naast de *Öztürk*-criteria in het arrest

---

<sup>40</sup> Hoge Raad 19 juni 1985, nr. 22 076, BNB 1986/29

<sup>41</sup> EHRM 21 februari 1984, *Öztürk v. Duitsland*, NJ 1988/937

<sup>42</sup> Hoge Raad 24 januari 1990, nr. 26 135, BNB 1990/287

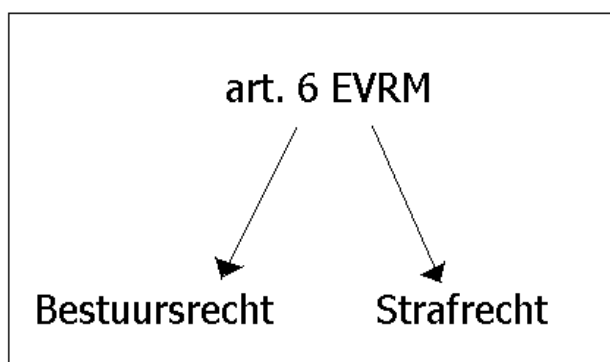
<sup>43</sup> Hoge Raad 7 september 1988, nr. 25 150, BNB 1988/298, Hoge Raad 11 oktober 1989, BNB 1990/87 en Hoge Raad 31 januari 1990, BNB 1990/93

<sup>44</sup> EHRM 21 februari 1984, *Öztürk v. Duitsland*, NJ 1988/937

Bendenoun<sup>45</sup> noch vier andere indicatoren formuleerde. De Öztürk-criteria zijn, wanneer we de gehele jurisprudentielijn bezien, de dominante criteria. Met betrekking tot de bovengenoemde criteria uit Öztürk en de indicatoren uit Bendenoun zien we een onderscheid tussen een alternatieve benadering en een cumulatieve benadering in de jurisprudentie van het EHRM.

Een ander onderscheid is de toepasbaarheid van strafrechtelijke beginselen. De Hoge Raad ziet geen rol voor strafrechtelijke beginselen op het sanctiestelsel van het bestuursrecht. We zien hier een structureel verschil tussen het EHRM en de Hoge Raad. De Hoge Raad lijkt traditioneel te denken in verschillende zelfstandige rechtsgebieden, zo ook met betrekking tot het bestuursrecht en het strafrecht. Het EHRM kent niet een dergelijke structuur van verschillende zelfstandige rechtsgebieden.

De vraag is nu of er sprake is van strijdigheid tussen de jurisprudentie van het EHRM en de Hoge Raad. Brengt de bestuurlijke boete als ‘criminal charge’ in de zin van art. 6 EVRM niet mee dat ook de strafrechtelijke beginselen die samen hangen met deze verdragsbepaling en haar inkleuren ook automatisch van toepassing zijn? Dit hoeft niet noodzakelijk het geval te zijn; het feit dat art. 6 EVRM van toepassing is op zowel het strafrecht als het bestuursrecht wil niet zeggen dat het strafrecht en het bestuursrecht ook onderling beginselen moeten uitwisselen.



*Schema 1: werking van art 6 EVRM.*

Het schema hierboven geeft deze werking duidelijk weer met de pijlen en laat ook zien dat hierdoor niet noodzakelijkerwijs een verband ontstaat tussen het bestuursrecht en strafrecht.

<sup>45</sup> EHRM 24 februari 1994, Bendenoun v. Frankrijk, Publ. ECHR series A nr. 284, BNB 1994/175

#### **4.5 Conclusie**

Een bestuurlijke boete of verhoging wordt als ‘criminal charge’ in de zin van art. 6 EVRM aangemerkt op het moment dat er wordt voldaan aan een of meer<sup>46</sup> criteria uit het arrest Öztürk<sup>47</sup>. Deze criteria zijn:

- Behoort de overtreding naar het recht van de betreffende lidstaat tot het strafrecht
- Karakter van de overtreding
- Het karakter van de op de overtreding gesteld strafmaatregel.

Aan de eerste voorwaarde wordt door het EHRM slechts relatieve waarde toegekend gezien het autonome karakter van het begrip ‘criminal charge’. De voorwaarden uit het arrest Öztürk moeten primair alternatief worden benaderd. Dit wil zeggen dat een voorwaarde zelfstandig de doorslag kan geven. Eerst wanneer deze benadering geen uitkomst biedt kan een cumulatieve benadering worden gebruikt<sup>48</sup>. In deze benadering geeft geen van de voorwaarden zelfstandig de doorslag.

Met betrekking tot het Nederlandse belastingrecht kan geconcludeerd worden dat zowel de verzuimboeten als de vergrijpboeten onder de noemer ‘criminal charge’ vallen. De Nederlandse bestuurlijke boeten zijn bestraffend van aard en zijn niet gericht op herstel en voldoen dus aan de beoordelingscriteria uit het arrest Öztürk.

---

<sup>46</sup> EHRM 2 september 1998, Lauko, nr. 4/1998/907/1119, FED 1998/788

<sup>47</sup> EHRM 21 februari 1984, Öztürk v. Duitsland, NJ 1988/937

<sup>48</sup> EHRM 2 september 1998, Lauko, nr. 4/1998/907/1119, FED 1998/788

## **5. Art. 47 lid 1 AWR en de bestuurlijke boete als ‘criminal charge’**

### **5.1 Inleiding**

Nu we hebben vastgesteld wanneer de bestuurlijke boete als ‘criminal charge’ in de zin van artikel 6 EVRM moet worden gezien is het van belang om te kijken welke rechtsbescherming een belastingplichtige deze verdragsbepaling kan ontleen. De betreffende rechtsbescherming zullen we bekijken in het licht van art. 47 lid 1 AWR: de informatieplicht van belastingplichtige ten opzichte van de fiscus.

Allereerst is het zo dat ook het Nederlandse rechtssysteem voorziet in een aantal belangrijke waarborgen voor de positie van de belastingplichtige. Een belastingplichtige wordt onder andere beschermd door de algemene beginselen van behoorlijk bestuur en de mogelijkheden van een bezwaar- en beroeptraject. In dit hoofdstuk zal ik echter alleen ingaan op de rechtsbescherming van art. 6 EVRM in het licht van mijn onderzoeksvraag.

### **5.2 De rechtsbescherming van art. 6 EVRM**

Art. 6 EVRM draait om het begrip ‘fair trial’ wat vertaald het recht op een eerlijk proces betekent. In het artikel zijn waarborgen neergelegd om het recht op een eerlijk proces voor een verdachte te verzekeren. In lid 1 en 2 van het artikel zijn de volgende waarborgen neergelegd:

- openbare behandeling
- behandeling van de zaak binnen een redelijke termijn
- onafhankelijke en onpartijdige rechter
- openbare uitspraak
- onschuld presumptie

Het derde lid van art. 6 EVRM voegt daar nog een aantal rechten voor de verdachte aan toe. De rechten die in het bijzonder aan de verdachte toekomen zijn:

- de verdachte dient onverwijld op de hoogte te worden gebracht van de aard en de reden van de beschuldiging, indien nodig in zijn/haar eigen taal
- de verdachte moet kunnen beschikken over voldoende tijd en middelen voor de voorbereiding van zijn verdediging.

- de verdachte heeft het recht zichzelf te verdedigen of om daarbij de hulp van een raadsman in te roepen. Indien de verdachte zelf geen raadsman kan betalen dient een raadsman ter beschikking te worden gesteld.
- de verdachte heeft het recht om getuigen a charge te ondervragen of te doen ondervragen en het oproepen en de ondervraging van getuigen a decharge te doen geschieden onder dezelfde voorwaarden als de getuigen a charge.
- de verdachte heeft recht op een tolk, indien hij de taal waarin de terechtzitting plaatsvindt niet machtig is.

Uit het begrip ‘fair trial’ is door het EHRM ook een aantal rechten afgeleid die niet specifiek in het artikel zelf worden genoemd.

- recht op toegang tot een rechter<sup>49</sup>;
- het recht voor de verdachte in een strafzaak om in zijn aanwezigheid berecht te worden<sup>50</sup>;
- recht op motivering van het vonnis<sup>51</sup>.

Naast deze drie afgeleide rechten kan er ook een voor deze scriptie zeer belangrijk verbod uit art. 6 lid 1 EVRM worden afgeleid. In het arrest Fünke<sup>52</sup> is uit art. 6 lid 1 EVRM een verbod van de verplichting tot zelfincriminatie afgeleid. Anders gezegd: wanneer er sprake is van een ‘criminal charge’ heeft een verdachte het recht om te zwijgen en niet behulpzaam te zijn bij de bewijsvoering tegen zichzelf<sup>53</sup> dit kan ook gelden in situaties waarin de fiscus een informatieverzoek doet.

### **5.3 Startpunt rechtsbescherming art. 6 EVRM**

De rechtsbescherming van art. 6 EVRM kan worden ingeroepen wanneer er sprake is van een ‘criminal charge’. Uit het arrest Vastberga Taxi<sup>54</sup> AB blijkt dat er volgens het EHRM sprake is van een ‘criminal charge’ wanneer er een formele vervolging is ingesteld (formeel criterium) of vanaf het moment waarop de belastingplichtige op een andere manier wordt getroffen door de acties van de fiscus als gevolg van een

<sup>49</sup> EHRM 21 februari 1975, arrest Golder, NJ 1975/446

<sup>50</sup> EHRM 12 februari 1985, arrest Colozza, NJ 1986 /685

<sup>51</sup> EHRM 16 december 1992, arrest Hadjianastassiou, Series A, no. 252

<sup>52</sup> EHRM 25 februari 1993, arrest Funke v. Frankrijk, BNB 1993/628

<sup>53</sup> Feteris, M.C.W., *Fiscale bestuurlijke boetes en het recht op een behoorlijk proces*, Deventer: Kluwer 2002, p. 282.

<sup>54</sup> EHRM 23 juli 2002, Vastberga Taxi AB, nr. 36985/97, BNB 2003/2



verdenking (materieel criterium)<sup>55</sup>. In aansluiting op hoofdstuk 4 kunnen we stellen dat verzuimboeten en vergrijpboeten onder formele vervolging vallen daar beide boeten kwalificeren als een ‘criminal charge’.

De Hoge Raad volgt dezelfde lijn met betrekking tot het formele en het materiële criterium. De Hoge Raad kijkt met betrekking tot het materiële criterium naar het moment waarop de fiscus een handeling verricht waaruit de belastingplichtige redelijkerwijs kan opmaken dat aan hem een boete zal worden opgelegd<sup>56</sup>. Dit redelijke vermoeden moet gebaseerd zijn op acties van de fiscus en niet op acties van de belastingplichtige zelf; we zien hier duidelijke overeenkomst met de jurisprudentie van het EHRM.

#### **5.4 Informatieplicht versus zwijgrecht: de verdachte en de bewijsvoering**

Na kort de rechtsbescherming van art. 6 EVRM in zijn totaliteit te hebben geschetst, zullen we nu inzoomen op het onderdeel van de bewijsvoering en het zwijgrecht van de verdachte in zake een ‘criminal charge’ zoals blijkt uit het arrest Fünke<sup>57</sup>. Het EHRM brengt in een aantal arresten duidelijkheid in het grijze gebied tussen de informatieplicht ex art. 47 AWR en het zwijgrecht van een belastingplichtige. Ook de Hoge Raad heeft zich in verschillende zaken over deze vraag gebogen. In deze paragraaf zal ik in gaan op deze jurisprudentie.

##### 5.4.1 Het Europees Hof voor de rechten van de mens

In het arrest Saunders<sup>58</sup> geeft het EHRM nadere invulling aan het zwijgrecht van de verdachte. Het EVRM verbiedt niet alle gedwongen medewerking van de verdachte met betrekking tot het bewijs. Het EHRM stelt in het arrest Saunders dat het zwijgrecht ook ziet op het bewijs dat door middel van dwangmiddelen is verzameld. Aan deze redenering voegt het EHRM aan toe dat deze beperking niet geldt voor de informatie die bestaat onafhankelijk van de wil van de verdachte. Doorslaggevend of een belastingplichtige mee dient te werken aan een informatieverzoek is het criterium: al dan niet afhankelijk van de wil van de verdachte. Het EHRM geeft hier onder

---

<sup>55</sup> Haas, F.J.P.M. ea., *You have the right to remain silent: of toch niet?*, *Tijdschrift Formeel Belastingrecht* 2008/04.

<sup>56</sup> Hoge Raad, 5 oktober 2007, nr. 43447, LJN: BB4753.

<sup>57</sup> EHRM 25 februari 1993, arrest Funke v. Frankrijk, BNB 1993/628

<sup>58</sup> EHRM 17 December 1996, Saunders v. The United Kingdom, BNB 1997/254.

andere als voorbeelden: documenten die zijn verkregen door middel van dwangbevel, bloed en urine.

In het arrest Saunders stelt het EHRM ook vast dat het zwijgrecht alleen ziet op vragen die worden gesteld met betrekking tot de ‘criminal charge’. De verdachte heeft niet het recht om te zwijgen bij vragen aangaande andere onderwerpen. Een verdachte mag dus alleen zwijgen wanneer de vragen doelen op omstandigheden etc. aangaande de ‘criminal charge’. Het wordt natuurlijk interessant wanneer vragen worden gesteld met een dubbel doel of met een heimelijk doel. Hier zal ik op ingaan aan de hand van het arrest J.B. v. Zwitserland<sup>59</sup>.

In J.B v. Zwitserland<sup>60</sup> kiest het EHRM een andere benadering van het criterium uit Saunders. Volgens het EHRM geldt het zwijgrecht niet voor de informatie die bestaat onafhankelijk van de wil van de verdachte. Onafhankelijk van de wil van verdachte wil volgens het EHRM in dit arrest zeggen, dat het materiaal niet tegen de wil van verdachte is verzameld door enig dwangmiddel. We zien bij deze benadering een belangrijk verschil met betrekking tot het arrest Saunders<sup>61</sup>. In het arrest Saunders was er geen sprake van een koppeling tussen onafhankelijk van de wil en het gebruik van een dwangmiddel. In het arrest J.B. vs. Zwitserland maakt het EHRM deze koppeling wel. Door deze koppeling te maken hanteert het EHRM een ander criterium ‘onafhankelijk van de wil van verdachte’ dan in het arrest Saunders.

Met betrekking tot het doel van de informatieverzoeken merkt het EHRM op in J.B. v. Zwitserland dat de Zwitserse fiscus deze verzoeken deed om eventuele navorderingsaanslagen te kunnen opleggen maar ook om eventueel een boete op te leggen. Nu het doel mede zag op het onderbouwen van een ‘criminal charge’ in de zin van art. 6 EVRM vond het EHRM dat J.B. een zwijgrecht toekwam. We kunnen uit het arrest afleiden dat, zodra het (heimelijk) doel van een informatieverzoek betrekking heeft op een bestuurlijke boete, de bescherming van art. 6 EVRM inwerking treedt.

---

<sup>59</sup> EHRM 3 mei 2001, J.B. v. Zwitserland, nr. 31827/96.

<sup>60</sup> EHRM 3 mei 2001, J.B. v. Zwitserland, nr. 31827/96.

<sup>61</sup> EHRM 17 December 1996, Saunders v. The United Kingdom, BNB 1997/254.

In het arrest Allan<sup>62</sup> zoekt het EHRM aansluiting bij het arrest Saunders en formuleert in paragraaf 44 een aantal criteria om te toetsen of er voorbij is gegaan aan het zwijgrecht:

*“As regards the privilege against self-incrimination or the right to silence, the Court has reiterated that these are generally recognised international standards which lie at the heart of a fair procedure. Their aim is to provide an accused person with protection against improper compulsion by the authorities and thus to avoid miscarriages of justice and secure the aims of Article 6 (see John Murray v. the United Kingdom, judgment of 8 February 1996, Reports 1996-I, p. 49, § 45). The right not to incriminate oneself is primarily concerned with respecting the will of an accused person to remain silent and presupposes that the prosecution in a criminal case seeks to prove the case against the accused without resort to evidence obtained through methods of coercion or oppression in defiance of the will of the accused (see Saunders v. the United Kingdom, judgment of 17 December 1996, Reports 1996-VI, p. 2064, §§ 68-69). In examining whether a procedure has extinguished the very essence of the privilege against self-incrimination, the Court will examine the nature and degree of the compulsion, the existence of any relevant safeguards in the procedures and the use to which any material so obtained is put (see, for example, Heaney and McGuinness v. Ireland, no. 34720/97, §§ 54-55, ECHR 2000-XII, and J.B. v. Switzerland, no. 31827/96, ECHR 2001-III).”*

Het EHRM formuleert in het arrest Allan<sup>63</sup> de volgende indicatoren om te kijken of het zwijgrecht van een verdachte is geschonden:

- de aard en de mate van dwang;
- het bestaan rechtsbescherming in de procedure;
- hoe is het verkregen materiaal gebruikt?

In het arrest Jalloh v. Duitsland<sup>64</sup> gaat het EHRM met betrekking tot het zwijgrecht opnieuw uit van de bovenstaande indicatoren. Verder stelt het EHRM dat het zwijgrecht niet zover gaat dat ook materiaal dat onafhankelijk van de wil van verdachte bestaat ook onder dit recht valt. Dit geldt ook wanneer deze informatie wordt verkregen door middel van dwangbevel. In de lijn van het arrest Jalloh ligt ook het arrest O’Halloran en Francis<sup>65</sup>. Het EHRM overweegt de eventuele schending van het zwijgrecht aan de hand van dezelfde criteria. Verder merkt het EHRM ook op in dit arrest dat er niet snel sprake zal zijn van een schending van het zwijgrecht wanneer onder dwang gespecificeerde informatie van een verdachte wordt verkregen.

---

<sup>62</sup> EHRM 5 november 2002, Allan v. United Kingdom, NJ 2004/262

<sup>63</sup> EHRM 5 november 2002, Allan v. United Kingdom, NJ 2004/262

<sup>64</sup> EHRM 11 juli 2006, Jalloh v. Duitsland, nr. 54810/00

<sup>65</sup> EHRM 29 juni 2007, O’Halloran Francis, nr. 15809/02

Zowel in Jalloh<sup>66</sup> als in O'Halloran Francis zien we dus het EHRM overwegen aan de hand van de criteria uit het arrest Allan<sup>67</sup>. Uit de arresten blijkt dat wanneer het EHRM naar de eerste indicator kijkt of er sprake is van dwang en kijkt zij ook naar de aard en de reikwijdte van het onderzoek. Van dwang is sprake in geval van een informatieverzoek op grond van art. 47 lid 1 AWR nu een weigering kan worden bestraft met een bestuurlijke boete<sup>68</sup>. Kanttekening bij deze notie is wel dat het EHRM in het arrest O'Halloran Francis<sup>69</sup> aangeeft dat niet snel sprake zal zijn van een zwijgrecht wanneer het gaat om een vraag naar specifieke informatie.

Al met al in het niet eenvoudig om een duidelijke lijn te ontdekken in de jurisprudentie van het EHRM. Asbreuk<sup>70</sup> verklaart dit met het volgende citaat uit het arrest O'Halloran Francis:

*“While the right to a fair trial under Article 6 is an unqualified right, what constitutes a fair trial cannot be the subject of a single unvarying rule but must depend on the circumstances of the particular case”.*

Het EHRM geeft in dit citaat aan dat haar jurisprudentie sterk casuïstisch is en dat daarom lastig is om algemene regels af te leiden omtrent het verbod van zelfincriminatie c.q. zwijgrecht en een eerlijk proces.

#### 5.4.2 De Hoge Raad

De Hoge Raad heeft zich uitgesproken op het punt van de informatieplicht en het zwijgrecht. In zijn arrest uit 2001<sup>71</sup> sluit de Hoge Raad aan bij het arrest Saunders<sup>72</sup> van het EHRM. Ook de Hoge Raad maakt hier, net als het EHRM, onderscheid tussen materiaal dat bestaat onafhankelijk van de wil van verdachte en materiaal afhankelijk van de wil van verdachte. De Hoge Raad overweegt als eerst in dit arrest dat een belastingplichtige aan een informatieverzoek ex art. 47 lid 1 AWR moet voldoen. Een belastingplichtige kan zich dan niet beroepen op een zwijgrecht dat voortvloeit uit art. 6 EVRM. Na deze vaststelling gaat de Hoge Raad in op de gevolgen van een

---

<sup>66</sup> EHRM 11 juli 2006, Jalloh v. Duitsland, nr. 54810/00

<sup>67</sup> EHRM 5 november 2002, Alan v. United Kingdom, NJ 2004/262

<sup>68</sup> Asbreuk, J.H., *Toets artikel 47 AWR aan artikel 6 EVRM, NTFR beschouwingen*, 2008-30

<sup>69</sup> EHRM 29 juni 2007, O'Halloran Francis, 15809/02

<sup>70</sup> Asbreuk, J.H., *Toets artikel 47 AWR aan artikel 6 EVRM, NTFR beschouwingen*, 2008-30

<sup>71</sup> Hoge Raad 27 juni 2001, nr. 35889, BNB 2002/27

<sup>72</sup> EHRM 17 December 1996, Saunders v. The United Kingdom, BNB 1997/254.

boeteoplegging nadat is voldaan aan de informatieplicht. De Hoge Raad vindt dat het verkregen materiaal niet mag worden gebruikt om belastingplichtige een boete op te leggen en mag niet tot het bewijs voor het opleggen van een dergelijke boete bijdragen omdat dit een schending van art. 6 EVRM zou opleveren. Wel mag er bij de boeteoplegging rekening worden gehouden met de gegevens die zijn verzameld door middel van de informatieverplichting; art. 6 EVRM staat hier volgens de Hoge Raad niet aan in de weg.

De hierboven ingezette lijn wordt door de Hoge Raad ook gevolgd in het arrest van 21 maart 2008: het KB-Lux-arrest<sup>73</sup>. Ook in dit arrest mag er door de fiscus rekening worden gehouden met informatie verkregen op grond van art. 47 lid 1 AWR bij een boeteoplegging. De Hoge Raad motiveert verder dat ook enige actieve participatie van een belastingplichtige verlangd mag worden en dat dit geen strijd oplevert met art. 6 EVRM<sup>74</sup>.

Interessant is dat voorafgaand aan dit arrest advocaat-generaal Wattel tot een andere conclusie kwam dan de Hoge Raad. Hij motiveerde zijn standpunt na een uitvoerige analyse van de jurisprudentie van het EHRM. Hij stelde dat niet doorslaggevend was of het opgevraagde materiaal bestond, maar of het bestond onafhankelijk van de wil van de betrokkene. Onafhankelijk van de wil van de betrokkene is volgens A-G Wattel of de fiscus (legaal) over het materiaal kan beschikken zonder actieve medewerking van de betrokken verdachte<sup>75</sup>. De A-G Wattel is het op een cruciaal punt dus oneens met de Hoge Raad.

#### 5.4.3 De uitwerking voor de Nederlandse belastingplichtige

Zo op het eerste gezicht zien we duidelijke overeenkomsten tussen de jurisprudentie van het EHRM en de Hoge Raad. De Hoge Raad baseert zijn eigen jurisprudentie op arresten van het EHRM en de daarin geformuleerde richtingwijzers in het spanningsveld tussen art 47 lid 1 AWR en art. 6 EVRM. Echter moet worden geconcludeerd dat de Hoge Raad de richtingaanwijzers van het EHRM gebruikt om een andere afslag te nemen. De Hoge Raad ziet een enger toepassingsgebied voor het

---

<sup>73</sup> Hoge Raad 21 maart 2008, KB-Lux, nr. 43050, LJN:AY9471

<sup>74</sup> Hoge Raad 21 maart 2008, KB-Lux, nr. 43050, LJN:AY9471

<sup>75</sup> Conclusie A-G Wattel, 1 juni 2007, CPG 43050, LJN:A8179

zwijgrecht van een verdachte op grond van art 6 EVRM. De Hoge Raad vindt dat een belastingplichtige moet meewerken aan art 47 lid 1 AWR en bovendien dat deze bepaling geen dwang ten opzichte van verdachte inhoudt<sup>76</sup>. Ook mag de inspecteur rekening houden met materiaal verkregen op grond van art 47 lid 1 AWR bij een boeteoplegging.

Het EHRM lijkt in zijn jurisprudentie toch voor een ruimer toepassingsbereik van art. 6 EVRM te kiezen zo blijkt onder ander uit het arrest J.B. v. Zwitserland<sup>77</sup>. Op grond van de jurisprudentie van het EHRM valt art. 47 lid 1 AWR zeker onder de noemer dwang, nu niet meewerken wordt bedreigt met een bestuurlijke boete ('criminal charge').

De Nederlandse belastingplichtige en verdachte van een 'criminal charge' lijkt er op het nationale vlak slechter vanaf te komen dan gezien de jurisprudentie van het EHRM wenselijk is. Een belastingplichtige moet meewerken op grond van art 47 lid 1 AWR en vervolgens kan deze informatie tegen hem worden gebruikt bij een boeteoplegging; weliswaar niet als direct bewijs maar er mag rekening worden gehouden met de op grond van art. 47 lid 1 verkregen informatie. De verdachte verschaft de fiscus eigenlijk ongewild een rokend pistool. De fiscus hoeft nu slechts nog de overige feiten en omstandigheden te verzamelen.

## **5.5 Conclusie**

Uit art. 6 EVRM kan een zwijgrecht voor de verdachte van een 'criminal charge' worden afgeleid. Een belastingplichtige kan een beroep doen op dit zwijgrecht wanneer er sprake is van een formele vervolging of wanneer een belastingplichtige anderszins wordt getroffen door acties van de fiscus op basis van een verdenking.

Het zwijgrecht ex art. 6 EVRM staat op gespannen voet met de informatieverplichting van art. 47 AWR. Zowel het EHRM als de Hoge Raad hebben jurisprudentie gewezen in dit grijze gebied tussen rechtsbescherming en informatieverplichting. Een hoofdlijn is moeilijk af te leiden uit de jurisprudentie,

---

<sup>76</sup> Hoge Raad 21 maart 2008, KB-Lux, nr. 43050, LJN:AY9471

<sup>77</sup> EHRM 3 mei 2001, J.B. v. Zwitserland, nr. 31827/96.

omdat zij sterk casuïstisch van aard is. Uit zowel het arrest Saunders<sup>78</sup> als J.B. v. Zwitserland<sup>79</sup> komt naar voren dat materiaal dat een bestaan heeft onafhankelijk van de wil van verdachte niet onder het zwijgrecht valt. Echter kennen beide arresten een andere invulling van het criterium ‘onafhankelijk van de wil van verdachte’. In het arrest Saunders ziet het EHRM ruimte voor bestaand materiaal dat wordt verkregen door een dwangbevel. In het arrest J.B. v. Zwitserland valt op een dergelijke wijze verkregen materiaal onder het zwijgrecht.

Net als het EHRM maakt de Hoge Raad onderscheid tussen materiaal dat bestaat onafhankelijk van de wil van verdachte en materiaal dat bestaat afhankelijk van de wil van verdachte. De Hoge Raad stelt dat materiaal dat verkregen is op grond van art. 47 lid 1 AWR niet gebruikt mag worden als bewijs in geval van een bestuurlijke boete; deze informatie valt dus onder het zwijgrecht. Wel mag de fiscus de informatie gebruiken.

Deze laatste conclusie is opvallend daar in de jurisprudentie van het EHRM niet over een dergelijke gebruiksmogelijkheid spreekt. De Hoge Raad lijkt hier de fiscus een steuntje in de rug te willen geven met betrekking tot een effectieve en efficiënte belastingheffing.

---

<sup>78</sup> EHRM 17 December 1996, Saunders v. The United Kingdom, BNB 1997/254.

<sup>79</sup> EHRM 3 mei 2001, J.B. v. Zwitserland, nr. 31827/96.

## **6. Conclusie**

In deze bachelorscriptie ben ik op zoek gegaan naar de grens tussen het zwijgrecht en de informatieverplichtingen van art. 47 lid 1 AWR. Het nakomen van verplichtingen op grond van art. 47 AWR kan er toe leiden dat men ongewild bijdraagt aan zijn eigen vervolging. Als onderzoeksvraag heb ik gehanteerd:

*Krijgt de Nederlandse belastingplichtige voldoende rechtsbescherming op grond van art 6 EVRM bij informatieverzoeken van de fiscus ex art. 47 lid 1AWR?*

Om tot een antwoord op de bovenstaande onderzoeksvraag te komen ben ik begonnen de verplichtingen van art. 47 lid 1 AWR te onderzoeken en vervolgens het fenomeen van de bestuurlijk boete. Hieruit blijkt dat een bestuurlijke boete als ‘criminal charge’ in de zin van art. 6 EVRM moet worden opgevat. Leidende criteria om vast te stellen of er sprake is van een ‘criminal charge’ zijn de criteria uit het arrest Öztürk v. Duitsland<sup>80</sup>. Deze voorwaarden kunnen elk op zichzelf de doorslag geven (alternatieve benadering). Eerst als de alternatieve benadering staakt kan ook een cumulatieve benadering worden toegepast op de voorwaarden. De Nederlandse verzuimboeten en vergrijpboeten kennen, zo blijkt uit de literatuur, beide een duidelijk bestraffend karakter (tweede voorwaarde uit Öztürk v. Duitsland) en vallen daarmee beide onder de noemer ‘criminal charge’.

De bestuurlijke boeten zijn een ‘criminal charge’ in de zin van art. 6 EVRM. Hierdoor geldt nu ook de rechtsbescherming van art. 6 EVRM en in het bijzonder het uit dit artikel afgeleide zwijgrecht of ook wel verbod van zelfincriminatie. Uit mijn analyse is gebleken dat het EHRM en de Hoge Raad in de hoofdlijn dezelfde reikwijdte toekennen aan het zwijgrecht dat kan worden afgeleid uit art. 6 EVRM. De Hoge Raad neemt telkens de jurisprudentie van het EHRM als uitgangspunt. Echter is er toch een belangrijk onderscheid te signaleren in de rechtsbescherming op grond van de jurisprudentie van het EHRM en de rechtsbescherming op grond van de jurisprudentie van de Hoge Raad. De Hoge Raad laat toe dat de fiscus de informatie die onder het zwijgrecht valt en op grond van art. 47 lid 1 AWR is verkregen wordt gebruikt door de fiscus. Weliswaar mag deze informatie niet mee tellen in het bewijs,

---

<sup>80</sup> EHRM 21 februari 1984, Öztürk v. Duitsland, NJ 1988/937



maar een dergelijk gebruik van deze informatie levert voordelen op om de bewijsvoering voor een bestuurlijke boete rond te krijgen. De Hoge Raad lijkt hiermee tegemoet te willen komen aan het doel van efficiënte en effectieve belastingheffing door de fiscus.

Een belastingplichtige krijgt op grond van de jurisprudentie van het EHRM meer rechtsbescherming dan op grond van de jurisprudentie van de Hoge Raad. In van de Hoge Raad wordt weliswaar een zwijgrecht van gelijke omvang toegekend, maar daar haalt de Hoge Raad weer een beetje vanaf door aan de fiscus het recht toe te kennen de informatie alsnog te mogen gebruiken. In de jurisprudentie van het EHRM wordt over een dergelijke gebruiksmogelijkheid niet gesproken. Hoewel dit niet betekent dat deze gebruiksmogelijkheid daarmee is uitgesloten.

In mijn inleiding heb ik de zinsnede ‘voldoende rechtsbescherming’ omschreven als de rechtsbescherming die een belastingplichtige toekomt op grond van de jurisprudentie van het EHRM. In het licht van deze definitie kan ik concluderen dat een Nederlands belastingplichtige inderdaad voldoende rechtsbescherming geniet bij informatieverzoeken van de fiscus. Echter ben ik wel van mening dat geen basis bestaat in de jurisprudentie van het EHRM om de informatie, die onder het zwijgrecht valt, wel door de fiscus te laten gebruiken om een boete te kunnen opleggen. Het feit dat de jurisprudentie van het EHRM hierover zwijgt zal niet onmiddellijk betekenen dat er sprake is van een inbreuk op de rechtsbescherming die voortvloeit uit art. 6 EVRM daar eenvoudig het niet duidelijk is wat het EHRM er van vindt. De toekomst zal het dus moeten uitwijzen.

Naar mijn mening is de mogelijkheid de informatie te gebruiken begrijpelijk vanuit het belang dat moet worden toegekend aan een goede taakvervulling door de fiscus. Echter wanneer ik zonder de praktische voordelen van een dergelijk gebruik meer rechtstheoretisch de situatie bekijk vind ik het weldegelijk afbreuk doen aan de rechtsbescherming van een belastingplichtige. Door de informatie te mogen gebruiken wordt het voor de fiscus immers eenvoudiger om bewijzen te kunnen vinden; als je weet waar te zoeken zal de informatie zeker gevonden worden. De belastingplichtige heeft de fiscus dan puntje bij paaltje toch geholpen met bewijslast tegen zichzelf, terwijl de ratio van het zwijgrecht is dit nu juist te voorkomen.

## **Literatuuroverzicht**

Asbreuk, J.H., 'Toets artikel 47 AWR aan artikel 6 EVRM', *NTFR beschouwingen*, 2008/30

Blieck, de, L.A., *Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Deventer: Kluwer 2009

Feteris, M.W.C., *Fiscale bestuurlijke boetes en het recht op een eerlijk proces*, Deventer: Kluwer 2002

Feteris, M.W.C., *Cursus Belastingrecht: formeel belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2007

Haas, F.J.P.M., 'You have the right to remain silent; of toch niet?', *Tijdschrift Formeel Belastingrecht*, 2008/04

Haas, F.J.P.M., *Bestuurlijke boeten in het belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2009

Kroon, M.C.M., *Cursus Belastingrecht: formeel belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2010

Niessen-Cobben, R.M.P.G., *Wegwijs in de Algemene Wet Rijksbelastingen*, Deventer: Kluwer 2007

## Jurisprudentieoverzicht

### Europees Hof voor de Rechten van de Mens

21 februari 1975		NJ 1975/446
06 juni 1976		NJ 1978/223
21 februari 1984		NJ 1988/937
12 februari 1985		NJ 1986/685
16 december 1992		Series A, no. 252
25 februari 1993		BNB 1993/628
24 februari 1994		BNB 1994/175
17 december 1996		BNB 1997/254
02 september 1998		FED 1998/788
3 mei 2001	31827/96	
23 juli 2002	36985/97	BNB 2003/2
5 november 2002		NJ 2004/262
03 juni 2003	54559/00	FED 2004/122
11 juli 2006	54810/00	
23 november 2006	73053/01	
29 juli 2007	15809/02	

### Hoge Raad

19 juni 1985	22076	BNB 1986/29
07 september 1988	25150	BNB 1988/298
11 oktober 1989		BNB 1990/87
31 januari 1990		BNB 1990/93
24 januari 1990	26135	BNB 1990/287
27 juni 2001	35889	BNB 2002/27
13 augustus 2004	39462	BNB 2004/397
23 september 2005	38810	BNB 2006/21c
15 december 2006	41882	BNB 2007/112
5 oktober 2007	43447	LJN: BB4753
21 maart 2008	43695	BNB 2008/206
21 maart 2008	43050	LJN: AY9471

Hof Amsterdam

28 januari 2003

01/3512

NTFR 2003/890

25 april 2005

03/033368

V-N 2005/54.2

Conclusie A-G Wattel

1 juni 2007

CPG 43050

LJN: A8179