

## De dwangsom toch een straf?

N.a.v. Hoge Raad 24 februari 2017, [ECLI:NL:HR:2017:310](#)

De Belastingdienst zet steeds vaker het civiele recht in om informatie van de belastingplichtige af te dwingen. Bij de civiele rechter wordt een bevel gevorderd om op straffe van een dwangsom informatie aan de Belastingdienst te verstrekken. De dwangsom wordt ingezet naast de omkering en verzwaring van de bewijslast en opgelegde aanslagen met vergrijpboeten als gevolg van het doen van vermeende onjuiste aangiften.

Indien vergrijpboeten zijn opgelegd dan wel zijn aangekondigd, is de belastingplichtige 'charged' in de zin van artikel 6 EVRM. Toepassing daarvan betekent onder meer dat niemand kan worden verplicht bewijs tegen zichzelf te leveren (nemo tenetur beginsel). In diverse zaken is dan ook betoogd dat als iemand 'charged' is, niet onder dreiging van dwangsommen informatie mag worden afgedwongen. Dit gebeurt in feite wel als onder dreiging van dwangsommen inlichtingen, gegevens en verklaringen worden gevorderd.

De Hoge Raad heeft reeds in het arrest van 12 juli 2013<sup>1</sup> geoordeeld dat het afdwingen van informatie met dwangsommen mag, mits voor wilsafhankelijk materiaal<sup>2</sup> de garantie wordt gegeven dat dit niet voor beboeting dan wel bestraffing zal worden gebruikt. Het EHRM heeft de tegen dat arrest aangevoerde klacht gemotiveerd niet-ontvankelijk verklaard. Het EHRM overwoog dat de klacht van de belastingplichtige te vroeg kwam nu er geen onherroepelijke criminal charge was.<sup>3</sup>

### Arrest 24 februari 2017

Het arrest van 24 februari 2017 ziet op de tweede dwangsomprocedure die jegens de belastingplichtige is gestart. Naast de dwangsomprocedure zijn aanslagen met vergrijpboeten opgelegd waardoor een criminal charge aanwezig is. In de eerste dwangsomprocedure was een maximum dwangsom vastgesteld van € 300.000. In deze tweede procedure heeft het Hof de door de rechtbank bepaalde dwangsom in stand gelaten. Deze bedraagt € 100.000 indien niet binnen drie maanden aan het bevel wordt voldaan en na drie maanden € 10.000 voor iedere dag daarna dat niet aan het bevel wordt voldaan. Er is geen maximum aan verbonden.

### Geen maximum dwangsom

De Hoge Raad oordeelt dat de rechter niet verplicht is een maximum aan de dwangsom te verbinden. Het gevolg daarvan is dat de dwangsom oneindig kan oplopen waardoor van enige rechtszekerheid voor de belastingplichtige geen sprake is. Uit het arrest blijkt dat indien de rechter geen maximum aan de dwangsom verbindt hij dit oordeel moet motiveren. Geen gevolg geven aan een eerder bevel en onduidelijkheid over het financiële belang kunnen aldus de Hoge Raad gronden zijn om aan de dwangsom geen maximum te verbinden. Aan deze gronden zal snel zijn voldaan, omdat juist om de informatie wordt gevraagd waaruit het financiële belang zou kunnen blijken. Daarmee stelt de

---

<sup>1</sup> HR 12 juli 2013, [ECLI:NL:HR:2013:BZ3640](#).

<sup>2</sup> De Hoge Raad overweegt dat materiaal waarvan het bestaan niet van de wil afhankelijk is geen wilsafhankelijk materiaal is. Daarbij valt te denken aan bankbescheiden. De Hoge Raad acht het niet van belang of voor het verkrijgen van de bescheiden de wil van de belastingplichtige nodig is. Op dit uitgangspunt is veel kritiek en hierover loopt een klachtprocedure bij het EHRM. Wilsafhankelijk materiaal zijn mondelinge en schriftelijke verklaringen. Rechtbank Amsterdam oordeelde recent dat ook documenten onder wilsafhankelijk materiaal kunnen vallen. Van belang is of de autoriteiten ook zonder medewerking van de verdachte de documenten kunnen verkrijgen, zie [vaklunch #209: De strafrechter en het nemo tenetur beginsel](#).

<sup>3</sup> EHRM 9 juli 2015, nr. 784/14.

motiveringsplicht in de praktijk door de wijze waarop de Hoge Raad deze invult niet veel voor.

### **Dwangsom geen punitieve sanctie**

In deze zaak is aangevoerd dat het ne bis in idem-beginsel is geschonden (het beginsel dat iemand niet twee keer kan worden bestraft voor hetzelfde feit), omdat de vergrijpboeten en de dwangsommen straffen zijn voor hetzelfde feit. Het Hof oordeelt dat geen beroep op het ne bis in idem-beginsel kan worden gedaan, omdat de dwangsom geen boete is, maar een prikkel tot nakoming. De Hoge Raad laat dit oordeel in cassatie in stand en overweegt expliciet dat de dwangsom een prikkel tot nakoming is en geen punitieve sanctie is. Dit oordeel ligt in lijn met het genoemde arrest van de Hoge Raad van 12 juli 2013.

### **Dwangsom kan punitief zijn**

De Hoge Raad geeft nog een interessante overweging ten aanzien van de stelling van de belanghebbende dat hij niet aan het gegeven bevel kon voldoen. De Hoge Raad overweegt:

*“Het betoog van [eiser] dat de dwangsom in dit geval wel een dergelijke sanctie oplevert omdat hij niet aan het gegeven bevel kan voldoen, slaagt niet. (...) In deze procedure moet derhalve ervan worden uitgegaan dat [eiser] aan het bevel kan voldoen, en dat reeds hierom geen sprake is van een punitieve sanctie.”*

Vervolgens wijst de Hoge Raad op de mogelijkheid opheffing van een dwangsom te vorderen en de mogelijkheid in een executiegeschil aan te voeren dat aan het bevel is voldaan. De Hoge Raad overweegt dat er waarborgen zijn dat de dwangsommen niet zullen neerkomen op een punitieve sanctie.

***Wij menen dat uit deze overwegingen kan worden afgeleid dat de dwangsom wel een punitieve sanctie kan zijn als de belastingplichtige niet aan het bevel kan voldoen.***

Dit kan worden verklaard doordat indien de belastingplichtige niet aan het bevel kan voldoen de dwangsom geen prikkel tot nakoming meer is, omdat nakoming niet mogelijk is. De dwangsom is dan punitief. De dwangsomprocedure is dan in strijd met artikel 6 EVRM. Iemand die ‘charged’ is, is dan bestraft voor het niet meewerken aan zijn eigen veroordeling. Ook kan worden betoogd dat het ne bis in idem-beginsel is geschonden. Dit zou dan tot gevolg moeten hebben dat de dwangsommen, vergrijpboeten en aanslagen van tafel gaan en dat schade wordt vergoed. Zover is het tot op heden nog niet gekomen. Dit wordt veroorzaakt doordat op de belastingplichtige de bewijslast rust aannemelijk te maken dat hij niet aan het bevel kan voldoen.

### **Niet mogelijk aan bevel te voldoen**

In de praktijk blijkt dat het lastig is om aannemelijk te maken dat niet aan een bevel kan worden voldaan aangezien de Belastingdienst doorgaans stelt dat bijvoorbeeld de informatie nog bij de bank kan worden verkregen. Dat de bewaartermijn van de bank is verstreken, acht de Belastingdienst niet relevant. Wel heeft de Hoge Raad<sup>4</sup> geoordeeld dat vorderingen tot het verstrekken van gegevens niet toewijsbaar zijn voor zover zij onvoldoende onderbouwd zijn dan wel een fishing expedition inhouden.

Het is nog niet duidelijk of de informatieverplichtingen zover gaan dat een belastingplichtige bijvoorbeeld kan worden gedwongen een procedure tegen de bank te starten waarin de

---

<sup>4</sup> HR 24 april 2015, [ECLI:NL:HR:2015:1130](#).

informatie wordt gevorderd. De gerechtshoven verschillen van mening over de vraag of het afdwingen van informatie via de rechter binnen het kader van een redelijke inspanning valt. Hof 's-Gravenhage<sup>5</sup> oordeelde dat de belanghebbende niet kan worden verplicht door middel van een rechtszaak informatie van een Stifting af te dwingen. Hof Amsterdam<sup>6</sup> oordeelde dat van een belanghebbende wel kan worden verwacht dat hij een procedure start. Wij menen dat het te ver gaat om in het kader van de informatieverplichting te eisen dat een belastingplichtige een procedure tegen een derde start om informatie van die derde te verkrijgen. Dat valt niet binnen de inspanningsverplichting van artikel 47 AWR. Daar komt bij dat de Belastingdienst zelf over de bevoegdheid beschikt om via de buitenlandse Belastingdienst informatie bij de bank op te vragen.

### **Bewijslast in executiegeschil**

Nadat de dwangsommen vaststaan en deze door de Staat worden geïnd kan tegen de executie en het innen van de dwangsommen een executiegeschil worden gestart. In een executiegeschil dient de Staat te stellen en bewijzen dat de dwangsommen zijn verbeurd. De Staat dient aannemelijk te maken dat de belastingplichtige daadwerkelijk de gevraagde informatie kon verschaffen. In tegenstelling tot in de dwangsomprocedure ligt de bewijslast hier bij de Staat. Dat biedt voor de belastingplichtige een aanzienlijk beter uitgangspunt in de procedure. Hof 's-Hertogenbosch<sup>7</sup> heeft geoordeeld dat de Staat niet aannemelijk heeft gemaakt dat de belastingplichtige niet aan het vonnis heeft voldaan om binnen de gestelde termijn de gegevens te verstrekken. Het gemotiveerde verweer van de belastingplichtige dat hij alles heeft gedaan wat in zijn macht lag om de informatie te verstrekken slaagde. In dat geval vindt geen executie van de dwangsommen plaats. Gelet op de ingrijpende gevolgen van het opleggen van dwangsommen pleiten wij ervoor de bewijslast dat de belastingplichtige daadwerkelijk de gevraagde informatie kan verschaffen al in de dwangsomprocedure bij de Staat te leggen.

### **Dwangsom in executiegeschil wel punitief**

Tot slot merken wij op dat in een executiegeschil de dwangsom ons inziens ook niet in stand kan blijven als de rechter oordeelt dat de belastingplichtige wel aan het bevel kan voldoen. Het innen van de dwangsom heeft tot gevolg dat het karakter van de dwangsom verandert van een prikkel in een punitieve sanctie. De prikkel tot nakoming is immers verdwenen. De hoogte van de verbeurde dwangsommen staat vast. De dwangsommen hebben dan uitsluitend een punitief karakter.<sup>8</sup> De dwangsommen zijn dan een straf zijn voor het niet meewerken aan de eigen veroordeling van iemand die 'charged' is. Dat is in strijd met artikel 6 EVRM. Ook kan worden betoogd dat het ne bis in idem-beginsel is geschonden, doordat iemand wordt bestraft met vergrijpboeten en een dwangsom. De Hoge Raad heeft nog niet beslist of de dwangsom in de executiefase als straf in de zin van artikel 6 EVRM wordt aangemerkt.

---

<sup>5</sup> Hof 's-Gravenhage 11 januari 2012, [ECLI:NL:GHSGR:2012:BV2117](#).

<sup>6</sup> Hof Amsterdam 1 mei 2014, [ECLI:NL:GHAMS:2014:1797](#).

<sup>7</sup> Hof 's-Hertogenbosch 15 november 2016, [ECLI:NL:GHSHE:2016:5122](#).

<sup>8</sup> Bij de beoordeling of een dwangsom een straf is dient aan de zogenoemde Engel-criteria te worden getoetst (EHRM 8 juni 1976, NJ 1978/233). Wij menen dat aan de niet cumulatieve criteria is voldaan indien de dwangsom verbeurd is verklaard en wordt geëxecuteerd. Het uitwerken van deze criteria gaat deze bijdrage te buiten. Zie ook W.G.A. Hazewindus, 'De administratieve dwangsom', *NJB* 1992/33.



**Hertoghs**  
advocaten