



## HOOFDSTUK 7 Onrechtmatig verkregen bewijs: een nieuw geluid?

### Tijdschrift Formeel Belastingrecht 2015/08

Belastingjaar/tijdvak	
Trefwoorden	BNB 1992/306, A-G Wattel, vormverzuimen
Wetsartikelen	WvSv-art. 359a EVRM-art. 6
Auteur	Mr. R.W.J. Kerckhoffs

Mr. R.W.J. Kerckhoffs[1]

**Nog niet zo heel lang geleden stonden de kranten nog vol met nieuws over ‘criminelen’ die vanwege vormfouten met de schrik waren vrijgekomen. Omdat de goegemeente zulks onwenselijk vond, heeft de wetgever ingegrepen. In een nieuw art. 359a Wetboek van Strafvordering (hierna: Sv) is duidelijk gemaakt dat vormverzuimen niet langer per definitie tot een einde van de strafzaak hoeven te leiden. Ook andere minder vergaande consequenties zijn mogelijk of zelfs wenselijk.**

Het belastingrecht heeft nooit veel last gehad van vormverzuimen. Het leerstuk van onrechtmatig verkregen bewijs was dan ook slechts beperkt ontwikkeld. De Hoge Raad maakte in *BNB 1992/306* duidelijk dat strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs slechts bij uitzondering fiscale consequenties heeft. Fiscaal onrechtmatig verkregen bewijs komt al helemaal weinig voor. De reden is simpel. De fiscale wetgeving stelt nauwelijks formele eisen aan de bewijsgaring. De inspecteur heeft in belangrijke mate vrij spel.

Toch heeft advocaat-generaal Wattel in een conclusie van 28 mei 2014[2] de fiscale duiding van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs opnieuw op de agenda gezet. Hij heeft daarbij in het kader van de rechtseenheid een lans gebroken voor een andere meer eenvormige benadering. In het voorjaar van 2015 heeft de Hoge Raad in die zaak een arrest[3] gewezen dat min of meer *in between* is. Hoewel tegen de conclusie van Wattel wordt ingegaan en de Hoge Raad expliciet lijkt vast te houden aan de uitgangspunten van *BNB 1992/306*, biedt het arrest toch bepaald nieuwe inzichten. Of zijn we al die jaren ziende blind geweest? Reden genoeg om in een formeel fiscaal tijdschrift wat uitgebreider stil te staan bij dit recente arrest en de ontwikkelingen die daaraan ten grondslag liggen.

#### 1. Hoge Raad *BNB 1992/306*

Tot voor kort was de leidraad bij de fiscale beoordeling van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs te vinden in het arrest Hoge Raad *BNB 1992/306*. [4] In die zaak had een onrechtmatige huiszoeking plaatsgevonden. Nagelaten was te vragen om een rechterlijk verlot. Als gevolg daarvan had de strafrechter in eerste aanleg en in hoger beroep geoordeeld dat sprake was van een onrechtmatige huiszoeking. Als gevolg daarvan mocht het verkregen bewijsmateriaal niet worden gebruikt. Desalniettemin had de FIOD het bewijsmateriaal aan de inspecteur verstrekt. Deze zag er vervolgens geen been in om dat te gebruiken ter onderbouwing van een belastingaanslag.

Nadat het hof evenmin problemen zag in de fiscale bewijsvoering, is de zaak aan de Hoge Raad voorgelegd. Die kwam in het als standaard gekenmerkte arrest *BNB 1992/306* tot het volgende oordeel.

Er is geen rechtsregel die ieder gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs als onderbouwing van een belastingschuld en eventueel een verhoging verbiedt. Dergelijk gebruik is zeker niet ongeoorloofd indien de bewijsmiddelen niet jegens de belanghebbende op onrechtmatige wijze zijn verkregen. Daarop sneuvelde reeds de zaak van de belanghebbende. De onrechtmatige huiszoeking had immers plaatsgevonden bij de accountant van belanghebbende, niet bij belanghebbende zelf.

De Hoge Raad voegde daar vervolgens nog aan toe dat ook indien het bewijs jegens belanghebbende onrechtmatig is verkregen, uitsluiting van bewijs zeker geen automatisme is. De rechter moet in dergelijke gevallen beoordelen of de inspecteur in strijd met algemene beginselen van behoorlijk bestuur handelt, met name het zorgvuldigheidsbeginsel, door bij de vaststelling van een aanslag van dergelijk bewijs gebruik te maken. Hetzelfde criterium geldt voor de boete, omdat art. 6 EVRM geen regels stelt voor de toelaatbaarheid van bewijs. Met andere woorden, van de mensenrechten heeft de inspecteur geen last.

De Hoge Raad gaf vervolgens handvatten voor de beoordeling van de vraag of sprake is van handelen in strijd met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. In de in cassatierechtspraak – helaas – vaak gebruikte negatieve redactie wordt geoordeeld dat van een dergelijke strijd geen sprake is, indien de inspecteur van de bewijsmiddelen kennis had kunnen nemen als de onrechtmatige handelingen niet zouden hebben plaatsgevonden. De belastingplichtige is immers op grond van art. 47 e.v. Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) verplicht om de inspecteur gegevens en inlichtingen te verschaffen en boeken en bescheiden ter inzage te verstrekken. Het arrest sluit deze voor de rechtszoekende weinig hoopvolle litanie af met de overweging dat alleen dan van dergelijke bewijsmiddelen geen gebruik kan worden gemaakt indien dat 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.

#### 2. Gevolgen van Hoge Raad *BNB 1992/306*

Het zal geen verbazing wekken dat na dit arrest het leerstuk van het onrechtmatig verkregen bewijs geen bloeiend bestaan heeft geleid. Er is niet veel jurisprudentie te vinden waarin met succes een beroep is gedaan op uitsluiting van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs. Een nog betrekkelijk vers voorbeeld van toelating van dergelijk bewijs is de KBL-zaak. In Hoge Raad *BNB 2008/159*[5] hadden de Belgische autoriteiten op zeer onrechtmatige wijze bewijsmateriaal verkregen. Niettemin werd dit toegelaten, omdat daarbij geen Nederlandse overheidsdienaren betrokken waren geweest. Met andere woorden, zolang Nederlandse belastingambtenaren zelf geen vuile handen maken, mogen zij wel profiteren van (grove) normschendingen en zelfs van strafbare gedragingen van hun collega's in het buitenland. Ook in de praktijk worden klachten van belastingplichtigen over de bewijsgaring zelden serieus genomen. Het algemeen gevoel is dat klagen daarover toch geen zin heeft. Wellicht dat ook als gevolg daarvan betrekkelijk weinig jurisprudentie op dit punt is te vinden.

### 3. Ontwikkelingen in het strafrecht

Zoals hiervoor al is gememoreerd, heeft het recht sinds *BNB* 1992/306 niet stilgestaan. Met name heeft het strafprocesrecht een ingrijpende wijziging ondergaan door de introductie van art. 359a Sv. Dit artikel is in 1996 wet geworden en regelt de door de strafrechter te verbinden gevolgen aan onherstelbare vormverzuimen tijdens het voorbereidende onderzoek. Indien de gevolgen van dergelijke vormverzuimen niet uit de wet blijken, kan de rechter daarmee rekening houden door:

- de hoogte van de straf te verlagen in relatie tot de ernst van het verzuim, mits het door het verzuim veroorzaakte nadeel langs deze weg kan worden gecompenseerd; of
- de resultaten van het door het vormverzuim verrichte onderzoek uit te sluiten van bijdrage aan het bewijs; of
- het Openbaar Ministerie niet ontvankelijk te verklaren indien door het verzuim geen sprake kan zijn van behandeling van de zaak die aan de beginselen van een behoorlijke procesorde voldoet.

Volgens deze wet houdt de rechter bij de keuze uit voornoemde opties rekening met het belang dat het geschonden voorschrift dient, de ernst van het verzuim en het nadeel dat daardoor wordt veroorzaakt.

Zoals zo vaak met wetgeving bleek deze onvoldoende duidelijk en moest de Hoge Raad er aan te pas komen om meer heldere richtsnoeren te geven. Dat is gebeurd bij het zogenoemde Afvoerpipj-arrest in 2004. [6] Daarin maakte de Hoge Raad duidelijk dat vormverzuimen alleen gevolgen hebben indien deze hebben plaatsgevonden in de strafzaak tegen de betreffende verdachte. Aan vormverzuimen begaan in de strafzaak tegen een andere verdachte worden in ieder geval geen gevolgen verbonden langs de weg van art. 359a Sv. Verder benadrukte de Hoge Raad nog eens dat alleen aan onherstelbare vormverzuimen consequenties worden verbonden; de rechter moet primair streven naar herstel van een vormverzuim. Een voorbeeld is een getapt telefoongesprek dat verkeerd is vastgelegd in een proces-verbaal van de politie. Indien de opname nog beschikbaar is, kan deze opnieuw worden uitgeluisterd en kan alsnog een juiste weergave aan het dossier worden toegevoegd. Alsdan zal de rechter dit verzuim (laten) herstellen en is er voor verdere gevolgen geen wettelijke basis. In dit arrest bepaalde de Hoge Raad verder dat het geen plicht is van de rechter om aan vormverzuimen gevolgen te verbinden. Afhankelijk van de omstandigheden van het geval kan de rechter ook volstaan met het vormverzuim te constateren.

Voor de vraag of bewijsuitsluiting aan de orde kan zijn (hetgeen voor dit artikel vooral relevant is) heeft de Hoge Raad beslist dat die gevolgtrekking pas in aanmerking komt indien het bewijsmateriaal door het verzuim is verkregen en een belangrijk strafvorderlijk voorschrift of rechtsbeginsel is geschonden. Tevens moet de feitenrechter rekening houden met het nadeel dat is veroorzaakt. Verder is bepaald dat vormverzuimen die reden geven tot twijfel aan de betrouwbaarheid van het bewijs niet langs deze lat worden gelegd. Een dergelijke klacht is een zelfstandige los van art. 359a Sv te beoordelen grond voor bewijsuitsluiting.

Van niet-ontvankelijkheid van het Openbaar Ministerie kan slechts sprake zijn indien het vormverzuim heeft plaatsgevonden, doordat met de opsporing of vervolging belaste ambtenaren ernstige inbreuk hebben gemaakt op beginselen van een behoorlijke procesorde, waardoor doelbewust of met grove veronachtzaming van de belangen van de verdachte diens recht op een eerlijke behandeling van zijn zaak is tekortgedaan.

Later heeft de Hoge Raad nog arresten gewezen die deze maatstaven nog verder hebben verfijnd en hebben aangescherpt. Met name is in een arrest van de strafkamer van de Hoge Raad van 2013[7] duidelijk verankerd dat bewijsuitsluiting vooral aan de orde is indien de schending het recht op een eerlijk proces in gevaar brengt (bijvoorbeeld het recht om te zwijgen) dan wel indien blijkt dat bepaalde normen stelselmatig worden geschonden en bewijsuitsluiting een krachtig signaal is om toekomstig normconform gedrag te borgen. In dat verband oordeelde de Hoge Raad ook nog eens dat het belang van de verdachte dat het feit niet wordt ontdekt geen belang is als bedoeld in art. 359a Sv. Dat de verdachte tegen de lamp is gelopen als gevolg van onrechtmatig optreden, kan dus niet als nadeel worden benoemd om bewijs uit te sluiten.

Deze jurisprudentie heeft advocaten in strafzaken niet ontmoedigd om steeds weer te hameren op onrechtmatigheden in de bewijsgaring. Niettemin is de jurisprudentie waarin normschendingen tot niet-ontvankelijkheid of bewijsuitsluiting (en tevens vrijspraak) leiden bijzonder schaars geworden. Wel is nog regelmatig strafvermindering te ontwaren. Bovendien valt niet uit te sluiten dat de rechter de vormverzuimen impliciet verpakt in de strafmaat. Strafrechters hebben immers veel ruimte bij de oplegging van straf, zodat niet altijd exact is te achterhalen hoe een straf is bepaald. Feit is zeker dat krantenkoppen over door vormfouten vrijgekomen criminelen zo goed als tot het verleden behoren.

### 4. Conclusie advocaat-generaal mr. Wattel

Hoewel de voorafgaande alinea's gemakkelijk de indruk kunnen wekken dat een fiscale discussie over strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs *much ado about nothing* is, heeft advocaat-generaal Wattel het thema in een conclusie van 28 mei 2014 opnieuw prominent op de fiscale agenda gezet. In een zeer uitvoerig en als altijd stevig onderbouwd betoog zet Wattel uiteen dat het tijd is om *BNB* 1992/306 nog eens kritisch te bezien. De hiervoor beschreven rechtsontwikkelingen in het strafrecht, alsmede het door de Hoge Raad in de afgelopen jaren beleden streven naar rechtseenheid zijn volgens hem voldoende reden om te komen tot een nieuwe benadering.

Een belangrijk voorstel is om de strafrechter leidend te maken bij de beoordeling van de strafrechtelijke onrechtmatigheid van de bewijsgaring. Verder pleit Wattel ervoor om bij de bepaling van de consequenties van de onrechtmatigheid bij het bewijs van de fiscale boete eveneens aan te sluiten bij het strafrecht. De belastingrechter moet dezelfde catalogus hanteren als opgenomen in art. 359a Sv. Niettemin mag de belastingrechter afwijken van het oordeel van de strafrechter, aangezien de belastingrechter wel rekening mag houden met het verschil tussen de strafbare feiten waarop het opsporingsonderzoek zag en de fiscale feiten. Met name een verschil in ernst, schade of belang kan een andere gevolgtrekking rechtvaardigen. Een dergelijke afwijking moet dan wel worden gemotiveerd. Daarnaast meent de advocaat-generaal dat ook anders kan worden aangekeken tegen onrechtmatig verkregen bewijs in relatie tot de belastingheffing. Bij gebruik voor de belastingheffing adviseert Wattel om af te stappen van het vermaledijde zozeer-criterium van *BNB* 1992/306. Hij adviseert een algemeen criterium te hanteren waarbij strafrechtelijk en bestuursrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs over dezelfde kam worden geschoren. De rechter moet in zijn visie de ruimte krijgen om met behulp van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur in combinatie met de concrete omstandigheden van het geval tot een oordeel te komen. Afhankelijk daarvan heeft de rechter een scala aan mogelijkheden ter beschikking: van vernietiging van de aanslag tot schadevergoeding tot geen gevolgen. In de literatuur werd enthousiast op deze conclusie gereageerd. Er leek een nieuwe wind te gaan waaien en onrechtmatig verkregen bewijs leek opnieuw een punt van aandacht en een kansrijk punt van kritiek op het handelen van de Belastingdienst te worden.

### 5. Arrest Hoge Raad

Op 20 maart 2015 wees de Hoge Raad arrest in deze zaak. Bij eerste vluchtige lezing zal zich van de formeel geïnteresseerde fiscalist een zekere teleurstelling meester hebben gemaakt. De Hoge Raad leek alles bij het oude te houden, gelet op de nadruk op het arrest *BNB* 1992/306. Toch is het de vraag of zulks bij nadere lezing (ook tussen de regels door) het geval is.

Los van de appreciatie van de inhoud van de beslissing moet worden gezegd dat dit arrest een prachtig voorbeeld is van de Hoge Raad 2.0. Geen mandarijntaal meer, maar een helder en goed opgebouwde en leerstellige verhandeling van de weg die de cassatierechter op het terrein van het onrechtmatig verkregen bewijs wil bewandelen.

In het arrest herhaalt de Hoge Raad in eerste instantie het beoordelingskader van *BNB* 1992/306. Vervolgens laat het arrest zien dat de belastingkamer het strafrecht niet negeert, maar oog heeft voor de ontwikkelingen als gevolg van de invoering van art. 359a Sv. Daarbij worden expliciet de arresten van de strafkamer *NJ* 2004/376 en *NJ* 2013/308 gememoreerd. Vervolgens wordt bij de vertaling van dit

rechtskader naar de belastingpraktijk vooropgesteld, dat ook bij fiscale geschillen waarin art. 6 EVRM een rol speelt (zoals de fiscale boete) het recht op een eerlijk proces moet worden verzekerd. Daarbij wordt onder meer verwezen naar het recht op rechtsbijstand bij het politieverhoor en het recht om niet aan de eigen veroordeling te hoeven meewerken (borging van het nemo tenetur-beginsel). Schending van dat recht kan reeds leiden tot bewijsuitsluiting. Daarmee wijkt de Hoge Raad in ieder geval af van *BNB* 1992/306 waarin art. 6 EVRM op het terrein van bewijsuitsluiting aan de kant werd geschoven. Buiten art. 6 EVRM lopen volgens de Hoge Raad strafrecht en belastingrecht behoorlijk uiteen. De taak van de strafrechter is wezenlijk anders dan die van de inspecteur en de belastingrechter bij de uitvoering van de belastingwet. Uitsluiting van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs is geen juiste maatregel tegen onrechtmatig optreden van opsporingsambtenaren. Niettemin kunnen zich uitzonderingssituaties voordoen waarin gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs noodzakelijk is als rechtsstatelijke waarborg, omdat een belangrijk (strafvorderlijk) voorschrift of rechtsbeginsel in zeer aanzienlijke mate is geschonden. Die aan het strafrecht ontleende maatstaf leent zich ook voor toepassing buiten het strafrecht. Als voorbeeld noemt de Hoge Raad schending van het professionele verschoningsrecht. Dit onderdeel sluit de Hoge Raad af met te constateren dat dit oordeel tot uitdrukking komt in het 'zoezer indruist'-criterium van *BNB* 1992/306, zodat de Hoge Raad geen reden ziet om terug te komen op die jurisprudentie.

Verder gaat de Hoge Raad in op het primaat van het oordeel over de strafrechtelijke onrechtmatigheid. Anders dan Wattel houdt de Hoge Raad vast aan het eigen oordeel van de belastingrechter bij de vaststelling van de feiten. Het eigen fiscale procesrecht is de rechtvaardiging daarvoor. Voor de juridische vraag vindt de Hoge Raad weliswaar het oordeel van de strafrechter bijzonder gezaghebbend, doch niet bepalend. De belastingrechter mag afwijken, mits hij de redenen van die afwijking benoemt. Verder is de Hoge Raad van oordeel dat de belastingrechter volledig vrij is om af te wijken op het punt van de gevolgtrekking, nu daarvoor een eigen beoordelingskader geldt. Expliciet wordt gesteld dat zulks ook geldt voor de beoordeling van de fiscale boete. Tot slot schenkt het arrest nog aandacht aan een voor de hand liggende consequentie van deze eigen fiscale benadering. Het is immers goed mogelijk dat de strafrechter vrijspreekt en de belastingrechter het strafrechtelijk gediskwalificeerde bewijs gebruikt voor de aanslag en de boete. Zulks is volgens de Hoge Raad geen inbreuk op de onschuldpresumptie van art. 6, lid 2, EVRM. Onder verwijzing naar recente jurisprudentie van het EHRM is daarvan alleen sprake indien de uitspraak van de belastingrechter, gelet op de bewoordingen, twijfel oproept over de juistheid van de vrijspreek.

## 6. Analyse van het arrest

Naar mijn mening is het arrest een gemiste kans. Met Wattel ben ik van mening dat de ontwikkelingen sinds *BNB* 1992/306 voldoende reden zijn om het leerstuk op een frisse wijze te benaderen en nieuwe richtlijnen te formuleren. Daarmee kan dan ook afstand worden genomen van de vroegere weinig empathische benadering van strafrechtelijke leerstukken, hetgeen in een periode waarin de fiscale boete wettelijk nog steeds als een verhoging werd aangemerkt nog wel te plaatsen valt.

Anderzijds is het arrest zeker geen oude wijn in een nieuwe zak. Het arrest bevat duidelijk nieuwe elementen, hoezeer die ook – mijns inziens wat gekunsteld – worden gedrukt in de mal van *BNB* 1992/306. De nadrukkelijke aandacht voor art. 6 EVRM en de expliciete verbinding met de strafrechtelijke jurisprudentie zijn op zijn minst een doorontwikkeling van voornoemd arrest. Evenals in de strafrechtelijke jurisprudentie beslist de Hoge Raad dat bewijsmateriaal dat vanwege vormverzuimen niet (meer) betrouwbaar is om die reden reeds buiten beschouwing moet worden gelaten. De strengere criteria voor andere vormverzuimen zijn dan niet van toepassing. Verder is mijn conclusie dat de Hoge Raad in dit arrest in lijn met Wattel een (zij het voorzichtige) lans breekt voor een eenvormige benadering van strafrechtelijk en bestuursrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs. Het zal niet voor niks zijn dat de Hoge Raad in rechtsoverweging 2.5.2 het woord strafvorderlijk tussen haakjes heeft gezet bij het criterium schending van belangrijke voorschriften. Met andere woorden, ook bij schending van belangrijke fiscale of andere (denk aan privacy) voorschriften kunnen de rechtsstaat of de beginselen van een goede procesorde zodanig ernstig op de tocht staan, dat bewijsuitsluiting de aangewezen route is.

Dat de Hoge Raad vervolgens toch concludeert dat de rechtsoverwegingen in dit arrest passen binnen het aloude 'zoezer-criterium', laat zich mijns inziens niet anders verstaan dan als een vingervijzing dat sprake is van een open norm, die zich niet alleen op basis van de concrete omstandigheden van het geval, maar ook in het licht van het actuele tijds- en rechtsbeeld laat invullen. Het is bekend dat de Hoge Raad zich wil profileren als een bakken van rust en een gids in de rechtseenheid en -ontwikkeling. Daarbij past natuurlijk wel dat de Hoge Raad probeert uit te leggen dat van een breuk in zijn opvattingen geen sprake is; hooguit van een ontwikkeling dan wel actualisering.

Dat neemt niet weg dat de Hoge Raad mijns inziens best wat verder had mogen gaan dan nu het geval is. Hoewel het EHRM art. 6 EVRM (nog?) niet van toepassing verklaart op belastingen, snap ik niet waarom de Hoge Raad in de rechtsstaat Nederland die principes van een *fair trial* niet gewoon ook hanteert bij het oordeel over de belastingheffing. Er is geen goede reden te bedenken om de belastingplichtige in een fiscaal proces geen *fair trial* te gunnen. Of kunnen wij in dit arrest een eerste opening zien voor een ruimere benadering? De Hoge Raad refereert immers in rechtsoverweging 2.5.1 aan fiscale geschillen waarop art. 6 EVRM van toepassing is, 'zoals geschillen over een bestuurlijke boete'. Zou de Hoge Raad op het punt staan de toepassing van art. 6 EVRM uit te breiden? Ik hoop het.

Verder blijft het tabben met de verwijzing naar *BNB* 1992/306, waarin wordt geoordeeld dat van schending van algemene beginselen van behoorlijk bestuur en dus van bewijsuitsluiting geen sprake kan zijn indien de inspecteur het strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs ook zonder wettelijke belemmeringen had kunnen verkrijgen. Daarmee houdt de Hoge Raad vast aan een wel zeer theoretische rechtvaardigingsgrond. De fiscale bevoegdheid tot het vragen van inlichtingen is zeer uitgebreid. Probleem is vaak dat de inspecteur niet op voorhand weet of de belastingplichtige over bepaalde informatie beschikt. Hij heeft geen dwangmiddelen om eigenhandig te controleren of het antwoord van de belastingplichtige klopt. Op basis van deze redenering zou het risico kunnen ontstaan dat in fraudestrafzaken niet zo nauw met de vormvoorschriften zal worden omgesprongen, omdat het materiaal vervolgens toch kan worden gebruikt voor belastingheffing en beboeting. Alleen wanneer samenspanning tussen de belastinginspecteur en de opsporingsinstantie aannemelijk kan worden gemaakt, zal de belastingrechter een stokje voor het gebruik van dergelijk materiaal steken. Dat zal echter niet altijd het geval zijn, laat staan dat daarvoor bewijs valt te leveren.

Mijn belangrijkste kritiek is ten slotte dat deze jurisprudentie een belangrijke onbalans tussen de Belastingdienst en de belastingplichtige blootlegt. Daar waar de burger door de inspecteur genadeloos kan worden bestraft indien hij of zij zich niet aan de wet houdt, geldt dit niet voor de overheid. Het signaal dat dit arrest afgeeft, is dat de belastinginspecteur als onderdeel van de overheid het met de regels niet zo nauw hoeft te nemen. Daar waar men nog begrip kan opbrengen voor het feit dat voorzichtigheid op zijn plaats is bij vormfouten in relatie tot ernstige strafbare feiten waarbij burgers zijn betrokken, gaat het bij fiscale kwesties om – in relatie tot de overheidsbegroting – relatieve *peanuts*. Ik ben ervan overtuigd dat de schade die de gemeenschap zou lijden als aanslagen of boeten vanwege vormfouten zouden worden vernietigd in rap tempo zou afnemen, indien aan vormverzuimen gevolgen zouden worden verbonden. Een alternatief zou zijn om belastingambtenaren – net als belastingplichtigen – te beboeten met een verzuim- of vergrijpboete al naar gelang zij verwijtbaar regels overtreden. Dan zou de overheid geen belastinggeld mislopen en zelfs meer geld ontvangen bij vormverzuimen.

## 7. Conclusie

De Hoge Raad heeft op het punt van vormverzuimen een arrest gewezen dat meer inhoud geeft aan het aloude 'zoezer-criterium'. Naast duidelijke aandacht voor de betrouwbaarheid van het bewijs geeft de Hoge Raad richtsnoeren voor de uitsluiting van (strafrechtelijk) onrechtmatig verkregen bewijs.

Niettemin moet ik vaststellen dat er nog steeds geen echte nieuwe wind waait op dit terrein. Vormverzuimen lijken nog steeds een ondergeschoven kind. Daar waar de belastingplichtige zich geen wetsovertreding mag permitteren, wordt de overheid slechts bij

uitzondering gestraft voor normschendingen. Dat is teleurstellend en leidt niet tot een betrouwbaardere overheid. Dat is een gemiste kans.

[1] mr. R.W.J. Kerckhoffs is als partner verbonden aan Hertoghs advocaten-belastingkundigen

[2] ECLI:NL:PHR:2014:521.

[3] ECLI:NL:HR:2015:643.

[4] HR 1 juli 1992, nr. 26.331.

[5] HR 21 maart 2008, nr. 43.050.

[6] ECLI:NL:HR:2004:AM2533.

[7] ECLI:NL:HR:2013:BY5321.

---

Bron: <http://www.ndfr.nl/link/TFB2015-08-07>

Datum: 4-1-2016 9:35:30

Alle rechten voorbehouden. Alle auteursrechten en databankrechten van deze tekst worden uitdrukkelijk voorbehouden. Deze rechten berusten bij Sdu Uitgevers. Niets uit NDFR mag worden veeelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand of openbaar gemaakt in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch,mechanisch, door fotokopieën, opnamen of enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever.  
All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording or otherwise, without the publisher's prior consent.