

NLF 2022/2127

Geen sprake van schending nemo-teneturbeginsel

EHRM 4 oktober 2022, 58324/15

SAMENVATTING

Het nemo-teneturbeginsel, of voluit het beginsel van nemo tenetur prodere se ipsum, betekent letterlijk dat niemand is gehouden (bewijs) tegen zichzelf te leveren of dat niemand kan worden gedwongen aan zijn eigen veroordeling mee te werken.

In de onderhavige zaak heeft de Nederlandse belastingdienst in 2005 van zijn Belgische tegenhangers informatie verkregen over bankrekeningen die ingezetenen van Nederland bij X Bank in Luxemburg aanhielden, waaronder de saldi van die rekeningen van Y op 21 december 1994, 5 september 1996 en 28 november 1996.

De rekeninggegevens waren gestolen van de bank en tijdens een strafrechtelijk onderzoek in België gevonden. Op basis van die gegevens heeft de Belastingdienst Y geïdentificeerd als een van de rekeninghouders. In 2007 heeft de Nederlandse belastingdienst Y verzocht eventuele buitenlandse bankrekeningen aan te geven na 31 december 1994 en kopieën van alle relevante bankafschriften over de periode van 1 januari 1995 tot en met 31 december 2000 over te leggen.

De Inspecteur heeft vervolgens voor de belastingjaren 1995 en 1996 belastingcorrecties uitgevaardigd en boetes opgelegd.

Intussen heeft de voorzieningenrechter, in een civiel kort geding, Y op straffe van een dwangsom gelast om alle gegevens over bankrekeningen in het buitenland openbaar te maken en de benodigde documenten te overleggen.

Ter uitvoering van dit bevel heeft Y twee formulieren overgelegd waaruit blijkt dat hij een bankrekening had bij X Bank in Luxemburg, alsmede bankafschriften en portefeuilleoverzichten met betrekking tot die rekening.

Het EHRM oordeelt dat in de omstandigheden van de onderhavige zaak het gebruik van de bankafschriften en portefeuilleoverzichten betreffende de rekening van Y bij X Bank die van hem zijn verkregen bij rechterlijke beschikking tot openbaarmaking op straffe van een dwangsom, niet strijdig is met het nemo-teneturbeginsel.

Het EHRM komt in de onderhavige zaak dan ook tot de conclusie dat niet kan worden gezegd dat Y door het gebruik van voornoemde documenten het recht op een eerlijk proces is ontnomen. Het EHRM stelt vast dat er geen sprake is van een schending van artikel 6 EVRM.

NOOT

Al in november 2015 is in een fiscale boeteprocEDURE bij het EHRM geklaagd over schending van het in artikel 6 EVRM vervatte nemo-teneturbeginsel, ook wel geduid als verbod op zelfincriminatie. Bijna zeven jaar later heeft het EHRM arrest gewezen. Het EHRM geeft een overzicht van de bestaande jurisprudentie en de toepassing daarvan in financiële zaken. In de kern draait het erom of bankafschriften en portefeuille-overzichten die de Belastingdienst onder dreiging van dwangsommen in een civiele procedure heeft verkregen voor beboeting mogen worden gebruikt.

De procedure

In deze procedure zijn aanslagen en boetes opgelegd, omdat de Belastingdienst over informatie beschikte waaruit zou blijken dat vermogen in Luxemburg werd aangehouden. Nadat de boetes waren opgelegd, is de Belastingdienst een civiele procedure gestart waarin onder meer werd gevorderd om bankafschriften te verstrekken. De civiele rechter oordeelde dat de informatie moest worden verstrekt onder dreiging van dwangsommen. Die uitspraak kwam onherroepelijk vast te staan en de stukken zijn aan de Belastingdienst verstrekt. In de procedure tegen de aanslagen en boetes is tot aan de Hoge Raad beargumenteerd dat het nemo-teneturbeginsel is geschonden. In fiscale boeteprocEDURES is de heersende leer dat wilsafhankelijk materiaal (onder andere verklaringen) dat onder dwang wordt verkregen in beginsel niet voor beboeting mag worden gebruikt. In de onderhavige procedure is onder andere betoogd dat sprake is van wilsafhankelijk materiaal omdat uit de rechtspraak van het EHRM volgt dat het nemo-teneturbeginsel ook geldt voor bescheiden waarvan het overhandigen de erkenning van het bestaan ervan impliceert. De Hoge Raad oordeelde dat bij bescheiden zoals de rekeningafschriften en door de bank opgestelde portefeuille-overzichten die betrekking hebben op rekeningen waarvan de belanghebbende al als rekeninghouder was geïdentificeerd en van welke stukken de Inspecteur daarom het bestaan mag aannemen, buiten twijfel staat dat het gaat om materiaal dat onafhankelijk van de wil van de betrokkene bestaat. De bankafschriften zijn volgens de Hoge Raad niet van de wil afhankelijk waardoor de rechtsklacht dat artikel 6 EVRM is geschonden faalt. De bankbescheiden mogen volgens de Hoge Raad worden gebruikt voor beboeting omdat dit geen wilsafhankelijk materiaal is. Daar houdt de toets die de Hoge Raad toepast op.

De klacht bij het EHRM

De belanghebbende heeft bij het EHRM geklaagd. De klacht houdt in dat het in artikel 6 EVRM neergelegde recht om zichzelf niet te incrimineren is geschonden door onder druk bankbescheiden te vorderen en die te gebruiken in een boeteprocEDURE. In de klacht is naar voren gebracht dat de Belastingdienst niet over de bankafschriften kon beschikken zonder de medewerking van de belastingplichtige waardoor het verstrekken van die documenten van de wil afhankelijk is. Het EHRM geeft een uitvoerige uiteenzetting van de jurisprudentie en maakt een onderscheid tussen het nemo-teneturbeginsel in het algemeen en in financieel-juridische zaken. Daaruit blijkt het volgende stappenplan bij de beoordeling of het nemo-teneturbeginsel is geschonden.

Stappenplan van het EHRM

Stap 1: Kan een beroep worden gedaan op het nemo-teneturbeginsel?

Allereerst worden de twee voorwaarden omschreven waaraan moet zijn voldaan om een beroep te kunnen doen op het nemo-teneturbeginsel:

- Er moet een bepaalde mate van dwang op de persoon worden uitgeoefend om materiaal zoals documenten of verklaringen te verkrijgen.
Er moet sprake zijn van een criminal charge door een bestaande of verwachte 'criminal proceeding'. Dit komt erop neer dat de mogelijkheid bestaat dat het verstrekken van het gevraagde tot beboeting of bestraffing leidt. Of dat al een boete is opgelegd en daarna dwang wordt gebruikt om mee te werken aan informatieverstrekking.

Stap 2: Valt gebruik van het bewijs binnen de reikwijdte van de bescherming van artikel 6 EVRM?

Als aan de toegangsvoorwaarden is voldaan, moet worden beoordeeld of het gebruik van bewijs dat door druk is verkregen binnen de reikwijdte van de bescherming valt. Het EHRM benoemt dat dit samenhangt met het zwijgrecht.

Wilsafhankelijk materiaal

Als dwang wordt gebruikt om vragen te laten beantwoorden of te getuigen, is het nemo-teneturbeginsel van toepassing. Dit geldt zowel bij schriftelijke als mondelinge vragen en verklaringen, het zogenoemde wilsafhankelijke materiaal. Als verklaringen worden afgedwongen, mogen deze niet voor beboeting of bestraffing worden gebruikt. In civiele procedures wordt regelmatig een verklaring van de belastingplichtige gevorderd onder dreiging van dwangsommen, zoals ook in deze procedure het geval was. Deze mogen niet voor beboeting of bestraffing worden gebruikt.

Wilsonafhankelijk materiaal

Het EHRM maakt een onderscheid tussen enerzijds wilsafhankelijk materiaal (verklaringen en dergelijke) en anderzijds documenten die bestaan onafhankelijk van de wil van de belastingplichtige. Vereist is dat het al bestaande documenten zijn. Documenten die bestaan onafhankelijk van de wil mogen in beginsel als bewijs worden gebruikt voor beboeting. Het feit dat de documenten niet kunnen worden verkregen zonder de wil van de belastingplichtige maakt de documenten niet van de wil afhankelijk. Wel worden twee voorwaarden gesteld voor het onder dwang mogen vorderen van deze bestaande documenten. Het moet duidelijk zijn dat:

- de documenten van belang zijn voor het onderzoek;
de autoriteiten zeker weten dat de documenten bestaan.

Verkregen bewijs valt dus binnen de reikwijdte van de bescherming als het gaat om wilsafhankelijk materiaal én bij niet-wilsafhankelijk materiaal als het gaat om al bestaande documenten die niet van belang zijn voor het onderzoek of waarvan voor de autoriteiten niet vaststaat dat deze bestaan. Het EHRM overweegt nadrukkelijk dat een fishing expedition niet is toegestaan en noemt de arresten Funke en J.B. als voorbeelden van fishing expeditions omdat daarin werd gevraagd om documenten waarvan de autoriteiten dachten dat ze bestonden, maar daarvan niet zeker waren (r.o. 76).

Stap 3: Is het recht op een eerlijk proces als geheel aangetast?

Als aan de toegangsvoorwaarden is voldaan en de gevorderde informatie binnen de scope van het verbod op zelfincriminatie valt, volgt nog een laatste toets. Er moet worden beoordeeld in hoeverre het recht op een eerlijk proces als geheel is aangetast. Daarbij spelen de volgende factoren een rol:

- aard en mate van dwang;
waarborgen in de procedure; en
waarvoor het verkregen materiaal wordt gebruikt.

Oordeel van het EHRM in deze procedure

De belastingplichtige heeft na de civiele dwangprocedure twee formulieren ingevuld waarop is vermeld dat hij een bankrekening aanhield bij de Luxemburgse bank. Het EHRM overweegt dat de Hoge Raad heeft vastgesteld dat die formulieren niet voor de boete zijn gebruikt en ook dat uit het dossier niet blijkt dat dat het geval is. Daardoor kan geen sprake zijn van schending van het recht om zichzelf niet te incrimineren.

Ook zijn bankafschriften en portefeuille-overzichten aan de Belastingdienst verstrekt. Het EHRM overweegt dat aan de twee toegangsvoorwaarden van dwang en een criminal charge is voldaan. Vervolgens wordt getoetst of het gebruik van de bankstukken valt binnen de scope van het recht zichzelf niet te incrimineren. Allereerst wordt geoordeeld dat het bestaande documenten zijn. Het feit dat de documenten alleen beschikbaar konden komen door een actie, dus door de wil van de belastingplichtige, doet daar niet aan af. Volgens het EHRM is het buiten twijfel dat de bankstukken al bestaande documenten zijn. Ook overweegt het EHRM dat de autoriteiten al op de hoogte waren van het bestaan van de documenten. Die overweging vind ik opmerkelijk omdat het EHRM verwijst naar de overwegingen 6 en 12 van het arrest, maar daaruit blijkt niet dat de belastingplichtige had bevestigd dat dit zijn bankrekening was. Het bestaan van de documenten was dus destijds op een vermoeden gebaseerd. Het EHRM concludeert dat er geen sprake was van een fishing expedition. Geoordeeld wordt dat het gebruik van de bankafschriften niet binnen de reikwijdte van het nemo-teneturbeginsel valt. Er is aldus het EHRM geen schending van artikel 6 EVRM. Aan stap 3 is het EHRM in deze zaak niet toegekomen.

Analyse

De jurisprudentie van de Hoge Raad is op hoofdlijnen in overeenstemming met dit arrest van het EHRM. Bij de beoordeling of onder dwang verkregen materiaal voor beboeting mag worden gebruikt sluit de Hoge Raad aan bij de vraag of de documenten bestaan onafhankelijk van de wil van de belastingplichtige. Dat uitgangspunt lijkt als startpunt juist. Echter, uit dit arrest volgt wel een aantal duidelijke handvatten die de Hoge Raad in het arrest in de onderhavige procedure niet heeft toegepast. Nadat is vastgesteld dat de dwang ziet op het verkrijgen van bestaande documenten (wilsonafhankelijk materiaal) volgen nog twee voorwaarden waaraan moet worden getoetst bij de vraag of de documenten voor beboeting mogen worden gebruikt. Allereerst moet de Belastingdienst bewijzen dat de gevraagde documenten van belang zijn voor het onderzoek. Ook moet de Belastingdienst bewijzen dat de gevraagde documenten bestaan en dat de Belastingdienst daarvan op de hoogte is. Van een fishing expedition mag geen sprake zijn. De grens tussen documenten die onafhankelijk van de wil bestaan en

al bestaande documenten is niet altijd makkelijk te bepalen. Ook de vraag of het bestaande documenten zijn, of die van belang zijn voor de heffing en of voldoende bewijs aanwezig is voor het bestaan van de documenten zal nog de nodige discussies opleveren.

Belang voor de praktijk

Bij elke boete is het belangrijk na te gaan op welk bewijs de boete is gebaseerd. Verklaringen mogen niet als bewijs worden gebruikt indien de cautie niet is gegeven. Ook bij vragen die op grond van artikel 47 AWR worden beantwoord, is het relevant om na te gaan of die antwoorden voor de boete mogen worden gebruikt. Zodra sprake is van mondelinge of schriftelijke toelichtingen mogen die niet voor beboeting worden gebruikt omdat die niet onafhankelijk van de wil bestaan. Maar ook als documenten onder dwang zijn verstrekt, kunnen deze onder omstandigheden onder de bescherming van artikel 6 EVRM vallen, waardoor die dan niet als bewijs voor beboeting mogen worden gebruikt. Kortom, het spanningsveld bij fiscale informatieverzoeken blijft bestaan omdat het uitgangspunt is dat voor de belastingheffing ruime informatieverplichtingen gelden. Het is dan vervolgens aan de rechter die over de boete oordeelt of de informatie ook als bewijs voor beboeting mag worden gebruikt. De informatiebeschikking biedt dan geen soelaas, waardoor de belastingplichtige met zijn rug tegen de muur staat. Hij moet het dan aan laten komen op een procedure over de boete en hopen dat de rechter voorkomt dat hij heeft meegewerkt aan zijn eigen beboeting.

mr. A.J.C. Perdaems

Hertoghs advocaten

BRON 58324/15

CASE OF DE LEGÉ v. THE NETHERLANDS