

Het Poolse schapen-arrest: hoe ver gaat de eis van eenheid van rechtspraak (niet)?

Naar aanleiding van HR 6 april 1999, NJ 1999/633: douaneverkeer met strafrechtelijke gevolgen.

mr. J. Hans Peek

16.1. Inleiding

Nadat de belanghebbende in een EG¹-fraudezaak twee eerdere successen had behaald², heeft Hans Hertoghs in één van zijn diverse douane-cassatiestrafzaken in zijn loopbaan als fiscaal advocaat, twee cassatiemiddelen voorgesteld, waarbij ook heden ten dage nog interessante juridische vraagstukken worden aangesneden.

Het tweede middel³ betrof de vraag of de strafrechter is gebonden aan het oordeel van de bestuursrechter in een eerdere fiscaal-administratieve procedure over de in die zaak al dan niet verschuldigde landbouwheffingen of dat hij de vrijheid heeft om met betrekking tot de kwestie waarover de andere rechter heeft beslist autonoom een ander standpunt in te nemen.

¹ Vanwege de periode waarin deze zaak zich voordeed wordt hier nog over de EG in plaats van over de EU gesproken. Later in dit artikel wordt de term EU gebruikt.

² Bij uitspraak van het College van Beroep voor het Bedrijfsleven 18 september 1996, UCB 1996 nr. 89, *NJB* 1996/42 werd de aan Veehandel J. van B. en Zn. BV opgelegde navordering landbouwheffingen vernietigd omdat niet Nederland maar Duitsland bevoegd was om de navordering op te leggen nu de onregelmatigheden zich aldaar hadden voorgedaan en – zo stelt de verdediging – de schapen zich nadien in het vrije verkeer van de EG bevonden. In de strafzaak ter zake van deze EG-fraudezaak heeft de rechtbank de BV vrijgesproken van het onder 3 ten laste gelegde feit (opmaken valse gezondheidscertificaten). Hof Arnhem stelde in hoger beroep vast dat het beroep van de BV tegen dit vonnis niet was gericht tegen deze vrijspraak zodat deze onherroepelijk was.

³ In totaal waren drie cassatiemiddelen ingediend.

Het derde middel stelt de vraag aan de orde of in de strafzaak tegen de bestuurder een bewezenverklaring van het feitelijk leiding geven aan een strafbaar feit dat door de rechtspersoon zou zijn begaan mogelijk is nadat de rechtspersoon zelf daarvan door de strafrechter is vrijgesproken. Beide vragen raken aan het punt van de eis van eenheid van rechtspraak.

De zaak ging in essentie om de bewezenverklaring, dat: Veehandel BV (hierna: de BV) in augustus 1991 Transport BV een communautair vervoersdocument T2 (behorend bij de aangifte ten uitvoer van zich in het vrije verkeer van de EG bevindende slachtschappen) ten behoeve van het vervoer van 555 levende slachtschappen van Nederland naar Italië valselijk heeft doen opmaken, door deze aangifte te doen opmaken, terwijl 464 van de op het document vermelde slachtschappen zich niet in het vrije verkeer van de EG-lidstaten bevonden. De verdachte werd door hof Arnhem veroordeeld tot zes maanden voorwaardelijke gevangenisstraf en een geldboete van fl. 150.000.

16.2. Bewijsverweer inzake tenlastegelegde vals vervoersdocument

De verdediging had gemotiveerd aangevoerd dat niet bewezen kon worden dat de betreffende schappen zich niet in het vrije verkeer van de EG bevonden. Het hof leidde uit de bewijsmiddelen af dat de schappen uit Polen met een T1-formulier (via Duitsland) in Nederland zijn binnengebracht.⁴ Naar het oordeel van het hof stond vast dat verdachte, een ervaren vee-exporteur, wist dat de schappen uit Polen kwamen, terwijl het niet de bedoeling van verdachte was dat deze schappen door hem buiten het gebied van de EG zouden worden gebracht. Voorts stond volgens het hof vast dat verdachte voor het transport binnen de EG T2-formulieren heeft gebruikt zonder de voorgeschreven procedure van het gebruik van het T1-formulier af te ronden en zonder aangifte te doen voor invoer binnen de EG van deze schappen, dan wel zonder zich voldoende ervan te hebben vergewist of in een geval als hier aan de orde zijnde een dergelijke aangifte achterwege kon blijven.⁵

⁴ Polen was in 1991 nog geen lidstaat van de EG.

⁵ Deze bewezenverklaring roept ook de vraag op of het bewijs van (voorwaardelijk) opzet kan worden gebaseerd op nalatigheid met betrekking tot een onderzoekspllicht, maar dat bleef in deze zaak verder buiten beschouwing.

Verder overwoog het hof dat daaruit valt af te leiden dat verdachte zich heeft ingespannen om te voorkomen dat bij de autoriteiten bekend zou worden dat het hier om schapen ging die uit Polen kwamen en kort in Nederland verbleven. Daaruit concludeert het hof dat verdachte met het opmaken van het T2-fomulier opzettelijk een valse voorstelling van zaken heeft willen geven met betrekking tot de herkomst van de schapen, als zouden die op reguliere wijze in de EG verblijven.

Deze valse voorstelling van zaken heeft er volgens het hof in geresulteerd dat verdachte geschriften valselijk heeft opgemaakt en doen opmaken. Verdachte werd door het hof veroordeeld wegens "medeplegen van feitelijk leiding geven"⁶ aan valsheid in geschrift door een rechtspersoon.

16.3. Cassatiemiddel: is strafrechter gebonden aan oordeel belastingrechter?

Als tweede cassatiemiddel werd aangevoerd dat het bestanddeel "opzettelijk valselijk T2-documenten (doen) maken ter zake van het vervoer van slachtschapen" niet bewezen kan worden omdat niet bewezen is dat deze schapen zich niet in het vrije verkeer van de EG-lidstaten bevonden.

In de tenlastelegging was opgenomen dat een vervoersdocument T2 was opgemaakt, ofschoon de schapen zich niet in het vrije verkeer van de EG bevonden zodat sprake was van een vals vervoersdocument in de zin van art. 225 Sr. De verdediging betoogde dat het hof van een verkeerde rechtsopvatting was uitgegaan door geen acht te slaan op het arrest van de hoogste fiscale rechter omtrent het voorliggende feitencomplex. Het hof had uit moeten gaan van het begrip vervoersdocument T2 uit het in casu toepasselijke andere rechtsgebied dan het straf(proces)recht, te weten het douanerecht. Immers het College van Beroep voor het Bedrijfsleven (hierna: CBB) had inmiddels in de administratieve douanerechtelijke procedure beslist dat de onregelmatigheden zich niet in Nederland maar in Duitsland hadden voorgedaan zodat Nederland niet bevoegd was tot het opleggen van de uitnodiging tot betaling. Volgens de verdediging blijkt daaruit dat de schapen na de onregelmatigheden in Duitsland zich in Nederland in het vrije verkeer bevonden zodat de cliënt terecht een vervoersdocument T2 voor intern communautair douanevervoer heeft doen opmaken.

6

In cassatie is deze onjuiste kwalificatie ambtshalve hersteld.

Daarbij had de strafkamer van het hof volgens de verdediging de jurisprudentie van het Hof van Justitie van de EG en de belastingkamer van de Hoge Raad omtrent het begrip 'vrij verkeer' miskend. Nu de bevoegde douanerechter had geoordeeld dat in de onderhavige zaak het vervoersdocument T2 rechtmatig was opgemaakt, kon de strafrechter naar de mening van de verdediging niet meer van dit oordeel afwijken.

De advocaat-generaal Van Dorst wees deze opvatting van de verdediging af. Hij wees op het feit mr. D.G. van Vliet, thans raadsheer in de Hoge Raad, destijds als getuige-deskundige is gehoord en dat het hof uitvoerig aandacht had besteed aan de vraag of de schapen zich in het vrije verkeer van de EG bevonden.

Volgens Van Dorst betekende het feit dat in casu niet Nederland maar Duitsland bevoegd was om een uitnodiging tot betaling (hierna: UTB) op te leggen omdat de onregelmatigheden zich niet in Nederland maar in Duitsland hadden voorgedaan, geenszins dat daaruit tevens volgt dat de goederen vervolgens in Nederland de status hebben dat deze zich regelmatig in het vrije verkeer van de EG bevonden. Dat zijn volgens hem twee verschillende zaken. Van Dorst erkende wel dat de verdediging op dit punt de steun had van de opinie van de gehoorde getuige-deskundige in deze zaak.

Echter, Van Dorst meende dat het middel reeds moest afstuiten op jurisprudentie van het Hof van Justitie van de EG over de voorwaarden die worden gesteld voordat de status 'zich bevindend in het vrije verkeer in de EG' kon worden verkregen. Het Hof van Justitie oordeelde daarover in zijn arrest van 22 maart 1990, nr. C-83/89⁷ onder verwijzing naar art. 9 en 10 EEG-Verdrag en oudere jurisprudentie dat alleen goederen die regelmatig in één der lidstaten zijn ingevoerd, nadat de invoerformaliteiten op regelmatige wijze zijn verricht en de verschillende heffingen zijn voldaan, kunnen worden geacht zich in het vrije verkeer van de EG te bevinden. Volgens Van Dorst kon het enkele feit dat een douaneschuld was ontstaan in Duitsland en niet in Nederland niet betekenen dat de schapen in het vrije verkeer van de EG waren gekomen. De andersluidende opinie van Van Vliet was volgens Van Dorst 'strafrechtelijk niet van bijzonder gewicht'.

7

HvJ EG 20 september 1988, nr. C-83/89, OM en Minister van Financiën van België v. Houben

Het gebruik van T1- en T2-documenten zonder de procedure voor invoer van de goederen in de EG op regelmatige wijze te voltooien zou een ernstige belemmering opleveren voor een effectieve aanpak van smokkel van goederen uit derde landen alsook van fraude met EG-heffingen en subsidies.

Ook de Hoge Raad wees het middel af onder verwijzing naar het arrest van het Hof van Justitie van de EG van 22 maart 1990, nr. C-83/89 conform de conclusie van A-G Van Dorst.

Dit arrest laat volgens de Hoge Raad geen ruimte voor de in het middel verdedigde stelling dat ook sprake is van zich in het vrije verkeer bevinden indien niet op regelmatige wijze uit een derde land ingevoerde goederen terechtkomen in een andere lidstaat dan de lidstaat waar de douaneschuld is ontstaan.

De tekst van het arrest reconstruerend heb ik niet kunnen lezen dat deze laatste stelling, die de Hoge Raad aan Hertoghs toedicht, ook de door hem verdedigde stelling was. Hoe dit ook zij, de uitspraak van het CBB wordt zonder daar ook maar een woord aan te wijden door de Hoge Raad overtroffen met een beroep op een ander arrest van het Hof van Justitie van de EG. Duidelijk is dit echter niet – ik kom hier later in dit artikel nog op terug – en daarom is het jammer dat de Hoge Raad niet op het principiële punt van de eis van eenheid van rechtspraak is ingegaan.

Ook de strafkamer van Hof Arnhem had met geen woord gerept over het andere oordeel van de bestuursrechter inzake het bestanddeel in de tenlastelegging dat de desbetreffende schapen zich niet in het vrije verkeer van de EG bevonden. Maar Hof Arnhem werd hier dus door de Hoge Raad gered.

16.4. Is veroordeling feitelijk leidinggever mogelijk als de rechtspersoon is vrijgesproken?

De verdediging had in het derde cassatiemiddel aangevoerd dat het feitelijk leiding geven aan valsheid in geschrift, gepleegd door een rechtspersoon, niet mogelijk was nu vaststaat dat dat feit jegens die rechtspersoon niet bewezen is geacht en zij daarvan door het hof is vrijgesproken.

Het ging om het al dan niet valselijk (doen) opmaken van een gezondheidscertificaat. In de toelichting op het middel werd gesteld dat uit het arrest van de strafkamer van Hof Arnhem blijkt dat niet kan worden bewezen dat de rechtspersoon het onderhavige gezondheids-certificaat valselijk heeft doen opmaken. Het staat vast dat de rechtspersoon van dit feit is vrijgesproken en dit feit niet heeft begaan in de zin van art. 51 Sr. Door die vrijspraak wordt niet aan de eisen van art. 51 Sr voldaan voor een veroordeling van een verdachte als feitelijk leidinggever, zo betoogde de verdediging.

Ook hierover had A-G Van Dorst een andere opvatting. Eerst met een wat flauwe terechtwijzing. Van Dorst wees erop dat de rechtbank de BV had vrijgesproken en de verdachte tegen dat vonnis hoger beroep had ingesteld maar deze richtte zich niet tegen de vrijspraak van dit feit zodat de stelling dat het hof de rechtspersoon had vrijgesproken niet juist was, laat staan dat het hof zou hebben geoordeeld dat niet bewezen is dat de BV het feit heeft begaan. Verder concludeerde Van Dorst als volgt.

Onder verwijzing naar oudere jurisprudentie stelt Van Dorst zich op het standpunt dat een vrijspraak als de onderhavige er niet aan in de weg staat dat de hogere rechter in een andere zaak (de zaak tegen de verdachte van feitelijk leiding geven aan het feit), tot een ander oordeel komt inzake het daderschap van de rechtspersoon. Het hof was volgens hem niet aan 'het enkele feit' van de vrijspraak van de rechtbank gebonden. Het mocht daar volgens Van Dorst 'aan voorbij gaan zonder tot nadere motivering gehouden te zijn'. Met deze bagatelliserende kwalificatie van de vrijspraak van de rechtbank redeneerde Van Dorst de materiële vrijspraak van de rechtspersoon die formele rechtskracht had gekregen weg.

De Hoge Raad neemt ook deze opvatting van Van Dorst over. De Hoge Raad stelt voorop dat voor het oordeel dat een strafbaar feit door de rechtspersoon is begaan, niet is vereist dat de rechtspersoon zelf ter zake van dat feit is vervolgd. Volgens de Hoge Raad was het hof niet gebonden aan de door de rechtbank ten gunste van de rechtspersoon uitgesproken vrijspraak. Die betrof een andere verdachte dan de verdachte in de onderhavige zaak en het behoort tot de taak van de rechter slechts te oordelen op de grondslag van hetgeen aan de verdachte is ten laste gelegd en naar aanleiding van het onderzoek op de terechtzitting in diens zaak.

Dit oordeel van de Hoge Raad bevredigt het rechtsgevoel niet. Een veroordeling van de feitelijk leidinggever in een zaak waarin de rechtspersoon na berechting door de strafrechter op materiële gronden is vrijgesproken en waarin die vrijspraak onherroepelijk is en dus ook formele rechtskracht heeft, is veel minder goed te begrijpen dan diens veroordeling in het geval dat de rechtspersoon in het geheel niet strafrechtelijk is vervolgd of bijvoorbeeld een transactie is aangegaan. Het gaat immers om hetzelfde (grond)feit, waarvan in casu vaststaat dat een strafrechter onherroepelijk heeft beslist dat niet bewezen kan worden dat de rechtspersoon dat feit heeft begaan. Als een andere rechter daar zo gemakkelijk aan voorbij kan gaan, wat stelt dan die formele rechtskracht nog voor?

16.5. Eenheid van rechtspraak?

In zijn noot onder dit arrest van 1999 wijst ook Knigge op deze laatste discrepantie. Het argument van de Hoge Raad dat de appelrechter niet aan de gegeven vrijspraak is gebonden omdat die vrijspraak 'een andere verdachte' betreft, klinkt wat hem betreft 'weinig overtuigend'. Als de vrijspraak dezelfde verdachte zou betreffen, zou het 'ne bis in idem'-beginsel (art. 68 Sr) aan een nieuwe beoordeling van het feit in de weg hebben gestaan.

Gaat het in het geval van de vervolging van de directeur-groootaandeelhouder van de BV als feitelijk leidinggever dan zo evident om een andere justitiabele of zou dan het 'ne bis in idem'-beginsel moeten prevaleren evenals de eis van eenheid van de rechtspraak?

Knigge gaat in zijn noot ook in op het belang van eenheid van rechtspraak naar aanleiding van het tweede cassatiemiddel inzake de uitspraak van de bestuursrechter over het zich in het vrije verkeer bevinden van de schapen. Op dit punt volgt hij A-G Van Dorst en de Hoge Raad wel. Naar zijn mening heeft de 'toevallige' regeling van de relatieve competentie inzake de navordering van douaneschulden 'niets uitstaande' met de vraag of een goed zich in het vrije verkeer bevindt.

Echter, Knigge erkent in zijn noot dat de jurisprudentie van het Hof van Justitie van de EG niet altijd duidelijk is. Het ware juist geweest als Knigge hier had gezegd dat de jurisprudentie van het Hof van Justitie de opvatting van de verdediging – zoals ook blijkt uit de opinie van mr. Van Vliet – lijkt te steunen.

Daarom is zijn conclusie in de daaropvolgende volzin van zijn annotatie dat het beroep van de verdediging op de uitspraak van het CBB, dat wel de uitleg van het arrest van het Hof van Justitie van de EG in zaak C-252/87⁸ volgde waar ook Hertoghs en Van Vliet zich op hadden beroepen, 'misplaatst' is, wat mij betreft een misplaatste diskwalificatie. A-G Van Dorst, de Hoge Raad en Knigge gaan totaal niet in op de uitspraken van het CBB en het Hof van Justitie van de EG, waarop de verdediging nu juist een beroep had gedaan. Zo lijken zij met doel- en wenselijkheidsredeneringen aan de essentie van dit cassatiemiddel van Hertoghs voorbij te gaan en de gesignaleerde discrepantie weg te praten.

16.6. Wat is anno 2016 de stand van zaken wat betreft de eis van eenheid van rechtspraak?

16.6.1. Met betrekking tot de vervolging en veroordeling van de feitelijk leidinggever na vrijspraak van de rechtspersoon

Dolman stelt in zijn aantekening 2 op art. 51 Sr in *Tekst & Commentaar*⁹ dat uit HR 8 februari 2011 is af te leiden dat vrijspraak volgt zowel voor de rechtspersoon als ten aanzien van opdrachtgevers/feitelijke leidinggevers als de rechter niet bewezen acht dat de rechtspersoon het ten laste gelegde feit begaan heeft. Dat zou ik ook een juiste gevolgtrekking achten, maar dit volgt naar mijn mening niet uit het bedoelde arrest van de Hoge Raad van 8 februari 2011. Het ging in dat geval om een economische strafzaak op grond van overtredingen van de Drank- en Horecawet. De Hoge Raad verklaarde in dat arrest het tweede cassatiemiddel gegrond. Dat middel betoogde dat voor overtredingen in de periode dat art. 45 van de Drank- en Horecawet nog gold (zijnde tot 14 september 2005) alleen natuurlijke personen strafrechtelijk aansprakelijk gesteld konden worden. Een rechtspersoon kon tot de inwerkingtreding van de wet waarbij art. 45 Drank- en Horecawet werd ingetrokken niet strafrechtelijk aansprakelijk worden gesteld.

⁸ HvJ EG 20 september 1988, Hauptzollamt Hamburg-St.Annen v. Wilhelm Kiwall KG; het antwoord van het Hof van Justitie EG op de in deze zaak gestelde prejudiciële vraag houdt immers in dat de lidstaat waar de douaneschuld is ontstaan bevoegd blijft tot invordering van die douaneschuld, ook al zijn de goederen daarna naar een andere lidstaat vervoerd en in een andere staat **in het vrije verkeer** [vet gedrukt, JP] gebracht op basis van de regeling van het interne communautaire douanevervoer.

⁹ *Tekst & Commentaar WvSr, Boek 1, Titel V*, p. 581-585.

Pas toen trad art. 51 Sr daarvoor in de plaats met betrekking tot overtredingen van die bijzondere wet, zoals er voor meer bijzondere wetten uitzonderingen bleven bestaan na de invoering van art. 51 Sr in 1976.

De Hoge Raad merkt hierbij op dat deze materie de strafbaarheid en niet de vervolgbaarheid van rechtspersonen betreft. Dit laatste lijkt mij een opmerking van meer academische aard. Zolang en in de gevallen dat een rechtspersoon niet strafrechtelijk aansprakelijk kan worden gesteld, heeft ook een vervolging door het OM weinig nut.

In deze zaak heeft de Hoge Raad beslist dat het oordeel van het hof dat ook de bewezenverklarde overtreding(en) begaan door de rechtspersoon in de periode vóór 14 september 2005 volgens de wet een strafbaar feit oplevert, onjuist is. Deze zaak zal dan in zoverre moeten zijn geëindigd met een ontslag van rechtsvervolging.¹⁰ Vervolging van de natuurlijke persoon als feitelijk leidinggever lijkt mij dan juist wel mogelijk nu wel bewezen werd verklaard dat de rechtspersoon de feiten had begaan en het juist de bedoeling van de Dranken Horecawet was om natuurlijke personen strafrechtelijk aansprakelijk te stellen. Daarmee is deze zaak van het arrest van 2011 evenmin een voorbeeld van de vervolging en/of veroordeling van de feitelijk leidinggever in een geval waarin de rechtspersoon door een andere/eerdere strafrechter is vrijgesproken van (het begaan van) hetzelfde feit.

Hier dringt zich een parallel op met de vervolging van en bewezenverklaring ten aanzien van medeplegers door verschillende rechters op verschillende momenten. De Hoge Raad heeft wat dit betreft in 2005 een belangrijk arrest gewezen, waaruit blijkt dat als de ene medepleger niet kan worden veroordeeld omdat geen sprake is van bewuste samenwerking dat dan ook de andere medepleger (later en/of door een andere rechter) niet (opnieuw) kan worden veroordeeld wegens medeplegen.¹¹ Bij zijn veroordeling wegens medeplegen van oplichting had Hof Leeuwarden in zijn arrest overwogen dat aan het bewijs van medeplegen niet afdoet *"dat de betrokkenheid van [betrokkene 2] mogelijk – wegens het ontbreken van het vereiste opzet op het delict – niet als medeplegen van oplichting kan worden gekwalificeerd"*.

¹⁰ De Hoge Raad deed de zaak niet zelf af maar wees de zaak terug naar de Economische kamer van Hof 's-Gravenhage.

¹¹ HR 6 december 2005, ECLI:NL:PHR:2005:AU2246. Tegenwoordig is Van Dorst ook raadsheer in de Hoge Raad en hij zat ook in de kamer van dit arrest.

Hoewel de Hoge Raad blijkens zijn overwegingen niet ten principale uitsluit dat een medepleger kan worden veroordeeld als de andere medepleger is vrijgesproken, wordt in dit arrest ook de opvatting van het hof als onjuist gekwalificeerd. Voor medeplegen is vereist dat twee personen bewust samenwerken met het oog op het verrichten van een strafbare gedraging. Anders gezegd: voor medeplegen is nodig dat de bewuste samenwerking van beiden gericht is op het begaan van de ten laste gelegde oplichting. In casu leidt het ontbreken van dat opzet bij een van beiden ertoe dat dan niet gesproken kan worden van bewuste samenwerking op het opzettelijk begaan van oplichting. De bewezenverklaring van medeplegen door het hof werd dan ook door de Hoge Raad gecasseerd nu het hof gebonden was aan de vrijspraak van de andere medepleger door de eerdere/andere strafrechter. Dit past in ieder geval in het geopenbaarde beleid van de Hoge Raad om strenger te toetsen op de materiële voorwaarden voor de bewezenverklaring van en veroordeling voor strafbare feiten.

16.6.2. Met betrekking tot het gebruik in de fiscale procedure van bewijs verkregen in een strafzaak

Een belangrijk arrest van de Hoge Raad betreffende de eenheid van rechtspraak is geweest door de belastingkamer van de Hoge Raad op 20 maart 2015 met de president van de Hoge Raad, mr. Feteris, als voorzitter.¹² Helaas opnieuw een arrest waaruit blijkt dat het belang van eenheid van rechtspraak verder wordt gerelativeerd en dat de opportuniteitstoets prevaleert. Na een strafrechtelijke vervolging ter zake van valsemunterij, deelname aan een criminele organisatie en (gewoonte)heling heeft de strafkamer van de Rechtbank Rotterdam verdachte van alle feiten vrijgesproken wegens bewijsuitsluiting.¹³ De centrale vraag in de cassatieprocedure met betrekking tot de navorderingsaanslagen inkomstenbelasting en de daarbij gegeven boetebeschikkingen is of het gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijsmiddelen in een belastingzaak toelaatbaar is. In dit overzichtsarrest herinnert de Hoge Raad aan het beoordelingskader volgens het arrest *BNB* 1992/306 (het 'zozeer'-criterium) en werkt hij vervolgens uit hoe de strafrechtelijke maatstaven op basis van art. 359a Sv in belastingzaken door de belastingrechter dienen te worden toegepast.

¹² HR 20 maart 2015, ECLI:NL:PHR:2014:521.

¹³ Er was (voornamelijk) sprake van Duits bewijsmateriaal. De verdachte had verklaard dat hij de feiten slechts heeft begaan omdat hij daartoe door een pseudokoper was overgehaald. De Duitse autoriteiten gaven geen enkele opheldering over deze stelling van de verdachte en de inzet van infiltranten zodat de rechtbank niet kon uitsluiten dat de stelling van de verdachte juist was en zij het Duitse bewijsmateriaal buiten beschouwing moest laten.

In zijn algemene rechtsoverwegingen lijkt de belastingkamer zowel het wettelijke beoordelingskader van onrechtmatig verkregen bewijs alsook de jurisprudentiële normen van de strafkamer van de Hoge Raad in hoge mate te respecteren en op gelijke wijze toe te passen in belastingzaken waarop art. 6 EVRM van toepassing is, zoals de fiscale boetezaken. De Hoge Raad stelt dan ook expliciet dat de in *NJ* 2004/376 (strafkamer-arrest) genoemde maatstaf algemeen toepasbaar is, om dit vervolgens gelijk weer te relativeren door te overwegen dat bewijsuitsluiting in belastingzaken in het algemeen geen aangewezen en evenredige maatregel is om rechtmatig optreden van de met opsporing en vervolging belaste ambtenaren te stimuleren.

Ofschoon dit geschetste overzicht van het toetsingskader op zichzelf begrijpelijk en logisch lijkt, is het opmerkelijk dat de Hoge Raad zijn betoog vervolgens afsluit met de conclusie dat de belastingrechter dan toch weer teruggrijpt op het oude 'zozeer indruist'-criterium uit *BNB* 1992/306 en geen aanleiding ziet om terug te komen van dit – vage en zeer algemene – criterium.

Kennelijk heeft de Hoge Raad de behoefte om één keer een meer gedetailleerde inzage te geven in zijn toetsingsmaatstaven om vervolgens op het oude algemene criterium terug te vallen, kennelijk om daarmee alvast aan te geven dat hij niet zal terugkomen van de rechtspraak die aan de hand daarvan tot ontwikkeling is gekomen en gewoon eigen (belasting)rechter zal blijven spelen. Hiermee laadt de Hoge Raad de verdenking op zich dat hij zich voor de vorm lijkt aan te sluiten bij het beoordelingskader van de strafrechter maar in de praktijk toch zijn eigen gang wenst te kunnen gaan.

Wat betreft de (gewenste of niet gewenste?) 'eenheid van rechtspraak' maakt de Hoge Raad in de daaropvolgende overwegingen expliciet dat de norm eigenlijk anders is: de ene rechter is niet gebonden aan de andere. Immers zegt de Hoge Raad:

"2.6.2. Voor zover het gaat om de vaststelling van feiten die van belang zijn om de rechtmatigheid van de bewijsgaring te beoordelen, moet worden vooropgesteld dat de belastingrechter met inachtneming van het in fiscale zaken toepasselijke procesrecht zelfstandig dient te beoordelen welke feiten als vaststaan kunnen worden aangenomen. Hij is daarom niet gebonden aan een oordeel van de strafrechter over hetzelfde feitencomplex, zelfs niet als aan hem dezelfde bewijsmiddelen ter beschikking staan als aan de strafrechter (vgl. HR 10 maart 1999, nr. 33840, ECLI:HR1999:AA2713, BNB 1999/209).

2.6.3. Voor zover het gaat om de juridische vraag of de bewijsgaring in een strafzaak, gelet op de vaststaande feiten, onrechtmatig is geweest, is de belastingrechter evenmin gebonden aan het (onherroepelijke) oordeel van de strafrechter, ook niet indien de strafrechter daarbij van dezelfde feiten is uitgegaan. Wel komt in dit opzicht een bijzonder gezag toe aan het ten aanzien van de belanghebbende gegeven oordeel van de strafrechter, die bij uitstek geroepen is tot beantwoording van dit soort rechtsvragen. Indien de belastingrechter – uitgaande van dezelfde feiten – afwijkt van het oordeel van de strafrechter met betrekking tot de onrechtmatigheid van de bewijsgaring, dient hij in zijn uitspraak de redenen voor die afwijking te vermelden.

2.6.4. Voor zover het gaat om de vraag of onrechtmatige bewijsgaring tijdens een strafrechtelijk onderzoek ertoe dient te leiden dat van het aldus verkregen bewijs geen gebruik mag worden gemaakt, is de belastingrechter niet gebonden aan een (onherroepelijk) oordeel van de strafrechter in de desbetreffende strafzaak, reeds omdat de belastingrechter voor bewijsuitsluiting een ander beoordelingskader dient te hanteren (zie hiervoor onder 2.5.2).

2.6.5. Het hiervoor in 2.6.1 tot en met 2.6.4 overwogene geldt zowel voor het bewijs met betrekking tot een belastingaanslag als voor het bewijs ten aanzien van een fiscale bestuurlijke boete.

2.6.6. Uit het voorgaande vloeit voort dat zich de situatie kan voordoen dat voor de onderbouwing van een belastingaanslag en van een daarmee eventueel samenhangende bestuurlijke boete gebruik wordt gemaakt van bewijsmateriaal dat door de strafrechter voor bewijsdoeleinden onbruikbaar is verklaard. In verband met de verschillen tussen het in straf- en belastingprocedures geldende bewijsrecht en de uiteenlopende kaders voor de beoordeling van de bruikbaarheid van het voorhanden bewijs in dergelijke procedures, is dat verschil aanvaardbaar. Indien de uitsluiting van het bewijs in de strafzaak heeft geleid tot een vrijspraak, vormt een oordeel van de belastingrechter dat wél op dit bewijs gebaseerd is op zichzelf geen inbreuk op het in artikel 6, lid 2, EVRM neergelegde vermoeden van onschuld. Van een inbreuk op dat vermoeden kan in dit verband eerst sprake zijn indien de uitspraak van de belastingrechter, gelet op de bewoordingen daarvan, twijfel oproept over de juistheid van een vrijspraak van hetgeen de verdachte in de strafzaak werd verweten (vgl. EHRM 12 juli 2013, Allen tegen het Verenigd Koninkrijk (...) en EHRM 23 oktober 2014 Melo Tadeu tegen Portugal ...)."

In deze zaak was het eindoordeel van de Hoge Raad dat de middelen [zoals vaak wordt geoordeeld, JP] op een 'onjuist uitgangspunt' berusten (namelijk dat de belastingrechter gebonden was aan het onherroepelijke oordeel van de strafrechter over de onrechtmatigheid en de bruikbaarheid van het bewijs) en dat het hof "kennelijk" [zoals de Hoge Raad vaker welwillend het gewenste uitgangspunt in het oordeel van het hof inleest maar daar feitelijk slechts naar gist, JP] *"ervan is uitgegaan dat belanghebbende zelf niet door toedoen van opsporingsambtenaren of onder verantwoordelijkheid van de officier van justitie werkende ambtenaren is gebracht tot strafbare gedragingen waarop zijn opzet niet reeds was gericht."*

Dit oordeel [wat het hof dus niet zelf heeft geveld, JP] geeft volgens de Hoge Raad "geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting en is geenszins onbegrijpelijk". Met deze bezwerende (standaard)-toverformules lijkt de Hoge Raad uit zichzelf te verzinnen dat belanghebbende zelf opzettelijk valsemunterij wilde plegen en dat zijn eigen verklaring dat hij daartoe was uitgelokt door pseudokopers ongeloofwaardig is, terwijl de bij uitstek op dit terrein competente strafrechter wegens het gebrek aan opheldering door de strafrechtelijke autoriteiten niet kon uitsluiten dat zijn verklaring juist was.

Dit roept de vraag op waarom de hoogste – nota bene niet feitelijke – rechter meent dat hij zich een dergelijk feitelijk oordeel kan aanmatigen. A-G Wattel concludeerde tot gegrondverklaring van het cassatieberoep van de verdediging omdat het naar zijn mening aanbeveling verdient om HR *BNB* 1992/306 te nuanceren naar gevolgen voor de fiscale beboeting en de aanslagoplegging.¹⁴ Wattel achtte het middel geslaagd omdat het fiscale hof – rechtskundig onjuist en zonder de noodzakelijke motivering – was afgeweken van het onherroepelijke oordeel van de gespecialiseerde strafrechter.

Hij wijst ook op vele auteurs die bepleiten dat de belastingkamer op dit punt aansluit bij het oordeel van de strafrechter.¹⁵ Ook De Bont bepleit eenzelfde vereniging van de bestuurlijke lijn met de strafrechtelijke, waarbij hij het belang van de kwestie ook nuanceert omdat het leerstuk van het onrechtmatig verkregen bewijs in het strafrecht al ernstig gerelativeerd is.¹⁶

¹⁴ Conclusie A-G Wattel 28 mei 2014, ECLI:PHR:2014:521.

¹⁵ Onder meer: Thomas, Haas, De Bont en Sitsen, Hennekens, Michiels, Embregts en anderen. Voor vindplaatsen zie de conclusie van A-G Wattel t.a.p.

¹⁶ Noot Prof. De Bont onder HR 20 maart 2015, *BNB* 2015/173, waarin hij extra aandacht besteedt aan de eis van 'fairness' op grond van art. 47 Handvest dat ook van toepassing is op fiscale procedures waarin aspecten van het Europese recht van toepassing zijn.

Daarom ligt aansluiting van beide sferen alleen maar meer voor de hand. Zo niet de Hoge Raad.

Ofschoon de Hoge Raad in zijn overzicht over het toetsingskader had gezegd dat in geval van afwijking van het oordeel van de strafrechter, de rechter gehouden was in zijn uitspraak de redenen voor die afwijking te vermelden, zwijgt de Hoge Raad in zijn arrest in alle talen over de betekenis van die motiveringseis in deze zaak.

Het arrest komt er naar mijn mening dan ook op neer dat de belastingrechter zelf uitmaakt welk bewijs hij gebruikt voor zijn vaststelling van feiten en zijn juridische oordeel en hij daarbij niet gebonden wil zijn aan het oordeel van een rechter op een ander rechtsgebied over de feiten en de juridische beoordeling daarvan en waartoe deze laatste – met uitsluiting van andere rechters – bevoegd is verklaard en gespecialiseerd is. Als alle kamers van de Hoge Raad zo over de 'eenheid van rechtspraak' denken, en de betrokkenheid van de president van de Hoge Raad bij dit arrest geeft daar wel aanleiding toe, dan is de eenheid van rechtspraak ver te zoeken. Rechters willen voor zichzelf kennelijk alle ruimte houden om volledig autonoom en in volle omvang en opportuniteit (opnieuw en zelfstandig) over het geschil dat aan hen is voorgelegd beslissen. Zelfs al komen zij daarmee op een terrein waar zij niet over de deskundigheid beschikken om daar goed over te kunnen oordelen.

16.6.3. Hoe denkt de Europese rechter hierover?

Uit een prachtig arrest van 17 december 2015 in de zaak-WebMindLicenses blijkt dat het Hof van Justitie van de EU totaal anders over deze kwestie denkt dan de Hoge Raad.¹⁷ In een Hongaarse fiscale procedure maakte de Belastingdienst gebruik van in een nog niet afgesloten strafprocedure verkregen bewijsmateriaal (uit afgeleesterde telefoongesprekken en inbeslaggenomen e-mails) door op basis daarvan belasting na te vorderen en boetes op te leggen. Belanghebbende heeft de mogelijkheid gehad over deze bewijzen te worden gehoord. Het Hof van Justitie stelt in de alinea's 90 en 91:

"dat het Unierecht (...) zich niet ertegen verzet dat (...) de belastingdienst (...) kan gebruikmaken van (...) [dergelijk bewijsmateriaal, JP], op voorwaarde dat bij de verkrijging van deze bewijzen in de strafprocedure en bij het gebruik ervan in de administratieve procedure de door het Unierecht gewaarborgde rechten niet zijn geschonden.

¹⁷ HvJ 17 december 2015, nr. C-419/14 (WebMindLicenses), BNB 2016/55 met noot Haas.

In de omstandigheden als in het hoofdgeding is het krachtens de artikelen 7, 47 en 52 lid 1 van het Handvest de taak van de nationale rechter (...) om na te gaan of, ten eerste, het afluisteren van telefoongesprekken en de inbeslagname van e-mails bij de wet vastgestelde en in de strafprocedure noodzakelijke onderzoeksmiddelen waren en, ten tweede, het gebruik door de Belastingdienst van de met deze middelen verkregen bewijzen eveneens bij wet was toegestaan en noodzakelijk was.

Bovendien is het zijn taak om na te gaan of de belastingplichtige in overeenstemming met (...) [het verdedigingsbeginsel, JP] in de administratieve procedure de mogelijkheid heeft gehad om toegang tot deze bewijzen te hebben en over deze bewijzen te worden gehoord. Indien de nationale rechter vaststelt dat deze belastingplichtige deze mogelijkheid niet heeft gehad of dat deze bewijzen in de strafprocedure zijn verkregen of in de administratieve procedure zijn gebruikt met schending van artikel 7 van het Handvest, moet hij deze bewijzen buiten beschouwing laten en deze beslissing nietig verklaren indien zij als gevolg daarvan grondslag mist. Deze bewijzen moeten eveneens buiten beschouwing worden gelaten wanneer deze rechter niet gemachtigd is te controleren of zij in de strafprocedure zijn verkregen in overeenstemming met het Unierecht of wanneer hij zich niet op zijn minst ervan kan vergewissen op basis van een toetsing die reeds door een strafgerecht is verricht in een procedure op tegenspraak, dat deze bewijzen zijn verkregen in overeenstemming met dat recht."

Anders dan de Hoge Raad meent, valt er dus heel wat te toetsen door de belastingrechter in een casus zoals aan de orde was in HR 20 maart 2015, *BNB* 2015/173, met noot van De Bont. En als de strafrechter dat zelf al heeft gedaan en deze het bewijs als onrechtmatig verkregen heeft aangemerkt en uitgesloten, dan is de belastingrechter aan dat oordeel gebonden en moet hij datzelfde bewijs eveneens uitsluiten met vernietiging van het besluit dat de Belastingdienst op basis daarvan had genomen. Ook de voorgaande overwegingen van het Hof in de alinea's 61 t/m 89 zijn duidelijk en overtuigend.

Zo concludeert ook Haas in zijn noot onder dit arrest dat de zeer terughoudende uitsluiting zoals de Hoge Raad die voorstaat wanneer de strafrechter daar onherroepelijk toe heeft beslist, niet langer houdbaar is in zaken die door het Unierecht worden beheerst. Bovendien bepleit hij dat de in het bestuursrecht noodzakelijke andere benadering ook in zaken die als zuiver interne (nationale) situaties moeten worden beschouwd, wordt toegepast. Daar sluit ik mij van harte bij aan. De eenheid van rechtspraak zal dan toch nog toekomst hebben.

16.7. Tot besluit

Het is de hierboven wederom betoonde 'eigen wijsheid' van met name de nationale rechters die Hertoghs regelmatig aan de kaak en op de proef heeft willen stellen. Regelmatig met succes maar soms ook niet en/of met (scherpe) kritiek. Daarmee oogstte hij van diverse zijde veel lof. Misschien riep hij met de scherpste van zijn eigen toon, zoals die er bij mijzelf ook wel eens lijkt in te sluipen, de kritiek die er was ook wel eens zelf over zich af. Maar het scherpe gevoel voor de juridisch juiste redenering, voor het belang van de cliënt, voor de eigenheid van de rol en de taak van alle procesdeelnemers (de cliënt, inspecteur, officier van justitie, rechter en advocaat) en voor het behoud van de trias politica, maakten Hans Hertoghs in zijn actieve leven tot een volmaakte advocaat. En dat maakte het ook tot een 18-jarige overwegend plezierige samenwerking.