

# Hoge Raad der Nederlanden

Derde Kamer

Nr. 35.889

27 juni 2001

YS

## Arrest

gewezen op het beroep in cassatie van X te Z tegen de uitspraak van het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch van 3 december 1999, nr. 97/20525, betreffende na te melden naheffingsaanslag in de omzetbelasting.

### 1. Aanslag, bezwaar en geding voor het Hof

Aan belanghebbende is over het tijdvak 1 januari 1992 tot en met 31 december 1995 een naheffingsaanslag in de omzetbelasting opgelegd ten bedrage van f 11.835 aan enkelvoudige belasting met een verhoging van de nageheven belasting van honderd percent, van welke verhoging de Inspecteur tot op vijftig percent, ofwel f 5917, kwijtschelding heeft verleend. Na door belanghebbende daartegen gemaakt bezwaar heeft de Inspecteur bij gezamenlijke uitspraak de naheffingsaanslag en de beschikking inzake de verhoging gehandhaafd.

Belanghebbende is tegen die uitspraak in beroep gekomen bij het Hof.

Het Hof heeft deze uitspraak bevestigd. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

## 2. Geding in cassatie

Belanghebbende heeft tegen 's Hofs uitspraak beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

De Staatssecretaris van Financiën heeft een verweerschrift ingediend.

De Advocaat-Generaal P.J. Wattel heeft op 16 februari 2001 geconcludeerd tot gegrondverklaring van het beroep, voorzover het de boete betreft, en tot verwijzing van de zaak naar een ander gerechtshof.

## 3. Beoordeling van de middelen

3.1. In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

3.1.1. Belanghebbende was in de jaren 1992 en 1993 als fiscaal en financieel adviseur betrokken bij de activiteiten van een organisatie welke is vervolgd in verband met het witwassen van op criminele wijze verkregen gelden en de financiering van drugstransporten. Eind 1993 spoorde de politie deze organisatie in samenwerking met de FIOD op, waarna een gerechtelijk vooronderzoek volgde. Ook belanghebbende werd aangehouden, omdat hij werd verdacht van deelneming aan een organisatie die tot oogmerk had het plegen van misdrijven, het medeplegen van het valselijk opmaken van een geschrift dat bestemd was om tot bewijs van enig feit te dienen en het medeplegen van het onjuist doen van bij de belastingwet voorziene aangiften. Na onderzoek werd de zaak van belanghebbende geseponeerd.

3.1.2. In verband met de bevindingen van voormeld strafrechtelijk onderzoek stelde de Inspecteur bij belanghebbende op 22 oktober 1996 een onderzoek in. Bij dat onderzoek was de FIOD niet betrokken. Direct na afloop van dat onderzoek verzochten de onderzoeksambtenaren met toepassing van artikel 47 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (tekst zoals luidend in het naheffingstijdvak; hierna: AWR) belanghebbende inlichtingen te verstrekken omtrent de aanschafprijs van het kantoormeubilair, inzage te geven in ontbrekende bank- en giroafschriften en in kasadministratie/ kasbescheiden en inzage te geven

in stukken betreffende door familieleden van belanghebbendes partner verstrekte geldleningen zoals door belanghebbende gesteld. Verder verzocht de Inspecteur belanghebbende om een verklaring voor contante stortingen op zijn bankrekeningen. Daarna is er tussen belanghebbende en de Inspecteur mondeling en schriftelijk contact geweest. Belanghebbende heeft voldaan aan het verzoek van de Inspecteur inlichtingen te verstrekken omtrent de aanschafprijs van het kantoormeubilair. Voor het overige is aan het verzoek niet of niet volledig voldaan.

3.1.3. Op 5 december 1996 zond de Inspecteur belanghebbende een exemplaar van het rapport, opgemaakt naar aanleiding van vorenvermeld onderzoek. In de aanhef van het rapport is vermeld dat "onderzocht is de aanvaardbaarheid van de aangiften inkomstenbelasting 1991 t/m 1995 en omzetbelasting over het tijdvak 01-09-91 t/m 31-12-1995". In het rapport zijn de voorgenomen omzetbelastingcorrecties gemotiveerd en zijn eveneens de beweegredenen om belanghebbende een boete op te leggen, uiteengezet.

3.2. 's Hofs oordeel dat bij het op 22 oktober 1996 ingestelde onderzoek alleen de aanvaardbaarheid van aangiften werd onderzocht en dat derhalve bij dat onderzoek sprake was van een controleonderzoek en niet van een opsporingsonderzoek naar mogelijk door belanghebbende gepleegde strafbare feiten, is van feitelijke aard. Het is voorts niet onbegrijpelijk, ook niet in het licht van de omstandigheid dat de betrokken ambtenaren tijdens het onderzoek kennis droegen van belanghebbendes strafdossier. Anders dan waarvan middel I kennelijk uitgaat, behoefde het Hof uit het door belanghebbende aangevoerde, te weten dat hij in de loop van het onderzoek dat onderzoek is gaan ervaren als een opsporingsonderzoek, vooral toen belanghebbendes strafdossier ter tafel kwam, niet de conclusie te trekken dat jegens belanghebbende toen reeds een handeling is verricht waaraan deze in redelijkheid de verwachting heeft kunnen ontlenen dat de Inspecteur een verhoging zou opleggen. Middel I is derhalve ongegrond.

3.3. Middel II komt erop neer dat doordat de Inspecteur van belanghebbende heeft gevergd dat deze gegevens en inlichtingen zou verstrekken, en aan het niet verstrekken daarvan een voor belanghebbende nadelig gevolg is verbonden, tekort is gedaan aan de waarborgen welke belanghebbende kon ontlennen aan het EVRM en het IVBPR.

Het Hof heeft - in cassatie onbestreden - geoordeeld dat de door de Inspecteur met toepassing van artikel 47 AWR gevraagde gegevens, inlichtingen en bescheiden van belang konden zijn voor de belastingheffing ten aanzien van belanghebbende. De weigering om door middel van verstrekking van de gevraagde gegevens, inlichtingen en bescheiden mee te werken aan het vaststellen van zijn belastingschuld kan belanghebbende niet rechtvaardigen met een beroep op evenbedoelde verdragen. Dit geldt, voorzover het die vaststelling betreft, ook voor het verweer tegen de consequenties die de artikelen 25, lid 6, en 29, lid 1, AWR verbinden aan het niet voldoen aan de ingevolge artikel 47 AWR geldende verplichting.

3.4. Voorzover het betreft de in de naheffingsaanslag begrepen verhoging (boete) dient de vaststelling c.q. het kwijtscheldingsbesluit en de toetsing daarvan te voldoen aan de eisen die artikel 6, lid 1, EVRM stelt in geval van een 'criminal charge'. Daartoe behoren de eerbiediging van het recht van de beschuldigde om te zwijgen en van diens recht om zichzelf niet te behoeven incrimineren (vgl. het arrest van het Europese Hof voor de rechten van de mens (EHRM) van 17 december 1996, Saunders v. UK, BNB 1997/254; hierna: het arrest Saunders). Gelet op het arrest Saunders brengt het een en ander in een geval als het onderhavige, waarin een belastingplichtige aan het EVRM niet het recht kan ontlennen zich te onttrekken aan de verplichting gegevens, inlichtingen en bescheiden te verstrekken, mee dat een verklaring die de betrokkene heeft afgelegd ter voldoening aan die verplichting, niet mag worden gebruikt ten behoeve van de boeteplegging. Dit betekent dat de verklaring die belanghebbende tegenover de Inspecteur heeft afgelegd over de aanschafprijs van het

kantoormeubilair, door het Hof buiten beschouwing moest worden gelaten bij de beoordeling van de grondslag voor de boete-oplegging.

Het ligt in de lijn van het voorgaande om met het in artikel 6, lid 1, EVRM begrepen recht voor de beschuldigde om te zwijgen en om zichzelf niet te behoeven incrimineren, tevens in die zin rekening te houden dat voorzover een belanghebbende, ofschoon hij tot het afleggen van een verklaring kon worden verplicht, heeft geweigerd te voldoen aan de verplichting een van hem gevorderde verklaring af te leggen, in het kader van de vaststelling en toetsing van een boete aan die weigering als zodanig geen voor hem nadelig gevolg mag worden verbonden. Hieruit volgt dat het Hof aan zijn oordeel met betrekking tot de toepasselijkheid in het onderhavige geval van artikel 29, lid 1, AWR, neerkomende op een omkering en verzwaring van de bewijslast, voor wat betreft de boete-oplegging niet mocht doen bijdragen dat belanghebbende had geweigerd een verklaring te geven voor contante stortingen op zijn bankrekening.

3.5. Het hiervóór in 3.4 overwogene kan evenwel niet tot cassatie leiden. Gelet op het arrest Saunders, waarin door het EHRM onderscheid wordt gemaakt tussen (bewijs)materiaal dat wel en dat niet zijn bestaan dankt aan de wil van de beschuldigde, zou artikel 6, lid 1, EVRM niet eraan in de weg hebben gestaan dat ook in het kader van de beoordeling van de boete-oplegging rekening was gehouden met de door de Inspecteur ten behoeve van de vaststelling van de belastingschuld opgevraagde bescheiden, indien deze door belanghebbende zouden zijn verstrekt. Derhalve bestaat er geen reden aan de weigering van belanghebbende om die bescheiden - uit 's Hof's uitspraak en de stukken van het geding blijkt niet dat belanghebbende het bestaan daarvan heeft ontkend - te verstrekken voor de boete-oplegging het gevolg te ontzeggen dat artikel 29, lid 1, AWR aan het niet naleven van de verplichtingen ingevolge artikel 47 AWR verbindt. Het Hof heeft bovendien - in cassatie onbestreden - geoordeeld dat belanghebbende niet volledig heeft voldaan aan zijn administratieverplichting. Laatstbedoeld oordeel draagt zelfstandig 's Hof's

oordeel dat artikel 29, lid 1, AWR in dit geval van toepassing is. Indien aan een belastingplichtige, zonder dat daarbij voorbij wordt gezien aan de rechten die deze aan het EVRM of het IVBPR kan ontleen, de gedraging kan worden verweten die tot de toepasselijkheid van artikel 29, lid 1, AWR leidt, kan de door laatstbedoelde bepaling bewerkstelligde omkering en verzwaring van de bewijslast als zodanig niet worden beschouwd als strijdig met het EVRM of het IVBPR. Middel II faalt mitsdien eveneens.

4. Proceskosten

De Hoge Raad acht geen termen aanwezig voor een veroordeling in de proceskosten.

5. Beslissing

De Hoge Raad verklaart het beroep ongegrond.

Dit arrest is gewezen door de vice-president G.J. Zuurmond als voorzitter, en de raadsheren F.W.G.M. van Brunschot, D.G. van Vliet, P. Lourens en C.B. Bavinck, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier J.M. van Hooff, en uitgesproken in het openbaar op 27 juni 2001.

Van Hooff

Zuurmond