

SAMENLOOP VAN (FISCALE) LIJFSDWANG EN STRAFRECHTELIJKE SANCTIONERING

MR. A.A. KAN¹

1 Inleiding

De strafkamer van de Hoge Raad heeft recentelijk geoordeeld dat een belastingschuldige strafrechtelijk kan worden veroordeeld wegens het (opzettelijk) niet voldoen aan de informatieverplichting jegens de ontvanger, indien diezelfde belastingschuldige reeds gedurende de maximale termijn van één jaar gegijzeld is geweest teneinde hem te dwingen zijn belastingschuld te voldoen, dan wel alle door de ontvanger gewenste inlichtingen en gegevens te verstrekken.² Naar aanleiding van dit arrest heeft de Belastingdienst aangegeven vaker gebruik te zullen maken van zowel (fiscale) lijfswang als het strafrecht om belastingschuldigen aan te pakken die weigeren inzage te geven omtrent hun vermogenspositie.³

In dit artikel besteed ik aandacht aan de vraag in hoeverre het ter zake van één en dezelfde belastingaanslag cumulatief toepassen van (fiscale) lijfswang en strafrechtelijke sanctionering zich verhoudt met het Europees recht. Hiertoe zal ik allereerst nader ingaan op het arrest van de Hoge Raad en aandacht besteden aan de aard en strekking van voornoemde sancties. Vervolgens wordt gezien of (fiscale) lijfswang onder de (beschermende) reikwijdte van het Europees verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden valt en wanneer sprake is van hetzelfde feit voor toepassing van het ne-bis-in-idembeginsel. De beperkingen die het positieve (Europese) recht aan een cumulatie van onderhavige sancties stelt of zou moeten stellen komen daarna aan de orde. Ik sluit af met een conclusie.

2 De Hoge Raad en samenloop van sancties bij de invordering van een belastingschuld

De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 20 december 2011 geoordeeld dat aan de Leidraad Invordering niet de gerechtvaardigde verwachting kan worden ontleend dat strafrechtelijke vervolging is uitgesloten nádat ook al (fiscale) lijfswang bij de belastingschuldige is toegepast teneinde zijn belastingschuld te voldoen dan wel adequate gegevens aan de ontvanger te verstrekken. Strafrechtelijke vervolging wegens het (opzettelijk) niet voldoen aan de informatieverplichting jegens de ontvanger blijft in een dergelijk geval tot de mogelijkheden behoren.

Lijfswang behelst de gevangenneming (*gijzeling*) van de belastingschuldige in een huis van bewaring teneinde hem te dwingen zijn belastingschuld(en) te voldoen.⁴ Gijzeling is een civielrechtelijk dwangmiddel en mag als indirect executiemiddel geen strafkarakter hebben of krijgen, bijvoorbeeld doordat duidelijk is dat het met de gijzeling beoogde doel niet kan of zal worden bereikt. Alsdan is of wordt de gijzeling onrechtmatig.⁵ Het dwangmiddel heeft te gelden als *ultimum remedium*⁶ en wordt alleen dan toegepast indien redelijkerwijs vaststaat dat middelen tot betaling of verhaal aanwezig zijn, de gebruikelijke dwanginvorderingsmaatregelen niet met succes kunnen worden toegepast en bovendien de belastingschuldige niet bereid is om te betalen dan wel verhaal mogelijk te maken.⁷ De ontvanger dient, gegeven het ingrijpende karakter van gevangenneming, toestemming van het Ministerie van Financiën te heb-

⁴ Art. 20 IW 1990 jo. art. 585 t/m 600 WBR.

⁵ MvT, Kamerstukken II 1999/2000, 26 855, p. 180 en 182. Zie ook Hof 's-Gravenhage 8 juni 1998, KG 1995, 311.

⁶ Kamerstukken II 1987/88, 20 588, nr. 3, p. 21-22, en art. 587 WBR.

⁷ Kamerstukken II 1987/88, 20 588, nr. 3, p. 60.

¹ Auteur is advocaat-belastingkundige bij Jaeger Advocaten-belastingkundigen.

² HR 20 december 2011, NJ 2012/27, V-N 2012/8.28.

³ Het Financieele Dagblad van 1 februari 2012.

ben verkregen om lijfswang bij rechterlijk vonnis te (mogen) vorderen.⁸ De (civiele) rechter kan vervolgens de gijzeling bevelen voor de duur van maximaal één jaar. Lijfswang kan ook worden toegepast ten aanzien van een belastingschuld van een vennootschap. In een dergelijke situatie kunnen de (gewezen) bestuurders of vereffenaars (indien natuurlijke personen) van de vennootschap in gijzeling worden genomen.

Voorafgaande aan de (eventuele) toepassing van lijfswang, staan de ontvanger ruime bevoegdheden ten dienste om informatie op te vragen bij (o.a.) de belastingschuldige omtrent diens betalingscapaciteit en verhaalsobjecten. Een belastingschuldige is verplicht om in het kader van de invordering van zijn belastingschuld desgevorderd gegevens, inlichtingen, alsmede inzage in boeken, bescheiden en andere gegevensdragers aan de ontvanger te verstrekken.⁹ Blijkens de parlementaire geschiedenis is deze informatieverplichting ingevoerd om een ongewenste verschuiving van misbruik van de heffingskant naar de invorderingskant te voorkomen.¹⁰ De verplichting richt zich op het verkrijgen van inzicht in de actuele betalingscapaciteit van de belastingschuldige die zijn openstaande belastingschuld niet (volledig) heeft voldaan.¹¹ Het (opzettelijk) niet op de voorgeschreven wijze nakomen van de informatieverplichting jegens de ontvanger kan, indien het feit ertoe strekt dat te weinig belasting wordt ingevorderd, worden bestraft met een gevangenisstraf van maximaal zes jaren.¹² De strafbaarstelling wordt in de praktijk weinig gebruikt door het Openbaar Ministerie. Het heeft evenals het middel lijfswang primair tot doel om de belastingschuldige te bewegen om (volledig) mee te werken aan de effectieve invordering van zijn belastingschuld(en).¹³

8 Art. 20 Leidraad invordering 1990.

9 Art. 58 e.v. IW 1990. De rechtsbescherming die de recent ingevoerde informatiebeschikking biedt, ziet uitsluitend op informatieverzoeken van de inspecteur en niet op die van de ontvanger.

10 Kamerstukken II 1987/88, 20 588, nr. 3, p. 11.

11 Kamerstukken II 1988/89, 20 588, nr. 9, p.30.

12 Art. 64 en 65 IW 1990.

13 Dikwijls blijkt dat het dreigen met en zelfs daadwerkelijk effectueren van een strafrechtelijke vervolging niet altijd tot verkrijging van de gewenste informatie leidt. De ontvanger zal zich daarom veelal wenden tot de burgerlijke rechter om in kort geding de gegevens te vorderen op straffe van verbeurte van een dwangsom. De dwangsom is evenals lijfswang een indirect executiemiddel en vindt haar wettelijke regeling in art. 611a e.v. WBR. Ook de dwangsom mag geen strafkarakter hebben of krijgen. Ik kan mij situaties voorstellen dat hiervan evenwel sprake is, bijvoorbeeld ingeval een dwangsom door de burgerlijke rechter wordt opgelegd, terwijl in rechte niet is komen vast te staan dat de belastingschuldige beschikt, of kan beschikken over de verzochte informatie. Vergelijk HR 25 januari 2001, BNB 2002/136.

In de zaak die aan het oordeel van de Hoge Raad ten grondslag lag, is de belastingschuldige als bestuurder van een criminele organisatie en als medepleger van drugsgelateerde delicten veroordeeld. De Belastingdienst heeft naar aanleiding hiervan navorderingsaanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen opgelegd met betrekking tot de jaren 1989 en 1991. Belastingschuldige heeft de (onherroepelijk geworden) navorderingsaanslagen niet voldaan, waarna door de ontvanger een procedure is gestart om hem te gijzelen. De lijfswang is in kort geding op 16 maart 2000 door de burgerlijke rechter bevolen. Op voornoemde datum is belastingschuldige tevens in gijzeling genomen. Bij vonnis van 6 september 2000 is in de bodemprocedure door de rechtbank bevolen, conform de vordering van de ontvanger, dat de aanslagen (althans dwangbevelen) over de jaren 1989 en 1991 door middel van lijfswang ten uitvoer kunnen worden gelegd, opdat belastingschuldige alsnog zijn belastingschuld zou voldoen dan wel zodanige inlichtingen zou verschaffen dat de Belastingdienst kon beoordelen tot welke betalingen hij redelijkerwijs in staat kon worden geacht. Nadat de gijzeling van een jaar niet tot betaling, noch de gewenste inlichtingen had geleid, is het Openbaar Ministerie tot strafvervolgning overgegaan. Hierbij is aan de belastingschuldige ten laste gelegd dat hij in de periode vanaf 16 maart 2000 tot en met 7 december 2001 opzettelijk de informatieverplichting jegens de ontvanger heeft geschonden terwijl dat feit ertoe strekt dat te weinig belasting wordt ingevorderd.

“Gijzeling heeft te gelden als ultimum remedium”

Bij het Hof was (o.a.) in geschil of de Leidraad Invordering 1990 en de beginselen van een behoorlijke procedure aan de ontvankelijkheid van het Openbaar Ministerie in de weg stonden.¹⁴ Naar het oordeel van het Hof behoefde de belastingschuldige er geen rekening mee te houden dat ná (een jaar) gijzeling de ontvanger zou aandringen op strafrechtelijke vervolging. Aan deze opvatting lag ten grondslag dat gijzeling heeft te gelden als ultimum remedium en de belastingschuldige gerechtvaardigd mocht vertrouwen op de Leidraad Invordering 1990. Hierin stond vermeld dat indien de door de ontvanger verzochte gegevens ook na herhaald verzoek niet voldoen aan de gestelde eisen, overwogen dient te worden “een civiele procedure op te starten, dan wel

14 Hof Amsterdam 5 november 2009, LJN BK2183.

(cusivering: AK) de strafsanctie van hoofdstuk VIII toe te passen".¹⁵ De ontvanger moet op grond van deze beleidsregel dus een keuze maken tussen het starten van een civiele procedure (lijfswang) of het toepassen van strafvervolgning. Op basis van deze grammaticale interpretatie heeft het Hof het Openbaar Ministerie niet-ontvankelijk verklaard in zijn vervolging.

De Hoge Raad heeft de uitspraak van het Hof gecasseerd wegens een onjuiste uitleg van de wet. Naar zijn oordeel heeft de wetgever een open systeem voor ogen gehad¹⁶ en wijst de structuur van de Invorderingswet 1990 erop dat, nadat de meest efficiënte, doch waar mogelijk minst ingrijpende weg ter inning tevergeefs door de fiscus is bewandeld, altijd nog voor de strafrechtelijke weg kan worden gekozen. In een uitzonderlijk geval waarin de fiscus tot zijn ultimum remedium van lijfswang overgaat en (zelfs) dit niet tot het gewenste resultaat leidt, betekent dit volgens de Hoge Raad dat alsnog tot strafvervolgning kan worden overgegaan. De Hoge Raad heeft de zaak terugverwezen naar het Hof voor verdere afdoening.¹⁷

3 Reikwijdte EVRM

3.1 Kwalificeert lijfswang als straf in de zin van het EVRM?

In het kader van de samenloop van lijfswang en strafvervolgning ter zake van de invordering van één en dezelfde belastingaanslag, wordt hierna bezien of gijzeling een strafkarakter heeft in de zin van het EVRM. Het karakter van gijzeling op grond van het Europees verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden is in meerdere opzichten relevant. Allereerst is het de vraag of gijzeling überhaupt toepassing kan vinden, indien lijfswang naar Nederlands recht geen strafkarakter mag hebben maar dit naar Europees recht wel heeft.¹⁸ Hiernaast valt een samenloop van lijfswang en strafrechtelijke vervolging alleen on-

der het bereik van het Europese ne-bis-in-idembeginsel ingeval lijfswang als een straf kwalificeert in de zin van het Europees verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden. Artikel 4 van het Zevende Protocol bij het Europees verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden bepaalt namelijk dat niemand opnieuw wordt berecht of gestraft in een strafrechtelijke procedure binnen de rechtsmacht van dezelfde staat voor een strafbaar feit waarvoor hij reeds onherroepelijk is vrijgesproken of veroordeeld overeenkomstig de wet.

In het Europees verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (hierna: EVRM) worden uiteenlopende uitdrukkingen gebruikt om een sanctie met een punitief (straf)karakter aan te duiden. Artikel 6 EVRM spreekt over een "criminal charge", in artikel 7 EVRM staat "criminal offence" en in artikel 4, Zevende Protocol bij het EVRM wordt enkel "offence" genoemd. De totstandkomingsgeschiedenis van deze bepalingen geeft geen aanwijzingen dat een (significant) verschil in betekenis zou zijn beoogd.¹⁹ Dit wordt bevestigd door de jurisprudentie van het EHRM waaruit blijkt dat voornoemde begrippen verdragsautoonoom moeten worden uitgelegd in overeenstemming met de benadering die ten aanzien van artikel 6 EVRM wordt gevolgd.²⁰

Om te beoordelen of een sanctie naar aanleiding van een (fiscale) overtreding het karakter heeft van een straf (penalty), in de zin van het EVRM, wordt enige betekenis toegekend aan de karakterisering volgens nationaal recht. Niettemin vormt de karakterisering naar nationaal recht slechts een beginpunt bij de beoordeling of sprake is van een straf en dient aan de andere criteria een groter gewicht te worden toegekend.²¹ Door een straf buiten het strafrecht te houden zou een verdragsstaat immers de werking van het EVRM kunnen beperken en zich op die wijze aan de toepassing daarvan kunnen onttrekken, hetgeen in strijd moet worden geacht met doel en strekking van het Verdrag. Meer gewicht wordt toegekend aan de aard van de overtreding en de ernst van de sanctie. Deze criteria zijn alternatief en niet cumulatief. Voldoende is het als een overtreding naar zijn aard een strafkarakter heeft in de zin van het EVRM, of dat aan de overtreder een sanctie kan worden opgelegd die door zijn aard en zwaarte in de strafsfeer thuishoort.

¹⁵ Art. 60 lid 1 toenmalige Leidraad Invordering 1990. Thans vermeldt de Leidraad: "Als de gegevens ook na herhaald onderzoek niet voldoen aan de gestelde eisen, beoordeelt de ontvanger of hij een civiele procedure begint of de strafsancties van Hoofdstuk VIII van de wet toepast."

¹⁶ Vergelijk art. 4:124 AWR. Op basis van dit artikel komt de ontvanger zowel de bevoegdheden van een *gewone* crediteur toe als de bijzondere bevoegdheden die zijn neergelegd in de Invorderingswet 1990.

¹⁷ Voor een nadere bespreking van dit arrest verwijs ik naar L.M.S.M. Bongaarts, M. Eversteijn & N.J.H. Lina, 'Mislukte invordering? Pas op voor het strafrecht', WFR 2012/734.

¹⁸ Zie hierover ook F.A. Piek, 'Kroniek Invorderingsrecht', TFB 2008/01.

¹⁹ A.E. Hartevelt, B.F. Keulen & H.G.M. Krabbe, *Het EVRM en het Nederlandse strafprocesrecht*, Deventer: Kluwer, p. 183.

²⁰ Zie bijvoorbeeld EHRM 24 november 1998, nr. 38644/97 (*L. Brown vs. het Verenigd Koninkrijk*), en EHRM 21 november 2000, nr. 37/075/97 (*Luksch vs. Oostenrijk*).

²¹ EHRM 8 juni 1976, NJ 1978, 223 (*Engel e.a. vs. Nederland*).

Volgens het EHRM komen overtredingen in het algemeen in de sfeer van het strafrecht wanneer zij de overtreder blootstellen aan sancties die bedoeld zijn om zowel af te schrikken als te bestraffen: "Rather, the main purpose of the relevant provisions on surcharges is to exert pressure on taxpayers to comply with their legal obligations and to punish breaches of those obligations. The penalties are thus both deterrent and punitive. The latter character is the customary distinguishing feature of a criminal penalty".²²

.....

"Het punitieve karakter is volgens het EHRM het gebruikelijke en onderscheidende kenmerk van een sanctie met een strafkarakter"

.....

Het punitieve karakter is volgens het EHRM het gebruikelijke en onderscheidende kenmerk van een sanctie met een strafkarakter, doch geeft niet aan wat daar precies onder moet worden verstaan. Het dient te gaan om een repressieve sanctie die in de regel als onaangenaam (bestraffend) wordt ervaren teneinde de betrokkene te laten merken dat overtreding van een bepaalde norm niet wordt geaccepteerd.²³ Ook sancties die preventie en herstel als oogmerk hebben, kunnen punitief van karakter zijn: "Indeed the aims of prevention and reparation are consistent with a punitive purpose and may be seen as constituent elements of the very notion of punishment".²⁴ Hierbij acht het EHRM het van belang of de overtreden norm een algemeen karakter heeft, dan wel slechts van toepassing is op personen met een speciale kwaliteit. Naast de aard van de overtreding is het eveneens vaste jurisprudentie dat een sanctie dermate ingrijpend kan zijn dat reeds om die reden sprake is van een straf in de zin van het EVRM: "(...) or that the offence renders the person liable to a penalty which by its nature and degree of severity belongs in the general criminal sphere".²⁵

22 EHRM 2 september 1998, nr. 4/1998/907/1119 (*Lauko vs. Slowakije*).

23 In vergelijkbare zin M.W.C. Feteris, *Fiscale bestuurlijke boetes en het recht op een eerlijk proces* (FM 66), Deventer: Kluwer (tweede druk), p. 109.

24 EHRM 9 februari 1995, nr. 17440/90, (*Welch vs. het Verenigd Koninkrijk*).

25 EHRM 23 november 2006, nr. 73053/01, (*Jussila vs. Finland*).

Het EHRM is in een tweetal arresten specifiek ingegaan op de vraag of lijfswang naar Frans recht heeft te kwalificeren als een straf (penalty). Lijfswang naar Frans recht vertoont grote gelijkenis met lijfswang naar Nederlands recht, doel en strekking wijken niet of nauwelijks van elkaar af. Franse lijfswang heeft naar nationaal recht eveneens het karakter van een indirect executiemiddel om betalingsverplichtingen aan de staat af te dwingen ten aanzien van debiteuren die niet kunnen bewijzen insolvent te zijn. De tenuitvoerlegging vindt plaats in een huis van bewaring en de schuld blijft opeisbaar indien de lijfswang niet tot (volledige) betaling leidt. Een verschil is dat Franse lijfswang niet van toepassing is op belastingschulden, maar op (fiscale) boetes, gerechtelijke kosten en andere betalingsverplichtingen aan de staat in verband met een strafbare overtreding. De strafrechter kan de lijfswang bevelen voor de duur van maximaal vier maanden.²⁶

In de zaak-Jamil vs. Frankrijk van 8 juni 1995 overwoog het EHRM:²⁷ "The wording of Article 7 para. 1 (art. 7-1), second sentence, indicates that the starting point in any assessment of the existence of a penalty is whether the measure in question is imposed following conviction for a 'criminal offence'. Other factors that may be taken into account as relevant in this connection are the characterisation of the measure under national law; its nature and purpose; the procedures involved in the making and implementation of the measure; and its severity (see the Welch judgement previously cited, p. 13, para. 28). The Court notes that the sanction imposed on Mr. Jamil was ordered in a criminal-law context – the prevention of drug trafficking. It observes, however, that in France imprisonment in default is not confined to this single, ordinary-law field. As it is a means of enforcing the payment of debts to the Treasury other than those partaking of the nature of civil damages, it can also be attached to penalties for customs or tax offences, among others. In order to determine how imprisonment in default should be classified for the purposes of Article 7 (art. 7), it is therefore necessary also to ascertain its purpose and the rules which govern it. The measure in question is intended to ensure payment of fines, inter alia, by enforcement directed at the person of a debtor who cannot prove his insolvency, and its object is to compel such payment by the threat of incarceration under a prison regime. This regime is harsher than for sentences of imprisonment under the ordinary criminal law, mainly because it is not attenuated as they are by such measures as parole or pardon. Imprisonment in default

26 Voor een aantal specifieke betalingsverplichtingen geldt dat de Franse lijfswang voor maximaal twee jaar kan worden bevolen.

27 EHRM 8 juni 1995, nr. 15917/89 (*Jamil vs. Frankrijk*).

is a survival of the ancient system of imprisonment for debt; it now exists only in respect of debts to the State and does not absolve the debtor from the obligation to pay which led to this committal to prison. Although he can no longer thereafter be compelled to pay by means directed against his person, his goods are still subject to distraint. It is not a measure which can be likened to the seizure of movable or immovable property referred to by the Government. The sanction imposed on Mr. Jamil was ordered by a criminal court, was intended to be deterrent and could have led to a punitive deprivation of liberty. It was therefore a penalty within the meaning of Article 7 para. 1 (art. 7-1) of the Convention."

In de zaak-Göktan vs. Frankrijk van 2 oktober 2002 oordeelde het EHRM, daarbij verwijzend naar zijn uitspraak in de zaak-Jamil, dat lijfswang een straf behelst in de zin van artikel 4 van het Zevende Protocol bij het EVRM:²⁸ "The court finds that imprisonment in default of payment of the customs fine was not a means of enforcing the fine, but a penalty, both within the meaning of Article 7 of the Covention (see Jamil, cited above) and of Article 4 of Protocol No. 7. The notion of what constitutes a "penalty" cannot vary from one Convention provision to another."

Hieruit kan worden geconcludeerd dat lijfswang ter bevordering van de betaling van een openstaande belastingsschuld ook als een straf heeft te kwalificeren in de zin van (art. 4 Zevende Protocol) het EVRM.²⁹ Hoewel de jurisprudentie van het EHRM inzake lijfswang is geweest vanuit de context van het niet voldoen van een boete en de lijfswang is opgelegd door een strafrechter, neemt dit niet weg dat het EHRM het middel lijfswang op zichzelf als een afschrikwekkende én bestraffende sanctie aanmerkt. Lijfswang impliceert, zo overweegt het EHRM, de ontneming van iemands vrijheid onder toepassing van een gevangenisregime, omdat diegene in overtreding is om aan zijn (fiscale) betalingsverplichtingen aan de staat te voldoen en hiernaast niet kan bewijzen insolvent te zijn. Hiermee is het bestraffende element gegeven, ongeacht het feit dat de betrokkene op ieder gewenst moment een einde aan de lijfswang kan maken door aan zijn verplichtingen te voldoen. Het EHRM lijkt hier ook geen (doorslaggevend) gewicht aan toe te kennen. Mijns inziens is dat

terecht. Een vrijheidsontnemende sanctie wordt niet ontdaan van een (gedeeltelijk) punitief oogmerk enkel doordat de betrokkene in beginsel zelfstandig een einde aan de opgelegde sanctie kan maken. Ook sancties die preventie en herstel als oogmerk hebben, kunnen volgens het EHRM punitief van karakter zijn.

3.2 Hetzelfde feit

Er aldus van uitgaande dat (fiscale) lijfswang kwalificeert als een straf in de zin van het EVRM, rijst de vraag of het cumulatief toepassen van lijfswang en strafrechtelijke vervolging ter zake van het frustreren van de invordering van één en dezelfde belastingaanslag een inbreuk vormt op het in artikel 4 van het Zevende Protocol bij het EVRM neergelegde ne-bis-in-idembegin-sel.

Het EHRM hanteert een brede, feitelijke uitleg van het begrip *hetzelfde feit*. Artikel 4 van het Zevende Protocol bij het EVRM verbiedt de vervolging of bestraffing van een persoon voor een tweede strafbaar feit ("offence"), voor zover dit strafbare feit voortvloeit uit "identical facts or facts which are substantially the same". Om te kunnen vaststellen of sprake is van identieke feiten of feiten die substantieel hetzelfde zijn als bij de eerste bestraffing, moet volgens het EHRM worden gekeken naar die feiten "which constitute a set of concrete factual circumstances involving the same defendant and inextricably linked together in time and space, the existence of which must be demonstrated in order to secure a conviction or institute criminal proceedings".³⁰ Hieruit lijkt te volgen dat het EHRM niet zozeer de juridische kwalificatie of het beschermde rechtsbelang bepalend acht, maar het feitelijke handelingencomplex.³¹ Het ne-bis-in-idembegin-sel is aan de orde op het moment dat een nieuwe vervolging start, terwijl een eerdere uitspraak onherroepelijk is geworden.

In de zaak die ten grondslag lag aan het oordeel van de Hoge Raad, is door de Rechtbank bevolen, conform de vordering van de ontvanger, dat de belastingaanslagen door middel van lijfswang ten uitvoer konden worden gelegd vanaf 16 maart 2000, opdat belastingsschuldige alsnog zijn belastingsschuld zou voldoen dan wel zodanige inlichtingen zou verschaffen dat de Belastingdienst kon beoordelen tot welke betalingen hij redelijkerwijs

²⁸ EHRM 2 oktober 2002, nr. 33402/96 (*Göktan vs. Frankrijk*).

²⁹ Ook de strafkamer van de Hoge Raad heeft recentelijk geoordeeld dat de in art. 577c Sv voorziene maatregel van lijfswang in verband met het uitblijven van betaling aan de staat van een bedrag ter ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel als *penalty* in de zin van art. 7 EVRM heeft te gelden. HR 20 december 2011, nr. 1210.11 CW, LJN BP9449, NJ 2012/237.

³⁰ EHRM 10 februari 2009, NJ 2010, 36 (*Zolotukhin vs. Rusland*).

³¹ Zie in andersluidende zin Hoge Raad 1 februari 2011, NJB 2011, 423; JB 2011, 56, met betrekking tot de toepassing van art. 68 Wetboek van Strafrecht. Voor commentaar op dit arrest zie R. Stijnen, *Rechtsbescherming tegen bestraffing in het strafrecht en het bestuursrecht*, Deventer: Kluwer.

in staat kon worden geacht. Nadat het bevel lijfswang onherroepelijk is geworden en ten uitvoer is gelegd, is de belastingschuldige strafrechtelijk vervolgd (en veroordeeld) op grond van het opzettelijk niet voldoen aan de inlichtingenplicht jegens de ontvanger in de periode april 2000 t/m augustus 2000.³² Met andere woorden, belastingschuldige is strafrechtelijk vervolgd op basis van het opzettelijk niet voldoen aan dezelfde inlichtingenplicht waarvoor hij, blijkens het bevel van de rechtbank, reeds (mede) gegijzeld is geweest. Ik meen dat derhalve sprake is van een schending van artikel 4 van het Zevende Protocol bij het EVRM.

Daarmee is de opgeworpen vraag echter nog niet volledig beantwoord, want kan er ook sprake zijn van een schending van artikel 4 van het Zevende Protocol bij het EVRM indien een ontvanger niet (mede) het voldoen aan de inlichtingenplicht aan zijn vordering tot lijfswang ten grondslag legt? Mijns inziens kan deze vraag in voorkomende gevallen bevestigend worden beantwoord. Anders dan de informatieverplichting jegens de inspecteur, die doorgaans betrekking heeft op de controle van belastbare feiten die in het verleden liggen, houdt de informatieverplichting jegens de ontvanger verband met een in het heden liggend tijdstip teneinde na te gaan welke verhaalsobjecten voorhanden zijn ter delging van een openstaande belastingschuld. Een actueel inzicht in de vermogenspositie van de belastingschuldige is een vereiste waaraan de ontvanger moet voldoen om lijfswang te kunnen vorderen. Immers, lijfswang kan alleen dan worden toegepast indien redelijkerwijs vaststaat dat de schuldenaar beschikt over voldoende middelen om zijn belastingschuld te kunnen voldoen en duidelijk blijkt dat de schuldenaar onwillig is te betalen of anderszins verhaal mogelijk te maken. De *facto* betekent dit dat een ontvanger in de periode voorafgaand aan lijfswang aannemelijk moet kunnen maken dat de belastingschuldige (indirect) beschikking heeft over vermogen om zijn belastingschuld te kunnen voldoen én dat de belastingschuldige (opzettelijk) onvoldoende meewerkt aan het traceren en/of overdragen daarvan.

In ogenschouw nemend dat het EHRM heeft overwogen dat lijfswang een vrijheidsontnemende straf behelst die ziet op een belastingschuldige die in overtreding is om aan zijn (fiscale) betalingsverplichtingen aan de staat te voldoen en niet kan bewijzen insolvent te zijn, doet het er mijns inziens niet toe of de rechter tevens het voldoen aan de inlichtingenplicht aan een bevel tot lijfswang ten grondslag legt. Dit zou ook niet stroken met de brede, feitelijke uitleg van het begrip *hetzelfde feit* die het EHRM voor ogen lijkt te hebben. Lijfswang impliceert (mede) de bestraffing van het niet voldoen aan de inlichtingenplicht

jegens de ontvanger in de periode voorafgaand aan en tijdens de gijzeling. Naar mijn mening kan derhalve sprake zijn van een feitencomplex dat identiek, dan wel substantieel hetzelfde is, in de zin van artikel 4 van het Zevende Protocol bij het EVRM, ingeval strafvervolgning wordt ingezet wegens het niet voldoen aan de inlichtingenplicht jegens de ontvanger met betrekking tot een belastingaanslag waarvoor de belastingschuldige reeds onherroepelijk gegijzeld is geweest, ongeacht of de rechter mede het voldoen aan de inlichtingenplicht jegens de ontvanger aan zijn bevel tot lijfswang ten grondslag legt.

Overigens ziet de fiscale regeling van lijfswang uitsluitend op het innen van belastingvorderingen. Het afdwingen van andere verplichtingen, zoals een informatieverzoek van de ontvanger, kan via het open systeem ex artikel 4:124 van de Algemene wet bestuursrecht op basis van de civiele regeling van lijfswang. Hierbij dient bedacht te worden dat lijfswang zich dikwijls afspeelt tegen de achtergrond van een lopende boete- en/of strafprocedure. Het door middel van vrijheidsontneming afdwingen van mogelijk incriminerende informatie laat zich moeilijk rijmen met het *nemo-tenetur*-beginsel van artikel 6 van het EVRM.³³

In beginsel zou een ontvanger kunnen overwegen opnieuw een (zelfde) inlichtingenverzoek aan de belastingschuldige te doen (direct) nadat de gijzeling is beëindigd en daarmee buiten het bereik van artikel 4 van het Zevende Protocol bij het EVRM geraken. Een dergelijk gebruik van de inlichtingenbevoegdheid zou echter als misbruik van bevoegdheid kunnen kwalificeren,³⁴ tenzij de ontvanger beschikt over nieuwe (concrete) informatie omtrent de vermogenspositie van de belastingschuldige en binnen dat kader om nadere inlichtingen verzoekt.

4 Beperkingen aan cumulatie van sancties bij de invordering van een belastingschuld

Artikel 4 van het Zevende Protocol bij het EVRM is door Nederland niet geratificeerd³⁵ en maakt ook anderszins

³³ Zie bijvoorbeeld EHRM 8 april 2004, nr. 38544/97 (*Weh vs. Oostenrijk*), en EHRM 5 april 2012, nr. 11663/04 (*Chambaz vs. Zwitserland*). Zie in andersluidende zin HR 18 september 2009, BNB 2010/21.

³⁴ De ontvanger is evenzeer als de inspecteur gebonden aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur bij de uitoefening van zijn bevoegdheden; Kamerstukken II 1988/89, 20 588, nr. 6, p. 73.

³⁵ Achtergrond hiervan is dat in art. 2 Zevende Protocol bij het EVRM het recht op hoger beroep wordt behandeld. De reikwijdte van dit artikel is dermate ruim dat Nederland het niet wenselijk acht om het Zevende Protocol te ratificeren. Het Wetboek van Strafvordering begrenst immers de mogelijkheden om appel in te stellen; Kamerstukken II 2004/05, 29 800 VI, nr. 9.

³² De ontvanger had in de betreffende periode een aantal vragenbrieven aan de belastingschuldige gestuurd.

geen deel uit van de bepalingen zoals neergelegd in het EVRM. Een beroep op het vergelijkbare artikel 14, zevende lid, van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten slaagt evenmin, omdat Nederland ten aanzien van dit artikel het voorbehoud heeft gemaakt dat het geen verdere verplichtingen accepteert dan die reeds voortvloeien uit het ne-bis-in-idembeginsel van artikel 68 van het Wetboek van Strafrecht.³⁶

.....

***“Bij de samenloop van
lijfswang en straf-
rechtelijke vervolging kan
men een beroep doen op
art. 4 Zevende Protocol
EVRM indien het recht van
de Unie in het geding is”***

.....

Blijkens de toelichting op het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie maakt artikel 4 van het Zevende Protocol bij het EVRM evenwel onderdeel uit van het Unierecht. Iedere burger kan een beroep doen op de grondrechten van het Handvest, en derhalve op artikel 4, indien en voor zover de lidstaten het recht van de Unie ten uitvoer leggen.³⁷ Voor de vraag wanneer een lidstaat het EU-recht ten uitvoer legt, verwijs ik graag naar de reeds bestaande literatuur over dit onderwerp.³⁸ Ik beperk mij tot de opmerking dat uit de toelichting bij het Handvest en de jurisprudentie van het Hof van Justitie EU volgt dat lidstaten niet alleen gebonden zijn aan het Handvest als zij EU-recht implementeren, maar ook als een handeling van de lidstaat anderszins voldoende verband heeft met het EU-recht. Dit betekent dat een belastingschuldige bij de samenloop van lijfswang en strafrechtelijke vervolging een

beroep kan doen op artikel 4 van het Zevende Protocol bij het EVRM op het moment dat het recht van de Unie in het geding is. Hier kan bijvoorbeeld sprake van zijn ingeval lijfswang en strafrechtelijke vervolging worden ingezet in verband met de invordering van een omzetbelasting- accijnsbelasting- of douaneschuld.

Het recht van de Unie zal niet altijd in het geding zijn. De vraag rijst dan of er zoiets als het una-viabeginsel geldt indien artikel 4 van het Zevende Protocol bij het EVRM weliswaar is geschonden, doch geen toepassing vindt? Het una-viabeginsel ligt in het verlengde van het ne-bis-in-idembeginsel en wordt gedefinieerd als het principe dat niemand tweemaal voor hetzelfde feit met verschillende soorten sancties door de overheid mag worden belaagd, zodat de overheid derhalve een keuze moet maken. Hoewel er in ons positieve (fiscale) recht slechts enkele aanzetten voor het una-viabeginsel zijn te vinden,³⁹ wordt in de literatuur verdedigd dat het una-viabeginsel zoveel betekenis heeft dat de wetgever bij de mogelijke cumulatie van strafsancities en administratieve sancties, althans bestraffende sancties die gelijksoortig van aard zijn, gehouden is te voorzien in een sluitende una-viaregeling, bij gebreke waarvan de sanctieopleggers het una-viabeginsel rechtstreeks dienen toe te passen.⁴⁰ Ik sluit mij daarbij aan.

Daarnaast heeft de Hoge Raad geoordeeld dat de niet-ontvankelijkheid van het Openbaar Ministerie in zijn vervolging ook kan berusten op regels van ongeschreven recht of beginselen van behoorlijk procesrecht, waaronder het beginsel van een redelijke en billijke belangenafweging.⁴¹ Dit beginsel houdt in dat op de voor betrokkenen minst bezwarende wijze moet worden opgetreden (subsidiariteit) en dat er een redelijke verhouding moet zijn tussen de wijze van optreden en het beoogde doel (proportionaliteit). Als de wijze van optreden niet in een redelijke verhouding staat tot het te bereiken doel, moet van dat optreden worden afgezien.⁴² Ingeval een belastingschuldige reeds een jaar ge-gijzeld is geweest zonder het gewenste resultaat, zou mijn inziens goed kunnen worden betoogd dat een

36 Art. 68 Sr ziet slechts op vonnissen van de strafrechter, HR 2 december 1952, NJ 1953, 132.

37 Art. 51 jo. art. 50 Handvest van de grondrechten van de Europese Unie.

38 Zie bijvoorbeeld T. Barkhuysen & A.W. Bos, 'De betekenis van het Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie voor het bestuursrecht', JBplus 2011; H. Schermers & D. Waelbroeck, 'Judicial Protection in the European Union', Kluwer Law International; P. Craig, EU Administrative Law, Oxford, en J.A.W. Lensing, 'Grondrechten van de EU in de Nederlandse straf(proces)rechtelijke praktijk', Strafblad februari 2012.

39 Bijvoorbeeld art. 5:44 AWB en art. 243 Sv inzake de samenloop van een bestuurlijke boete en strafvervolging, het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (nr. DGB2011/2248M) en de Richtlijnen aanmelding en afhandeling fiscale delicten, douane- en toeslag delicten (nr. DGB2011/4014M).

40 L.J.J. Rogier, Strafsancities, administratieve sancties en het una via-beginsel, Gouda Quint; en P.J.J. van Buuren, 'Samenloop van bestuursrechtelijke en strafrechtelijke sancties en van bestuursrechtelijke sancties onderling', NJB 1992/41.

41 HR 22 december 1981, NJ 1982, 233.

42 G.J.M. Corstens, Het Nederlands strafprocesrecht, Deventer: Kluwer (zesde druk), p. 70.

(aansluitende) vervolgingsbeslissing op grond van het (opzettelijk) niet voldoen aan de inlichtingenplicht jegens de ontvanger niet berust op een redelijke en billijke belangenafweging.⁴³ Aldus zou dit beginsel eveneens aanvullende rechtsbescherming kunnen bieden indien het recht van de Unie niet in het geding is.

5 Conclusie

De Belastingdienst heeft aangegeven vaker gebruik te zullen maken van zowel (fiscale) lijfswang als het strafrecht om belastingschuldigen aan te pakken die weigeren inzage te geven omtrent hun vermogensposi-

tie. Lijfswang heeft te gelden als een (vrijheidsontnemende) straf in de zin van het EVRM en impliceert (mede) de bestrafing van het niet voldoen aan de inlichtingenplicht jegens de ontvanger in de periode voorafgaand aan en tijdens de gijzeling. Een aansluitende strafvervolging wegens het (opzettelijk) niet voldoen aan de inlichtingenplicht jegens de ontvanger levert daarom strijdigheid op met het in artikel 4 van het Zevende Protocol bij het EVRM neergelegde ne-bis-in-idembeginsel. Indien het Unierecht in het geding is kan daar rechtstreeks een beroep op worden gedaan. Ook het una-viabeginsel en het beginsel van een redelijke en billijke belangenafweging kunnen in de weg staan aan een samenloop van bovengenoemde sancties bij de invordering van een belastingschuld. Bovendien is het de vraag of gijzeling nog toepassing kan vinden, aangezien lijfswang naar Nederlands recht geen strafkarakter mag hebben, terwijl het dit naar Europees recht altijd lijkt te hebben.

⁴³ In vergelijkbare zin G.J.M. Corstens, D.R. Doorenbos & J.F.L. Roording, 'Samenloop van sancties op strafrechtelijk terrein', *NJB* 1992/41.