

LJN: CA1396, Hoge Raad , CPG 12/03379

Datum 24-05-2013

uitspraak:

Datum 29-05-2013

publicatie:

Rechtsgebied: Civiel overig

Soort procedure: Cassatie

Inhoudsindicatie: De Staat heeft een overeenkomst gesloten met een tipgever die informatie heeft over Nederlands ingezetenen met buitenlandse bankrekeningen, met name bij een Luxemburgse vestiging van een Nederlandse bank. De Staat betaalt de tipgever een tipgeld dat oploopt met het belastingbedrag dat de fiscus op basis van de verstrekte informatie achterhaalt. De belastingdienst heeft aan de door de tipgever geïmpliceerde belastingplichtigen op basis van de verkregen informatie navorderingsaanslagen en vergrijpboeten opgelegd. In kort geding eist een aantal van deze belastingplichtigen op straffe van een dwangsom van de Staat de overlegging van alle - ongecensureerde - stukken die op hun zaken betrekking hebben, inclusief de volledige tipgeversovereenkomst en de identiteit van de tipgever, om hun verdediging tegen de boete-oplegging te kunnen voorbereiden. De Staat weigert dat en eist juist in reconventie van deze belastingplichtigen op straffe van een dwangsom dat zij alsnog voldoen aan hun wettelijke plicht tot verstrekking van informatie over buitenlandse bankrekeningen aan de belastingdienst. Op basis van de rechtspraak van het Europese Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM) over de vereiste 'equality of arms' tussen de procespositie van de vervolgende instantie en die van de verdediging van de verdachte, concludeert de advocaat-generaal Wattel bij de Hoge Raad dat het belang van de Staat bij volledige geheimhouding - óók jegens de rechter - van de identiteit van de tipgever en gedeeltelijke geheimhouding van de tipgeversovereenkomst moet wijken voor de door art. 6 EVRM gegarandeerde rechten van de verdediging, met name het recht op toegang van de verdachte tot zijn strafdossier en de bevoegdheid ook anonieme getuigen te horen. Dat wil echter niet zeggen dat de Staat verplicht kan worden die gegevens over te leggen: noch de EHRM-rechtspraak, noch de Algemene wet bestuursrecht (Awb) weerhoudt de Staat ervan bepaalde relevante gegevens toch niet (volledig) te verstrekken, mits de rechter die de op die gegevens gebaseerde beschuldiging beoordeelt (in dit geval de belastingrechter, die over de opgelegde vergrijpboeten gaat) daar passende gevolgen aan verbindt die de rechten van de verdediging handhaven door procedurele compensatie te bieden voor deze benadeling van de procespositie van de verdachte. Die compensatie kan alleen worden geboden in de (nog niet begonnen) procedure voor de belastingrechter over de opgelegde boeten; zij kan niet geboden worden in deze civiele dwangsomprocedure, die immers niet gaat over de vraag in hoeverre de Awb en het EVRM de fiscus verplichten stukken over te leggen in de boeteprocedure, noch over de vraag welke gevolgen de boeterechter aan niet-overlegging moet verbinden. De eis van de belastingplichtigen moet dus volgens de advocaat-generaal in deze procedure worden afgewezen. Ter zake van de tegen-eis van de Staat concludeert de advocaat-generaal hetzelfde als in zijn eerder gepubliceerde conclusie van 1 maart 2013 in de eveneens civiele dwangsomzaak 12/01880, gepubliceerd op rechtspraak.nl (LJN BZ3640): weliswaar kunnen de belastingplichtigen onder dreiging van straf en dwangsom gedwongen worden hun fiscale meewerkplichten na te komen, maar het aldus onder dwang verkregen bewijs mag alleen voor de belastingheffing gebruikt worden en niet voor bestraffing van vermoede fiscale delicten. Omdat in Nederland - anders dan in bijvoorbeeld Zwitserland en Finland - geen wettelijke garanties bestaan tegen bestraffend gebruik van afgedwongen fiscaal bewijsmateriaal, moeten die garanties van de rechter komen. De advocaat-generaal adviseert de Hoge Raad daarom het cassatieberoep van de belastingplichtigen weliswaar te verwerpen, maar te bepalen dat de door hen onder druk van de dwangsom aan de Inspecteur verstrekte informatie niet voor bestraffende doelen gebruikt kan worden.

Vindplaats(en): Rechtspraak.nl

Uitspraak

Eerste kamer - uitspraak volgt.

Conclusie

Zaak 12/03379

Mr. P.J. Wattel

Zitting 24 mei 2013

Conclusie inzake:

- 1) [Eiser 1]
(hierna: [eiser 1])
- 2) [Eiser 2] en [eiser 3], beiden als erfgenaam van [betrokkene 1]
(hierna: de erven [betrokkene 1])
- 3) [Eiser 4]
(hierna: [eiser 4])
- 4) [Eiser 5]
(hierna: [eiser 5]; tezamen met [eiser 1], de erven [betrokkene 1] en [eiser 4] hierna: de eisers)

tegen

de Staat der Nederlanden (Ministerie van Financiën, Directoraat-Generaal Belastingdienst)
(hierna: de Staat)

1. Overzicht

1.1 Deze zaak gaat in de kern over twee vragen: (i) staat (de jurisprudentie van het EHRM over) het equality of arms-beginsel ex art. 6 EVRM toe dat aan de eisers de kennisneming wordt onzegd van op hun (belasting- en boete)zaken betrekking hebbende stukken, met name de identiteit van de tipgever en de tipgeversovereenkomst die hebben geleid tot verwerving van buitenlandse-bankgegevens door de fiscus, op basis waarvan aan hen vergrijpboeten zijn opgelegd? (ii) staat (de jurisprudentie van het EHRM over) het nemo tenetur-beginsel ex art. 6 EVRM toe dat van de eisers, die reeds bestuurlijk beboet zijn voor fiscale delicten, onder dreiging van dwangsomoplegging overlegging wordt geëist van hen vermoedelijk incriminerende documenten waarop de fiscus zonder hun medewerking niet de hand kan leggen maar die zij op grond van art. 47 AWR voor heffingsdoeleinden (waarvoor art. 6 EVRM niet geldt) wel zouden moeten verstrekken?

1.2 Ter zake van vraag (ii) meen ik dat het cassatieberoep doel treft, zij het niet het door de eisers beoogde doel. Zoals blijkt uit mijn conclusie van 1 maart 2013 in de bij u aanhangige en op dit punt vergelijkbare zaak 12/01880 (X/Staat), gepubliceerd in LJN BZ3640 en NTFR 2013/645, meen ik dat art. 6 EVRM niet in de weg staat aan het voor heffingsdoeleinden afdwingen van de wettelijk vereiste gegevensverstrekking, desnoods met strafbedreiging of dwangsomoplegging, maar dat art. 6 EVRM er wel aan in de weg staat dat de aldus onder dwang verstrekte gegevens gebruikt worden voor punitieve doeleinden. Mijns inziens moet op grond van de rechtspraak van het EHRM, met name de zaken J.B. v. Switzerland, Marttinen v. Finland en Chambaz c. Suisse, de rechter procedurele garanties bieden - zolang de wetgever dat niet doet - dat door straf-, bewijslastomkering- en/of dwangsomdreiging verkregen documenten waarvan de fiscus geen kennis kon nemen zonder van de verdachte afgedwongen medewerking, alleen voor de heffing en niet voor punitieve doeleinden gebruikt worden. In casu ware het cassatieberoep op dit punt dus weliswaar te verwerpen, maar ware te bepalen dat de door de eisers onder de dreiging van de dwangsom verstrekte gegevens niet voor punitieve doeleinden gebruikt kunnen worden.

1.3 Ter zake van vraag (i) meen ik dat de Staat onvoldoende in rechte te respecteren belang heeft bij volledige geheimhouding (ook jegens de rechter) van de identiteit van de tipgever en gedeeltelijke geheimhouding van de tipgeversovereenkomst, afgewogen tegenover de door art. 6 EVRM gegarandeerde rechten van de verdediging, met name toegang van de verdachte tot zijn strafdossier en de mogelijkheid anonieme getuigen te horen. Noch art. 7:4(2) Awb, noch de Straatsburgse jurisprudentie staat er echter aan in de weg dat de Staat bepaalde op de boetezaak van de eisers betrekking hebbende gegevens desondanks niet verstrekt, mits de rechter die de op die gegevens gebaseerde criminal charges beoordeelt (in casu de belastingrechter) en daar op basis van de artt. 8:29 en 8:31 Awb passende gevolgen aan verbindt die de rechten van de verdediging handhaaft. Die compensatie kan niet bereikt worden in deze civiele procedure, die niet gaat over de vragen hoe ver de overleggingsplicht van de fiscus in de boeteprocedure reikt en welke gevolgen de boeterechter op grond van art. 6 EVRM aan niet-overlegging moet verbinden; daarover gaat de nog aan te vangen boeteprocedure voor de belastingrechter.

1.4 Door enerzijds wel dwang toe te staan voor heffingsdoeleinden maar punitief gebruik van afgedwongen zelfincriminatie te verbieden, en anderzijds de fiscus de keuze te laten tussen overlegging van zijn bewijsmateriaal en de risico's van niet-overlegging, wordt mijns inziens recht gedaan aan zowel de égalité devant les charges publics, als nemo tenetur, als equality of arms, en

blijven beide partijen relatief vrij in hun procespositie in de boeteprocedure. Met de onder dwangsomdreiging verkregen gegevens kan de wettelijk door de eisers verschuldigde belasting worden (na)gevorderd, maar die dreiging vrijwaart hen ook van punitief gebruik van hun aldus afgedwongen zelfincriminatie (tenzij de fiscus die gegevens ook zonder afgedwongen medewerking had verkregen, quod non). De Staat blijft vrij overlegging te weigeren van op grond van art. 6 EVRM (equality of arms) en art. 7:4 en 8:42 Awb over te leggen stukken die op de boetezaak betrekking hebben, maar moet dan het reële risico aanvaarden dat de boeterechter daaraan het gevolg verbindt dat die stukken en het daaruit voortvloeiende bewijsmateriaal ontoelaatbaar zijn in het boeteprocés als dat nodig is om de rechten van de verdediging op Straatsburgs niveau te handhaven, hetgeen tot vernietiging van de boetebeschikkingen kan leiden.

1.5 De stelling van de eisers dat de bestuursrechtelijke procedure over de informatiebeschikking (art. 52a AWR) afgewacht moet worden voordat een civiele dwangsom opgelegd kan worden, acht ik ongegrond, gegeven (i) het verschil in doel en effect tussen beide procedures, (ii) de verklaarde wens van de wetgever de civiele mogelijkheden van de fiscus niet te beperken met de invoering van de informatiebeschikking (medebrengende dat hij 'in bijzondere gevallen' de belastingplichtige de bestuursrechtelijk bestaande mogelijkheid wilde ontnemen door het voor lief nemen van de bewijslastomkering te blijven weigeren) en (iii) uw jurisprudentie dat een civiele dwangsomactie van de fiscus tot nakoming van de fiscale meewerkverplichtingen geen onaanvaardbare privaatrechtelijke doorkruising van het publiekrecht (de bestuursrechtelijke rechtsbescherming) is. Weliswaar heeft de wetgever zich kennelijk niet gerealiseerd dat een civiele dwangsomactie de verlengde nakomingstermijn ex art. 27e(2) AWR lijkt te doorkruisen, maar ook de burgerlijke rechter kan een nieuwe redelijke nakomingstermijn stellen. De kans dat de burgerlijke rechter wél een dwangsom zou opleggen in een geval waarin de belastingrechter géén omkering van de bewijslast wegens niet-meewerken zou aannemen, acht ik klein genoeg om te aanvaarden.

1.6 Ook de overige cassatiemiddelen acht ik ongegrond. Ik geef u daarom in overweging het cassatieberoep te verwerpen, maar te verstaan dat door de eisers aan de gedaagde onder dwangsomdreiging te verstrekken gegevens, inlichtingen of documenten rechtens niet kunnen dienen tot onderbouwing van bestuurlijke boete-oplegging of strafvervolgning.

2. De feiten

2.1 In maart 2009 meldde zich bij de belastingdienst een tipgever met gedetailleerde informatie over honderden Nederlandse belastingplichtigen met banktegoeden en effectenportefeuilles bij buitenlandse banken. Ten aanzien van de Rabobank Luxembourg S.A. (Rabobank Luxembourg) betrof het informatie over 69 rekeninghouders, onder meer hun bankrekeningnummers, relatienummers, banksaldi per 2 februari 1996, namen, woonplaatsen en telefoon- en faxnummers.

2.2 Na onderzoek naar de betrouwbaarheid van de tipgever en diens informatie is de Staat met hem op 16 september 2009 overeengekomen dat de Staat de informatie van hem koopt⁽¹⁾ voor een bedrag dat afhangt van de extra opbrengst die als gevolg van de verschaft informatie in de Nederlandse schatkist vloeit en berekend wordt over de extra opbrengsten die daadwerkelijk door de belastingdienst worden geïncasseerd.

2.3 Met het oog op de verwerking van de informatie over Nederlandse belastingplichtigen met een rekening bij Rabobank Luxembourg heeft de Belastingdienst het project 'Derde Categorie' opgezet.

2.4 Bij vragenbrieven van 13 oktober 2009 heeft de fiscus op grond van art. 47(1) Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) aan [eiser] c.s. (de eisers in cassatie) gevraagd informatie te verstrekken over door hen in het buitenland aangehouden bankrekening(en) vanaf 31 december 1996 en opgave te doen van die rekening(en).⁽²⁾

2.5 De belastingdienst heeft de eisers bij brieven van 28 december 2009 onder opgaaf van redenen aangekondigd navorderingsaanslagen in de inkomsten- en vermogensbelasting met vergrijpboeten te zullen opleggen.⁽³⁾ Vervolgens zijn die navorderingsaanslagen en vergrijpboeten opgelegd, die voor [eiser 1] in totaal (1998 tot en met 2008) circa € 347.000 beliepen, voor de erven [eiser 2] en [eiser 3] (samen: de erven [betrokkene 1]) in totaal (tot en met 2007) circa € 250.000, voor [eiser 4] in totaal (tot en met 2007) eveneens circa € 250.000, en voor [eiser 5] in totaal (1997 tot en met 2006) € 296.362.⁽⁴⁾

2.6 De eisers tot cassatie hebben tegen die aanslagen en boetebeschikkingen (pro forma) bezwaar gemaakt. Volgens de schriftelijke toelichting in cassatie van de Staat lopen die bezwaarprocedures nog.

2.7 Bij brief van 19 augustus 2010 heeft de gemachtigde van een niet in deze procedure betrokkene die eveneens op basis van de tipgever-informatie aangeslagen en beboet is, aangifte tegen de tipgever gedaan bij het Functioneel Parket van het Openbaar Ministerie (OM) te Amsterdam wegens schending van beroepsgeheim, verduistering, diefstal en witwassen, en het OM verzocht tot opsporing en vervolging over te gaan. De officier van justitie te Amsterdam heeft bij brief van 6 september 2010 meegedeeld geen opsporingsonderzoek in te stellen omdat ter zake van schending van het beroepsgeheim, verduistering of diefstal zijns inziens alleen het bestuur van Rabobank Luxembourg als rechtstreeks belanghebbende aangifte tegen de tipgever kan doen. Ter zake van witwassen meent de officier van justitie dat de informatie waarover de tipgever beschikte geen "voorwerp" is in de zin van art. 420bis Wetboek van Strafrecht (Sr) en zo dit anders zou zijn, er onvoldoende aanknopingspunten zijn voor een opsporingsonderzoek. De genoemde gemachtigde heeft bij brief van 21 september 2010 ex art. 12 Wetboek van Strafvordering (Sv) bij de sector strafrecht van het Hof 's-Gravenhage geklaagd over deze niet-vervolgning. Bij brief van 30 september 2010 heeft de griffier van het Hof 's-Gravenhage de gemachtigde laten weten dat het klaagschrift door zijn cliënt moet worden mede ondertekend. Navraag bij de griffie van Hof 's-Gravenhage leerde mij dat de klacht bij uitspraak van 12 augustus 2012 is afgewezen.(5)

2.8 Bij uitspraak van 22 maart 2011 heeft de voorzieningenrechter van de Rechtbank Arnhem (sector bestuursrecht)(6) in een andere uit het Derde-Categorieproject voortvloeiende procedure (hierna: de parallelzaak) de belastingdienst ex art. 7:4(2) Awb opgedragen alle op de zaak betrekking hebbende stukken over te leggen, waaronder de stukken van het onderzoek naar de betrouwbaarheid van de tipgever en diens informatie, alsmede de overeenkomst tussen de tipgever en de Staat, dan wel om een overzicht over te leggen van de op de zaak betrekking hebbende stukken die om gewichtige redenen al dan niet gedeeltelijk geheim worden gehouden, met opgave van die gewichtige redenen.

2.9 Op 27 april 2011 heeft de belanghebbende in die parallelzaak voor de rechtbank Arnhem beroep ingesteld wegens het uitblijven van uitspraak op bezwaar. In september en oktober 2011 heeft de fiscus een geschoonde en een ongeschoonde versie van de stukken die zij volgens de Rechtbank Arnhem moest overleggen aan die Rechtbank gestuurd. Ter zake van de ongeschoonde stukken heeft hij zich beroepen op art. 8:29 Awb omdat hij meende dat er "gewichtige redenen" zijn om de stukken niet aan die belanghebbende over te leggen. De betrokken belanghebbende was het daar niet mee eens en heeft zijn bezwaren daartegen aan de geheimhoudingskamer van de Rechtbank Arnhem (de geheimhoudingskamer) voorgelegd (zie 2.12 hieronder).

2.10 Op 31 oktober 2011 heeft de fiscus ex art. 52a AWR aan [eiser 4] een informatiebeschikking voor 2008 en 2009 opgelegd.(7) Ook aan [eiser 5] is een informatiebeschikking opgelegd.(8) [Eiser 4] en [eiser 5] hebben daartegen bezwaar gemaakt; ook die bezwaarprocedures lopen nog.(9)

2.11 Onder verwijzing naar de in 2.8 hierboven genoemde uitspraak van de Rechtbank Arnhem in de parallelzaak hebben de eisers in cassatie de fiscus gevraagd om inzage van alle op hun zaken betrekking hebbende stukken. Bij brief van 19 december 2011 heeft de fiscus de eisers een aantal stukken verstrekt. Substantiële delen zijn echter onleesbaar gemaakt, waaronder de passages waaruit de identiteit van de tipgever zou kunnen worden afgeleid. Dienaangaande beroept de fiscus zich op gewichtige redenen voor geheimhouding. Bij brief van 25 januari 2012 heeft de fiscus de datum voor welke [eiser 4] en [eiser 5] hun bezwaarschriften zouden moeten motiveren wegens 'kruisende post' verdaagd van 14 februari 2012 naar 31 maart 2012.

2.12 Bij tussenbeslissing van 7 februari 2012(10) heeft de geheimhoudingskamer van de Rechtbank Arnhem in de parallelzaak (zie 2.8 hierboven) als volgt overwogen over de geheimhouding van de identiteit van de tipgever en de bij de tipgeversovereenkomst betrokken ambtenaren:

"9. Bij de belangenafweging heeft de rechtbank de volgende belangen van verweerder [de fiscus; PJW] bij geheimhouding onderkend:

a. het belang bij een effectieve controle en controlestrategie, waaronder begrepen een effectieve en efficiënte interne werkwijze en

b. het belang van privacy van medewerkers van de Belastingdienst.

10. (...)

11. Voor de onder b. vermelde reden is de rechtbank van oordeel dat het belang van de privacy van de in onderhavige stukken genoemde en bij de Belastingdienst werkzame personen om anonim te blijven prevaleert boven dat van eiser. Hierbij neemt de rechtbank in aanmerking dat de medewerkers van de Belastingdienst in de stukken op een zodanige individualiseerbare wijze zijn aangeduid (met de letters NN en een cijfer) dat zij met deze aanduiding kunnen worden aangewezen, bijvoorbeeld om als getuige te worden gehoord. Naar het oordeel van de rechtbank zijn de belangen van eiser daarmee voldoende gewaarborgd.

12. (...)

Ten aanzien van de overeenkomst met de tipgever en diens verklaring (stukken 4 en 7)

13. Vooropgesteld dient te worden dat verweerder ook in de aan de geheimhoudingskamer ter beschikking gestelde "ongeschoonde" stukken de identiteit van de tipgever niet bekend heeft gemaakt. In zowel de overeenkomst met de tipgever als in alle andere stukken waarin de naam van de tipgever voorkomt - en ook andere gegevens op grond waarvan de tipgever mogelijk kan worden geïdentificeerd - zijn deze door verweerder onleesbaar gemaakt. Verweerder heeft hiervoor geen verklaring gegeven. De rechtbank kan naar de beweegredenen van verweerder hieromtrent dan ook slechts gissen. Verweerder heeft zich (...) telkens op het standpunt gesteld dat uitsluitend de rechtbank kennis mag nemen van de ongeschoonde stukken. Een beroep op volledige geheimhouding ten aanzien de identiteit van de tipgever is niet gedaan. In een zodanige situatie - verweerder doet geen beroep op volledige geheimhouding - dient de rechtbank voor de afweging van het belang van eiser bij onbeperkte kennisneming tegenover (mogelijk) zwaarwichtige redenen van verweerder om aan die kennisneming beperkingen te stellen, kennis te kunnen nemen van alle ongeschoonde stukken. Door de handelwijze van verweerder is dit niet mogelijk gebleken. Hieraan kan de rechtbank echter geen nadere gevolgen verbinden. De rechtbank zal dan ook beoordelen of het verzoek van verweerder om beperkte kennisneming ten aanzien van de overeenkomst met de tipgever en diens verklaring gerechtvaardigd is.

14. Ten aanzien van de naam van de tipgever beroept verweerder zich uitsluitend op het belang van diens privacy. De naam van de betrokken ambtenaar die de overeenkomst namens de belastingdienst heeft ondertekend dient volgens verweerder eveneens geheim te blijven op grond van privacyoverwegingen. Voor wat betreft de inhoud van de overeenkomst stelt verweerder zich op standpunt dat het staatsbelang en de voorkoming van onevenredige benadeling dan wel bevoordeling zich tegen openbaarmaking verzet.

15. Voor het belang van privacy van de betrokken ambtenaar van de FIOD-ECD verwijst de rechtbank naar de onderdeel 11. van deze beslissing. De naam van deze ambtenaar hoeft derhalve niet te worden bekend gemaakt. Hierbij wijst de rechtbank er op dat de naam van de betrokken ambtenaar uit de wel voor eiser beschikbare onderdelen uit de overeenkomst voldoende bepaalbaar is.

16. Met betrekking tot het belang van privacy voor de tipgever overweegt de rechtbank als volgt. De enkele stelling dat een aanmerkelijke kans aanwezig bestaat dat zich bedreigingen en represailles voor zullen doen tegen de tipgever en/of gezins- en familieleden is onvoldoende om reeds daarom een belang bij beperkte kennisneming op die grond aanwezig te achten. Vereist is dat voldoende aannemelijk wordt gemaakt dat de mogelijkheid van bedreiging en represailles in dit concrete geval aanwezig is. Verweerder heeft dit op geen enkele wijze aannemelijk gemaakt zodat deze stelling hem niet kan baten.

17. Voorts stelt verweerder zich op het standpunt dat de identiteit van de tipgever niet relevant is aangezien het niet gaat om de betrouwbaarheid van de tipgever maar om de betrouwbaarheid van de verstrekte informatie. Dit standpunt gaat naar het oordeel van de rechtbank niet op. Naar het oordeel van de rechtbank bestaat een onlosmakelijk verband tussen de persoon van de tipgever en de door hem verstrekte informatie. Naast de betrouwbaarheid van de informatie heeft eiser er immers belang bij ook zelfstandig de betrouwbaar[heid; PJW] van de tipgever te kunnen toetsen. Het standpunt van verweerder dient derhalve te worden verworpen en de naam van de tipgever dient aan eiser bekend te worden gemaakt.

18. Uit het vorenstaande volgt dat ook de verklaring van eiser [PJW: ik neem aan dat de Rechtbank bedoelt: van de tipgever] (stuk 7.) in zijn geheel openbaar dient te worden gemaakt.

19. Voor wat betreft de inhoud van de overeenkomst overweegt de rechtbank als volgt. De Staat der Nederlanden heeft welbewust en weloverwogen de beslissing genomen een overeenkomst aan te gaan met een tipgever en deze in ruil voor verstrekte informatie een financiële vergoeding in het vooruitzicht te stellen. Verweerder heeft vervolgens de informatie die op deze wijze is verkregen gebruikt voor het opleggen van belastingaanslagen en vergrijpboetes aan (kennelijk onder meer) eiser. Dit leidt ertoe dat de gehele inhoud van de overeenkomst voor eiser relevant is voor een inhoudelijke beoordeling van de opgelegde belastingaanslagen en boetes. In de overeenkomst kunnen immers aspecten voorkomen die voor deze beoordeling van belang kunnen zijn. Dit leidt ertoe dat naar het oordeel van de rechtbank de door verweerder aangevoerde redenen niet aanzienlijk zwaarder wegen dan het belang van eiser, zodat geen sprake is van een gerechtvaardigd belang van verweerder bij geheimhouding van de inhoud van de overeenkomst."

De geheimhoudingskamer heeft daarom geoordeeld dat alle stukken die betrekking hebben op de identiteit van de tipgever ongeschoond aan de desbetreffende belanghebbende moesten worden overgelegd. Wél geheim mochten worden gehouden de namen van de bij de tipgeversovereenkomst betrokken ambtenaren en medewerkers van de FIOD-ECD, de namen, rekeningnummers en banksaldi van andere rekeninghouders, en vaktechnische en interne memo's van de belastingdienst die het

karakter van intern advies hebben. De Rechtbank Arnhem heeft de fiscus bij brief van 7 februari 2012 in de gelegenheid gesteld aan te geven welke gevolgen hij aan de tussenbeslissing van de geheimhoudingskamer verbindt. Daarbij merkte zij op dat als de belastingdienst zou verzoeken de desbetreffende stukken terug te sturen, aan dat verzoek gevolg zou worden gegeven.

2.13 Na kennisneming van deze uitspraak van de Rechtbank Arnhem in die parallelzaak hebben de eisers tot cassatie de fiscus bij brief van 22 februari 2012 gevraagd om ongeschoonde versies van de eerder (zie 2.11 hierboven) aan de eisers verstrekte op hun zaak betrekking hebbende geschoonde stukken, met de motivering dat de ongeschoonde versies onontbeerlijk zijn voor adequate motivering van de bezwaarschriften. De fiscus heeft daar niet op gereageerd.

2.14 Bij brief van 23 februari 2012 heeft de fiscus de Rechtbank Arnhem (i) verzocht de stukken ter zake waarvan het verzoek om beperkte kennisneming is afgewezen te retourneren en (ii) medegedeeld dat deze stukken niet ongeschoond aan de eisers in die parallelzaak zullen worden overgelegd. De Rechtbank Arnhem heeft die stukken vervolgens aan de fiscus geretourneerd.

2.15 De eisers in die parallelzaak hebben bij brief van 24 februari 2012 de voorzieningenrechter van de Rechtbank Arnhem (sector bestuursrecht) ex art. 8:81 Awb gevraagd een voorlopige voorziening te treffen. Zij vorderden - op straffe van verbeurte van een dwangsom - te gelasten dat de fiscus uitvoering geeft aan de beslissing van de geheimhoudingskamer van 7 februari 2012. Bij brief van 9 maart 2012 heeft de belastingdienst de vordering gemotiveerd bestreden.⁽¹¹⁾ In deze procedure heeft de voorzieningenrechter op 5 april 2012 uitspraak gedaan (zie 3.9 hierna).

3. Het geding voor de voorzieningenrechter⁽¹²⁾

3.1 De eisers hebben bij dagvaarding van 8 maart 2012 voor de Rechtbank 's-Gravenhage (de Rechtbank) de Staat in kort geding gedagvaard en geëist dat hen de gevraagde ongeschoonde stukken worden overgelegd, zulks op straffe van verbeurte van een dwangsom van € 25.000 per dag of dagdeel. Het spoedeisende belang lag in de lopende bezwaarprocedures, in het bijzonder voor [eiser 4] en [eiser 5], die uiterlijk 31 maart 2012 (zie 2.11) hun bezwaar moesten hebben gemotiveerd. De gevorderde stukken waren nodig om de betrouwbaarheid van de tip en de tipgever te kunnen vaststellen.

3.2 De Staat verweerde zich als volgt: (i) voor de eisers staat een met voldoende rechtswaARBorgen omklede bijzondere rechtsgang open op grond van de Wet openbaarheid van bestuur (Wob), zodat hun eis niet-ontvankelijk is. Toetsing aan de Wob leert dat de eisers op de gevorderde stukken geen aanspraak kunnen maken omdat de veiligheid van de tipgever een weigeringsgrond is; (ii) de vordering heeft geen deugdelijke rechtsgrondslag: niet duidelijk is welke tussen de eisers en de Staat bestaande norm of rechtsplicht de Staat zou schenden bij niet-verstrekking, nu de uitspraak van de geheimhoudingskamer niet inhoudt dat de fiscus bepaalde stukken moet verstrekken; (iii) niet in te zien valt welk zelfstandig civielrechtelijk belang de eisers hebben bij de stukken nu hun procesbelang voldoende is gewaarborgd in de fiscale procedure; de civiele rechtsgang is niet bedoeld voor het vergaren van bewijs in een fiscale procedure.⁽¹³⁾

3.3 De Staat op zijn beurt heeft in reconventie op grond van art. 47 en 49 AWR gevorderd dat de eisers over de periode vanaf 1 januari 1998 duidelijk, stellig en zonder voorbehoud (en, volgens de pleitnota van de Staat: naar waarheid) alle gegevens en inlichtingen verstrekken over alle door hen in het buitenland aangehouden bankrekeningen en overige vermogensbestanddelen, op straffe van verbeurte van een dwangsom van € 2.500 per dag of dagdeel. Als spoedeisend belang stelt de Staat dat zonder die gegevens niet of slechts schattenderwijs kan worden nagevorderd. Dat de tip zeer waarschijnlijk juist is, blijkt daaruit dat ter zake van de Rabobank Luxembourg de informatie correct is gebleken in 61⁽¹⁴⁾ van de 69 gevallen. De betrouwbaarheid van de persoon van de tipgever doet niet ter zake omdat niet op enige verklaring zijnerzijds wordt gesteund; enkel de betrouwbaarheid van de door hem verstrekte informatie is van belang.

3.4 De eisers verweerden zich tegen de reconventionele vordering als volgt: (i) de Staat opereert met zijn niet-ontvankelijkheidsverweer selectief en opportunistisch omdat hij in NJ 2009, 566, BNB 2010/21 het tegenovergestelde volhield: voor daadwerkelijke effectuering van de verplichtingen ex art. 47 AWR zou enkel het kort geding geschikt zijn; (ii) enig concreet gevaar voor de veiligheid van de tipgever is niet gesteld, laat staan aangetoond; (iii) uit de considerans van de tipgeversovereenkomst blijkt dat de tipgever welbewust het risico heeft aanvaard dat zijn identiteit bekend zou worden en dat de fiscus niet is gehouden tot geheimhouding daarvan. Zou de fiscus met de veiligheid van de tipgever begaan zijn, dan had hij zich wel verplicht tot absolute geheimhouding: (iv) er is een onlosmakelijk verband tussen de persoon van de tipgever en de door hem verstrekte

informatie zodat diens betrouwbaarheid wel degelijk relevant is en ex art. 7:4 Awb reeds in de bezwaarfase bekend moet worden gemaakt. De fiscus schendt zijn plicht tot nakoming van die publiekrechtelijke regeling en dat constitueert een vordering zodat de burgerlijke rechter bevoegd is. De fiscus stelt door zijn weigering in feite dat de stukken niet relevant zouden zijn voor het fiscale geschil maar dat is niet aan hem om te beoordelen; (v) de reconventionele eis is jegens [eiser 5] en [eiser 4] prematuur, gegeven de hen opgelegde informatiebeschikkingen, waartegen bezwaar loopt. (15) Een civiele procedure van de fiscus tegen de belastingplichtige mag op grond van de parlementaire geschiedenis van art. 52a(4) AWR alleen in 'bijzondere gevallen' naast de bestuursrechtelijke procedure over de informatiebeschikking gevoerd worden, en van een 'bijzonder geval' kan pas sprake zijn nadat de informatiebeschikking onherroepelijk is geworden omdat eerdere civiele actie een onaanvaardbare doorkruising oplevert van het publiekrechtelijke bezwaar en beroep tegen die beschikkingen, die zinloos zijn als de Staat hen civielrechtelijk kan omzeilen.

3.5 De Rechtbank heeft de vordering van de eisers afgewezen:

"4.1. [Eiser] cs baseren hun vordering tot verstrekking van de stukken in feite uitsluitend op de beslissing van de geheimhoudingskamer van de rechtbank Arnhem van 7 februari 2012. Volgens hen volgt daaruit onmiskenbaar dat zij - ook al waren zij daarbij geen procespartij - recht hebben op ongeschoonde versies van die stukken, behoudens voor zover de geheimhoudingskamer het verzoek van de Belastingdienst tot beperkte kennisneming heeft toegewezen. De voorzieningenrechter kan hen daarin echter niet volgen. Daarvoor is het volgende van belang.

4.2. In beginsel is de Belastingdienst gehouden om alle op een belastingzaak betrekking hebbende stukken te verstrekken. Dit volgt ook uit de (...) beslissing van de voorzieningenrechter van de rechtbank Arnhem van 22 maart 2011 [zie 2.8; PJW]. Artikel 8:29 lid 1 AWB staat de Belastingdienst echter toe om - wegens gewichtige redenen - overlegging van bepaalde stukken te weigeren, dan wel te verzoeken dat uitsluitend de rechter kennis zal nemen van bepaalde (passages uit) stukken. In het dictum van voormelde beslissing van 22 maart 2011 wordt ook gewezen op de mogelijkheid van gedeeltelijke geheimhouding van stukken waarvan de overlegging was bevolen. Voor zover de Belastingdienst van die mogelijkheid gebruik maakt, is het vervolgens aan de (belasting)rechter om te beoordelen of sprake is van gewichtige redenen in voormelde zin.

4.3. Ter uitvoering van de uitspraak van de voorzieningenrechter te Arnhem van 22 maart 2011 heeft de Belastingdienst alle op de betreffende zaak betrekking hebbende stukken overgelegd, zij het dat bepaalde passages in de stukken waarvan de betreffende belastingplichtige kennis kon nemen onleesbaar waren gemaakt, omdat er - volgens de Belastingdienst - gewichtige redenen aanwezig zijn die aan de openbaarmaking van die passages in de weg staan. Dienaangaande verzocht de Belastingdienst dat uitsluitend de rechter kennis zou nemen van de passages. Dat verzoek tot beperkte kennisneming heeft geleid tot de beslissing van de geheimhoudingskamer van 7 februari 2012, waarbij het verzoek tot geheimhouding van de Belastingdienst voor wat betreft de thans door [eiser] cs gewenste stukken is afgewezen.

4.4. Die beslissing brengt echter geen absolute gehoudenheid van de Belastingdienst mee om de betreffende passages openbaar te maken. Het dictum bevat ook geen veroordeling, dan wel gebod c.q. bevel daartoe. Bovendien bepaalt artikel 13 lid 6 van de "Procesregeling bestuursrecht 2010": "Indien de rechtbank het verzoek om beperking van de kennisneming afwijst, stelt de rechtbank de verzoeker in de gelegenheid binnen vier weken schriftelijk mee te delen welke consequenties hij aan de beslissing van de rechtbank verbindt. De rechtbank voldoet aan een in reactie hierop gedaan verzoek tot terugzending van de stukken waarop het verzoek betrekking heeft.". Aan deze bepaling heeft de rechtbank Arnhem voldaan door middel van haar (...) brief aan de Belastingdienst van 7 februari 2012 en door de betreffende stukken terug te sturen nadat de Belastingdienst daarom - om hem moverende, hier niet ter zake doende, redenen - had verzocht op 23 februari 2012.

4.5. In een dergelijk geval is sprake van de in artikel 8:31 AWB beschreven situatie dat een partij niet voldoet aan de verplichting om (bepaalde) stukken over te leggen. Alsdan is het aan de belastingrechter om aan die weigering de gevolgen te verbinden die hem geraden voorkomen.

4.6. Onder voormelde omstandigheden past het niet dat de civiele rechter de Belastingdienst - bij wege van een voorlopige voorziening - op straffe van verbeurte van een dwangsom verplicht om de geheimgehouden passages te openbaren. Daarmee zou de door de Belastingdienst (weloverwogen) gekozen proceshouding, waartoe de wet hem op zichzelf in staat stelt, worden gefrustreerd."

3.6 De Rechtbank heeft de verweren van de eisers tegen de vordering van de Staat in reconventie verworpen:

"4.10. Alvorens op de specifieke omstandigheden ten aanzien van de afzonderlijke verweerders in reconventie in te gaan, zullen enkele - min of meer - in algemene zin geformuleerde verweren van [eiser] cs worden beoordeeld. Daarbij wordt vooropgesteld dat de informatieplicht ex artikel 47 lid 1 AWR zich in beginsel ook uitstrekt tot de door de Belastingdienst gewenste nadere informatie, nadat een belastingplichtige een vragenbrief reeds heeft beantwoord.

4.11. [Eiser] cs kunnen niet worden gevolgd in hun verweer dat de Staat geen belang meer heeft bij

zijn vordering voor zover die ziet op de jaren (vanaf 1998) ten aanzien waarvan reeds navorderingsaanslagen zijn opgelegd omdat voor wat betreft die jaren niet nogmaals een navorderingsaanslag kan worden opgelegd. Op grond van artikel 16 AWR kan de Belastingdienst onder omstandigheden een navorderingsaanslag opleggen. De strekking van dat artikel sluit niet uit dat - in aansluiting op een eerdere navorderingsaanslag - een nadere navorderingsaanslag wordt opgelegd. Daar komt bij dat ingevolge lid 4 van dat artikel de navorderingstermijn met betrekking tot buitenlandse bestanddelen - zoals hier (vermeend) aan de orde - twaalf jaar bedraagt.

4.12. Ook het verweer van [eiser] cs dat de Staat geen belang heeft bij zijn vordering voor zover die betrekking heeft op de jaren ten aanzien waarvan nog geen aangifte is gedaan (2009 tot en met 2011) omdat dienaangaande niet kan worden gezegd dat in die aangiften geen melding is gemaakt van in het buitenland aangehouden bankrekeningen, wordt verworpen. Niet valt in te zien waarom een belastingplichtige pas zou kunnen worden aangesproken op zijn informatieplicht ex artikel 47 lid 1 AWR nadat hij aangifte heeft gedaan. Dat artikel biedt de Belastingdienst een zeer ruime bevoegdheid om informatie op te vragen bij een belastingplichtige, terwijl als enige voorwaarde wordt gesteld dat de gewenste informatie van belang kan zijn in het kader van de belastingheffing ten aanzien van een belastingplichtige.

4.13. Het verweer van [eiser] cs dat gedurende de bezwaarfase de informatieverstrekking niet mag worden afgedwongen door middel van het opleggen van een dwangsom snijdt evenmin hout. Het staat de Belastingdienst vrij om ook tijdens de bezwaarfase gebruik te maken van de mogelijkheden die artikel 47 lid 1 AWR hem biedt (zie onder meer Hoge Raad 26-9-2003; LJN: AL2119). Niet valt in te zien waarom aan een daartoe strekkende veroordeling geen dwangsom zou mogen worden verbonden.

4.14. Aan toewijzing van de vordering van de Staat jegens [eiser 4] en [eiser 5] kan niet in de weg staan dat de ten aanzien van hen afgegeven informatiebeschikkingen ex artikel 52a AWR nog niet onherroepelijk zijn. Lid 4 van dat artikel laat uitdrukkelijk onverlet de mogelijkheid voor de Belastingdienst om een procedure aanhangig te maken bij de burgerlijke rechter strekkende tot een veroordeling tot nakoming van de verplichtingen voortvloeiend uit de AWR op straffe van een dwangsom nadat een informatiebeschikking is afgegeven ter zake van het bepaalde in artikel 47 lid 1 AWR (zie ook Hof 's-Hertogenbosch d.d. 31-1-2012; LJN: BV2696 [PJW: dit is het Hofarrest in de bij u aanhangige zaak 12/01880, X./Staat]). Relevante feiten/of omstandigheden waarom die bepaling hier toepassing mist, zijn gesteld noch gebleken. Te minder nu aangenomen moet worden dat sprake is van een 'bijzonder geval' in de zin van de door [eiser] cs aangehaalde wetsgeschiedenis betreffende artikel 52a lid 4 AWR (Kamerstukken II, 2008-2009, 30645, nr. 14, pagina 11-12) indien wordt aangenomen dat de stellingen van de Staat betreffende de weigering door [eiser] cs om aan hun informatieplicht te voldoen voor juist moeten worden gehouden. Daarvan is immers sprake indien een belastingplichtige niet alle informatie heeft verstrekt die hij zou kunnen en moeten verstrekken (zie ook LJN: BV2696 [hetzelfde Hofarrest; PJW])."

3.7 De Rechtbank heeft vervolgens de vorderingen tegen [eiser 1] en [eiser 5] toegewezen omdat door hen te weinig, onduidelijke dan wel tegenstrijdige informatie is verstrekt, maar de vorderingen tegen de erven [betrokkene 1] en tegen [eiser 4] afgewezen:

"4.18. Ten aanzien van de erven [betrokkene 1] staat - als onbetwist - vast dat zij op 23 oktober 2009 hebben aangegeven dat de erfflater, [betrokkene 1], niet over een bankrekening in het buitenland beschikt(e), welk standpunt zij hebben herhaald in hun bezwaarschrift van 10 mei 2010, alsmede dat zij, althans hun gemachtigde, tijdens een gesprek met de Belastingdienst op 20 december 2010 hebben verklaard dat er weliswaar een bankrekening bij Rabobank Luxembourg ten name van (ene) [betrokkene 1] bestaat c.q. bestond, maar dat dat een rekening betreft van de zoon van de erfflater, te weten [eiser 3].

4.19. Op grond van het vorenstaande moet vooralsnog worden geoordeeld dat de erven [betrokkene 1] - in beginsel - hebben voldaan aan hun informatieplicht. De vraag die nog resteert is of de verstrekte informatie op waarheid berust. Uit het bepaalde in artikel 49 lid 1 AWR volgt immers dat de op grond van artikel 47 lid 1 AWR verstrekte informatie 'naar waarheid' moet worden verstrekt (zie LJN: BV2696). Een belastingplichtige kan derhalve niet aan zijn informatieverplichting voldoen door het verstrekken van onjuiste informatie. Tegenover de gemotiveerde stelling van de erven [betrokkene 1] dat de erfflater niet beschikt(e) over een rekening bij Rabobank Luxembourg, stelt de Staat (enkel) de door de tipgever verstrekte informatie. Volgens de Staat moet die informatie als betrouwbaar worden aangemerkt. (...), feit blijft dat de Belastingdienst weigert stukken openbaar te maken waaruit de betrouwbaarheid van de tipgever en de door hem verstrekte informatie kan worden afgeleid, zodat niet alleen de erven [betrokkene 1], maar ook de voorzieningenrechter zich daarover geen (voorlopig) oordeel kan vormen. In de bodemzaak - ten overstaan van de belastingrechter - zal de Belastingdienst bewust het risico nemen dat hij daarop wordt afgerekend met alle mogelijke gevolgen voor de navorderingsaanslagen van dien. Onder die omstandigheden kan in het (beperkte) bestek van dit kort geding niet worden aangenomen dat de door de tipgever verstrekte informatie juist is. De beslissing over de betrouwbaarheid van de (informatie van de) tipgever dient aan de belastingrechter te worden overgelaten. Het voorgaande klemmt te meer nu de namens de Staat op de

zitting verschenen personen niet hebben kunnen verklaren ooit originele stukken afkomstig van de Rabobank Luxembourg te hebben gezien. Een en ander betekent dat de vordering jegens de erven [betrokkene 1] zal worden afgewezen.

4.20. [Eiser 4] heeft de vragenbrief niet ingevuld geretourneerd, waarna tussen hem en de Belastingdienst een gesprek heeft plaatsgevonden. Volgens de Staat heeft [eiser 4] daarbij laten doorschemeren dat er iets zou kunnen zijn en dat hij daarop nog zou terugkomen. Vervolgens heeft hij in de bezwaarfase aangegeven dat hij geen bankrekening in het buitenland heeft.

4.21. Aldus moet vooralsnog worden aangenomen dat [eiser 4] - in beginsel - heeft voldaan aan zijn informatieplicht. In ieder geval valt zonder meer niet in te zien hoe [eiser 4] zijn ontkenning betreffende een (of meer) bankrekening(en) in het buitenland nader zou kunnen onderbouwen. Aan de stelling van de Staat dat [eiser 4] tijdens het gesprek met de Belastingdienst heeft laten doorschemeren dat er iets zou kunnen zijn moet worden voorbijgegaan, nu de Staat heeft nagelaten die stelling te onderbouwen, zodat niet kan worden beoordeeld of [eiser 4] op grond daarvan gehouden is de Belastingdienst van nadere informatie te voorzien. De Staat heeft nog wel aangevoerd dat uit de door de tipgever verstrekte informatie blijkt dat [eiser 4] wel degelijk beschikt(e) over een rekening bij Rabobank Luxembourg, maar ook dat kan de Staat niet baten om reden zoals hiervoor ten aanzien van de erven [betrokkene 1] overwogen. De vordering tegen [eiser 4] zal dan ook worden afgewezen."

3.8 De Rechtbank heeft [eiser 1] en [eiser 5] bevolen binnen zeven dagen na datum vonnis de gevraagde gegevens aan de belastingdienst te verstrekken, op straffe van verbeurte van een dwangsom van € 2.000 per dag(deel) tot een maximum van € 300.000, welke dwangsom door de rechter gematigd kan worden.

3.9 Twee dagen later, op 5 april 2012, heeft de voorzieningenrechter van de Rechtbank Arnhem, sector bestuursrecht (zie 2.15) uitspraak gedaan(16) op de vordering van de eisers in de parallelzaak en dier vordering afgewezen op grond van dezelfde overwegingen als de in 3.5 hierboven geciteerde r.o. 4.4 tot en met 4.6 van de Rechtbank.

3.10 De redactie van FutD was kritisch over de resultaten waartoe de Rechtbank (3.5 hierboven) en de bestuursrechtelijke voorzieningenrechter van de Rechtbank Arnhem in de parallelzaak (3.9 hierboven) kwamen. Zij zag op het punt van de plicht van de procespartijen tot overlegging van stukken een ongelijkheid:(17)

"(...) de gelijkkluidende beslissingen leggen een rechtsongelijkheid bloot. Belastingplichtigen die ook weloverwogen en welbewust de proceshouding hebben aangenomen geen informatie te verstrekken, kunnen - naast de gebruikelijke en ingrijpende bestuursrechtelijke sancties - wel een dwangsom opgelegd krijgen, terwijl de Belastingdienst met diezelfde weloverwogen en welbewust gekozen proceshouding geen dwangsom aan de broek krijgt, omdat de Belastingdienst anders in die proceshouding zou worden gefrustreerd. Dit geldt in de fiscale voorlopige voorziening te meer, omdat het daar ging om gegevens waarvan de geheimhoudingskamer (nota bene de belastingkamer van de sector bestuursrecht) eerder had vastgesteld dat die door de inspecteur moesten worden verstrekt. De uitkomst van de beide zaken moet worden verklaard vanuit het machtige wapen dat de inspecteur met artikel 47 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen in handen heeft. Als de belastingplichtige niet aan de in dat artikel bedoelde informatieplicht voldoet, verbindt diezelfde wet daaraan ook (zware) sancties, zoals omkering van de bewijslast. De burger heeft op dat punt weinig meer dan de Wet openbaarheid van bestuur (WOB) die zelf al talloze clausules bevat waarmee bestuursorganen aan hun openbaarmakingverplichting kunnen ontsnappen. De WOB noch enige andere wet bevat bovendien een sanctiebepaling voor het geval het bestuursorgaan niet aan een verplichting tot openbaarmaking voldoet. In het ergste geval volgt er een schrobbering door de Nationale Ombudsman. Op het punt van informatie(plicht) is dus geen sprake van gelijkwaardige partijen, zowel in de gewone fiscale (bodem)procedure, als in een civiele procedure of civiele voorlopige voorziening. De ongelijkheid van partijen wringt naar onze mening met name in zaken als deze waarin een bestuursrechtelijke boete is opgelegd. Aangezien deze boete als straf in de zin van het EVRM wordt aangemerkt, is het maar de vraag of sprake is van een eerlijk proces omdat de belastingplichtige zich in de bezwaarfase niet kan verdedigen omdat hij geen inzage heeft gekregen in de stukken. Voor wat betreft de eis in reconventie in het civiele kort geding merken wij nog op dat daaruit blijkt dat een belastingplichtige die botweg ontkent, er dwangsomtechnisch beter vanaf komt dan degene die geringe informatie geeft of slechts een belofte daartoe heeft gedaan, want men kan niet worden veroordeeld tot het verstrekken van informatie die men niet heeft."

4. Het geding voor de appelrechter(18)

4.1 Bij spoedappeldagvaarding van 10 april 2012 voerden de eisers voor het Hof 's-Gravenhage (het Hof) zes grieven aan tegen het vonnis van de voorzieningenrechter, concluderende tot schorsing van

de tenuitvoerlegging van het vonnis, vernietiging van het vonnis, afwijzing van de vorderingen van de Staat en toewijzing van de vordering van de eisers, en veroordeling van de Staat in de proceskosten in beide instanties. De eisers hebben subsidiair gevorderd dat de Staat verboden wordt de opgelegde of nog op te leggen navorderingsaanslagen in het kader van het 'Derde Categorie' project in te vorderen zolang in de fiscale procedure niet definitief is beslist dat zij geheel of gedeeltelijk in stand blijven.

4.2 Bij memorie van antwoord in principaal appel, tevens memorie van grieven in incidenteel appel, heeft de Staat de principale grieven bestreden en incidenteel vier grieven aangevoerd, concluderende tot vernietiging van het bestreden vonnis voor zover de vordering van de Staat niet geheel is toegewezen en tot toewijzing alsnog van zijn gehele vordering. De Staat heeft bezwaar gemaakt tegen de subsidiaire principale vordering.

4.3 Het Hof achtte het bezwaar van de Staat tegen de subsidiaire vordering in appel van de eisers gegrond en is daarom uitgegaan van de oorspronkelijke vordering van de eisers.

4.4 Het Hof heeft de grieven 1 en 2 in principaal appel (tegen de afwijzing van eisers' vordering tot afgifte van ongeschoonde stukken) verworpen:

"10. Het hof zal veronderstellenderwijs tot uitgangspunt nemen dat een eventueel verzoek ingevolge artikel 8:29 Awb in de fiscale procedures van [eiser] c.s. zélf tot eenzelfde beslissing zal leiden als die van de geheimhoudingskamer te Arnhem (...) [zie 2.12; PJW]. Hiervan uitgaande is vervolgens de vraag of de Staat in deze civiele kort gedingprocedure tot verstrekking van bedoelde gegevens kan worden veroordeeld. Het hof oordeelt dat dit niet het geval is. Het hof is het eens met de rechtsoverwegingen 4.4, 4.5 en 4.6 in het bestreden vonnis en neemt deze over. Kort gezegd komen deze overwegingen erop neer dat de Belastingdienst, ondanks de verwerping door de geheimhoudingskamer van het beroep op gewichtige redenen, niet gedwongen kan worden de betreffende stukken over te leggen. De Belastingdienst heeft in dat geval de mogelijkheid om de stukken terug te trekken. Deze mogelijkheid heeft de Belastingdienst in de Arnhemse zaak ook benut (...). Vervolgens bestaat de sanctie hierop uit toepassing van artikel 8:31 Awb door de belastingrechter in de belastingprocedure, niet uit gedwongen openbaarmaking.

11. Het beroep van [eiser] c.s. op artikel 7:4 Awb, dat in de bezwaarfase geldt, maakt dit niet anders. Uitgangspunt is immers dat de Belastingdienst in de beroepsfase niet kan worden gedwongen tot openbaarmaking van deze stukken en informatie. Onder deze omstandigheden verdraagt het zich niet met de strekking van het in rechtsoverweging 10 bedoelde wettelijk systeem wanneer de Belastingdienst in de bezwaarfase wél tot openbaarmaking verplicht zou kunnen worden. De regeling van de artikelen 8:29 en 8:31 Awb zou daarmee tot een wassen neus worden. A fortiori geldt, anders dan [eiser] c.s. stelt, dat de civiele voorzieningenrechter bij deze op zich duidelijke regeling terughoudendheid past en sterke argumenten moet hebben om de fiscale procedure op deze manier te doorkruisen. Deze zijn er naar het voorlopig oordeel van het hof niet.

12. Ook de omstandigheid dat naast de navorderingsaanslagen tevens boetes zijn opgelegd, maakt dit niet anders. Het is aan de belastingrechter om dit aspect in de beroepsfase mee te wegen met inachtneming van artikel 8:31 Awb. Het beroep op artikel 6 EVRM (het nemo teneturbeginsel) staat naar het voorlopig oordeel van het hof niet in de weg aan afwijzing van de vordering van [eiser] c.s., reeds omdat de betreffende vordering daarop geen betrekking heeft. De vordering heeft immers niet als strekking om [eiser] c.s., maar juist de Belastingdienst, tot het verstrekken van informatie te bewegen. De grieven 1 en 2 worden verworpen."

4.5 Grief 3 (principaal) bestreed het oordeel dat de Staat spoedeisend belang heeft bij overlegging van de door hem gevorderde informatie. Het Hof verwierp ook deze grief:

"13. (...). Het hof acht, anders dan [eiser] c.s. stellen, wel degelijk een belang bij de Staat aanwezig, ook voor de jaren dat reeds navorderingsaanslagen zijn opgelegd. Artikel 16 AWR biedt in beginsel de mogelijkheid een tweede navorderingsaanslag aan een belastingplichtige op te leggen. In gevallen waarin de belastingplichtige te kwader trouw is - welke mogelijkheid niet bij voorbaat is uitgesloten - is daarvoor geen 'nieuw feit' vereist. Reeds hiermee is het belang van de Staat gegeven. Ook de kwestie van de navorderingstermijn (...) kan [eiser] c.s. niet baten, nu niet uitgesloten moet worden dat naar het oordeel van de belastingrechter een eventuele tweede navorderingsaanslag (toch) tijdig is opgelegd."

4.6 De grieven 4 tot en met 6 van de eisers en de grieven 1 en 2 van de Staat betroffen de meewerkplichten van [eiser 4] en [eiser 5] ex art. 47 e.v. AWR. Het Hof oordeelde dat een lopende bestuursrechtelijke procedure over (dus) nog niet onherroepelijke informatiebeschikkingen ex art. 52a AWR niet in de weg staat aan een gelijktijdige kort-gedingprocedure, overwegende:

"16. (...) dat de inspecteur wel degelijk, anders dan [eiser] c.s. stellen, gerechtigd is om naast de informatiebeschikkingen ex artikel 52a AWR een procedure bij de burgerlijke rechter aanhangig te maken strekkende tot nakoming van de informatieverplichting van de AWR, op straffe van een

dwangsom. Deze mogelijkheid is niet beperkt tot 'bijzondere gevallen' in de uitleg die [eiser] c.s. daaraan geven. Art. 52a, vierde lid, AWR beoogt juist te waarborgen dat de inspecteur bij niet (volledig) meewerkende belastingplichtigen in een kort-geding-procedure voor de burgerlijke rechter nakoming kan afdwingen. Dit is een reeds bestaande mogelijkheid, waaraan de introductie van een informatiebeschikking niets verandert (HR 18 september 2009, NJ 2009, 566, LJN: BI5906,).

17. Voor zover [eiser] c.s. nog bedoeld hebben om hun tweede grief (betrekking hebbende op artikel 6 EVRM) tevens te doen uitstrekken tot de reconventionele vordering, wordt deze eveneens verworpen. Zoals in het in rechtsoverweging 16 bedoelde arrest van de Hoge Raad is uitgemaakt, gaat het bij de onderhavige vordering van de Staat niet om het vergaren van gegevens ten behoeve van strafvervolgung of bestuurlijke boete-oplegging, maar om het verkrijgen van bankgegevens - de Belastingdienst vermoedt terecht dat deze bestaan - ten behoeve van een juiste belastingheffing, tot het verschaffen van welke gegevens [eiser] c.s. wettelijk verplicht zijn. De mogelijkheid van toekomstig gebruik van de langs de weg van de onderhavige vordering verkregen gegevens ten dienste van strafvervolgung of bestuurlijke boete-oplegging, staat niet eraan in de weg dat door middel van een dwangsom nakoming van de verplichting van [eiser] c.s. tot het verstrekken van de onderhavige informatie wordt afgedwongen. De vraag of, en zo ja in hoeverre, van de aldus verkregen gegevens later gebruik mag worden gemaakt in een strafzaak of bij het opleggen van een bestuurlijke boete, is in de onderhavige civiele kort-geding-procedure niet aan de orde. Die vraag komt pas aan de orde in een strafrechtelijke of fiscale procedure waarin de 'determination of a criminal charge' in de zin van art. 6 EVRM tegen [eiser] c.s. moet worden beoordeeld. Het beroep op EHRM 5 april 2012 (Chambaz v. Zwitserland, no. 11663/04) dat [eiser] c.s. in dit verband doen en wat de Staat gemotiveerd heeft bestreden, maakt dit naar het voorlopig oordeel van het hof niet anders."

4.7 Het Hof was het eens met het oordeel van de voorzieningenrechter over [eiser 5], maar niet met het oordeel over de erven [betrokkene 1] en [eiser 4]; het Hof meende dat ook zij niet aan hun informatieplicht ex art. 47 AWR hadden voldaan:

"19. De grieven 1 en 2 van de Staat in het incidenteel appel richten zich tegen de afwijzing van deze vorderingen tegen erven [betrokkene 1] en [eiser 4], de vijfde grief van [eiser] c.s. tegen de toewijzing van deze vordering ten aanzien van [eiser 5].

20. Ten aanzien van de erven [betrokkene 1] wordt als volgt geoordeeld. Grief 1 van de Staat slaagt. Naar het voorlopig oordeel van het hof hebben de erven [betrokkene 1] niet voldaan aan hun (volledige) informatieplicht. Nu zij zelf erkennen dat op naam van de erflater ('titulaer') bij de Rabobank Luxembourg wel degelijk een bankrekening aanwezig was, kunnen zij in het kader van hun informatieverplichting ex artikel 47 AWR niet volstaan met de enkele stelling dat een in het buitenland wonende zoon van erflater (overigens tevens erfgenaam) eigenaar is van deze rekening. De Belastingdienst mag wel degelijk tekst en uitleg vragen om zelf de eigendomsverhouding te kunnen beoordelen. De informatie is naar voorlopig oordeel niet in voldoende mate verschaft.

21. Ten aanzien van [eiser 4] wordt geoordeeld dat ook de tegen de afwijzing gerichte tweede grief van de Staat slaagt. [Eiser 4] heeft aanvankelijk in het geheel geen informatie verstrekt en in de motivering van het bezwaarschrift (...) ontkend enige bankrekening in het buitenland te hebben. Ook in dit geval mag naar het voorlopig oordeel van het hof worden gevegd dat [eiser 4] in het kader van artikel 47 AWR méér doet dan alleen ontkennen, nu bij de Belastingdienst de gerechtvaardigde verdenking is ontstaan dat [eiser 4] wel degelijk een bankrekening in het buitenland heeft. Niet alleen is daar de betrouwbaar gebleken informatie van de tipgever terzake, maar ook is niet weersproken dat [eiser 4] in de bespreking op kantoor van de Belastingdienst aanvankelijk wel degelijk een en ander, naar het hof begrijpt in bevestigende zin, heeft laten doorschemeren.

22. Ten aanzien van [eiser 5] wordt als volgt overwogen. [Eiser] c.s. klagen met hun vijfde grief over de toewijzing van de vordering van de Staat. Volgens [eiser 5] heeft hij met de opgave van twee rekeningen in België aan zijn informatieverplichting voldaan. Volgens de Staat daarentegen is [eiser 5] op grond van de informatie van de tipgever, die als betrouwbaar moet worden aangemerkt, - na een identificatieonderzoek in het BVR-systeem en via onderzoek naar beschikbare telefoongegevens - geïdentificeerd als rekeninghouder bij de Rabobank Luxembourg, zodat hij niet kan volstaan met een blote ontkenning. Het hof is het voorshands ermee eens dat er een gerechtvaardigde verdenking ten aanzien van een rekening in Luxemburg is ontstaan en dat de Belastingdienst hierover nadere vragen mag stellen. Een blote ontkenning door [eiser 5] is in dit geval onvoldoende voor de conclusie dat [eiser 5] heeft voldaan aan de in artikel 47 AWR opgenomen informatieverplichting. Grief 5 van [eiser] c.s. wordt verworpen.

23. Tot slot wordt ten aanzien van [eiser 5] nog het volgende overwogen. Volgens zijn raadsman bij pleidooi heeft [eiser 5] de gevraagde bescheiden op vrijdag 13 april 2012 aan de Belastingdienst gezonden, zodat hij aan zijn verplichting heeft voldaan. Nu de Belastingdienst deze bescheiden nog niet ontvangen blijkt te hebben en hierop dus niet kan reageren, kan reeds hierom dit aspect thans niet meewegen. Hier komt bij dat de mondelinge verklaring van [eiser 5] bij pleidooi, bedoeld als antwoord op de door de Belastingdienst gestelde vragen, uiterst summier is gebleken en naar het voorlopig oordeel van het hof geen recht doet aan de door de Belastingdienst gevraagde informatie."

4.8 Grief 6 van de eiser en grief 3 van de Staat betroffen de mogelijkheid om de dwangsom te matigen. Grief 4 van de Staat betrof de omstandigheid dat de eisers niet in alle proceskosten zijn veroordeeld. Het Hof heeft al deze grieven verworpen. Eisers' vordering tot opschorting van executie achtte het Hof zonder belang omdat het Hof tot een eindbeslissing kwam en omdat de Staat ter zitting heeft toegezegd dat hij geen aanspraak zal maken op eventueel verbeurde dwangsommen uit hoofde van de tenuitvoerlegging van het kortgedingvonnis tot aan de dag van uitspraak in het hoger beroep.

5. Het geding in cassatie

5.1 De eisers hebben tijdig, regelmatig en uitgebreid toegelicht cassatieberoep ingesteld. De Staat heeft hun beroep bij conclusie van antwoord weergesproken en zijn standpunt vervolgens schriftelijk doen toelichten. De eisers hebben daarop gerepliceerd. De Staat heeft afgezien van dupliek.

5.2 De eisers stellen vijf cassatiemiddelen voor die ik als volgt samenvat:

(i) Het Hof heeft geoordeeld (r.o. 12) dat het nemo tenetur-beginsel (art. 6(2) EVRM) niet in de weg staat aan afwijzing van eisers' vordering tot ongeschoonde overlegging, maar dat oordeel berust op verkeerde lezing van het hoger beroep, dat steunt op het in het eerste lid van art. 6 EVRM vervatte equality of arms beginsel dat - naast het zwijgrecht - aan de orde was in het Chambaz-arrest van het EHRM. Uit dat arrest volgt dat een verdachte toegang moet krijgen tot alle gegevens op grond waarvan hem boeten worden opgelegd, tenzij daardoor vitale nationale belangen of fundamentele rechten van derden beschadigd zouden worden. Ter zitting van het Hof hebben de eisers onweersproken gesteld dat noch vitale nationale belangen noch fundamentele belangen van derden in het geding zijn;

(ii) het Hof heeft ten onrechte geoordeeld (r.o. 13) dat ook voor de jaren waarover reeds navorderingsaanslagen met vergrijpboeten zijn opgelegd de Staat belang heeft bij gegevensverstrekking door de eisers omdat ook zonder 'nieuw feit' een tweede navorderingsaanslag kan worden opgelegd bij kwade trouw, die in casu niet is uitgesloten. Dit oordeel is onjuist of onvoldoende gemotiveerd omdat de fiscus niets heeft gesteld dat het vermoeden van te lage navordering kan rechtvaardigen. Aan de vraag of de eisers te kwader trouw zijn, komt men dan niet toe. Bovendien heeft de fiscus evenmin kwade trouw gesteld. Het Hof is dus buiten de rechtsstrijd getreden.

(iii) Het Hof heeft ten onrechte geoordeeld (r.o. 16) dat instelling van een vordering van de fiscus bij de burgerlijke rechter niet is beperkt tot 'bijzondere gevallen' in de uitleg die de eisers daaraan geven. Uit NJ 2009, 556 kan niet worden afgeleid dat de invoering van art. 52a AWR niets zou hebben veranderd aan de civielrechtelijke mogelijkheden om aan informatie te komen. Art. 52a AWR was toen nog niet ingevoerd. (19) Bovendien kunnen belastingplichtigen die rechtsmiddelen gebruiken tegen een informatiebeschikking, gezien de door de belastingrechter ex art. 27e(2) AWR na ongegrondbevinding te stellen nieuwe nakomingstermijn, niet beschouwd worden als belastingplichtigen die medewerking weigeren. Een spoedeisend belang van de Staat is er dus nog niet; door toch gelijktijdig de civiele weg te bewandelen en met dwangsommen te dreigen handelt de Staat in strijd met de eisen van behoorlijk bestuur en doorkruist hij de bestuursrechtelijke rechtsbescherming tegen de informatiebeschikking.

(iv) 's Hofs oordeel (r.o. 20) dat de erven [betrokkene 1] niet (volledig) aan hun informatieplicht hebben voldaan is onvoldoende gemotiveerd gelet op de door de eisers ter zitting van het Hof gegeven uitleg. Zoon [eiser 3] heeft immers uitdrukkelijk verklaard de gerechtigde tot de rekening te zijn en bereid te zijn informatie te verstrekken; de fiscus had zich dus tot hem moeten wenden.

(v) 's Hofs oordeel dat de eisers terecht is bevolen om gegevens en inlichtingen te verstrekken inzake belastingjaren waarover reeds navorderingsaanslagen met boeten zijn opgelegd, is in strijd met art. 6 (2) EVRM (nemo tenetur). Gezien HR BNB 2011/206 en 207 (KB-Lux) rust in de fiscale procedure de bewijslast ter zake van het bestaan en houderschap van de rekeningen dan ook bij de belastingdienst. Dan gaat het niet aan de bewijslast feitelijk om te draaien door in een civiele procedure de voor de fiscaal-strafrechtelijke procedure door de Staat gewenst belastende informatie van de eisers te vorderen.

5.3 De Staat voert bij schriftelijke toelichting samengevat het volgende verweer:

Ad (i) De eisers hebben geen beroep gedaan op equality of arms, zodat het Hof zich daarover niet uit hoefde te laten. Het middel mist dus feitelijke grondslag. De eisers miskennen dat het de belastingrechter is die de consequenties van niet-medewerken bepaalt, die niet aan de orde zijn in deze civiele procedure, dus ook niet kunnen worden doorkruist. Bij die beoordeling, en bij de toepassing van art. 8:29 Awb, toetst de belastingrechter aan art. 6 EVRM, dus ook aan de eis van equality of arms. Anders dan de belangen van Chambaz, worden die van de eisers gewaarborgd door art. 8:31 Awb.

Ad (ii) De Staat heeft, gezien de informatie van de tipgever, onmiskenbaar belang bij de gevorderde informatie omdat anders slechts geschatte navorderingsaanslagen kunnen worden vastgesteld,

hetgeen calculerend gedrag van de eisers in de hand werkt. De eisers miskennen dat art. 47 AWR eist dat zij volledig en niet slechts mondjesmaat informatie verstrekken.

Ad (iii) De eisers miskennen dat een actie bij de burgerlijke rechter en een informatiebeschikking verschillende doelen dienen. Met het onherroepelijk worden van een informatiebeschikking staat slechts vast dat de belastingdienst mag schatten en zich op omkering van de bewijslast kan beroepen. Hij beschikt dan nog steeds niet over de gegevens die nodig zijn voor correcte belastingheffing. Uit de totstandkomingsgeschiedenis van art. 52a(4) AWR blijkt ook dat de wetgever niets wilde veranderen aan de bestaande mogelijkheden voor de fiscus om aan informatie te komen. Nergens is als eis gesteld dat een informatiebeschikking onherroepelijk moet zijn voordat de belastingdienst een civiele procedure kan beginnen. De weigerachtige houding van de eisers gaf de belastingdienst geen andere reële keus dan instelling van reconventionele vorderingen.

Ad (iv) Het Hof is in r.o. 20 wel degelijk ingegaan op de stellingen van de erven [betrokkene 1], maar heeft geoordeeld dat zij niet aan hun informatieplicht hebben voldaan. Niet gebleken is dat [eiser 3] bereid was de gevraagde informatie te verstrekken. Het middel mist dus feitelijke grondslag.

Ad (v) Uit de arresten HR BNB 2011/206 en 207 kan niet worden afgeleid dat een belastingplichtige niet via een civiel kort geding kan worden veroordeeld tot informatieverstrekking. In casu gaat het om bankgegevens benodigd voor correcte belastingheffing. In hoeverre die gegevens later kunnen worden gebruikt voor bestuurlijke boeteoplegging is in deze civiele procedure niet aan de orde; dat komt pas aan de orde in een fiscale procedure waarin die boeten worden bestreden. Volgens vaste jurisprudentie van de Hoge Raad kan een weigering om door gegevensverstrekking mee te werken aan vaststelling van de eigen belastingschuld niet worden gerechtvaardigd met beroep op art. 6 EVRM (nemo tenetur). Ook volgens de vaste jurisprudentie van het EHRM vallen de algemene aangifte- en informatieverstrekkingsplichten ten behoeve van een correcte heffing van belastingen ten laste van de gevorderde niet onder de beperkingen van art. 6 EVRM. Chambaz is in casu niet relevant omdat die zaak een vervolging betrof, waarvan in casu geen sprake is: het gaat in casu om de plicht mee te werken aan een juiste belastingheffing, en de sanctie (civiele dwangsom) is niet bestraffend, maar rechtsherstellend.

5.4 De eisers repliceren onder meer dat zij zich op art. 6(3)(b) EVRM hebben beroepen, dat een uitwerking inhoudt van het equality of arms vereiste. Omdat de navorderings-aanslagen vergezeld zijn gegaan van oplegging van vergrijpboetes (criminal charges in de zin van art. 6 EVRM) moeten op grond van dat vereiste en van het duidelijke Chambaz-arrest de op de zaak betrekking hebbende stukken ex art. 7:4 Awb reeds in de bezwaarfase (de straf is dan immers al opgelegd) aan de eisers worden verstrekt. Van enige doorkruising van de fiscale beroepsfase is geen sprake. Dat de eisers zich calculerend zouden gedragen, is pure speculatie. De vertraging door het wachten op de onherroepelijkheid van de informatiebeschikking is inherent aan de rechtsbescherming die met art. 52a AWR is beoogd. Reeds het vertrouwensbeginsel staat in de weg aan simultaan gebruik van de fiscale en de civiele weg. [Eiser 3] heeft wel degelijk aangegeven informatie te willen verstrekken. De Staat miskent ten slotte dat de vergrijpboeten onlosmakelijk aan de navorderingsaanslagen zijn verbonden zodat het wel degelijk mede om informatie ten behoeve van een criminal charge gaat.

6 De relevante nationale wetgeving

6.1 De relevante bepalingen uit de Awb luiden:

"Artikel 5:9

De beschikking tot oplegging van een bestuurlijke sanctie vermeldt:

- a. de overtreding alsmede het overtreden voorschrift;
- b. zo nodig een aanduiding van de plaats waar en het tijdstip waarop de overtreding is geconstateerd.

Artikel 5:10a

1. Degene die wordt verhoord met het oog op het aan hem opleggen van een bestraffende sanctie, is niet verplicht ten behoeve daarvan verklaringen omtrent de overtreding af te leggen.
2. Voor het verhoor wordt aan de betrokkene medegedeeld dat hij niet verplicht is tot antwoorden.

Artikel 5:49

1. Het bestuursorgaan stelt de overtreder desgevraagd in de gelegenheid de gegevens waarop het opleggen van de bestuurlijke boete, dan wel het voornemen daartoe, berust, in te zien en daarvan afschriften te vervaardigen.
2. (...).

Artikel 5:53

1. Dit artikel is van toepassing indien voor de overtreding een bestuurlijke boete van meer dan € 340 kan worden opgelegd, tenzij bij wettelijk voorschrift anders is bepaald.
2. In afwijking van artikel 5:48 wordt van de overtreding steeds een rapport of proces-verbaal

opgemaakt.

3. In afwijking van afdeling 4.1.2 wordt de overtreder steeds in de gelegenheid gesteld zijn zienswijze naar voren te brengen.

Artikel 7:4

1. Tot tien dagen voor het horen kunnen belanghebbenden nadere stukken indienen.
2. Het bestuursorgaan legt het bezwaarschrift en alle verder op de zaak betrekking hebbende stukken voorafgaand aan het horen gedurende ten minste een week voor belanghebbenden ter inzage.
3. Bij de oproeping voor het horen worden belanghebbenden gewezen op het eerste lid en wordt vermeld waar en wanneer de stukken ter inzage zullen liggen.
4. Belanghebbenden kunnen van deze stukken tegen vergoeding van ten hoogste de kosten afschriften verkrijgen.
5. Voor zover de belanghebbenden daarmee instemmen, kan toepassing van het tweede lid achterwege worden gelaten.
6. Het bestuursorgaan kan, al dan niet op verzoek van een belanghebbende, toepassing van het tweede lid voorts achterwege laten, voor zover geheimhouding om gewichtige redenen is geboden. Van de toepassing van deze bepaling wordt mededeling gedaan.
7. Gewichtige redenen zijn in ieder geval niet aanwezig, voor zover ingevolge de Wet openbaarheid van bestuur de verplichting bestaat een verzoek om informatie, vervat in deze stukken, in te willigen.
8. Indien een gewichtige reden is gelegen in de vrees voor schade aan de lichamelijke of geestelijke gezondheid van een belanghebbende, kan inzage van de desbetreffende stukken worden voorbehouden aan een gemachtigde die hetzij advocaat hetzij arts is.

Artikel 8:29

1. Partijen die verplicht zijn inlichtingen te geven dan wel stukken over te leggen, kunnen, indien daarvoor gewichtige redenen zijn, het geven van inlichtingen dan wel het overleggen van stukken weigeren of de bestuursrechter mededelen dat uitsluitend hij kennis zal mogen nemen van de inlichtingen onderscheidenlijk de stukken.
2. Gewichtige redenen zijn voor een bestuursorgaan in ieder geval niet aanwezig, voor zover ingevolge de Wet openbaarheid van bestuur de verplichting zou bestaan een verzoek om informatie, vervat in de over te leggen stukken, in te willigen.
3. De bestuursrechter beslist of de in het eerste lid bedoelde weigering onderscheidenlijk de beperking van de kennisneming gerechtvaardigd is.
4. Indien de bestuursrechter heeft beslist dat de weigering gerechtvaardigd is, vervalt de verplichting.
5. Indien de bestuursrechter heeft beslist dat de beperking van de kennisneming gerechtvaardigd is, kan hij slechts met toestemming van de andere partijen mede op de grondslag van die inlichtingen onderscheidenlijk die stukken uitspraak doen. Indien de toestemming wordt geweigerd, wordt de zaak verwezen naar een andere kamer.

Artikel 8:31

Indien een partij niet voldoet aan de verplichting te verschijnen, inlichtingen te geven, stukken over te leggen of mee te werken aan een onderzoek als bedoeld in artikel 8:47, eerste lid, kan de bestuursrechter daaruit de gevolgtrekkingen maken die hem geraden voorkomen."

6.2 De relevante bepalingen uit de AWR luiden:

"Artikel 25(3):

3. Indien het bezwaar is gericht tegen een aanslag, een navorderingsaanslag, een naheffingsaanslag of een beschikking, met betrekking tot welke de vereiste aangifte niet is gedaan of sprake is van een onherroepelijk geworden informatiebeschikking als bedoeld in artikel 52a, eerste lid, wordt bij de uitspraak op het bezwaarschrift de belastingaanslag of beschikking gehandhaafd, tenzij is gebleken dat en in hoeverre die belastingaanslag of beschikking onjuist is. De eerste volzin vindt geen toepassing voor zover het bezwaar is gericht tegen een vergrijpboete.

Artikel 27e

1. Indien de vereiste aangifte niet is gedaan of sprake is van een onherroepelijk geworden informatiebeschikking als bedoeld in artikel 52a, eerste lid, verklaart de rechtbank het beroep ongegrond, tenzij is gebleken dat en in hoeverre de uitspraak op het bezwaar onjuist is.
2. Indien de rechtbank het beroep tegen een in artikel 52a, eerste lid, bedoelde informatiebeschikking ongegrond verklaart, stelt de rechtbank een nieuwe termijn voor het voldoen aan de in die beschikking bedoelde verplichtingen, in situaties waarin daar nog gevolg aan kan worden gegeven, tenzij sprake is van kennelijk onredelijk gebruik van procesrecht.
3. Dit artikel vindt geen toepassing voor zover het beroep is gericht tegen een vergrijpboete.

Artikel 47

1. Ieder is gehouden desgevraagd aan de inspecteur:

a. de gegevens en inlichtingen te verstrekken welke voor de belastingheffing te zijnen aanzien van belang kunnen zijn;

b. de boeken, bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan - zulks ter keuze van de inspecteur - waarvan de raadpleging van belang kan zijn voor de vaststelling van de feiten welke invloed kunnen uitoefenen op de belastingheffing te zijnen aanzien, voor dit doel beschikbaar te stellen.

2. Ingeval de belastingwet aangelegenheden van een derde aanmerkt als aangelegenheden van degene die vermoedelijk belastingplichtig is, gelden, voor zover het deze aangelegenheden betreft, gelijke verplichtingen voor de derde.

3. Een ieder die de leeftijd van veertien jaar heeft bereikt, is verplicht op vordering van de inspecteur terstond een identiteitsbewijs als bedoeld in artikel 1 van de Wet op de identificatieplicht ter inzage aan te bieden, indien dit van belang kan zijn voor de belastingheffing te zijnen aanzien.

Artikel 49

1. De gegevens en inlichtingen dienen duidelijk, stellig en zonder voorbehoud te worden verstrekt, mondeling, schriftelijk of op andere wijze - zulks ter keuze van de inspecteur - en binnen een door de inspecteur te stellen termijn.

2. Toegelaten moet worden, dat kopieën, leesbare afdrukken of uittreksels worden gemaakt van de voor raadpleging beschikbaar gestelde gegevensdragers of de inhoud daarvan.

Artikel 52a

1. Indien met betrekking tot een op te leggen aanslag, navorderingsaanslag of naheffingsaanslag of een te nemen beschikking niet of niet volledig wordt voldaan aan de verplichtingen ingevolge artikel 41, 47, 47a, 49, 52, en, voor zover het verplichtingen van administratieplichtigen betreft ten behoeve van de heffing van de belasting waarvan de inhouding aan hen is opgedragen, aan de verplichtingen ingevolge artikel 53, eerste, tweede en derde lid, kan de inspecteur dit vaststellen bij voor bezwaar vatbare beschikking (informatiebeschikking). De inspecteur wijst in de informatiebeschikking op artikel 25, derde lid.

2. De termijn voor de vaststelling van een aanslag, navorderingsaanslag of naheffingsaanslag of het nemen van een beschikking wordt verlengd met de periode tussen de bekendmaking van de met betrekking tot die belastingaanslag of beschikking genomen informatiebeschikking waarin wordt vastgesteld dat de belastingplichtige niet of niet volledig aan zijn verplichtingen heeft voldaan en het moment waarop deze informatiebeschikking onherroepelijk komt vast te staan of wordt vernietigd.

3. Indien de inspecteur een aanslag, navorderingsaanslag of naheffingsaanslag vaststelt of een beschikking neemt voordat de met betrekking tot die belastingaanslag of beschikking genomen informatiebeschikking onherroepelijk is geworden, vervalt de informatiebeschikking.

4. Dit artikel laat onverlet de mogelijkheid voor de inspecteur om een procedure aanhangig te maken bij de burgerlijke rechter strekkende tot een veroordeling tot nakoming van de verplichtingen voortvloeiende uit deze wet op straffe van een dwangsom.

Artikel 67e

1. Indien het met betrekking tot een belasting welke bij wege van aanslag wordt geheven aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige is te wijten dat de aanslag tot een te laag bedrag is vastgesteld of anderszins te weinig belasting is geheven, vormt dit een vergrijp ter zake waarvan de inspecteur hem, gelijktijdig met de vaststelling van de navorderingsaanslag, een bestuurlijke boete kan opleggen van ten hoogste 100 percent van de in het tweede lid omschreven grondslag voor de boete.

2. De grondslag voor de boete wordt gevormd door:

a. het bedrag van de navorderingsaanslag, dan wel

b. (...).

3. - 5. (...)

6. Voor zover de navorderingsaanslag geheel of gedeeltelijk betrekking heeft op belastbaar inkomen als bedoeld in artikel 5.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001, bedraagt de boete, in zoverre in afwijking van het eerste lid, ten hoogste 300 percent van de daarover verschuldigde belasting zoals deze bij de navorderingsaanslag is vastgesteld.

Artikel 67g

1. De inspecteur legt de bestuurlijke boete op bij voor bezwaar vatbare beschikking.

2. In afwijking van artikel 5:9 van de Algemene wet bestuursrecht stelt de inspecteur de belastingplichtige of de inhoudingsplichtige, uiterlijk bij de in het eerste lid bedoelde beschikking, in kennis van de in dat artikel bedoelde gegevens."

7. Art. 6 EVRM/equality of arms en anonieme getuigen

7.0 Aan de eisers zijn reeds hoge vergrijpboeten (criminal charges in de zin van art. 6 EVRM) opgelegd waartegen zij rechtsmiddelen hebben ingesteld, zodat sprake is van strafprocedures in de zin van art. 6 EVRM waarvoor de fair hearing-eisen van die bepaling gelden. Naar het zich laat aanzien is al het bewijsmateriaal dat in die procedures tegen hen wordt ingebracht terug te voeren op (de informatie van) de tipgever, die door de vervolgende overheid onhoorbaar en oncontroleerbaar wordt gehouden voor de verdachten, voor hun verdediging en zelfs voor de rechter (zie 2.12 hierboven). Die tipgever is daarmee in strafvorderlijke termen een betaalde anonieme getuige à charge die niet eens door een rechter-commissaris (R-C) of een geheimhoudingskamer is gezien of gehoord. Bovendien wordt de eisers/verdachten de toegang tot het volledige tegen hen opgebouwde strafdossier onthouden, nu de fiscus bepaalde rechtstreeks op hun boetezaak betrekking hebbende stukken niet (ongeschoond) aan hen en sommige zelfs niet aan de rechter wil overleggen. De eisers hebben zich op art. 6 EVRM beroepen. Ik geef daarom eerst een bloemlezing over het equality of arms-beginsel zoals dat volgens het EHRM vervat is in die bepaling, op de punten van anonieme getuigen en toegang tot het strafdossier, alsmede een korte bloemlezing uit nationale rechtspraak. Ik doe dat vooral ook met het oog op de kennelijk vele lopende of te verwachten procedures voor de boete/belastingrechter in deze 'Derde-categorie'-affaire, want zoals hieronder (10.8 tot en met 10.11) zal blijken, betwijfelt de Staat terecht of eventuele schending van het equality of arms beginsel van invloed is op de uitkomst van deze civiele dwangsomprocedure.

7.1 Het arrest *Kostovski v. the Netherlands* van het EHRM(20) betrof een strafzaak waarin tegen de klagers (verdachten van een bankoverval) door twee anonieme getuigen verklaringen waren afgelegd. Vragen van de verdediging aan de getuigen naar aanleiding van dier verklaringen geleidde de R-C niet alle door en de R-C keurde goed dat niet alle vragen werden beantwoord op grond van de wens van de getuigen anoniem te blijven uit vrees voor wraak. Ter zitting van de Rechtbank Utrecht waren de anonieme getuigen niet aanwezig maar werd door een politiefunctionaris en twee R-C's onder ede verklaard dat zij niet aan de betrouwbaarheid van de anonieme getuigen twijfelden. De Rechtbank Utrecht erkende dat de bronnen van de anonieme getuigen niet gecontroleerd konden worden, dat de Rechtbank zich niet een zelfstandig oordeel had kunnen vormen over hun betrouwbaarheid en dat de verdachten geen mogelijkheid hadden gehad met de getuigen geconfronteerd te worden. Op grond van ander bewijs veroordeelde Rechtbank de verdachten evenwel tot zes jaar gevangenisstraf. Het Hof Amsterdam oordeelde dat de getuigen goede gronden hadden om te vrezen voor represailles, en bevestigde dat vonnis. Uw tweede kamer verwierp het cassatieberoep van één van de verdachten,(21) Kostovski. Deze klaagde bij het EHRM dat art. 6(1) en 6(3)(d) EVRM waren geschonden en hij dus geen eerlijk proces had gehad. Het EHRM overwoog dat de toelaatbaarheid van bewijs in beginsel een aangelegenheid van nationaal procesrecht is en dat het begrip "getuige" een autonome EVRM-betekenis heeft (§ 39-40). Hij overwoog vervolgens:

"41. In principle, all the evidence must be produced in the presence of the accused at a public hearing with a view to adversarial argument (...). This does not mean, however, that in order to be used as evidence statements of witnesses should always be made at a public hearing in court: to use as evidence such statements obtained at the pre-trial stage is not in itself inconsistent with paragraphs 3 (d) and 1 of Article 6 (art. 6-3-d, art. 6-1) provided the rights of the defence have been respected. As a rule, these rights require that an accused should be given an adequate and proper opportunity to challenge and question a witness against him, either at the time the witness was making his statement or at some later stage of the proceedings (...)."

In casu dreigde de balans in het nadeel van de verdachte uit te slaan:

"42. Yet such an opportunity was not afforded to the applicant in the present case, although there could be no doubt that he desired to challenge and question the anonymous persons involved. Not only were the latter not heard at the trials but also their declarations were taken, whether by the police or the examining magistrate, in the absence of Mr Kostovski and his counsel (...). Accordingly, at no stage could they be questioned directly by him or on his behalf. It is true that the defence was able, before both the Utrecht District Court and the Amsterdam Court of Appeal, to question one of the police officers and both of the examining magistrates who had taken the declarations (...). It was also able, but as regards only one of the anonymous persons, to submit written questions to him/her indirectly through the examining magistrate (...). However, the nature and scope of the questions it could put in either of these ways were considerably restricted by reason of the decision that the anonymity of the authors of the statements should be preserved (...). The latter feature of the case compounded the difficulties facing the applicant. If the defence is unaware of the identity of the person it seeks to question, it may be deprived of the very particulars enabling it to demonstrate that he or she is prejudiced, hostile or unreliable. Testimony or other declarations inculcating an accused may well be designedly untruthful or simply erroneous and the defence will scarcely be able to bring this to light if it lacks the information permitting it to test the author's reliability or cast doubt on his credibility. The dangers inherent in such a situation are obvious.

43. Furthermore, each of the trial courts was precluded by the absence of the said anonymous persons

from observing their demeanour under questioning and thus forming its own impression of their reliability. The courts admittedly heard evidence on the latter point (...) and no doubt - as is required by Netherlands law (...) - they observed caution in evaluating the statements in question, but this can scarcely be regarded as a proper substitute for direct observation. It is true that one of the anonymous persons was heard by examining magistrates. However, the Court is bound to observe that - in addition to the fact that neither the applicant nor his counsel was present at the interviews - the examining magistrates themselves were unaware of the person's identity (...), a situation which cannot have been without implications for the testing of his/her reliability. As for the other anonymous person, he was not heard by an examining magistrate at all, but only by the police (...). In these circumstances it cannot be said that the handicaps under which the defence laboured were counterbalanced by the procedures followed by the judicial authorities.

44. (...) the Court does not underestimate the importance of the struggle against organised crime. Yet the Government's line of argument, whilst not without force, is not decisive. Although the growth in organised crime doubtless demands the introduction of appropriate measures, the Government's submissions appear to the Court to lay insufficient weight on what the applicant's counsel described as "the interest of everybody in a civilised society in a controllable and fair judicial procedure". The right to a fair administration of justice holds so prominent a place in a democratic society (...) that it cannot be sacrificed to expediency. The Convention does not preclude reliance, at the investigation stage of criminal proceedings, on sources such as anonymous informants. However, the subsequent use of anonymous statements as sufficient evidence to found a conviction, as in the present case, is a different matter. It involved limitations on the rights of the defence which were irreconcilable with the guarantees contained in Article 6 (...). In fact, the Government accepted that the applicant's conviction was based "to a decisive extent" on the anonymous statements."

Het EHRM achtte een en ander unaniem in strijd met art. 6(1) en (3)(d) EVRM. Naar aanleiding van dat oordeel is de Wet getuigenbescherming per 1 januari 1994 ingevoerd,(22) die voorziet in anonimiteit van door de R-C te horen bedreigde getuigen (art. 226a e.v. Sv) en in ter terechtzitting onder beperkte anonimiteit horen van getuigen (art. 288 Sv). Ik merk op dat de eisers in onze zaak niet gevraagd hebben om horen van de tipgever onder beperkte anonimiteit of door uitsluitend de (geheimhoudings)rechter.

7.2 Kort na Kostovski wees u arrest(23) in een zaak waarin een verdachte was veroordeeld voor drugsvervoer. Tot het bewijs droegen bij verklaringen van anonieme verbalisanten. De verdediging voerde in cassatie aan dat deze verklaringen slechts dan toelaatbaar waren als er duidelijke aanwijzingen zouden zijn dat de verbalisanten werden bedreigd. Uw tweede kamer verwierp dit betoog:

"5.1. De in het middel verwoorde stelling dat verklaringen van anonieme verbalisanten slechts voor het bewijs mogen worden gebezigd indien de rechter heeft onderzocht en vastgesteld dat er duidelijke aanwijzingen zijn dat bedoelde verbalisanten werden bedreigd, vindt in haar algemeenheid geen steun in het recht."

7.3 In NJ 1990, 692(24) betrok uw tweede kamer Kostovski in haar overwegingen in een zaak over een verdachte die voor vrouwenhandel was veroordeeld tot twee jaar gevangenisstraf. Tot het bewijs diende een verklaring van een anonieme getuige die bovendien deels de auditu (van horen zeggen) was. Bij pleidooi in cassatie klaagde de verdachte dat zulks in strijd was met Kostovski. U overwoog: "5.1. Het bij pleidooi voorgedragen middel gaat er terecht van uit dat in het licht van de uitspraak van het EHRM van 20 nov. 1989 (serie A vol. 166; 1990, 245) moet worden aangenomen dat aan het gebruik van anonieme verklaringen voor de bewijislevering meer eisen moeten worden gesteld dan tot nu toe in de rechtspraak van de HR tot uiting zijn gekomen.

5.2. Daarbij kan als uitgangspunt gelden dat in een proces-verbaal neergelegde verklaringen van anoniem gebleven personen in beginsel slechts bruikbaar zijn voor het bewijs indien is voldaan aan bepaalde voorwaarden, waarvan de belangrijkste zijn dat de verklaring is afgenomen door een rechter die zelf de identiteit van de getuige kent, die in het van het verhoor opgemaakte proces-verbaal, gemotiveerd heeft doen blijken van zijn oordeel omtrent de betrouwbaarheid van de getuige en omtrent de door deze opgegeven redenen voor zijn wens anoniem te blijven, en die de verdediging in de gelegenheid heeft gesteld op enigerlei wijze aan de getuige vragen te stellen of te doen stellen.

5.3. Deze regel lijdt echter uitzondering in een geval als het onderhavige, dat hierdoor wordt gekenmerkt dat:

- uit de stukken van het geding niet blijkt dat door of namens de verdachte - die in beide instanties door een raadsman werd bijgestaan - op enig moment in het geding de wens te kennen is gegeven in de gelegenheid te worden gesteld de anoniem gebleven persoon wiens verklaring voor het bewijs is gebezigd, te ondervragen of te doen ondervragen;
- de bewezenverklaring in belangrijke mate steunt op bewijs uit andere, niet-anonieme, bron;
- de rechter heeft doen blijken dat hij de betrokken verklaring behoedzaam en terughoudend heeft

gebezigd.
(...)."

7.4 Het arrest van het EHRM in de zaak *Dombo Beheer*(25) betrof een Nederlandse civiele procedure. De bank van *Dombo Beheer* had vrij plots de kredietverstrekking stopgezet, meer onderpand geëist en de rekening-courant bevroren. Geschil ontstond over de vraag of een kredietfaciliteit bestond die niet op schrift was gesteld. Om het bestaan van die kredietovereenkomst te bewijzen bood *Dombo Beheer* aan getuigen te doen horen, onder wie haar oud-directeur X. De bank stelde dat X niet kon getuigen omdat hij partij was: hij was enkel ontslagen om te kunnen getuigen. Het gerechtshof ging met die redenering mee. Ook de bank bood aan getuigen te laten horen, onder wie werknemer Y. *Dombo* stelde dat Y dan evenmin kon getuigen, nu hij bij de kredietverstrekking was betrokken. Het gerechtshof verwierp dat betoog omdat Y geen partij was in het geschil. U liet dit oordeel in stand (r.o. 20).(26) *Dombo Beheer* klaagde bij het EHRM dat equality of arms was geschonden omdat haar getuige niet werd gehoord maar die van de bank wel. Het EHRM overwoog:

"32. The requirements inherent in the concept of "fair hearing" are not necessarily the same in cases concerning the determination of civil rights and obligations as they are in cases concerning the determination of a criminal charge. This is borne out by the absence of detailed provisions such as paragraphs 2 and 3 of Article 6 (art. 6-2, art. 6-3) applying to cases of the former category. Thus, although these provisions have a certain relevance outside the strict confines of criminal law (...), the Contracting States have greater latitude when dealing with civil cases concerning civil rights and obligations than they have when dealing with criminal cases.

33. Nevertheless, certain principles concerning the notion of a "fair hearing" in cases concerning civil rights and obligations emerge from the Court's case-law. Most significantly for the present case, it is clear that the requirement of "equality of arms", in the sense of a "fair balance" between the parties, applies in principle to such cases as well as to criminal cases (...). The Court agrees with the Commission that as regards litigation involving opposing private interests, "equality of arms" implies that each party must be afforded a reasonable opportunity to present his case - including his evidence - under conditions that do not place him at a substantial disadvantage vis-à-vis his opponent. It is left to the national authorities to ensure in each individual case that the requirements of a "fair hearing" are met.

34. In the instant case, it was incumbent upon the applicant company to prove that there was an oral agreement between it and the Bank to extend certain credit facilities. Only two persons had been present at the meeting at which this agreement had allegedly been reached, namely Mr van Reijendam [X; PJW] representing the applicant company and Mr van W. [Y; PJW] representing the Bank. Yet only one of these two key persons was permitted to be heard, namely the person who had represented the Bank. The applicant company was denied the possibility of calling the person who had represented it, because the Court of Appeal identified him with the applicant company itself.

35. During the relevant negotiations Mr van Reijendam and Mr van W. acted on an equal footing, both being empowered to negotiate on behalf of their respective parties. It is therefore difficult to see why they should not both have been allowed to give evidence. The applicant company was thus placed at a substantial disadvantage vis-à-vis the Bank and there has accordingly been a violation of Article 6 para. 1 (art. 6-1)."

Het EHRM oordeelde met vijf tegen vier dat art. 6(1) EVRM was geschonden.

7.5 De zaak *Doorson*(27) betrof een klager die was veroordeeld voor drugshandel. Hij klaagde in Straatsburg onder meer dat hij was veroordeeld op basis van anonieme getuigenissen van "Y.15" en "Y.16" die door de strafrechter waren geaccepteerd op grond van een verklaring van een R-C. Over het gebruik van verklaringen zoals die van Y.15 en Y.16 overwoog het EHRM:

"69. As the Court has held on previous occasions, the Convention does not preclude reliance, at the investigation stage, on sources such as anonymous informants. The subsequent use of their statements by the trial court to found a conviction is however capable of raising issues under the Convention (...). As was already implicit in paragraphs 42 and 43 of the above-mentioned *Kostovski* judgment (...) such use is not under all circumstances incompatible with the Convention.

70. It is true that Article 6 (...) does not explicitly require the interests of witnesses in general, and those of victims called upon to testify in particular, to be taken into consideration. However, their life, liberty or security of person may be at stake, as may interests coming generally within the ambit of Article 8 (...) of the Convention. Such interests of witnesses and victims are in principle protected by other, substantive provisions of the Convention, which imply that Contracting States should organise their criminal proceedings in such a way that those interests are not unjustifiably imperilled. Against this background, principles of fair trial also require that in appropriate cases the interests of the defence are balanced against those of witnesses or victims called upon to testify.

71. As the Amsterdam Court of Appeal made clear, its decision not to disclose the identity of Y.15 and Y.16 to the defence was inspired by the need, as assessed by it, to obtain evidence from them while at

the same time protecting them against the possibility of reprisals by the applicant (...). This is certainly a relevant reason to allow them anonymity. It remains to be seen whether it was sufficient. Although, as the applicant has stated, there has been no suggestion that Y.15 and Y.16 were ever threatened by the applicant himself, the decision to maintain their anonymity cannot be regarded as unreasonable per se. Regard must be had to the fact, as established by the domestic courts and not contested by the applicant, that drug dealers frequently resorted to threats or actual violence against persons who gave evidence against them (...). Furthermore, the statements made by the witnesses concerned to the investigating judge show that one of them had apparently on a previous occasion suffered violence at the hands of a drug dealer against whom he had testified, while the other had been threatened (...). In sum, there was sufficient reason for maintaining the anonymity of Y.15 and Y.16.

72. The maintenance of the anonymity of the witnesses Y.15 and Y.16 presented the defence with difficulties which criminal proceedings should not normally involve. Nevertheless, no violation of Article 6 para. 1 taken together with Article 6 para. 3 (d) (art. 6-1+art. 6-3-d) of the Convention can be found if it is established that the handicaps under which the defence laboured were sufficiently counterbalanced by the procedures followed by the judicial authorities (see, mutatis mutandis, the above-mentioned Kostovski judgment, p. 21, para. 43).

73. In the instant case the anonymous witnesses were questioned at the appeals stage in the presence of counsel by an investigating judge who was aware of their identity (...) even if the defence was not. She noted (...) circumstances on the basis of which the Court of Appeal was able to draw conclusions as to the reliability of their evidence (...). In this respect the present case is to be distinguished from that of Kostovski (loc. cit., p. 21, para. 43). Counsel was not only present, but he was put in a position to ask the witnesses whatever questions he considered to be in the interests of the defence except in so far as they might lead to the disclosure of their identity, and these questions were all answered (...). In this respect also the present case differs from that of Kostovski (loc. cit., p. 20, para. 42).

74. While it would clearly have been preferable for the applicant to have attended the questioning of the witnesses, the Court considers, on balance, that the Amsterdam Court of Appeal was entitled to consider that the interests of the applicant were in this respect outweighed by the need to ensure the safety of the witnesses. More generally, the Convention does not preclude identification - for the purposes of Article 6 para. 3 (d) (art. 6-3-d) - of an accused with his counsel (...).

75. In addition, although it is normally desirable that witnesses should identify a person suspected of serious crimes in person if there is any doubt about his identity, it should be noted in the present case that Y.15 and Y.16 identified the applicant from a photograph which he himself had acknowledged to be of himself (...); moreover, both gave descriptions of his appearance and dress (...). It follows from the above considerations that in the circumstances the "counterbalancing" procedure followed by the judicial authorities in obtaining the evidence of witnesses Y.15 and Y.16 must be considered sufficient to have enabled the defence to challenge the evidence of the anonymous witnesses and attempt to cast doubt on the reliability of their statements, which it did in open court by, amongst other things, drawing attention to the fact that both were drug addicts (see paragraph 33 above)."

Een veroordeling mag echter niet uitsluitend of in beslissende mate zijn gebaseerd op anonieme verklaringen (sole or decisive-regel, in Nederland opgenomen in art. 344a(1) Sv.):

"76. Finally, it should be recalled that even when "counterbalancing" procedures are found to compensate sufficiently the handicaps under which the defence labours, a conviction should not be based either solely or to a decisive extent on anonymous statements. That, however, is not the case here: it is sufficiently clear that the national court did not base its finding of guilt solely or to a decisive extent on the evidence of Y.15 and Y.16 (see paragraph 34 above). Furthermore, evidence obtained from witnesses under conditions in which the rights of the defence cannot be secured to the extent normally required by the Convention should be treated with extreme care. The Court is satisfied that this was done in the criminal proceedings leading to the applicant's conviction, as is reflected in the express declaration by the Court of Appeal that it had treated the statements of Y.15 and Y.16 "with the necessary caution and circumspection" (...)."

Het EHRM oordeelde daarom - met zeven tegen twee - dat in Doorson art. 6(1) jo. 6(3)(d) EVRM niet was geschonden.

7.6 De zaak Van Mechelen and others(28) betrof verdachten van poging tot moord. Het OM maakte gebruik van een verklaring van een niet-anonieme burgergetuige (X) en van verklaringen van politieagenten die anoniem bleven uit vrees voor bedreiging. Alleen de R-C kende hun identiteit. Die R-C achtte hun verklaringen betrouwbaar. Zowel de verdediging als het OM konden de anonieme agenten vragen stellen. Het Hof Den Bosch veroordeelde de verdachten tot 14 jaar. Hij oordeelde dat de anonieme getuigen niet ter zitting hoefden te verschijnen en hun identiteit niet hoefden te onthullen, gezien de ernst van de misdrijven en de vrees voor represailles. Dat zij niet daadwerkelijk

waren bedreigd, deed daar niet aan af. Uw tweede kamer bevestigde deze oordelen in NJ 1992, 772 en 773.(29) De veroordeelden klaagden in Straatsburg dat hun veroordeling "to a decisive extent" was gebaseerd op verklaringen van anonieme getuigen. Het EHRM onderscheidde politiefunctionarissen van 'gewone' getuigen en oordeelde dat, gezien de beperkingen die het oplevert voor de verdediging, afscherming van getuigen tegenover de verdachte en diens raadsman niet verder behoort te gaan dan strikt noodzakelijk voor de bescherming van die getuigen:

"56. In the Court's opinion, the balancing of the interests of the defence against arguments in favour of maintaining the anonymity of witnesses raises special problems if the witnesses in question are members of the police force of the State. Although their interests - and indeed those of their families - also deserve protection under the Convention, it must be recognised that their position is to some extent different from that of a disinterested witness or a victim. They owe a general duty of obedience to the State's executive authorities and usually have links with the prosecution; for these reasons alone their use as anonymous witnesses should be resorted to only in exceptional circumstances. In addition, it is in the nature of things that their duties, particularly in the case of arresting officers, may involve giving evidence in open court.

57. On the other hand, the Court has recognised in principle that, provided that the rights of the defence are respected, it may be legitimate for the police authorities to wish to preserve the anonymity of an agent deployed in undercover activities, for his own or his family's protection and so as not to impair his usefulness for future operations (...).

58. Having regard to the place that the right to a fair administration of justice holds in a democratic society, any measures restricting the rights of the defence should be strictly necessary. If a less restrictive measure can suffice then that measure should be applied."

Het EHRM oordeelde dat in casu niet de minst beperkende maatregel was gekozen, en dat onvoldoende was onderzocht of enig reëel risico op represailles bestond, nu zelfs de niet-anonieme burger-getuige op geen enkel moment door de verdachten was bedreigd. De betrokkenheid van de R-C nam niet weg dat de verdediging te zeer was beperkt. Bovendien steunde de veroordeling in beslissende mate op de anonieme getuigenverklaringen:

"61. Nor is the Court persuaded that the Court of Appeal made sufficient effort to assess the threat of reprisals against the police officers or their families. It does not appear from that court's judgment that it sought to address the question whether the applicants would have been in a position to carry out any such threats or to incite others to do so on their behalf. Its decision was based exclusively on the seriousness of the crimes committed (see paragraph 26 above). In this connection, it is to be noted that Mr Engelen, a civilian witness who in the early stages of the proceedings had made statements identifying one of the applicants as one of the perpetrators, did not enjoy the protection of anonymity and it has not been claimed that he was at any time threatened.

62. It is true (...) that the anonymous police officers were interrogated before an investigating judge, who had himself ascertained their identity and had, in a very detailed official report of his findings, stated his opinion on their reliability and credibility as well as their reasons for remaining anonymous. However these measures cannot be considered a proper substitute for the possibility of the defence to question the witnesses in their presence and make their own judgment as to their demeanour and reliability. It thus cannot be said that the handicaps under which the defence laboured were counterbalanced by the above procedures.

63. Moreover, the only evidence relied on by the Court of Appeal which provided positive identification of the applicants as the perpetrators of the crimes were the statements of the anonymous police officers. That being so the conviction of the applicants was based "to a decisive extent" on these anonymous statements.

64. In the Court's view, the present case falls to be distinguished from that of Doorson: in the latter case it was decided on the basis of information contained in the case file itself that the witnesses Y.15 and Y.16 - who were both civilians, and who knew the accused personally - had sufficient reason to believe that he might resort to violence, and they were heard in the presence of counsel (...). In addition, in the latter case other evidence providing positive identification of the accused as the perpetrator of the crimes charged was available from sources unrelated to the anonymous witnesses (...)."

Het EHRM oordeelde met zes tegen drie dat art. 6(1) en (3)(d) EVRM was geschonden.

7.7 In de zaak Lucà(30) stelde het EHRM de sole or decisive-regel nogmaals, en gestreng:

"40. (...). If the defendant has been given an adequate and proper opportunity to challenge the depositions, either when made or at a later stage, their admission in evidence will not in itself contravene Article 6 §§ 1 and 3 (d). The corollary of that, however, is that where a conviction is based solely or to a decisive degree on depositions that have been made by a person whom the accused has had no opportunity to examine or to have examined, whether during the investigation or at the trial, the rights of the defence are restricted to an extent that is incompatible with the guarantees provided

by Article 6 (...)."

7.8 Het arrest *Al-Khawaja and Tahery v. UK*(31) betrof twee verschillende zaken. De eerste klager, Al-Khawaja, een arts, was vervolgd wegens ontucht tijdens hypnose met twee vrouwelijke patiënten, ST en VU. Voordat de zaak op zitting kwam pleegde ST zelfmoord. De trial judge liet haar verklaring aan de jury voorlezen, onder meer omdat daarzonder geen direct bewijs voorhanden was. Het recht op een eerlijk proces werd volgens de rechter niet geschonden omdat ook Al-Khawaja ter zitting kon verklaren over wat er tijdens het consult was gebeurd en omdat op de zitting ook twee vriendinnen van ST zouden worden gehoord (BF en FH) aan wie ST had verteld wat er was gebeurd, en wier verklaringen Al-Khawaja kon betwisten. Ook zou een deskundige worden gehoord over mogelijke invloeden van de hypnose op de perceptie van ST. De genoemde getuigen en deskundige werden ter zitting aan kruisverhoor onderworpen en de trial judge instrueerde de jury dat de verklaringen van de vriendinnen geen onafhankelijk of direct bewijs waren en dat de jury ook het bewijs in de zaak tegen het andere slachtoffer, VU, in overweging mocht nemen voor de beoordeling van de geloofwaardigheid van de verklaring van ST. Al-Khawaja werd veroordeeld voor feiten gepleegd jegens zowel ST als VU, welk vonnis zowel in hoger beroep als bij the House of Lords stand hield.

De tweede klager, Tahery, werd vervolgd wegens zware mishandeling. Hij was in een restaurant tussenbeide gekomen in een ruzie tussen Iraniër S en een aantal Koerden. Vervolgens kregen Tahery en S ruzie toen zij elkaar buiten weer tegenkwamen en Tahery S wilde wegvoeren van de Koerden die ook buiten stonden. Er ontstond een gevecht waarbij Tahery S van zich af duwde en S daarop een brandend gevoel in zijn rug voelde. Hij bleek in zijn rug te zijn gestoken. Er waren omstanders, maar in eerste instantie kon niemand verklaren wie S gestoken had. Ook S wist niet wie achter hem stond toen Tahery hem van zich af duwde. Later verklaarde S dat Tahery hem had gestoken, hetgeen door Tahery onmiddellijk werd ontkend. Omstander T verklaarde later bij de politie dat hij had gezien dat Tahery S met een mes had gestoken. Tahery werd gearresteerd maar hield zijn onschuld vol. Op de zitting verklaarde S niet te weten wie hem gestoken had. Daarop wilde de prosecution T's verklaring als bewijs aan de jury presenteren. T zelf wilde uit angst voor represailles niet op de zitting verschijnen. Buiten aanwezigheid van de jury werd T gehoord door de zittingsrechter, die vrees voor represailles vanuit de Iraanse gemeenschap gegrond achtte. T's verklaring werd vervolgens toegelaten omdat zij van groot belang was en Tahery's recht op een eerlijk proces niet geschaad werd omdat hij de geloofwaardigheid ervan kon aanvechten door tegenbewijs te leveren, door zelf een verklaring af te leggen of door (andere) omstanders bij het incident als getuigen op te roepen. Bij de instructie van de jury hield de rechter de jury de risico's voor van het gebruik van T's verklaring en benadrukte hij dat Tahery niet verantwoordelijk was voor T's vrees voor represailles. Tahery werd veroordeeld tot negen jaar, hetgeen in appel stand hield.

Beide klagers betoogden in Straatsburg dat de nationale rechters onvoldoende gewicht hadden toegekend aan het recht van een verdachte om de getuigen à charge te ondervragen. Zij wezen op de sole or decisive-regel. Het EHRM beoordeelde de zaken uiteindelijk in Grand Chamber en oordeelde als volgt:

"130. (...) the Court accepts that the sole or decisive rule may have been developed in the context of legal systems which permitted a defendant to be convicted on evidence of witnesses whom he did not have an opportunity to challenge, a situation which would not have arisen if the strict common law rule against hearsay evidence had been applied. However, the Court notes that the present cases have arisen precisely because the legal system in England and Wales has abandoned the strict common law rule against hearsay evidence.(32) (...).The Court recognises that these dilutions of the strict rule against hearsay have been accompanied by statutory safeguards and, accordingly, the central question in the present cases is whether the application of these safeguards was sufficient to secure the applicants' rights under Article 6 §§ 1 and 3(d). Against this background, while it is important for the Court to have regard to substantial differences in legal systems and procedures, including different approaches to the admissibility of evidence in criminal trials, ultimately it must apply the same standard of review under Article 6 §§ 1 and 3(d), irrespective of the legal system from which a case emanates.

(...)

139. The Court (...) cannot accept the (...) argument that the sole or decisive rule is predicated on the assumption that all hearsay evidence which is crucial to a case is unreliable or incapable of proper assessment unless tested in cross-examination. Rather, it is predicated on the principle that the greater the importance of the evidence, the greater the potential unfairness to the defendant in allowing the witness to remain anonymous or to be absent from the trial and the greater the need for safeguards to ensure that the evidence is demonstrably reliable or that its reliability can properly be tested and assessed."

Het EHRM zag geen reden om terug te komen van zijn sole or decisive-regel, maar plaatste hem in het kader van de overall procedural fairness-toets:

"142. With respect to the Government's (...) argument, the Court is of the view that the two reasons

underpinning the sole or decisive rule that were set out in the Doorson judgment remain valid. For the first, the Court finds no reason to depart from its finding in Kostovski, that inculpatory evidence against an accused may well be "designedly untruthful or simply erroneous". (...). The dangers inherent in allowing untested hearsay evidence to be adduced are all the greater if that evidence is the sole or decisive evidence against the defendant. As to the second reason, the defendant must not be placed in the position where he is effectively deprived of a real chance of defending himself by being unable to challenge the case against him. Trial proceedings must ensure that a defendant's Article 6 rights are not unacceptably restricted and that he or she remains able to participate effectively in the proceedings (...). The Court's assessment of whether a criminal trial has been fair cannot depend solely on whether the evidence against the accused appears prima facie to be reliable, if there are no means of challenging that evidence once it is admitted.

143. For these reasons, the Court has consistently assessed the impact that the defendant's inability to examine a witness has had on the overall fairness of his trial. It has always considered it necessary to examine the significance of the untested evidence in order to determine whether the defendant's rights have been unacceptably restricted (...). (...) the Court has always interpreted Article 6 § 3 in the context of an overall examination of the fairness of the proceedings.

144. Traditionally, when examining complaints under Article 6 § 1, the Court has carried out its examination of the overall fairness of the proceedings by having regard to such factors as the way in which statutory safeguards have been applied, the extent to which procedural opportunities were afforded to the defence to counter handicaps that it laboured under and the manner in which the proceedings as a whole have been conducted by the trial judge (...).

145. Also, in cases concerning the withholding of evidence from the defence in order to protect police sources, the Court has left it to the domestic courts to decide whether the rights of the defence should cede to the public interest and has confined itself to verifying whether the procedures followed by the judicial authorities sufficiently counterbalance the limitations on the defence with appropriate safeguards. The fact that certain evidence was not made available to the defence was not considered automatically to lead to a violation of Article 6 § 1 (see, for example, *Rowe and Davis v. the United Kingdom* [GC], no. 28901/95, ECHR 2000-II). (...)."

Het EHRM flexibiliseerde en nuanceerde de sole or decisive-regel wel (en leek op dat punt terug te komen op de indruk die de zaak *Lucà* had gewekt):

"146. The Court is of the view that the sole or decisive rule should also be applied in a similar manner. It would not be correct, when reviewing questions of fairness, to apply this rule in an inflexible manner. Nor would it be correct for the Court to ignore entirely the specificities of the particular legal system concerned and, in particular its rules of evidence, notwithstanding judicial dicta that may have suggested otherwise (see, for instance, *Lucà*, cited above, at § 40). To do so would transform the rule into a blunt and indiscriminate instrument that runs counter to the traditional way in which the Court approaches the issue of the overall fairness of the proceedings, namely to weigh in the balance the competing interests of the defence, the victim, and witnesses, and the public interest in the effective administration of justice.

147. The Court therefore concludes that, where a hearsay statement is the sole or decisive evidence against a defendant, its admission as evidence will not automatically result in a breach of Article 6 § 1. At the same time where a conviction is based solely or decisively on the evidence of absent witnesses, the Court must subject the proceedings to the most searching scrutiny. Because of the dangers of the admission of such evidence, it would constitute a very important factor to balance in the scales (...), and one which would require sufficient counterbalancing factors, including the existence of strong procedural safeguards. The question in each case is whether there are sufficient counterbalancing factors in place, including measures that permit a fair and proper assessment of the reliability of that evidence to take place. This would permit a conviction to be based on such evidence only if it is sufficiently reliable given its importance in the case."

In de zaak *Al-Khawaja* was het EHRM op deze gronden met vijftien tegen twee van oordeel dat "the fairness of the proceedings as a whole" (par. 158) voldoende was geweest en dat art. 6(1) en (3)(d) EVRM niet was geschonden. In de zaak *Tahery* daarentegen was hij unaniem van oordeel dat art. 6(1) en (3)(d) EVRM was geschonden:

"165. (...) the decisive nature of T's statement in the absence of any strong corroborative evidence in the case meant the jury in this case were unable to conduct a fair and proper assessment of the reliability of T's evidence. Examining the fairness of the proceedings as a whole, the Court concludes that there were not sufficient counterbalancing factors to compensate for the difficulties to the defence which resulted from the admission of T's statement. (...)"

8. Art. 6 EVRM/equality of arms en toegang tot het strafdossier

8.1 In de zaak *Edwards v. UK*(33) klaagde een voor inbraak veroordeelde dat de politie noch aan de

rechter, noch aan de verdediging had geopenbaard dat het slachtoffer hem niet had herkend op politiefoto's en dat op de plaats van het delict vingerafdrukken waren gevonden die niet van de klager bleken te zijn, terwijl zijn eigen verklaringen en een ter zitting door de prosecutor voorgelezen verklaring van het slachtoffer het belangrijkste bewijs voor zijn veroordeling vormden. Het slachtoffer zelf was niet ter zitting verschenen. Tegen de desbetreffende agenten waren disciplinaire maatregelen genomen wegens het onthouden van informatie aan de rechter en de verdediging. Het EHRM overwoog dat de verdachte door een en ander inderdaad in zijn verdedigingsmogelijkheden was geschaad, maar dat de defecten in eerste aanleg waren geheel in hoger beroep:

"36. (...). (...), when this [het achterhouden van ontlastende informatie; PJW] was discovered, the Secretary of State, following an independent police investigation, referred the case to the Court of Appeal which examined the transcript of the trial including the applicant's alleged confession and considered in detail the impact of the new information on the conviction (...).

37. In the proceedings before the Court of Appeal the applicant was represented by senior and junior counsel who had every opportunity to seek to persuade the court that the conviction should not stand in view of the evidence of non-disclosure. Admittedly the police officers who had given evidence at the trial were not heard by the Court of Appeal. It was, none the less, open to counsel for the applicant to make an application to the Court - which they chose not to do - that the police officers be called as witnesses (...).

38. In the course of the hearing before the European Court the applicant claimed, for the first time, that without the disclosure of the Carmichael report to the applicant or to the Court of Appeal the proceedings, considered as a whole, could not be fair (...). However it is not disputed that he could have applied to the Court of Appeal for the production of this report but did not do so. It is no answer to the failure to make such an application that the Crown might have resisted by claiming public interest immunity since such a claim would have been for the court to determine (...).

39. Having regard to the above, the Court concludes that the defects of the original trial were remedied by the subsequent procedure before the Court of Appeal (...). Moreover, there is no indication that the proceedings before the Court of Appeal were in any respect unfair. (...)"

Het EHRM oordeelde met zeven tegen twee dat art. 6 EVRM niet was geschonden.

8.2 Tegen Fitt(34) werd door de Britse aanklager in 1994 strafvervolgung ingesteld. Voorafgaand aan de zitting verzocht de aanklager ex parte de rechter te bepalen dat bepaalde informatie niet aan de verdediging zou hoeven te worden overgelegd. De verdediging werd medegedeeld dat het ging om bescherming van informatiebronnen. Het verzoek werd toegewezen. Ook een tweede ex parte verzoek, tot gedeeltelijk geheim houden van een getuigenverklaring, werd toegewezen. In hoger beroep bleek dat de betrokken getuige in het verleden onjuiste verklaringen had afgelegd. De verdediging eiste daarom inzage in de volledige getuigenverklaringen, maar het Court of Appeal wees die eis af. Fitt klaagde in Straatsburg dat de litigieuze ex parte-zittingen niet fair waren omdat zij geen waarborgen bevatten tegen rechterlijke vooroordelen of dwalingen en de verdediging geen gelegenheid gaven te opponeren terwijl een geschikt procedureel alternatief bestond: de special counsel. Het EHRM overwoog:

"44. It is a fundamental aspect of the right to a fair trial that criminal proceedings, including the elements of such proceedings which relate to procedure, should be adversarial and that there should be equality of arms between the prosecution and defence. The right to an adversarial trial means, in a criminal case, that both prosecution and defence must be given the opportunity to have knowledge of and comment on the observations filed and the evidence adduced by the other party (...). In addition Article 6 § 1 requires (...) that the prosecution authorities disclose to the defence all material evidence in their possession for or against the accused (see the Edwards judgment cited above, p. 35, § 36).

45. However, as the applicant recognised (...), the entitlement to disclosure of relevant evidence is not an absolute right. In any criminal proceedings there may be competing interests, such as national security or the need to protect witnesses at risk of reprisals or keep secret police methods of investigation of crime, which must be weighed against the rights of the accused (see, for example, the Doorson v. the Netherlands judgment of 26 March 1996, Reports of Judgments and Decisions 1996-II, p. 470, § 70). In some cases it may be necessary to withhold certain evidence from the defence so as to preserve the fundamental rights of another individual or to safeguard an important public interest. However, only such measures restricting the rights of the defence which are strictly necessary are permissible under Article 6 § 1 (see the Van Mechelen and Others v. the Netherlands judgment of 23 April 1997, Reports 1997-III, p. 712, § 58). Moreover, in order to ensure that the accused receives a fair trial, any difficulties caused to the defence by a limitation on its rights must be sufficiently counterbalanced by the procedures followed by the judicial authorities (see the Doorson judgment cited above, p. 471, § 72, and the Van Mechelen and Others judgment cited above, p. 712, § 54).

46. In cases where evidence has been withheld from the defence on public interest grounds, it is not the role of this Court to decide whether or not such non-disclosure was strictly necessary since, as a general rule, it is for the national courts to assess the evidence before them (see the Edwards

judgment cited above, pp. 34-35, § 34). In any event, in many cases, such as the present one, where the evidence in question has never been revealed, it would not be possible for the Court to attempt to weigh the public interest in non-disclosure against that of the accused in having sight of the material. It must therefore scrutinise the decision-making procedure to ensure that, as far as possible, it complied with the requirements to provide adversarial proceedings and equality of arms and incorporated adequate safeguards to protect the interests of the accused."

Voor deze zaak betekende dat volgens het EHRM het volgende:

"48. The Court is satisfied that the defence were kept informed and were permitted to make submissions and participate in the above decision-making process as far as was possible without revealing to them the material which the prosecution sought to keep secret on public interest grounds. Whilst it is true that in a number of different contexts the United Kingdom has introduced, or is introducing, a "special counsel" system (...), the Court does not accept that such a procedure was necessary in the present case. The Court notes, in particular, that the material which was not disclosed in the present case formed no part of the prosecution case whatever, and was never put to the jury. This position must be contrasted with the circumstances addressed by the 1997 Act and the 1998 Act, where impugned decisions were based on material in the hands of the executive, material which was not seen by the supervising courts at all.

49. The fact that the need for disclosure was at all times under assessment by the trial judge provided a further, important, safeguard in that it was his duty to monitor throughout the trial the fairness or otherwise of withholding the evidence. It has not been suggested that the judge was not independent and impartial within the meaning of Article 6 § 1. He was fully versed in all the evidence and issues in the case and in a position to monitor the relevance to the defence of the withheld information both before and during the trial. Moreover it can be assumed - not least because he expressly stated on 23 March that he would have ordered disclosure if it might have helped the defence - that the judge applied the principles which had recently been clarified by the Court of Appeal, for example that, in weighing the public interest in concealment against the interest of the accused in disclosure, great weight should be attached to the interests of justice, and that the judge should continue to assess the need for disclosure throughout the trial (...). The jurisprudence of the English Court of Appeal shows that the assessment which the trial judge must make fulfils the conditions which, according to the European Court's case-law, are essential for ensuring a fair trial in instances of non-disclosure of prosecution material (see paragraphs 44-45 above). The domestic trial court in the present case thus applied standards which were in conformity with the relevant principles of a fair trial embodied in Article 6 § 1 of the Convention. Finally, during the appeal proceedings the Court of Appeal also considered whether or not the evidence should have been disclosed (...), providing an additional level of protection for the applicant's rights."

Maar het was kantje-boord: het EHRM oordeelde met negen tegen acht dat art. 6(1) EVRM niet was geschonden. Spronken annoteerde in EHRC 2000/32:

"Op de dag van de uitspraak in de zaak Fitt heeft het Hof nog twee andere uitspraken gedaan in de zaken Jasper tegen Verenigd Koninkrijk, nr. 27052/95 en Rowe en Davis tegen Verenigd Koninkrijk, nr. 28901/95. Alle drie de zaken hebben betrekking op dezelfde problematiek, namelijk op welke wijze getoetst moet worden of de vervolgende instantie informatie mag achterhouden die van belang zou kunnen zijn voor de verdediging. Ook in de zaken Jasper en Rowe en Davis deed de prosecution een beroep op de zogenaamde public interest immunity en besliste de rechter dat door de politie verzameld materiaal mocht worden achtergehouden. (...). In de zaken Fitt en Jasper komt het Hof tot het oordeel dat de rechten van de verdediging door de toetsing van de rechter in de public interest immunity-procedure voldoende zijn gecompenseerd. In de zaak Rowe en Davis acht het Hof echter unaniem dat artikel 6 EVRM is geschonden omdat de prosecution in de procedure in eerste aanleg informatie heeft achtergehouden, zonder deze voor te leggen aan de rechter. Dit is pas in de appelprocedure gebeurd. Uit de drie zaken blijkt dat het Hof grote waarde hecht aan de omstandigheid dat de zittingsrechter, die een beroep op public interest immunity heeft gehonoreerd, gedurende de voortgang van het proces in het oog blijft houden of de achtergehouden informatie niet toch zodanig relevant wordt voor de verdediging dat deze alsnog moet worden geopenbaard (...). Met name hierin ligt de compensatie van de beperking van de verdedigingsmogelijkheden. (...). Uit de dissenting opinions blijkt dat zeven rechters van mening zijn dat de public interest immunity-procedure op zichzelf niet voldoet aan de vereisten van een eerlijk proces omdat de verdediging niet betrokken is geweest bij de procedure in raadkamer, en voorzover zij daar wel bij betrokken is geweest, niet beschikte over informatie om op een effectieve wijze bezwaren te maken tegen de achterhouding van de informatie. Zij zijn van mening dat uit de zaken Van Mechelen en Doorson niet kan worden afgeleid dat de handicaps van de verdediging gecompenseerd kunnen worden door het pure feit dat een réchter beslist over het achterhouden van bewijs. Inderdaad zit er een opmerkelijk verschil tussen de oordelen van het Hof in de zaken Doorson en Van Mechelen en onderhavige zaken. In de zaken Doorson en Van Mechelen heeft het Hof uitdrukkelijk overwogen dat de beperkingen die aan de

verdediging worden opgelegd bij het horen van een anonieme getuige juist níét kunnen worden gecompenseerd door een procedure waarbij de rechter-commissaris een gemotiveerd oordeel over de betrouwbaarheid van de anonieme getuige geeft, omdat de verdediging zich een eigen oordeel over die betrouwbaarheid moet kunnen vormen. (...). Wellicht dat het verschil in beoordeling van het Hof kan worden verklaard uit de omstandigheid dat het bij de zaken Doorson en Van Mechelen ging om de toetsing van belastend materiaal dat voor het bewijs werd gebruikt en in de zaken Fitt, Jasper en Rowe en Davis om de beoordeling van de relevantie van niet gebruikt materiaal dat eventueel ontlastend zou kunnen zijn, bijvoorbeeld omdat het een ander licht werpt op het belastende materiaal. Het beginsel van adversarial trial en equality of arms wordt met name bij de toetsing van belastend bewijs door het Hof streng toegepast. Als het gaat om materiaal dat niet in de procedure gebruikt wordt, is de toetsing soepeler en wordt er meer overgelaten aan de beleidsvrijheid van de rechter. (...). De grote verdeeldheid binnen het Hof maakt duidelijk dat het heel lastig is, procedurele waarborgen te creëren om inbreuken op de rechten van de verdediging te compenseren. Als deze compensatie aan de rechter wordt overgelaten dan moet de rechter, bij de beoordeling van de vraag of bepaald materiaal relevant is, in de huid van de verdediging kruipen en deze twee rollen zijn nu eenmaal moeilijk te verenigen."

8.3 Het genoemde, eveneens op 16 februari 2000 gewezen arrest Rowe and Davis v. UK(35) lijkt sterk op Fitt, maar verschilt daarvan op een belangrijk punt: de prosecution had in eerste aanleg materiaal weggehouden zonder de rechter te informeren. Die unfairness was voorts niet opgeheven in hoger beroep. Het EHRM zag daarom in Rowe and Davis wél een schending van art. 6 EVRM.

"63. During the applicants' trial at first instance the prosecution decided, without notifying the judge, to withhold certain relevant evidence on grounds of public interest. Such a procedure, whereby the prosecution itself attempts to assess the importance of concealed information to the defence and weigh this against the public interest in keeping the information secret, cannot comply with the above-mentioned requirements of Article 6 § 1. (...).

64. It is true that at the commencement of the applicants' appeal prosecution counsel notified the defence that certain information had been withheld, without however revealing the nature of this material, and that on two separate occasions the Court of Appeal reviewed the undisclosed evidence and, in ex parte hearings with the benefit of submissions from the Crown but in the absence of the defence, decided in favour of non-disclosure.

65. However, the Court does not consider that this procedure before the appeal court was sufficient to remedy the unfairness caused at the trial by the absence of any scrutiny of the withheld information by the trial judge. Unlike the latter, who saw the witnesses give their testimony and was fully versed in all the evidence and issues in the case, the judges in the Court of Appeal were dependent for their understanding of the possible relevance of the undisclosed material on transcripts of the Crown Court hearings and on the account of the issues given to them by prosecuting counsel. In addition, the first instance judge would have been in a position to monitor the need for disclosure throughout the trial, assessing the importance of the undisclosed evidence at a stage when new issues were emerging, when it might have been possible through cross-examination seriously to undermine the credibility of key witnesses and when the defence case was still open to take a number of different directions or emphases. In contrast, the Court of Appeal was obliged to carry out its appraisal ex post facto and may even, to a certain extent, have unconsciously been influenced by the jury's verdict of guilty into underestimating the significance of the undisclosed evidence.

66. In conclusion, therefore, the prosecution's failure to lay the evidence in question before the trial judge and to permit him to rule on the question of disclosure deprived the applicants of a fair trial. The facts of the present case set it apart from those of the above-mentioned Edwards judgment, where the appeal proceedings were adequate to remedy the defects at first instance since by that stage the defence had received most of the missing information and the Court of Appeal was able to consider the impact of the new material on the safety of the conviction in the light of detailed and informed argument from the defence (...)."

Een unaniem EHRM achtte daarom art. 6(1) EVRM in casu geschonden. Feteris merkte over Rowe and Davis in zijn noot bij Fitt in BNB 2000/260 op:

"8. (...). In elk geval zal de noodzaak tot geheimhouding door de rechter getoetst moeten worden en niet door de vervolgende instantie. Het arrest Rowe en Davis (BNB 2000/259*, § 63) is daar duidelijk over. Het Nederlandse procesrecht met betrekking tot bestuurlijke boetes is hiermee in overeenstemming: op grond van art. 8:29, derde lid, Awb beslist de rechter of er gewichtige redenen zijn om informatie buiten het proces te houden, of de kennisneming ervan aan een partij te onthouden. De rechter kan aan de eisen van het EVRM voldoen door het begrip 'gewichtige redenen' in art. 8:29 Awb verdragsconform uit te leggen (...)."

8.4 De zaak Dowsett v. UK(36) betrof een moord. Volgens de aanklager had Dowsett zijn zakenpartner door huurmoordenaars laten ombrengen omdat deze te veel wist van zijn fraude.

Dowsett verklaarde dat hij de huurlingen slechts opdracht had gegeven om een arm of been te breken en geen motief voor moord te hebben omdat de zakenpartner zelf te nauw bij de fraude betrokken was om Dowsett te kunnen afdreigen. Dit wilde hij bewijzen met documenten die door de politie in beslag waren genomen. De prosecution weigerde echter deze stukken voor het proces ter beschikking te stellen vanwege een parallelonderzoek naar grootschalige hypotheekfraude. Daardoor kenden ook de rechters die documenten niet. Dowsett werd tot levenslang veroordeeld.

Op diens klacht in Straatsburg herhaalde het EHRM dat in elk concreet geval de belangen van de vervolgende instantie en die van de verdediging moeten worden afgewogen en dat het in beginsel aan de nationale rechter is om te beoordelen of geheimhouding van de identiteit van getuigen of onthouding van documenten "strictly necessary" is:

"43. In cases where evidence has been withheld from the defence on grounds of public interest immunity, it is not the role of this Court to decide whether or not such non-disclosure was strictly necessary since, as a general rule, it is for the national courts to assess the evidence before them. (...)."

Het EHRM stelde vast dat ook de appelrechter het weggehouden materiaal niet had gezien:

"45. (...). Unlike in Rowe and Davis, however, the Court of Appeal did not proceed itself to review the remaining material in an ex parte hearing."

Omdat de documenten niet alleen aan de verdediging maar ook aan de rechter waren onthouden, kon de rechter de ten nadele van de verdediging verbroken balans niet herstellen. Op dat punt verschilden Dowsett ook van Edwards:

"49. In this case, in deciding whether the material in issue should be disclosed, the Court of Appeal would neither have been assisted by defence counsel's arguments as to its relevance nor have been able to draw on any first-hand knowledge of the evidence given at trial. An application to the Court of Appeal in those circumstances could not be regarded as an adequate safeguard for the defence.

50. In conclusion, therefore, the Court reiterates the importance that material relevant to the defence be placed before the trial judge for his ruling on questions of disclosure at the time when it can serve most effectively to protect the rights of the defence. In this respect the instant case can be distinguished from Edwards (...) where the appeal proceedings were adequate to remedy the defects at first instance since by that stage the defence had received most of the missing information and the Court of Appeal was able to consider the impact of the new material on the safety of the conviction in the light of detailed and informed argument from the defence (...)."

Het EHRM oordeelde unaniem dat art. 6(1) en (3)(b) EVRM was geschonden.

8.5 De zaak Güner Çorum c. Turquie(37) betrof een verpleegster in dienst van het Turkse Ministerie van Defensie. Zij was uit haar ambt gezet omdat zij werd verdacht van het koesteren en verspreiden van sympathie voor de PKK. Deze disciplinaire maatregel was gebaseerd op anonieme getuigenverklaringen en een voor haar geheim gehouden dossier. Inzage in dat dossier werd haar geweigerd. Ook de hoogste nationale rechter keurde dat goed. Zij beriep zich voor het EHRM op het equality of arms-beginsel. Het EHRM achtte unaniem art. 6(1) EVRM geschonden:

"21. Tout procès civil et pénal, y compris ses aspects procéduraux, doit revêtir un caractère contradictoire et garantir l'égalité des armes entre les parties: c'est là un des aspects fondamentaux du droit à un procès équitable. Le droit à un procès contradictoire implique, pour les parties, la faculté de prendre connaissance des observations ou éléments de preuve produits par l'autre partie et de pouvoir en discuter (...). Ce principe vaut pour les observations et pièces présentées par les parties, mais aussi par un magistrat indépendant tel que le commissaire du Gouvernement (...), par une administration (...) ou par la juridiction auteur du jugement entrepris (...).

22. Il importe également de souligner que l'article 6 § 1 de la Convention visant avant tout à préserver les intérêts des parties et ceux d'une bonne administration de la justice (...), celles-ci doivent avoir la possibilité d'indiquer si elles estiment qu'un document appelle des commentaires de leur part. Il y va notamment de la confiance des justiciables dans le fonctionnement de la justice: elle se fonde, entre autres, sur l'assurance d'avoir pu s'exprimer sur toute pièce au dossier (...).

23. Par ailleurs, le juge doit lui-même respecter le principe du contradictoire, notamment lorsqu'il rejette un pourvoi ou tranche un litige sur la base d'un motif retenu d'office (...)."

8.6 Het arrest A. and others v. UK(38) betrof elf niet-Britten die op grond van de Britse antiterrorismewetgeving (ingevoerd na de 11 september 2001-aanslagen: de Anti-Terrorism, Crime and Security Act 2001 (ATCS Act)) voor onbepaalde tijd in administratieve detentie werden gehouden omdat uitzetting onmogelijk was wegens reële vrees voor een behandeling in strijd met art. 3 EVRM (folterverbod(39)) in hun landen van herkomst, en vrijlating in afwachting van een strafproces evenzeer ongewenst werd geacht. Hun kwalificatie tot buitenlandse terrorismeverdachten werd periodiek gecontroleerd door de Special Immigration Appeals Commission (SIAC), die ook toegang had

tot informatie die om staatsveiligheidsredenen geheim bleef. De gedetineerden en hun advocaten kregen geen inzage in die geheime informatie; wel werd zij geopenbaard aan een Special Advocate die door de procureur-generaal ten behoeve van de gedetineerden was aangewezen. Deze veiligheidsadvocaat kon tijdens besloten zittingen van de SIAC ten behoeve van de gedetineerden opmerkingen maken over onder meer de inhoud en geloofwaardigheid van het geheime materiaal. Na inzage in het geheime materiaal kon de veiligheidsadvocaat echter geen contact meer hebben met de gedetineerde en diens advocaat, tenzij de rechter hiervoor toestemming verleende. De klagers meenden dat hun detentie niet "lawful" was in de zin van art. 5(4) EVRM. Het EHRM legde verband tussen art. 5(4) EVRM en art. 6 EVRM en overwoog dat hoewel de bepalingen niet overlappen, zij beide uitgaan van het beginsel van equality of arms:

"203. The requirement of procedural fairness under Article 5 § 4 does not impose a uniform, unvarying standard to be applied irrespective of the context, facts and circumstances. Although it is not always necessary that an Article 5 § 4 procedure be attended by the same guarantees as those required under Article 6 for criminal or civil litigation, it must have a judicial character and provide guarantees appropriate to the type of deprivation of liberty in question (...).

204. Thus, the proceedings must be adversarial and must always ensure "equality of arms" between the parties (...). An oral hearing may be necessary, for example in cases of detention on remand (...). Moreover, in remand cases, since the persistence of a reasonable suspicion that the accused person has committed an offence is a condition sine qua non for the lawfulness of the continued detention, the detainee must be given an opportunity effectively to challenge the basis of the allegations against him (...). This may require the court to hear witnesses whose testimony appears prima facie to have a material bearing on the continuing lawfulness of the detention (...). It may also require that the detainee or his representative be given access to documents in the case-file which form the basis of the prosecution case against him (...).

(...)

217. (...) in the circumstances of the present case, and in view of the dramatic impact of the lengthy - and what appeared at that time to be indefinite - deprivation of liberty on the applicants' fundamental rights, Article 5 § 4 must import substantially the same fair trial guarantees as Article 6 § 1 in its criminal aspect (...)."

Het EHRM ging ook in op de betekenis van de special advocates en de SIAC voor de balans tussen handhavingsbelangen en verdedigingsbelangen:

"210. In *Chahal* (...) (t)he Court recognised (...) that the use of confidential material might be unavoidable where national security was at stake but held that this did not mean that the executive could be free from effective control by the domestic courts whenever they chose to assert that national security and terrorism were involved. The Court found a violation of Article 5 § 4 in the light of the fact that the High Court, which determined the habeas corpus application, did not have access to the full material on which the Secretary of State had based his decision. Although there was the safeguard of an advisory panel, chaired by a Court of Appeal judge, which had full sight of the national security evidence, the Court held that the panel could not be considered as a "court" within the meaning of Article 5 § 4 because the applicant was not entitled to legal representation before it and was given only an outline of the national security case against him and because the panel had no power of decision and its advice to the Home Secretary was not binding and was not disclosed. (...)"

Het EHRM achtte de SIAC wél een "court" in de zin van art. 5(4) EVRM, maar betwijfelde of de "special advocate" aan zijn doel beantwoordde nu deze niet geïnstrueerd kon worden door de gedetineerden:

"219. The Court considers that SIAC, which was a fully independent court (...) and which could examine all the relevant evidence, both closed and open, was best placed to ensure that no material was unnecessarily withheld from the detainee. In this connection, the special advocate could provide an important, additional safeguard through questioning the State's witnesses on the need for secrecy and through making submissions to the judge regarding the case for additional disclosure. On the material before it, the Court has no basis to find that excessive and unjustified secrecy was employed in respect of any of the applicants' appeals or that there were not compelling reasons for the lack of disclosure in each case.

220. The Court further considers that the special advocate could perform an important role in counterbalancing the lack of full disclosure and the lack of a full, open, adversarial hearing by testing the evidence and putting arguments on behalf of the detainee during the closed hearings. However, the special advocate could not perform this function in any useful way unless the detainee was provided with sufficient information about the allegations against him to enable him to give effective instructions to the special advocate. While this question must be decided on a case-by-case basis, the Court observes generally that, where the evidence was to a large extent disclosed and the open material played the predominant role in the determination, it could not be said that the applicant was denied an opportunity effectively to challenge the reasonableness of the Secretary of State's belief and suspicions about him."

Het EHRM achtte op die gronden bij sommige klagers art. 5(4) EVRM wél geschonden en bij anderen niet. Separaat ingaan op art. 6 EVRM achtte hij niet nodig want niets toevoegen.

8.7 De zaak *Mirilashvili v. Russia*(40) betrof een ontvoering voor losgeld van klagers vader, een gefortuneerd zakenman. De klager betaalde de ontvoerders met gelijke munt terug door personen uit hun kring te laten ontvoeren. Het kwam tot een ruil van gijzelaars, maar twee van klagers gijzelaars, A en B, waren door 'mannen' van de klager zo ernstig mishandeld dat de klager zijn mannen beval hen om te brengen. In een hiermee geen verband houdend surveillanceonderzoek had de politie met toestemming van de rechter telefoontaps geplaatst bij twee van de door de klager vrijgelaten gijzelaars. Op één van de getapte gesprekken was volgens een stemdeskundige de stem van de klager te horen die doodsb bedreigingen uit jegens één van die ex-gijzelaars. De klager werd daarop gearresteerd op verdenking van ontvoering van en moord op A en B. Zijn verzoek om de getuigen à charge te ondervragen werd afgewezen omdat hij hen tijdens de rechtszaak zou kunnen ondervragen. De politie kon niet alle telefoontaps overleggen omdat een aantal was verdwenen. Tijdens de rechtszaak verzocht de klager om overlegging van de rechterlijke taptoestemming en van het stemexpert-rapport, hetgeen de rechter weigerde. Wel onderwierp hij op verzoek van de verdediging de telefoontaps aan contra-expertise. Ook het verzoek van de aanklager om een contra-contra-expertise honoreerde de rechter. De verdediging wenste een bepaalde expert, X, nog eens op te roepen, hetgeen door de rechter werd afgewezen omdat de wet daar niet in voorzag. Tijdens de zitting werden verklaringen van de inmiddels het land ontvluchte ex-gijzelaars van de klager voorgelezen, waar de verdediging geen bezwaar tegen maakte. De aanklager had de ex-gijzelaars wel vóór hun vlucht kunnen verhoren; de verdediging niet. De klager werd veroordeeld. Hij klaagde bij het EHRM, dat overwoog als volgt:

"158. As to paragraph 3 (d) of Article 6, it refers to "witnesses", and, if interpreted strictly, should not be applied to other evidence. However, this term must be given an autonomous interpretation. It can also include victims (...), expert witnesses (see *Doorson v. the Netherlands* (...)), and other persons testifying before the court.

159. Furthermore, there are clear indications in the case-law that this provision could potentially be applied to other evidence than "witnesses". Thus, the Court has already examined access to documentary evidence under Article 6 § 3 (d) of the Convention (...). (...) the Court examined under paragraph 3 (d) the issue of access to the original documents and computer files relevant to the criminal accusations against the applicant.

(...).

162. (...) the "fairness" principle requires that all evidence must normally be produced in the presence of the accused at a public hearing with a view to adversarial argument.

163. The use in evidence of statements obtained at the stage of the police inquiry and the judicial investigation is not in itself inconsistent with paragraphs 3 (d) and 1 of Article 6, provided that the rights of the defence have been respected. As a rule, these rights require that the defendant be given an adequate and proper opportunity to challenge and question a witness against him or her either when that witness is making a statement or at a later stage of the proceedings (...). With respect to statements of witnesses who prove to be unavailable for questioning in the presence of the defendant or his counsel, the Court reiterates that paragraph 1 of Article 6 taken together with paragraph 3 requires the Contracting States to take positive steps so as to enable the accused to examine or have examined witnesses against him (...). (...) provided that the authorities cannot be accused of a lack of diligence in their efforts to award the defendant an opportunity to examine the witnesses in question, the witnesses' unavailability as such does not make it necessary to discontinue the prosecution (...)."

Over het niet vrijgeven van de rechterlijke taptoestemming overwoog het EHRM:

"196. As a general rule, in such cases the Court has to verify whether the reasons for keeping secret a witness' identity or a document were "relevant and sufficient" (see, in particular, *Doorson v. the Netherlands* (...)). (...).

197. (...) in *Jasper v. the United Kingdom* ([GC], no. 27052/95, §§ 53 et seq., 16 February 2000) the Court was satisfied that it was the trial judge who had decided on the question of disclosure of evidence, even though the defence had not had access to it. The Court noted that the judge had been aware of both the contents of the withheld evidence and the nature of the applicant's case, and had thus been able to weigh the applicant's interest in disclosure against the public interest in concealment (...).

198. The Court notes, however, that the mere involvement of a judge does not suffice. (...).

199. Finally, the Court has paid attention to the importance of the undisclosed material and its use in the trial. Thus, the Court considered it relevant, in finding no violation in *Jasper* (...), that the material which was withheld from the defence formed no part of the prosecution case whatsoever, and was never put to the jury (see, by contrast, *Edwards and Lewis v. the United Kingdom* ([GC], nos. 39647/98 and 40461/98, § 46, ECHR 2004-X)."

In casu was het materiaal wél gebruikt voor de veroordeling. Het EHRM oordeelde dat de verdediging onvoldoende was gecompenseerd voor het achterhouden van de taptoestemming en de onmogelijkheid de gijzelaars te ondervragen, terwijl de aanklager hen wél had verhoord en hun verklaringen had ingebracht als bewijs. Het EHRM oordeelde daarom unaniem dat art. 6(1) EVRM was geschonden:

"228. Having regard to the above considerations the Court finds that the defence was placed at a serious disadvantage vis-à-vis the prosecution in respect of the examination of a very important part of the case file. In view of the importance of appearances in matters of criminal justice (...) the Court therefore concludes that the proceedings in question, taken as a whole, did not satisfy the requirements of a "fair hearing".

8.8 De Kroatische zaak Hrdalo(41) betrof een bestuursrechtelijke procedure. Hrdalo, een hoge ambtenaar was op 18 december 2003 strafrechtelijk veroordeeld. Tegen die veroordeling had hij met vrucht hoger beroep ingesteld: het vonnis in eerste aanleg werd op 8 mei 2006 vernietigd en alle aanklachten werden ingetrokken. Intussen was Hrdalo bij administratieve beschikking van 17 maart 2004 wegens de strafrechtelijke veroordeling uit zijn ambt gezet en overgeplaatst naar een andere positie. Tegen die overplaatsing procedeerde hij bij de bestuursrechter. De overheid voerde verweer tegen zijn klachten, maar zonder dat hij dat verweer had gezien deed de administratieve rechter op 15 september 2004 uitspraak en liet de overplaatsing in stand. Daartegen diende Hrdalo een constitutionele klacht in, die op 12 oktober 2006 werd verworpen. In Straatsburg klaagde Hrdalo onder meer, met een beroep op art. 6(1) EVRM, dat de bestuursrechtelijke procedure niet eerlijk was verlopen. Het EHRM overwoog:

"37. (...). The Administrative Court relied on those (new) arguments raised by the Government of Croatia in their reply and even incorporated them in its judgment of 15 September 2004 dismissing the applicant's action (...). It was therefore all the more needful to give the applicant an opportunity to comment on them if he had wished to do so.

38. It follows that in the present case, respect for the right to a fair hearing, guaranteed by Article 6 § 1 of the Convention, required that the applicant be given an opportunity to have knowledge of and to comment on the reply submitted by the opposing party, namely the Government of Croatia (...). However, the applicant was not afforded this opportunity. This deficiency was not remedied by the fact that the applicant could and did complain to the Constitutional Court, as the latter does not carry out a full review of the case (...).

Het EHRM achtte unaniem art. 6(1) EVRM geschonden.

8.9 Het meest relevant voor de eisers lijkt de EHRM-zaak Chambaz c. Suisse.(42) De Zwitser Chambaz raakte in Zwitserland betrokken in verschillende procedures over belastingontduiking nadat hij in zijn aangifte inkomstenbelasting aftrek had gevraagd van kosten van vermogensbeheer. In 1991 legden de belastingautoriteiten hem een aanslag op in afwijking van zijn aangifte vanwege de groei van zijn vermogen, die niet verklaard kon worden door de door hem verstrekte gegevens. Chambaz maakte bezwaar. Tijdens de bezwaarprocedure werd hem om informatie over zijn vermogen en de herkomst gevraagd, met name over zijn rekeningen bij de S.-bank, die hij weigerde te geven. De belastingautoriteiten legden hem tweemaal een bestuurlijke geldboete op (ad CHF 2.000 (€ 1.440) resp. CHF 3.000 (€ 2.159)) om hem te nopen wél mee te werken. Op het moment van vragen van de informatie was er nog geen sprake van een straf(achtige)procedure wegens belastingontduiking. De procedure bij de bestuursrechter tegen de aanslag en de boeten werd in hoger beroep geschorst om strafrechtelijk onderzoek inzake belastingontduiking te doen. Chambaz verzocht om inzage in zijn dossier om zijn verdediging te kunnen voorbereiden, welk verzoek werd afgewezen. Vier jaar nadat hem de geldboeten wegens niet-meewerken waren opgelegd, werd tegen hem daadwerkelijk een procedure wegens belastingontduiking ingezet, die leidde tot navordering van belasting met boeten wegens belastingontduiking van meer dan CHF 1 mio. Chambaz klaagde bij het EHRM onder meer(43) dat de weigering van de autoriteiten hem inzage te geven in het dossier dat zij tegen hem hadden opgebouwd, de ex art. 6 EVRM vereiste equality of arms schond. Onder meer wijzend op Dowsett v. UK (zie 8.4 hierboven) stelde hij dat het niet aan de belastingautoriteiten was om te bepalen welke delen van het dossier tegen hem hij zou mogen inzien. De belastingautoriteiten stelden dat (i) inzage wel mogelijk was, maar alleen met toestemming van de daarbij betrokken derden, die door Chambaz aan die derden gevraagd moest worden, en (ii) (onder verwijzing naar Dombo Beheer (zie 7.4 hierboven)) Chambaz niet in zijn procespositie werd benadeeld. Het EHRM achtte de eisen van een behoorlijk proces echter wel degelijk geschonden:

"61. La Cour rappelle que le droit à un procès pénal équitable implique que la défense puisse avoir accès à l'ensemble des preuves entre les mains de l'accusation, qu'elles soient en défaveur, ou en faveur, de l'accusé (McKeown c. Royaume-Uni, no 6684/05, § 43, 11 janvier 2011). Les seules restrictions admissibles au droit d'accès à l'ensemble des preuves disponibles sont celles qui s'avèrent

strictement indispensables (Van Mechelen et autres c. Pays-Bas, 23 avril 1997, § 58, Recueil 1997-III), soit la protection d'intérêts nationaux vitaux ou la sauvegarde des droits fondamentaux d'autrui (Dowsett c. Royaume-Uni, précité, § 42).

62. Par ailleurs, la procédure doit prévoir des moyens adéquats pour compenser cette restriction et éviter que des abus ne soient commis (Doorson c. Pays-Bas, 26 mars 1996, § 74-75, Recueil 1996-II). Ainsi, la Cour tient compte, par exemple, du fait que la question de l'opportunité d'une divulgation soit examinée par un magistrat indépendant et impartial ayant eu accès aux moyens de preuve litigieux et ayant, par voie de conséquence, été en mesure d'apprécier pleinement, et tout au long de la procédure, la pertinence pour la défense des informations non communiquées à celle-ci (Jasper c. Royaume-Uni [GC], no 27052/95, § 56, 16 février 2000; Fitt c. Royaume-Uni [GC], no 29777/96, § 49, CEDH 2000-II). Lorsque la communication d'informations tenues secrètes n'a pas été soumise au contrôle détaillé d'une juridiction au cours de la procédure de première instance, le manque d'équité de la procédure ne peut être réparé en degré d'appel que par une communication totale et complète des éléments litigieux (I.J.L. et autres. c. Royaume-Uni, nos 29522/95, 30056/96 et 30574/96, § 149, CEDH 2000-IX).

63. S'agissant, plus particulièrement, d'une procédure devant les juridictions administratives dans une affaire fiscale à caractère pénal, la Cour a déjà eu l'occasion d'indiquer qu'elle n'excluait pas que la notion de procès équitable puisse quand même comporter l'obligation, pour le fisc, de consentir à fournir au justiciable certaines pièces quand bien même celles-ci n'étaient pas spécifiquement invoquées par l'administration contre le requérant (Bendenoun c. France, 24 février 1994, § 52, série A no 284).

64. Finalement la Cour observe, qu'elle n'a certes pas pour tâche de se substituer aux juridictions internes auxquelles il incombe en premier chef d'apprécier l'utilité d'une offre de preuve et qu'il ne lui appartient pas de spéculer sur le contenu ou la pertinence des documents en question (voir, parmi beaucoup d'autres, Asch c. Autriche, 26 avril 1991, § 25, série A no 203). Il n'en demeure pas moins que le refus d'administrer une preuve doit être dûment motivé (Vidal c. Belgique, 22 avril 1992, § 34, série A no 35-B)."

De Zwitserse rechter had Chambaz' verzoek om toegang tot het dossier afgewezen wegens diens proceshouding en het niet-stellen van feiten die twijfel opriepen aan de feitenweergave door de fiscus. Het EHRM verwierp deze redenering omdat Chambaz aldus in wezen werd gestraft voor het gebruik van zijn zwijgrecht. Het Hof zag geen rechtvaardiging voor de benadeling van de verdediging in enig vitaal nationaal belang of in enig fundamenteel recht van anderen:

"65. En l'espèce, la Cour constate que le tribunal administratif a refusé au requérant l'accès aux documents en raison de son " attitude adoptée [...] en procédure ", plus particulièrement à cause du fait qu'il ne " fourni[ssai]t pas les explications les plus élémentaires qui pourraient conduire à douter de la version des faits adoptée dans la décision attaquée " (voir paragraphe 27 ci-dessus). En substance, cela revenait à reprocher au requérant de ne pas avoir remis aux autorités fiscales les documents pour lesquelles il faisait valoir son droit au silence. La Cour en déduit que les restrictions en question n'avaient pas pour but de protéger des intérêts vitaux nationaux, ou de veiller à la sauvegarde des droits fondamentaux d'autrui au sens de l'arrêt Dowsett c. Royaume-Uni précité."

Nu de appelrechter zonder eigen feitenonderzoek en zonder alsnog het volledige dossier ter inzage te geven de uitspraak van de administratieve rechter had bekrachtigd, was de schending van de wapengelijkheid in eerste aanleg niet geredresseerd in hoger beroep. Evenmin waren er andere procedurele waarborgen tot bescherming van het belang van de verdachte. Het EHRM oordeelde daarom met vijf tegen twee dat art. 6(1) EVRM ook op het punt van de equality of arms (naast het punt van nemo tenetur) was geschonden:

"66. Finalement, la Cour constate que le Tribunal fédéral a entériné l'approche suivie par le tribunal administratif, sans procéder à son propre examen de la question, et sans autoriser la communication intégrale des documents litigieux au requérant (voir paragraphe 29 ci-dessus). Les défauts ayant entaché la procédure de première instance n'ont ainsi pas pu être régularisés par le biais du recours au Tribunal fédéral.

67. Au vu de ce qui précède, la Cour en déduit que le refus de communiquer au requérant l'intégralité du dossier détenu par l'administration n'était pas justifié par des motifs en adéquation avec les principes se dégageant de la jurisprudence de la Cour en matière d'égalité des armes. Le processus décisionnel n'a en outre pas été assorti de garanties aptes à protéger les intérêts de l'accusé. Celui-ci a donc été placé dans une situation de net désavantage (Bendenoun c. France, précité, § 52).

68. Ces éléments suffisent à la Cour pour conclure que le droit à l'égalité des armes, tel que garanti par l'article 6 § 1 de la Convention a été violé en l'espèce."

8.10 De Nederlandse fiscale literatuur naar aanleiding van Chambaz richt zich nagenoeg geheel op het nemo tenetur-aspect van de zaak en besteedt geen aandacht aan het equality of arms aspect. Baker (44) daarentegen meent dat Chambaz (ook) op laatstgenoemd punt van groot belang is, gezien de

kennelijke doorbreking van de fiscale geheimhoudingsplicht en de betekenis daarvan voor bijvoorbeeld de transfer pricing-praktijk:

"(...) this is likely to have a significant impact. Where the tax authorities seek to impose a substantial penalty against a taxpayer (and possibly, even in circumstances where there is the potential for the imposition of such a penalty), the taxpayer is entitled to full disclosure of all documentation in the possession of the revenue authority, whether that documentation is favourable to the taxpayer or to the tax authority. In effect, if a substantial penalty is a prospect, the taxpayer has full rights to complete disclosure by the revenue authority, and arguments based upon preservation of the confidentiality of third-party information are unlikely to be accepted. Take, for example, a transfer pricing dispute where, if incorrect pricing is proved, the taxpayer may face a substantial penalty. If the revenue authority relies on third-party comparables, it seems extremely unlikely that the tax authority could refuse to supply that information to the taxpayer even if it potentially breached third-party confidentiality. This is a very significant case⁽⁴⁵⁾ and displays some of the difficulties that arise from treating substantial, tax-geared penalty matters as criminal for Convention purposes."

De hieronder (9.4) geciteerde uitspraak van het Cour Administrative d'appel de Paris lijkt hem gelijk te geven.

9. Nationale rechtspraak

9.1 Hof Den Bosch 22 september 2005, nr. 03/01592, LJN AU3687⁽⁴⁶⁾ betrof het (eerste buitenlandse bank)rekeningenproject van de belastingdienst. Voor de projectcoördinatie was een draaiboek opgesteld. Delen daarvan en nieuwsbrieven waren geheim gehouden. De belanghebbende in die zaak, aan wie boeten waren opgelegd, verzocht tijdens de (belasting)procedure om inzage in de ontbrekende stukken. De fiscus beriep zich op 'gewichtige redenen' voor geheimhouding (art. 8:29 Awb). Het Hof Den Bosch schorste de behandeling (art. 8:64 Awb) en hervatte het vooronderzoek voor een oordeel over de toepassing van art. 8:29 Awb. Dat oordeel luidde dat de inspecteur de ontbrekende en eventueel te anonimiseren delen van het draaiboek en de nieuwsbrieven moest overleggen. Ook na herhaald verzoek van het hof weigerde de inspecteur gevolg te geven aan deze uitspraak. Het Hof verbond op grond van art. 8:31 Awb aan die houding het gevolg dat alle in geschil zijnde navorderingsaanslagen, vergrijpboeten en beschikkingen heffingsrente moesten worden vernietigd. Het Hof:

"4.13.4. (...) is zich bewust van het risico dat daarmee materieelrechtelijk een onjuiste beslissing wordt genomen, aangezien er wellicht geen aanleiding zou zijn geweest tot (gehele of gedeeltelijke) vermindering van de navorderingsaanslagen indien de betreffende passages wel zouden zijn verstrekt. Dat risico dient echter voor rekening van de Inspecteur te blijven. Het weegt naar het oordeel van het Hof minder zwaar dan het (...) gevaar van een inbreuk op beginselen van procesrecht, dat zou optreden indien de navorderingsaanslagen geheel of gedeeltelijk in stand zouden blijven."

9.2 De Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State (ABRvS) ging in 2011 'om'⁽⁴⁷⁾ naar aanleiding van de boven (8.5, 8.6 en 8.7) geciteerde EHRM-zaken Güner Çorum c. Turquie, A. and others v. UK en Mirilashvili v. Russia (Hrdalo was vermoedelijk nog te kort daarvoor geweest). De zaak betrof een belanghebbende die een arbeidsovereenkomst had gesloten voor een vertrouwensfunctie op een burgerluchthaven. Die overeenkomst werd ontbonden omdat de minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (BZK) de vereiste verklaring van geen bezwaar niet wilde afgeven. De belanghebbende ging tegen die weigering in bezwaar en beroep, zodat ex art. 7:4 (2) en 8:42 Awb 'de op de zaak betrekking hebbende stukken' overgelegd moesten worden. BZK berichtte de ABRvS met verwijzing naar art. 87 van de Wet op de inlichtingen- en veiligheidsdiensten 2002 (Wiv) en art. 8:29(1) Awb dat van bepaalde stukken alleen de rechter kennis zou mogen nemen. Art. 87(1) Wiv bepaalt dat art. 8:29(3) t/m (5) Awb buiten toepassing blijft in bestuursrechtelijke procedures over toepassing van de Wiv of de Wet veiligheidsonderzoeken waarbij de betrokken minister of de commissie van toezicht door de rechtbank ex art. 8:27, 8:28 of 8:45 Awb wordt verplicht tot het verstrekken van inlichtingen dan wel het overleggen van stukken. Indien de minister of de commissie overlegging of verstrekking weigert kan de rechter daaruit wel het gevolg trekken dat hem geraden voorkomt. De ABRvS overwoog:

"2.5.4. Op grond van de hiervoor weergegeven rechtspraak van het EHRM [Güner Çorum, A. and others en Mirilashvili; PJW] is de Afdeling van oordeel dat indien de veiligheid van de staat in het geding is, het belang van die veiligheid een gerechtvaardigde grond kan zijn om de wederpartij kennisneming te onthouden van bewijsstukken waarvan de rechter wel kennisneemt. Uit de recente rechtspraak van het EHRM, in het bijzonder de arresten van 19 februari 2009 [8.6; PJW] en 5 juni 2009 [8.7; PJW], in onderling verband bezien, volgt naar het oordeel van de Afdeling evenwel dat zo een beperkte kennisneming, in het licht van de eisen die in artikel 6 van het EVRM aan de eerlijkheid van het proces zijn gesteld, slechts toelaatbaar is als is voldaan aan de volgende voorwaarden. De rechter moet bevoegd zijn en in de gelegenheid worden gesteld te onderzoeken en te beslissen of zo

een beperkte kennisneming noodzakelijk en gerechtvaardigd is. Hij dient daarbij een afweging te maken tussen het belang van de staatsveiligheid dat wordt gediend met vertrouwelijkheid en het belang van de wederpartij bij kennisneming van het tegen haar ingebrachte bewijs. Bij die afweging betreft de rechter de aard van de zaak en de resterende mogelijkheden voor de wederpartij om, overeenkomstig de eisen van een procedure op tegenspraak en gelijkheid van proceskansen, zijn standpunt in het geding te bepalen en naar voren te brengen. Aan de hand van die afweging dient de rechter te beoordelen of de onthouding van kennisneming is gerechtvaardigd. De beslissing die de rechter op basis van die beoordeling neemt, dient toereikend te zijn gemotiveerd.

Hiervan uitgaande is de Afdeling, anders dan in de uitspraak van 13 juni 2007, zaak nr. 200606586/1 (48) en anders dan de rechtbank in aansluiting op die uitspraak in de aangevallen uitspraak heeft overwogen, thans van oordeel dat aan de uit de recente rechtspraak van het EHRM af te leiden eisen niet wordt voldaan als de rechter kennisneemt van stukken waarvan de kennisneming aan een partij is onthouden en mede op basis van die stukken de zaak beoordeelt, zonder dat hij van tevoren op de hiervoor uiteengezette wijze heeft beoordeeld en beslist of en in hoeverre beperkte kennisneming van die stukken is gerechtvaardigd.

Ingevolge artikel 87, eerste lid, eerste volzin, van de Wiv is het uitsluitend aan de minister te beoordelen en te beslissen over de gerechtvaardigdheid van de beperkte kennisneming. Voor zover in die wettelijke bepaling artikel 8:29, derde lid, van de Awb buiten toepassing is verklaard, moet artikel 87, eerste lid, eerste volzin, van de Wiv naar het oordeel van de Afdeling in dit geval buiten toepassing blijven. De Afdeling baseert dit oordeel op de door het EHRM ontwikkelde rechtspraak over het in artikel 6, eerste lid, van het EVRM vervatte recht op openbaarmaking van bewijs. (...)."

De Afdeling heropende het onderzoek en stelde de Minister van BZK in de gelegenheid de relevante stukken onder verwijzing naar art. 8:29 Awb alsnog over te leggen. Indien de minister zou willen dat alleen de Afdeling ervan kennisnam, dan zou de Afdeling de gerechtvaardigdheid van dat verzoek beoordelen. Zou zij oordelen dat onvoldoende gewichtige redenen voor die beperking zouden bestaan, dan zou zij de stukken aan de minister retourneren en hem in de gelegenheid stellen zich te beraden of hij de stukken alsnog zonder voorbehoud zou willen overleggen, waarna de Afdeling het geschil opnieuw zou beoordelen.

9.3 De (enkelvoudige geheimhoudingskamer van de) sector bestuursrecht van de Rechtbank Zeeland/West-Brabant(49) beoordeelde recent het geheimhoudingsberoep van de belastingdienst in een zaak die kennelijk dezelfde tipgever betrof, want het ging om hetzelfde project 'Derde categorie' van de belastingdienst en om dezelfde Rabobank Luxembourg SA. Deze geheimhoudingskamer kwam tot een andere afweging dan die van de Rechtbank Arnhem (zie 2.12 hierboven). Weliswaar moest de fiscus delen van bepaalde, 'geschoond' overgelegde stukken ontschonen, maar de identiteit van de tipgever en de volledige tekst van de tipgeversovereenkomst hoefden niet bekend gemaakt te worden, mede omdat de fiscus de mogelijkheid openliet om de tipgever anoniem te horen:

"Privacy tipgever

2.10. De inspecteur heeft uitvoerig en herhaaldelijk gesteld dat de naam van de tipgever niet bekend kan worden gemaakt noch de identiteit van de tipgever moet kunnen worden herleid ter voorkoming van eventuele represailles. Bovendien zou bekendmaking potentiële tipgevers kunnen doen besluiten om geen gegevens meer aan de belastingdienst te doen toekomen.(50) Het is dan ook, aldus de inspecteur, in het belang van de Staat dat de identiteit van van de tipgever geheim blijft. De rechtbank erkent deze belangen van de tipgever en van de Staat. Belanghebbende heeft gesteld dat hij de naam van de tipgever wenst te kennen, zodat hij hem eventueel kan horen als getuige en de betrouwbaarheid kan verifiëren. De rechtbank is van oordeel dat het belang van de privacy van de tipgever aanzienlijk zwaarder weegt dan dit belang van belanghebbende. De rechtbank overweegt daarbij dat de inspecteur de mogelijkheid heeft opengelaten om de tipgever anoniem te horen."

9.4 Het Cour administrative d'appel de Paris(51) moest begin dit jaar oordelen over correcties die de Franse fiscus had aangebracht op de door het Franse deel van het Nestlé-concern aangegeven winst en over met die correcties gepaard gaande boeten. Die correcties betroffen de transfer price voor de treasury-activiteiten van het concern. De Franse fiscus had de aangegeven winst verhoogd op basis van voor Nestlé geheim gehouden gegevens van andere concerns ter zake waarvan niet meer bekend werd gemaakt dan dat zij beursgenoteerd waren. Uit het - de belastingplichtige in het gelijk stellende - oordeel van het Cour d'appel valt af te leiden dat de Franse fiscus de aan zijn transfer price-correcties ten grondslag liggende comparables moet overleggen aan de belastingplichtige opdat deze de relevantie ervan kan becommentariëren. Nu de belastingplichtige in het duister was gelaten, moesten de correcties en de boeten van tafel:

"4. Considérant que pour assigner à la société Nestlé Entreprises les impositions en litige, l'administration fiscale s'est fondée sur ce que le transfert à la société de droit suisse Nestlé Treasury Center Europe, effectué au cours du mois d'octobre 2002, de l'activité de centrale de trésorerie jusque là exercée au bénéfice des sociétés françaises du groupe Nestlé par la société Nestlé Finance France,

devait être regardé comme le transfert d'une activité opérationnelle susceptible d'être affectée d'une valeur vénale; qu'elle a estimé cette valeur en se fondant sur le profit moyen réalisé par cette activité en appliquant à l'encours moyen de trésorerie constaté sur l'exercice au cours duquel le transfert a été réalisé et sur les deux exercices précédents un taux de marge brute de 0,5 %;

5. Mais considérant que si le ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'État fait valoir que ce taux de marge brute a été déterminé à partir de la moyenne des taux de marge pratiqués par les centrales de trésoreries de trois groupes de sociétés dont les titres de la société mère figurent à l'indice "CAC 40" [de Franse AEX-index; PJW], il n'apporte aucune précision, ni sur l'identité de ces groupes, ni sur les conditions de fonctionnement de leurs centrales de trésorerie; qu'il n'établit pas non plus, en particulier, que ces dernières bénéficiaient d'une garantie d'emprunt équivalente à celle qu'accordait la société de droit suisse Nestlé SA à la société Nestlé Finance France; qu'ainsi, en admettant même que le transfert d'activité dont il s'agit entre dans le champ d'application des dispositions et stipulations précitées, l'administration fiscale, qui ne s'est pas fondée sur une comparaison entre le prix de la transaction litigieuse et les prix pratiqués pour de telles transactions par des entreprises similaires exploitées normalement, ne peut, en tout état de cause, être regardée comme ayant démontré que la société Nestlé Finance France aurait consenti une libéralité en concédant le transfert à la société Nestlé Treasury Center Europe de l'activité de centralisation de trésorerie exercée par elle à un prix inférieur à la valeur vénale de cette activité;

6. Considérant par suite que l'administration fiscale n'établit pas l'existence d'un avantage qu'elle serait en droit de réintégrer dans les résultats de la société Nestlé Finance France; qu'il y a lieu, par suite, d'accorder à la société Nestlé Entreprises la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés, de contribution additionnelle à cet impôt et de contributions sociales, ainsi que des pénalités correspondantes, mises à sa charge au titre de l'année 2002 en sa qualité de seule redevable de l'impôt dû par l'ensemble du groupe auquel elle appartient, au sens de l'article 223 A du code général des impôts;"

10. Beoordeling van de middelen

Equality of arms (middel (i))

10.1 De Staat heeft een punt met zijn stelling dat de eisers in hoger beroep geen duidelijk beroep op het equality of arms-beginsel hebben gedaan en dat dus de vraag rijst of het Hof op dat punt wel iets verweten kan worden. Daar staat tegenover dat de eisers zich wel op art. 6 EVRM en daarmee in beginsel op alle eisen van een behoorlijk (straf)proces hebben beroepen, dat het duidelijk is dat de hele inzet van hun vordering is dat zij de ongeschoonde gegevens willen om zich te kunnen verdedigen in een strafzaak tegen hen die manifest op die gegevens is gebaseerd, en dat, nu het aldus in wezen - althans in conventie - om een zaak over een criminal charge gaat, de kort-gedingrechter geen Straatsburgse verdenking van formalisme excessif op zich moet laden, mede gezien het karakter van een kort geding.

10.2 Uit de boven geciteerde rechtspraak van het EHRM blijkt dat een anonieme getuigenverklaring in beginsel niet het enige of beslissende (sole or decisive) bewijs mag zijn waarop een veroordeling wordt gebaseerd. In casu lijkt de informatie van de anonieme tipgever het enige bewijs op grond waarvan aan de eisers navorderingsaanslagen en vergrijpboeten (criminal charges in de zin van art. 6 EVRM) zijn opgelegd. De sole or decisive-regel is wel genuanceerd in Al-Khawaja en Tahery. Bovendien gaat het in casu kennelijk niet om verklaringen van de tipgever maar om documentary evidence dat kennelijk reeds onafhankelijk van de wil van de tipgever bestond. Wel rijzen de vragen hoe betrouwbaar dat materiaal is en hoe de tipgever er aan gekomen is (uit welke oorspronkelijke bron het stamt). Over die vragen hebben de eisers zich geen oordeel kunnen vormen als gevolg van de 'schoning' van de hen overgelegde op hun (boete)zaak betrekking hebbende stukken en van het afschermen van de tipgever. Het EHRM neemt genoeg met andere procedurele waarborgen die deze bemoeilijking van de verdediging kunnen compenseren (zie 7 en 8 hierboven), met name rechtstreekse en volledige rechterlijke kennisneming en beoordeling van het bewijsmateriaal (zie 8 hierboven), mits die schoning en afscherming strikt noodzakelijk zijn voor de bescherming van les intérêts vitaux nationaux of les droits fondamentaux d'autrui (Chambaz, paragrafen 61 en 65).

10.3 In casu heeft inderdaad de rechter (de geheimhoudingskamer) geïntervenieerd, zij het (nog) niet in de zaak van de eisers, maar in een kennelijk vrijwel identieke parallelzaak (zie 2.12 hierboven). Die rechter heeft geoordeeld dat er onvoldoende gewichtige redenen zijn voor de fiscus om de identiteit van de tipgever en de volledige tipgeldovereenkomst achter te houden. Aan de eisers is niettemin slechts een geschoonde versie van de stukken van het project 'Derde categorie' overgelegd en de identiteit van de tipgever is volledig verborgen gebleven. De fiscus heeft in die parallelzaak zonder opgaaf van reden meegedeeld de volgens de Rechtbank ongeschoond over te leggen op de zaak betrekking hebbende stukken niet te zullen overleggen. Welke gevolgen de bodemrechter in die

parallelprocedure aan die houding van de fiscus zal verbinden, is in deze procedure niet bekend, laat staan het oordeel van de bodemrechter in de boete/belastingprocedures van de eisers zelf, die immers kennelijk nog in de bezwaarfase verkeren.

10.4 Daarover veroorloof ik mij de volgende beschouwing. De vraag kan rijzen of de door de Staat gestelde belangen bij niet-overlegging van een deel van het mogelijk belastende materiaal (in casu: privacy/bescherming van de tipgever; in de onder 9.3 geciteerde zaak: het niet afschrikken van potentiële tipgevers⁽⁵²⁾) rechtmatige belangen zijn, nu van bijvoorbeeld de bankgegevens in de KB-Lux-affaire vast staat dat zij door misdrijf verkregen waren (verduistering door ex-werknemers van KB-Lux) en het kopen van door misdrijf verkregen bankgegevens onder de delictsomschrijving van art. 416 Sr (opzetheling) lijkt te vallen. In casu is kennelijk niet bekend hoe de tipgever aan de door de fiscus van hem gekochte informatie is gekomen - dat willen de eisers denkelijk juist weten - maar uit de aangifte en het klaagschrift wegens niet-vervolgving tegen de tipgever (zie 2.7 hierboven) blijkt dat hij/zij in elk geval door sommige belanghebbenden in dit 'Derde-categorie'-project verdacht wordt van schending van beroepsgeheim, verduistering, diefstal en witwassen. Ik acht het, mede in het licht van de boven weergegeven rechtspraak van het EHRM in strafzaken over onder meer ontvoering, (poging tot) moord, zware mishandeling, drugshandel en seksueel misbruik van patiënten, geen comfortabele gedachte dat door de overheid (die het recht behoort te handhaven) in bankrekeningverzwijgingszaken strafrechtelijke immuniteit, een geldelijke beloning (kennelijk hoog genoeg om 'aanzuigende werking' op 'premiejagers' te hebben)⁽⁵³⁾, en volledige afscherming van de geïmpliceerden en oncontroleerbaarheid voor de rechter wordt geboden aan een persoon die, indien deze verdenkingen terecht zouden zijn, geen haar beter zou zijn dan degenen die hij/zij impliceert. Ik merk nogmaals op dat de geheimhoudingskamer van de Rechtbank Arnhem heeft geoordeeld dat het fiscale belang van de Staat en het belang van de tipgever niet opwegen tegen het belang van het fundamentele recht op verdediging van de verdachten/belastingplichtigen, en dat die Rechtbank heeft vastgesteld (zie 2.12 hierboven) dat de fiscus zelfs in de ongeschoonde, alleen aan de rechtbank overgelegde documenten alle tipgever-identificerende gegevens onleesbaar heeft gemaakt, zonder opgaaf van reden. Daarmee lijkt de Staat aan te geven in de bodemprocedures de door het EHRM geëiste compensatie voor de inbreuk op de equality of arms - door bijvoorbeeld anonieme horing van de tipgever in de boeteprocedure, of door horing van de tipgever door alleen de geheimhoudingskamer of een R-C - niet te willen realiseren.

10.5 Het algemeen belang (zie Al-Khawaja en Tahery, par. 145, hierboven, 7.8, geciteerd) als rechtvaardiging voor de geheimhouding van de identiteit van de tipgever, diens overeenkomst, en diens verkrijgingswijze lijkt in casu dus niet erg sterk. De vraag rijst immers of het algemene belang bij belastingopbrengst rechtvaardigt dat de Staat mogelijke verduistering of andere misdrijven mogelijk faciliteert, de verdenking van overtreding van de helingbepalingen op zich laadt en daarover geen verantwoording aflegt bij zijn gebruik van aldus verkregen bewijsmateriaal in strafzaken. Intérêts vitaux nationaux en droits fondamentaux d'autrui (Chambaz, paragrafen 61 en 65) die deze schimmigheid ten koste van een fair hearing van fraudeverdachten kunnen rechtvaardigen lijken niet voorhanden.

10.6 De stelling van gevaar voor represailles jegens de tipgever lijkt evenmin het hout te snijden dat benodigd is voor een inbreuk op een fundamenteel strafprocesbeginsel, nu de Staat dergelijk gevaar volgens de Rechtbank Arnhem op geen enkele wijze heeft geconcretiseerd en dit argument door het EHRM zelfs werd verworpen in een zaak over poging tot moord (Van Mechelen and others, par. 61; zie onderdeel 7.6 hierboven), hoewel in die zaak de anonieme getuigen wél waren gehoord door een R-C. Gevaar voor represailles lijkt dus nogal vergezocht, gegeven de aard van de door de fiscus vermoede (witteboorden)criminaliteit.

10.7 Aan de criteria voor geheimhouding die het EHRM stelt, met name die in het Chambaz-arrest lijkt dus niet voldaan. De tipgever lijkt het risico van bekend worden van zijn/haar identiteit en verkrijgingswijze, geheel aan zichzelf te wijten te hebben, met name aan zijn/haar interesse in tipgeld.

10.8 De Staat voert echter terecht aan dat dergelijke overwegingen in deze civiele procedure niet in de weg staan aan afwijzing van des eisers' vordering tot overlegging van de volgens de Rechtbank Arnhem in de parallelzaak over te leggen gegevens. Deze civiele procedure betreft immers niet de beoordeling van de opgelegde of nog op te leggen vergrijpboeten of aanslagen, noch de vraag hoe ver de overleggingsplicht van de fiscus als procespartij in de boeteprocedure reikt en welke gevolgen de boeterechter op grond van art. 6 EVRM moet verbinden aan niet-overlegging van wél op de boetezaak betrekking hebbend materiaal. Daarvan volgt nog een volledige beoordeling door de belastingrechter, optredende als zowel strafrechter die onder meer de waarborgen van art. 6 EVRM moet garanderen als als heffingsrechter die onder meer de artt. 8:29, 8:31 en 8:42 Awb moet toepassen.

10.9 Ik meen daarom dat de feitelijke instanties in casu terecht geoordeeld hebben dat het bestaan van de genoemde Awb-bepalingen impliceert dat bestuursorganen ervoor kunnen kiezen niet aan hun overleggingsplicht te voldoen ondanks rechterlijke telichtbevinding van hun gronden daarvoor, mits zij de gevolgen daarvan voor hun procespositie aanvaarden.

10.10 Evenmin ontnemt de Straatsburgse jurisprudentie die keuze aan boete-opleggende (criminally charging) bestuursorganen, nu art. 6 EVRM geen bepaalde bewijs(uitsluitings) regels geeft en het EHRM vooral de fairness van de procedure als geheel beoordeelt. De keuze om op de boetezaak betrekking hebbende stukken niet over te leggen aan de verdediging kan er wel toe leiden dat de boeteprocedure als geheel als unfair aangemerkt moet worden, hetgeen tot boetevermindering of boeteverval en/of schadevergoedingsplicht kan leiden. De rechter die het bewijs voor de criminal charge moet beoordelen dat terug te voeren is op het achtergehouden materiaal (in casu de belastingrechter) moet, gezien de Straatsburgse jurisprudentie, art. 8:31 Awb aldus toepassen dat aan dat achterhouden compenserende gevolgen worden verbonden die de rechten van de verdediging handhaven, hetgeen tot uitsluiting van bewijs en tot vernietiging van de boeten kan leiden, en zelfs (zie de in 9.1 geciteerde uitspraak van het Hof Den Bosch) tot vernietiging van de aanslagen.

10.11 Ik meen daarom dat middel (i) in deze procedure niet tot cassatie leidt.

Belang van de Staat bij gegevens over reeds nagevorderde jaren (middel (ii))

10.12 Mijns inziens bestrijden de eisers vergeefs 's Hofs oordeel dat de Staat voldoende fiscaal belang heeft bij de gevorderde gegevens over de reeds nagevorderde jaren. In de eerste plaats is voor activering van de meewerkverplichting ex art. 47 AWR voldoende dat de gevorderde bescheiden van belang kunnen zijn voor de vaststelling van de feiten die van belang kunnen zijn voor de belastingheffing ten laste van de gevorderde (zie de tekst van art. 47 AWR).(54) In de tweede plaats acht ik het argument van de eisers dat de Staat geen concrete aanwijzingen heeft gesteld voor te lage navordering of voor kwade trouw ongeldig. Juist als gevolg van de kennelijke weigering van de eisers (waarvan in cassatie moet worden uitgegaan) om aan hun wettelijke medewerkingsplicht te voldoen, is de Staat niet in staat om veel concreets te stellen: de eisers zijn immers de enigen die wél weten hoe het zit. Bovendien impliceert de omstandigheid dat de fiscus over de reeds nagevorderde jaren vergrijpboeten heeft opgelegd dat hij wel degelijk kwade trouw van de eisers stelt. Vast staat dat de eisers zo weinig mogelijk meewerken aan de waarheidsvinding. Daarmee is het belang van de fiscus gegeven.

10.13 Middel (ii) faalt.

Samenloop met de bestuursrechtelijke procedure over de informatiebeschikking (middel (iii))

10.14 Art. 52a(4) AWR laat uitdrukkelijk de mogelijkheid open van een civiele vordering tot dwangsomoplegging bij niet-nakoming van de meewerkverplichtingen ex de AWR door een belastingplichtige. De parlementaire geschiedenis van die bepaling leidt mijns inziens niet tot een beperking van die mogelijkheid tot bepaalde gevallen, zoals de eisers stellen. De medewetgever merkte in de Tweede nota van wijziging bij wetsvoorstel 30 645 (rechtsbescherming met betrekking tot de administratieplicht en controlehandelingen van de fiscus) het volgende op over art. 52a(4) AWR en de omstandigheden waaronder de fiscus bij de burgerlijke rechter oplegging van een dwangsom tot nakoming zou kunnen eisen:(55)

"In het vierde lid van artikel 52a van de AWR is uitdrukkelijk opgenomen dat de inspecteur zich kan wenden tot de burgerlijke rechter om nakoming van een verplichting in bepaalde gevallen met behulp van een dwangsom af te dwingen. Voor de inspecteur blijft de kort-geding-procedure voor de burgerlijke rechter onmisbaar in bijzondere gevallen, namelijk wanneer iedere medewerking wordt geweigerd. Het opnemen van een uitdrukkelijke bepaling dienaangaande op deze plek beoogt zeker te stellen dat door dit voorstel niets verandert aan de bestaande mogelijkheden die dit middel de Belastingdienst biedt. Ook de regelingen, opgenomen in de artikelen 52, zevende lid, en 53, vijfde lid, van de AWR doen daar niet aan af."

10.15 Ik maak hieruit op dat de regering met 'bijzondere gevallen' bedoelde gevallen waarin de informatiebeschikking (en de daaruit voortvloeiende dreiging met omkering van de bewijslast bij voortdurende van niet-medewerking) niet op korte termijn helpt of zelfs (vermoedelijk) nooit helpt omdat de gevorderden de omkering van de bewijslast in de belastingprocedure voor lief lijken te zullen nemen. De feitenrechtters konden op basis van de vastgestelde feiten oordelen dat het daar in casu naar uitziet en daarmee dat sprake is van een 'bijzonder geval', mede gezien (i) de toevoeging van de regering dat beoogd is zeker te stellen dat invoering van de informatiebeschikking niets verandert aan de bestaande civiele mogelijkheden van de fiscus, (ii) de omstandigheid dat een civiele voorlopige

voorziening hoe dan ook de eis van een spoedeisend belang van de eiser stelt en (iii) de aannemelijkheid dat de medewetgever met 'bijzonder' bedoelde 'uitzonderlijk' in de zin van weinig voorkomende vergaande (vermoedelijke) obstructie. Daarvoor pleit ook dat zelfs een grootschalig civiel initiatief van de Staat tegen weigerachtige vermoedelijke zwartsparenders niet meer dan 200 gevallen betreft (zie voetnoot 13).

10.16 Volgens de eisers moet, alvorens een civiele dwangsom opgelegd kan worden, de uitkomst van de bestuursrechtelijke procedure over de informatiebeschikking afgewacht worden om te voorkomen dat de bestuursrechtelijke rechtsbescherming tot een wassen neus verwordt. Daarmee lijken de eisers een punt te hebben, nu art. 27e(2) AWR impliceert dat bij gebruik van rechtsmiddelen de gevorderde informatie pas verstrekt hoeft te worden als de rechter (en niet slechts de fiscus) heeft vastgesteld dat zij verstrekt moet worden.

10.17 Ik meen niettemin dat een lopende bestuursrechtelijke procedure over een informatiebeschikking niet in de weg hoeft te staan aan een civiele actie van de fiscus omdat (i) de bestuursrechtelijke procedure tegen de informatiebeschikking tot inzet heeft de vraag of de bewijslast in de fiscale procedure over de (geschatte) (navorderings)aanslag omgekeerd kan worden, terwijl de dwangsomprocedure op reële executie van de meewerkplichten is gericht (bestuursrechtelijk bestaat daarvoor geen instrument, nu de bestuurlijke dwangsom in belastingzaken niet voorzien is), (ii) de medewetgever expliciet verklaard heeft niets te willen afdoen aan de civiele mogelijkheden van de fiscus (implicerende dat hij 'in bijzondere gevallen' de belastingplichtige de bestuursrechtelijke mogelijkheid wilde ontnemen door het voor lief nemen van de bewijslastomkering te blijven weigeren), en (iii) de informatiebeschikking en de daarover lopende bestuursrechtelijke procedure vervallen zodra de aanslag of de beschikking wordt opgelegd waarvoor de fiscus de informatie vorderde waarop de informatiebeschikking ziet (art. 52a(3) AWR), waarna nog slechts de vraag resteert of de civiele dwangsomprocedure een onaanvaardbare doorkruising van de fiscaal-bestuursrechtelijke rechtsbescherming tegen de aanslag oplevert. Uw jurisprudentie⁽⁵⁶⁾ leert dat dat niet het geval is. De kans lijkt voorts klein dat de burgerlijke rechter een dwangsom aangewezen acht terwijl de belastingrechter op basis van dezelfde feiten omkering van de bewijslast niet toelaatbaar acht.

10.18 De eisers kan toegegeven worden dat de wetgever zich kennelijk niet gerealiseerd heeft dat de civiele dwangsomactie de belastingplichtige de (nieuwe) nakomingstermijn ex art. 27e(2) AWR lijkt te ontnemen die de belastingrechter na ongegrondbevinding van rechtsmiddelen tegen een informatiebeschikking stelt, maar daarvoor in de plaats kan de burgerlijke rechter een nieuwe nakomingstermijn stellen, die deze trouwens bij een dwangsomoplegging toch al moet stellen. Wel bestaat theoretisch het risico dat de burgerlijke rechter een dwangsom oplegt in een geval waarin de belastingrechter géén omkering van de bewijslast wegens niet-meewerken zou aannemen. Ik acht dat risico theoretisch genoeg om te aanvaarden, gegeven ook dat zelfs een grootschalig civiel offensief van de fiscus tegen zijns inziens weigerachtige zwartsparenders niet meer dan 200 min of meer 'geheide' gevallen van niet-medewerking betreft (zie voetnoot 13).

Vader of zoon? (middel (iv))

10.19 Middel (iv) acht onvoldoende de motivering van 's Hofs feitelijke oordeel dat één der eisers niet aan diens medewerkingsplicht heeft voldaan. De fiscus zou hebben nagelaten zich tot de juiste persoon te wenden, nl. de in het buitenland wonende zoon van wijlen [betrokkene 1], die verklaard heeft de gerechtigde tot de litigieuze bankrekening te zijn en die bovendien ter gelegenheid van een overigens mislukt gesprek tussen de erven [betrokkene 1] en de Inspecteur verklaard zou hebben bereid te zijn de gewenste inlichtingen te verschaffen.

10.20 Wat de zoon ter Inspectie ook verklaard heeft en waartoe hij ook bereid zou zijn, hij heeft de gevraagde gegevens kennelijk niet verstrekt, nu over de niet-verstrekking ervan tot op de dag van vandaag geprocedeerd wordt, zodat hij kennelijk niet heeft bijgedragen - hetgeen duidelijk wel op zijn weg lag - aan de opheldering van de door hem zelf opgeworpen vraag of de fiscus zich wel tot de juiste persoon had gewend. Bovendien komt mij voor dat als de fiscus zich tot de erven [betrokkene 1] heeft gewend en de desbetreffende zoon één van die erven is, de fiscus zich wel tot de juiste persoon heeft gewend. Wat daar van zij, ik meen dat 's Hofs feitelijke en overigens in cassatie onaantastbare oordeel niet onvoldoende gemotiveerd is.

Nemo tenetur (middel (v))

10.21 Dit middel treft mijns inziens doel, zij het wellicht niet het door de eisers beoogde doel. Zoals blijkt uit mijn conclusie van 1 maart 2013 in de bij u aanhangige en op dit punt vergelijkbare zaak

12/01880 (X/Staat), gepubliceerd in LJN BZ3640 en NTFR 2013/645, met commentaar Hendriks, meen ik dat belastingplichtigen zoals de eisers weliswaar onder dwangsom genoopt kunnen worden te voldoen aan des fiscus' wettige informatievorderingen voor de belastingheffing - en dat weigering om daaraan mee te werken bestraft kan worden - maar dat de rechter procedurele garanties moet bieden - zolang de wetgever dat niet doet - dat de aldus onder dwang verstrekte en vermoedelijk incriminerende gegevens niet gebruikt worden voor punitieve doeleinden.

10.22 Ik volsta hieronder met een samenvatting van die eerdere conclusie, behoudens een aanvulling in onderdeel 10.28 hieronder, en verwijs voor het overige naar die conclusie.

10.23 Ik leid uit de Straatsburgse rechtspraak het volgende af: er bestaat geen grondrechtelijk bezwaar tegen bestraffing van het niet-nakomen van normale fiscale verplichtingen, inclusief plichten tot medewerking aan verkrijging van bewijsmateriaal ten behoeve van de belastingheffing. Als echter sprake is van een criminal charge, en ook als dat (nog) niet het geval is maar de betrokkene niet kan uitsluiten dat de van hem in de toezichtsfeer onder dwang gevorderde informatie ook strafvorderlijk tegen hem gebruikt zal worden, dan kan hij niet zonder schending van art. 6 EVRM bestraft of met straf of boete bedreigd worden voor niet-verklaren of niet-overhandigen van testimonial or communicative evidence, waaronder begrepen bestaande documenten waarop de autoriteiten zonder zijn actieve medewerking echter niet de hand kunnen leggen, tenzij (i) het gaat om boeten of druk waarvan in de gegeven omstandigheden niemand wakker hoeft te liggen of (ii) er procedurele waarborgen bestaan dat de in de toezichtsfeer afgedwongen verklaringen of documenten niet strafvorderlijk gebruikt zullen worden. Gaat het om passieve medewerking aan (dulden van; ondergaan van) dwangmiddeluitoefening tot verkrijging van non-testimonial physical evidence - zoals een doorzoeking of inbeslagneming - dan is geen sprake van coercion or oppression in defiance of the will of the accused en rijst dus geen nemo tenetur-kwestie, tenzij dat passief doen ondergaan van dwangmiddelen ontaardt in inhuman and degrading treatment.

10.24 Van de eisers tot cassatie wordt door de Inspecteur onder antwoordplicht met strafbedreiging (boeten) en dwangsomdreiging testimonial evidence geëist. Uit de arresten J.B. v. Switzerland en Chambaz c. Suisse lijkt duidelijk te volgen dat het EHRM met het buiten het nemo tenetur-plaatsen van bewijsmateriaal 'that has an existence independent of the will of the accused' (Saunders-materiaal) niet bedoelde dat aan een belastingplichtige/potentieel verdachte een substantiële dwangsom of boete opgelegd mag worden wegens niet-overlegging van reeds bestaande en waarschijnlijk belastende documenten waarvan de vervolgende instanties echter zonder zijn medewerking geen kennis kunnen nemen. Eisers' geval lijkt onvoldoende te verschillen van die van J.B. en Chambaz, in wier gevallen het EHRM oordeelde dat de gevorderde (bank)documenten géén 'Saunders-materiaal' waren. De eisers kunnen voorts geenszins uitsluiten dat tegen hen een criminal charge zal worden ingesteld, nu de Inspecteur hen immers al substantiële vergrijpboeten had opgelegd toen van hen de litigieuze medewerking werd gevorderd. Een dwangsom van € 2.000 per dag(deel) met een plafond van € 300.000 ten slotte is niet moderate in de zin van de rechtspraak van het EHRM; een gevangenisstraf van maximaal vier (of zes) jaar en een geldboete (art. 69 AWR) zijn dat overigens evenmin.

10.25 Het beweerdelijke karakter van de dwangsom (reparatoir, retributief, punitief, aanmoediging, of nog anders) acht ik niet relevant, nu het duidelijk is, gezien alleen al de benaming ervan, dat de dwangsom tot doel en effect heeft dat 'in defiance of the will of the accused'/'au mépris de la volonté de l'accusé' van hem medewerking wordt afgedwongen die hij niet wil geven en dat de litigieuze zeer substantiële dwangsom dus een 'method of coercion or oppression' is.

10.26 De Nederlandse wetgeving voorziet niet in de procedurele waarborgen tegen punitief gebruik van afgedwongen bewijsmateriaal waartoe de Straatsburgse rechtspraak wél noopt als men wil voorkomen dat een verdachte belastingplichtige ongestraft medewerking aan de belastingheffing kan weigeren waar een onverdachte belastingplichtige dat niet kan. Zolang de wet geen dergelijke waarborgen biedt, zullen zij van de rechter moeten komen.

10.27 Ik heb u daarom in de aanhangige zaak 12/01880 in overweging gegeven het beroep in cassatie van de belastingplichtige weliswaar te verwerpen, maar - rechtstreeks op basis van art. 6 EVRM - te verstaan dat de onder druk van de dwangsom door hem aan de Inspecteur te verstrekken informatie niet gebruikt kan worden voor punitieve doeleinden. Ik meen dat de boeterechter en de strafrechter - eveneens op grond van art. 6 EVRM, alsmede de rechtszekerheids- en vertrouwensbeginselen - aan die beslissing gebonden zijn. Tot dezelfde conclusie kom ik ook in de thans te beoordelen zaak.

10.28 Ik vul die conclusie aan met nog een Straatsburgse vindplaats. Eén van de vragen waarover de Nederlandse rechtspraak wisselend is, maar waarover mijns inziens de Straatsburgse jurisprudentie

duidelijk is, is de vraag of bestaande documenten waarop de fiscus echter niet de hand kan leggen zonder afgedwongen medewerking van de verdachte/belastingplichtige/beboete, Saunders-materiaal zijn dat niet onder de nemo tenetur-bescherming valt. Ik vul het in conclusie 12/01880 op dat punt gegeven EHRM-jurisprudentie-overzicht aan met de zaak Choudhary v. UK,⁽⁵⁷⁾ waaruit mijns inziens opnieuw blijkt, net als uit de in dat overzicht opgenomen arresten, met name die in de zaken J.B. v. Switzerland, Marttinen v. Finland en Chambaz c. Suisse, dat een 'pre-existing document' géén Saunders-materiaal is als de vervolgende instanties er zonder de (afgedwongen) medewerking van de verdachte geen kennis van kunnen nemen. De zaak Choudhary betrof onder meer een klacht over de toelating tot het bewijs (van drugshandel) van een verslag van een telefoongesprek dat onrechtmatig getapt zou zijn. De (niet-ontvankelijkheids)beslissing en de overwegingen daarvoor zijn hier niet relevant, maar het EHRM verwees in het voorbijgaan wel als voorbeeld naar 'a pre-existing document or a bodily sample to which the right not to incriminate oneself does not extend':

"The Court considers it significant that, at the time of his telephone conversation with GB, the applicant was unaware that the call was being intercepted by the police. The allegedly incriminating statements made by him in the course of this conversation, were, therefore, made freely, and not as a result of any coercion or compulsion applied to the applicant by the State authorities. For this reason, the record of the conversation is akin to a pre-existing document or a bodily sample, to which the right not to incriminate oneself does not extend. While the applicant claims that he was tricked by GB into making the statements in question, this allegation is not sufficient in itself to necessitate the exclusion of the record, since it would have been open to the applicant to put this argument to the jury, who were required to assess the reliability and probative value of the recorded conversation together with all the other evidence presented in the case."

Ik meen dat ook uit deze overweging blijkt dat het EHRM 'pre-existing documents' (en tapverslagen en 'bodily samples', etc.) alleen dan uitsluit van de bescherming van de nemo tenetur regel als zij worden verkregen (curs. PJW) 'not as a result of any coercion or compulsion applied to the applicant by the State authorities,' dus als de autoriteiten er zonder afgedwongen actieve medewerking de hand op kunnen leggen, bijvoorbeeld door een doorzoeking, inbeslagneming bij derden, hacken of fouilleren.

11. Conclusie

Ik geef u in overweging het cassatieberoep te verwerpen, maar uitdrukkelijk - rechtstreeks op basis van art. 6 EVRM - te verstaan dat door de eiser in cassatie aan de gedaagde onder dwangsomdreiging te verstrekken gegevens, inlichtingen of documenten rechtens niet kunnen dienen tot onderbouwing van bestuurlijke boete-oplegging of strafvervolgning.

De Procureur-Generaal bij de
Hoge Raad der Nederlanden

Advocaat-Generaal

- 1 Zie stuk nr. 2 in productie 6 bij de dagvaarding in kort geding.
- 2 Zie productie 3 bij de dagvaarding in kort geding.
- 3 Zie productie 4 bij de dagvaarding in kort geding. [Eiser 4] heeft de vragenbrief in het geheel niet ingevuld. De overige eisers hebben de vragenbrief wel ingevuld maar daarbij geen rekening bij Rabobank Luxembourg opgegeven. Zie punt 2.2 van de akte houdende eis in reconventie.
- 4 Zie productie 1 bij de dagvaarding in kort geding. De navorderingsaanslagen in de inkomstenbelasting betroffen de gehele periode van 1997 tot en met 2006; de navorderingsaanslagen in de vermogensbelasting betroffen de jaren 1998 tot en met 2000. De vergrijpboete bedroeg telkens 100%. Van de overige eisers zijn geen kopieën van navorderingsaanslagen in het dossier aanwezig; deze totaalbedragen zijn ontleend aan p. 3 van de dagvaarding in kort geding.
- 5 Deze uitspraak heeft voor zover ik na kon geen LJN-nummer en is niet publiekelijk raadpleegbaar.
- 6 Rechtbank Arnhem (voorzieningenrechter) 22 maart 2011, nrs. 11/322 en 11/324, LJN BP8580, NTFR 2011/1374 met commentaar Kastelein.
- 7 Zie productie 15 zijdens de eisers in eerste aanleg.
- 8 Zie de pleitnota van de eisers in eerste aanleg, pt. 91 (maar zie ook: pt. 82 - 84). Alleen de informatiebeschikking ten name van [eiser 4] trof ik in het dossier aan. Zie over 2008 en 2009 pt. 1.11 van de schriftelijke toelichting in cassatie van de Staat.
- 9 Zie de cassatiedagvaarding, p. 3.
- 10 Rechtbank Arnhem 7 februari 2012, nrs. 11/1635 en 11/1636, LJN BV2902, NTFR 2012/1165 met commentaar Caljé.
- 11 Ik ontleen dit aan de uitspraak van Rechtbank Arnhem (voorzieningenrechter) 5 april 2012, nrs. AWB 12/868 en 12/869, LJN BW0952, NTFR 2012/1644 met commentaar Kerckhoffs (zie 3.9 hierna).
- 12 Rechtbank 's-Gravenhage (voorzieningenrechter) 3 april 2012, nr. 414044/KG ZA 12-104, LJN

BW0703.

13 Dit lijkt een curieus argument voor een overheid die zelf de civiele rechtsgang beleidsmatig gebruikt om bewijs in fiscale procedures te vergaren en in dat kader onlangs circa 200 korte gedingen tegen belastingplichtigen heeft aangespannen, zie:

<http://www.rijksoverheid.nl/ministeries/fin/nieuws/2013/04/08/belastingdienst-spant-kort-geding-aan-tegen-vermeende-zwartspaarders.html>

14 Volgens de schriftelijke toelichting van de Staat voor de cassatierolzitting van 9 november 2012 was dit inmiddels in 62 van de 69 gevallen gebleken.

15 Op dit punt verschilt deze zaak van de eveneens bij u aanhangige zaak 12/01880. Dit aspect is volgens de eisers in die zaak ten onrechte buiten beschouwing gelaten (punt 106 van hun pleitnota in eerste aanleg).

16 Rechtbank Arnhem (voorzieningenrechter) 5 april 2012, nrs. AWB 12/868 en 12/869, LJN BW0952, NTFR 2012/1644 met commentaar Kerckhoffs.

17 FutD 2012-0982, 'Fiscus wint civiel én fiscaal kort geding in tipgeverskwesitie'.

18 Hof 's-Gravenhage 24 april 2012, nr. 200.104.848/01, LJN BW4595. LJN vermeldt, evenals ik abusievelijk deed in mijn conclusie van 1 maart 2013 in de bij U aanhangige zaak 12/01880, als zaaknummer 200.108.848/01.

19 Art. 52a AWR is op 1 juli 2011 ingevoerd.

20 EHRM 20 november 1989 (Kostovski), no. 11454/85, LJN AD0949, NJ 1990, 245 met noot Alkema.

21 HR 25 september 1984, rek. nr. 76 568, na conclusie Leijten, LJN AC8532, NJ 1985, 426 met noot van Veen.

22 Wet van 11 november 1993, Stb. 1993, 603.

23 HR 9 januari 1990, rek. nr. 86337, na conclusie Fokkens, LJN ZC8377, NJ 1990, 409.

24 HR 2 juli 1990, rek. nr. 86408, na conclusie Leijten, LJN ZC8573, NJ 1990, 692 met noot Veen.

25 EHRM 27 oktober 1993 (Dombo Beheer BV v. the Netherlands), no. 37/1992/382/460, LJN AD1977, NJ 1994, 534, met noot THS.

26 Dit arrest is, voor zover ik na kon gaan, niet gepubliceerd.

27 EHRM 26 maart 1993 (Doorson v. the Netherlands), no. 54/1994/501/583, LJN AD2516, NJ 1996, 741 met noot Knigge.

28 EHRM 23 april 1997 (Van Mechelen and others v. the Netherlands), nos. 55/1996/674/861-864, LJN AD4540, NJ 1997, 635, met noot Knigge..

29 HR 9 juni 1992, rek. nr. 90940, na conclusie Leijten, LJN AC0934, NJ 1992, 772 met noot Knigge; HR 9 juni 1992, rek. nr. 90938, na conclusie Meijers, LJN AC0935, NJ 1992, 773 met noot Knigge.

30 EHRM 27 februari 2001 (Lucà v. Italy), no. 33354/96, LJN AE0190, NJ 2002, 101 met noot Schalken.

31 EHRM 15 december 2011 (Al-Khawaja and Tahery v. UK) nos. 26766/05 and 22228/06, LJN BV6936, EHRC 2012/56 met noot Spronken, NJ 2012, 283 met noot Schalken en Alkema.

32 Noot PJW: Het Verenigd Koninkrijk kent een dualistisch constitutioneel systeem. De Human Rights Act (HRA) implementeerde het EVRM in het Britse recht. Art. 2 HRA bepaalde dat de Britse rechter Straatsburgse jurisprudentie "into account" moet nemen. Daaruit volgt een minder strikte gebondenheid aan Straatsburgse jurisprudentie dan voor rechters in land met een monistisch constitutioneel systeem. Zie nader M. Wasek-Wiaderek, The principle of "equality of arms" in criminal procedure under Article 6 of the European Convention on Human Rights and its functions in criminal justice of selected European countries. A comparative view, Leuven University Press: Leuven 2000, p. 51.

33 EHRM 16 december 1992 (Edwards v. UK), no. 79/1991/331/404. De uitspraak is te vinden in de HUDOC database van het EHRM, te bereiken via http://www.echr.coe.int/ECHR/Homepage_EN.

34 EHRM 16 februari 2000 (Fitt v. UK), no. 29777/96, LJN AP0623, EHRC 2002/32 met noot Spronken, BNB 2000/260 met noot Feteris.

35 EHRM 16 februari 2000 (Rowe and Davis v. UK), no. 28901/95, LJN AV2200, BNB 2000/259 met noot Feteris, FED 2000/184 met aantekening Poelmann.

36 EHRM 24 juni 2003 (Dowsett v. UK), no. 39482/98, LJN AP0918, EHRC 2003/67.

37 EHRM 31 oktober 2006 (Güner Çorum c. Turquie), no. 59739/00. De uitspraak is te vinden in de HUDOC database van het EHRM. Voor een spraakmakend geval van toepassing van het equality of arms-beginsel in het civiele recht, zie EHRM 15 februari 2005 (Steel and Morris v. UK), no. 68416/01, LJN AT3385, EHRC 2005/37 met noot Gerards, NJ 2006, 39 met noot Dommering, over twee armlastige Greenpeace-activisten die bij pamflet vermeende smaad over McDonalds verspreidden. Zij werden tot betaling van een voor hen vrij hoge schadevergoeding veroordeeld. Het EHRM oordeelde dat uit het EVRM geen plicht tot het voorzien in kosteloze rechtsbijstand in civiele zaken kan worden afgeleid, maar omdat de klagers in deze zaak hun recht op vrijheid van meningsuiting verdedigden en het een zeer omvangrijke en complexe zaak betrof, was toch sprake van "inequality of arms" tussen de klagers en McDonalds.

38 EHRM 19 februari 2009 (A. and others v. UK), no. 3455/05, LJN BH9204, EHRC 2009/50 met noot Loof, NJ 2010, 468 met noot Alkema, Jurisprudentie Vreemdelingenrecht (JV) 2009/142 met

commentaar TS en Van Kempen. De "A." in deze zaak was een Jordaniër, Abu Qatada, een "haatzaai-imam" (aldus Loof in zijn noot). De uitspraak van het EHRM zorgde niet alleen in de Britse (tabloid) pers en politiek voor verontwaardiging, maar ook in de juridische wereld, vooral doordat het EHRM A. een schadevergoeding ad £ 2.500 toekende.

39 Het EVRM kent geen uitzonderingen op het folterverbod en het EHRM laat die ook niet toe. Zie § 126 van het arrest.

40 EHRM 5 juni 2009 (Mirilashvili v. Russia), no. 6293/04. De uitspraak is te vinden in de HUDOC database van het EHRM.

41 EHRM 27 september 2011 (Hrdalo v. Croatia), no. 23272/07, LJN BX8085, AB 2012/294 met noot Barkhuysen en Van Emmerik, FED 2013/28 met aantekening Thomas.

42 EHRM 5 april 2012, nr. 11663/04 (Chambaz c. Suisse), LJN BW5997, EHRC 2012/135, met noot Niessen, AB 2012/323, met noot Barkhuysen en Emmerik, NTFR 2012/1225, met commentaar Hendriks, FED 2012/77, met aantekening Thomas, FutD 2012/16. Zie ook E.B. Pechler, Chambaz en het verbod op gedwongen zelfincriminatie, NTFR 2012/1608, en J.H. Asbreuk, Informatieverstrekking en art. 6 EVRM, NTFR Beschouwingen 2012/27.

43 Chambaz klaagde ook over schending van het verbod op gedwongen zelfincriminatie (nemo tenetur) ex art. 6(1) EVRM. Het EHRM heeft (ook) die klacht gegrond verklaard. Dat oordeel komt hieronder nog aan de orde en is ook van groot belang in de bij u aanhangige zaak met rolnr. 12/01880 (X./Staat) waarin ik op 1 maart 2013 concludeerde.

44 Philip Baker: Recent Tax Cases of the European Court of Human Rights, European Taxation, December 2012, p. 584-585.

45 Noot in origineel: "And it is a bit of a pity that it has not been translated into English yet, as it is clearly of relevance and not everyone will be able to read the original."

46 Hof 's-Hertogenbosch 22 september 2005, nr. 03/01592, LJN AU3687, NTFR 2005/1337 met commentaar De Rijke, V-N 2005/51.1, JB 2005/315 met noot Niessen-Cobben.

47 ABRvS 30 november 2011, nr. 201010838/1/T1/H3, LJN BU6382, AB 2012/142 met noot Barkhuysen en Van Emmerik, FED 2012/71 met aantekening Thomas, Jurisprudentie Milieurecht (JM) met noot De Graaf.

48 Noot PJW: ABRvs 13 juni 2007, nr. 200606586/1, LJN BA7084.

49 Rechtbank Zeeland/West-Brabant 28 januari 2013, nrs. AWB 12/1430 tot en met AWB 12/1443, LJN BZ3190.

50 Noot PJW: Ik merk op dat de belastingdienst in vergelijkbare zaken ook wel het tegengestelde standpunt inneemt, nl. dat overlegging van de volledige tipgeversovereenkomst ongewenst is omdat de daarin genoemde bedragen juist een 'aanzuigende werking' kunnen hebben op 'premiejagers' (zie Handelingen EK, 22 december 2009, 14-514, r.k. en ook r.o. 2.14 van de genoemde uitspraak van Rechtbank Zeeland/West-Brabant van 28 januari 2013). Ik acht ook dit een opmerkelijk standpunt voor een overheidsdienst die met een gepubliceerde tipgeldregeling (Resolutie van de Staatssecretaris van Financiën van 24 oktober 1985, nr. 585-24 843, V-N 1985, p. 2168, FED 1985/653) premies uitlooft voor informanten die voor de overheid geld in het laadje brengen. De Staatssecretaris zag geen aanleiding de tipgeldregeling aan te passen, zie zijn brief van 2 februari 2010 aan het parlement, Kamerstukken II, 2009-2010, 31 066, nr. 85.

51 Cour administrative d'appel de Paris 5 februari 2013, No. 12PA00469.

52 Ik wijs opnieuw op het in voetnoot 50 opgemerkte.

53 De vraag rijst ook op welke bankrekening in welk land de overheid die beloning betaalt en of zij er loonbelasting en premies op inhoudt of, indien het fiscaalrechtelijk niet om een dienstbetrekking maar om het verrichten van enkele diensten gaat, hoe zij zeker stelt dat de tipgever de door haar/hem over die beloning verschuldigde inkomstenbelasting en premies betaalt.

54 Vaste rechtspraak van uw derde kamer is dat art. 47 AWR een zeer ruim bereik heeft en dat een minimaal potentieel fiscaal belang bij een informatieverzoek reeds voldoende kan zijn (behoudens schending van beginselen van behoorlijk bestuur). U zie bijvoorbeeld HR 11 december 1991, nr. 27 345, LJN ZC4814, BNB 1992/243 met noot Scheltens, V-N 1992/115; HR 27 juni 2001, nr. 35 889, na conclusie Wattel, LJN AB2314, BNB 2002/27 met noot Feteris, V-N 2001/37.3, NTFR 2001/985 met commentaar Van Hassel; HR 27 februari 2004, nr. 37 465, na conclusie Wattel, LJN AF5556, BNB 2004/225 met noot Zwemmer, V-N 2004/14.3, NTFR 2004/316 met commentaar Thomas en HR 21 maart 2008, nr. 43 050, na conclusie Wattel, LJN BA8179, BNB 2008/159 met noot Albert, V-N 2008/16.5.

55 Kamerstukken II, 2008-2009, 30 645, nr. 14, p. 11-12.

56 HR 18 september 2009, nr. 08/01490, na conclusie Wattel, LJN BI5906, NJ 2009, 566 met noot Zwemmer, BNB 2010/21 met noot Van Eijdsen, V-N 2009/48.6, NTFR 2009/2048 met commentaar Van der Voort Maarschalk, Gemeentestem 2010/5 met commentaar Huisman.

57 EHRM 4 mei 1999 (niet-ontvankelijkverklaring), no. 40084/98, Choudhary v. UK,

[\["Choudhary"\],"documentcollectionid2":\["JUDGMENTS","DECISIONS"\],"itemid":\["001-4569"\]}](http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/Pages/search.aspx#{)