

Conclusie over gevolg strafrechtelijke vrijspraak voor fiscale zaak (onschuldpresumptie Melo Tadeu)

Authors	Demandt, Kim
Published in	NTFR: Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal recht
Publication Date	2024-10-29
Document Version	publishersversion
Link	https://research.tilburguniversity.edu/en/publications/e95a3c48-b5e6-497d-a89d-450f78fa86cc
Citation	Demandt, K 2024, 'Conclusie over gevolg strafrechtelijke vrijspraak voor fiscale zaak (onschuldpresumptie Melo Tadeu)', NTFR: Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal recht, vol. 2024, no. 44, NTFR 2024/1758. < https://www.ndfr.nl/content/p1-872878 >
Download Date	2026-05-17 12:08:50
Rights	<p>General rights</p> <p>Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research. - You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain - You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal" <p>Take down policy</p> <p>If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.</p>

NTFR 2024/1758 - Conclusie over gevolg strafrechtelijke vrijspraak voor fiscale zaak (onschuldpresumptie Melo Tadeu)

Gegevens

Publicatie

NTFR 2024/1758

Instantie

Parket bij de Hoge Raad

Datum uitspraak

4 oktober 2024

Datum publicatie

29 oktober 2024

Annotator

mr. K.M.G. Demandt

docent bij het Fiscaal Instituut Tilburg (Tilburg University) en advocaat bij Demandt Advocatuur

ECLI

[ECLI:NL:PHR:2024:963](#)

Belastingjaar

2018

Zaaknummer

24/00052

Relevante informatie

[Art.6 lid 2 EVRM, Art. 51 WA](#)

Inhoudsindicatie

Melo Tadeu-arrest, onveraccijnsde sigaretten

Samenvatting

Deze zaak gaat over een naheffingsaanslag in de accijns ten bedrage van € 1.243.884, opgelegd aan een werknemer (belanghebbende) van een bedrijf waar onveraccijnsde sigaretten zijn aangetroffen. Belanghebbende is naar aanleiding van het strafrechtelijk onderzoek naar de onveraccijnsde sigaretten strafrechtelijk vervolgd en uiteindelijk vrijgesproken van het opzettelijk voorhanden hebben gehad van de sigaretten. In deze conclusie gaat A-G Koopman in op de vraag of die vrijspraak tot gevolg moet hebben dat belanghebbende ook niet meer kan worden belast ter zake van het voorhanden hebben van de sigaretten.

Hof Den Bosch (17 februari 2023, [ECLI:NL:GHSHE:2023:3037](#)) heeft de naheffingsaanslag vernietigd. Het hof nam in zijn uitspraak een aantal vaststellingen en overwegingen van de strafrechter over. Het meende dat, indien het de vaststellingen en overwegingen zou negeren, het twijfel zou doen ontstaan over de juistheid van de vrijspraak. Het hof heeft overwogen dat dit niet is toegestaan gelet op de onschuldpresumptie van art. 6 lid 2 EVRM, zoals uitgelegd in het arrest EHRM 23 oktober 2014, nr. 27785/10 (Melo Tadeu). Belanghebbende kan daarvan uitgaande niet worden aangewezen als de persoon die de onveraccijnsde sigaretten voorhanden heeft gehad of als enig andere persoon die bij het voorhanden hebben ervan door een ander betrokken is geweest.

A-G Koopman leidt uit het relevante rechtskader, verder ingevuld vanuit zijn beschouwing, drie rechtsregels af. Ten eerste dient een belanghebbende die zich beroept op de onschuldpresumptie in een opvolgende procedure te stellen en te bewijzen dat er een voldoende verband bestaat tussen de strafrechtelijke procedure waarin hij is vrijgesproken (of waarin vervolging anderszins is gestaakt) en de opvolgende procedure. Indien hij daarin slaagt, dan moeten de autoriteiten in de opvolgende procedure op hun eigen terrein blijven en afzien van enige verklaring of redenering waarbij de onschuld van de voormalige verdachte in twijfel wordt getrokken. Dit betekent echter niet dat geheel niet (langer) over het voorliggende feitencomplex mag worden geoordeeld.

Ten tweede moet de vaststelling van de (rechts)feiten door de belastingrechter in een opvolgende procedure – op ‘normale wijze’ – geschieden op basis van de fiscale bewijsregels en aan de hand van de wederzijdse stellingen van partijen en het in het geding gebrachte bewijsmateriaal. Daarbij mag de belastingrechter met zijn bewoordingen geen twijfel doen ontstaan over de vrijspraak in de strafzaak. Het is daarom naar de mening van de A-G aan de belastingrechter om, indien nodig, uit te leggen hoe hij tot andere vaststaande feiten komt dan de strafrechter; deze verschillen moeten zijn terug te voeren op hetgeen is gesteld en ingebracht als bewijsmateriaal en de toepasselijke bewijsregels in de procedures.

Ten derde moet de belastingrechter een eindconclusie (rechtsgevolg) verbinden aan de vaststaande feiten door het toepassen van de relevante juridische norm. Indien de vaststaande feiten in de procedures anders zijn, kan dit verklaren waarom de eindconclusie ook anders is. Wanneer daarentegen de vastgestelde feiten in beide procedures gelijk zijn en de toepasselijke juridische norm ook gelijk is, heeft de belastingrechter op grond van de onschuldpresumptie naar de mening van de A-G in de praktijk geen ruimte om ten nadele van de belastingplichtige af te wijken van de eindconclusie van de strafrechter. De rechter in de opvolgende procedure dient in die gevallen de interpretatie van de juridische norm door de strafrechter te volgen.

A-G Koopman concludeert dat de staatssecretaris terecht klaagt over het oordeel van het hof dat het arrest van de strafrechter ook zo kan worden gelezen dat volgens die strafrechter belanghebbende de onveraccijnsde sigaretten niet voorhanden heeft gehad. Dat oordeel is volgens de A-G niet begrijpelijk. Toch kan het middel naar zijn mening niet tot cassatie leiden. Anders dan de staatssecretaris betoogt, heeft het hof volgens de A-G wel een eigen beoordeling van de feiten ten grondslag gelegd aan zijn oordeel dat – kort gezegd – het doen en nalaten van belanghebbende moet worden

toegerekend aan de werkgever, en dat dus belanghebbende niet degene was die de sigaretten voorhanden heeft gehad. Volgens de A-G falen de middelen ook voor het overige.

A-G Koopman geeft daarom de Hoge Raad in overweging het cassatieberoep ongegrond te verklaren.

Noot

In de wisselwerking tussen het belastingrecht en het strafrecht kan de onschuldpresumptie uit art. 6 EVRM een rol spelen. Het (Franstalige) EHRM-arrest Melo Tadeu biedt hiervoor aanknopingspunten. Menigeen is hierover in de pen geklommen en de rechtspraak staat op dit punt ook niet stil, met deze conclusie van A-G Koopman als laatste bijdrage hieraan. A-G Koopman analyseert de rechtspraak van het EHRM en de Hoge Raad en distilleert hieruit drie rechtsregels (kort samengevat): 1) er moet een verband bestaan tussen de strafprocedure en de daaropvolgende procedure, waarbij de autoriteiten ‘op hun eigen terrein’ moeten blijven, 2) de vaststelling van de feiten door de belastingrechter dient op de ‘normale’ wijze plaats te vinden, waarbij geen twijfel mag ontstaan over de vrijspraak in de strafzaak, en 3) de belastingrechter moet een conclusie verbinden aan de (onder 2 vastgestelde) feiten door toepassing van de relevante juridische norm.

Link tussen strafprocedure en opvolgende procedure en de onschuldpresumptie

De eerste stap is het bestaan van een link tussen de twee procedures, te weten de eerdere vrijspraak en de latere procedure. Het EHRM overwoog in Melo Tadeu dat het aan de verzoeker is om het bestaan van een verband tussen de strafprocedure en de daaropvolgende actie aan te tonen. Een dergelijk verband is bijvoorbeeld aanwezig wanneer, in het bijzonder, de rechter het strafvonnis moet analyseren, het bewijsmateriaal moet bestuderen en evalueren, een beoordeling moet maken van de betrokkenheid bij het strafbare feit, of opmerkingen moet maken over de aanwijzingen die blijven wijzen op de mogelijke schuld. 1 Het EHRM verwijst hierbij naar de zaak Allen, 2 waarnaar de A-G in zijn rechtskader ook verwijst (r.o. 4.2). Ook de Hoge Raad 3 volgt de lijn dat de verzoeker moet stellen en bewijzen dat deze ‘link’ bestaat. Tot zover lopen de Europese en de nationale rechtspraak synchroon.

Voor de beoordeling of de onschuldpresumptie is geschonden, wordt gekeken of de autoriteiten door de wijze van handelen, de redenen van hun beslissingen of het taalgebruik in hun redenering, twijfels doen ontstaan over de onschuld. 4 Hierbij mag geen kwalitatief verschil bestaan tussen een vrijspraak wegens gebrek aan bewijs of een vrijspraak wegens vaststelling van de onschuld van iemand. 5 Waar de Hoge Raad in 2015 het criterium hanteerde of ‘de bewoordingen van de belastingrechter twijfel oproepen over de juistheid van een vrijspraak’, 6 is dit later onder verwijzing naar dit 2015-arrest geparafraseerd naar ‘het optreden, de motivering van de beslissing en de gebruikte bewoordingen van de rechterlijke autoriteiten’. 7 Dit is anno 2024 nog steeds het toepasselijke criterium, ook in het bestuursrecht. 8 Dus ook hier lopen de Europese en de nationale rechtspraak synchroon.

Feitenvaststelling en bewijsgaring

Dan het lastigste punt, zoals de A-G dat signaleert: ‘de ogenschijnlijke eenvoudige opdracht die in de praktijk complex blijkt te zijn’ (r.o. 5.3). Want zelfs als een belastingplichtige in de strafzaak is vrijgesproken, mag een belastingrechter nog steeds oordelen over dezelfde feiten, maar hij mag geen twijfel doen ontstaan over de juistheid van de vrijspraak. Als het oordeel van de belastingrechter hetzelfde is als dat van de strafrechter, zal er geen probleem zijn. Dit ligt echter anders als de belastingrechter tot een ander oordeel komt, bijvoorbeeld op basis van een andere feitenvaststelling. Wanneer wordt dan de onschuldpresumptie geschonden?

In eerdere strafrechtspraak is geoordeeld over de (on)rechtmatigheid van de bewijsgaring en de bruikbaarheid van bewijs en de doorwerking daarvan naar een fiscale procedure. Zo overweegt de Hoge Raad ⁹ dat:

- voor de *vaststelling van de feiten* de belastingrechter zelfstandig de feiten moet beoordelen en niet is gebonden aan een oordeel van de strafrechter, zelfs niet als hem dezelfde bewijsmiddelen ter beschikking staan (r.o. 2.6.2);
- voor de *juridische vraag naar de onrechtmatigheid van de bewijsgaring* de belastingrechter niet gebonden is aan het oordeel van de strafrechter, maar daarvan mag afwijken – maar dit wel moet motiveren (r.o. 2.6.3);
- voor het *wel of niet gebruikmaken van onrechtmatig verkregen bewijs* de belastingrechter eveneens niet gebonden is aan het oordeel van de strafrechter, omdat het toetsingskader voor bewijsuitsluiting een andere is (r.o. 2.6.4).

Deze regels gelden voor zowel het bewijs met betrekking tot de aanslag als de fiscale boete (r.o. 2.6.5). Zodoende kan het voorkomen dat bewijs dat strafrechtelijk onrechtmatig is en niet mag worden gebruikt, fiscaal wél als bewijs kan worden gebruikt. ‘In verband met de verschillen tussen het in straf- en belastingprocedures geldende bewijsrecht en de uiteenlopende kaders voor de beoordeling van de bruikbaarheid van het voorhanden bewijs in dergelijke procedures, is dat verschil aanvaardbaar.’ Dit leidt, aldus nog steeds de Hoge Raad, niet tot een schending van de onschuldpresumptie.

Een verschil in bewijsrecht?

Op grond van de rechtspraak van de Hoge Raad is een andere feitenvaststelling (door de straf- en belastingrechter) mogelijk op grond van ‘minder strenge bewijsregels of op grond van aanvullend bewijs’. ¹⁰ In 2020 oordeelde de Hoge Raad dat ‘in het licht van een andere (lichtere) bewijslast en/of bewijslastverdeling en/of aanvullend bewijs’ andere feiten vast kunnen komen te staan. ¹¹ Het verschil in bewijslast(verdeling) of het voorhanden zijn van aanvullend bewijs zou dus ertoe kunnen leiden dat de belastingrechter tot een ander oordeel omtrent de feiten komt dan de strafrechter.

Ook het EHRM oordeelde dat – in civiele zaken – op grond van een minder strenge bewijslast ¹² de feitenvaststelling een andere kan zijn, mits – zoals hiervoor aangegeven – geen twijfel ontstaat over de vrijspraak. Uit de rechtspraak van het EHRM kan aldus worden afgeleid dat als gevolg van een minder strenge bewijslast (in ieder geval in civiele zaken) tot een andere feitenvaststelling kan worden gekomen. Dat ook ‘aanvullend bewijs’ kan leiden tot een andere feitenvaststelling heb ik na een zoekslag niet teruggezien in de rechtspraak van het EHRM, maar lijkt volgens De Bont voor de hand te liggen. ¹³

De vraag is of het van belang is dat het EHRM dit overwoog in een civiele zaak en of dit een-op-een kan worden doorgetrokken naar een fiscale procedure. Daarvoor is de EHRM-zaak Allen van belang. Het EHRM overweegt in de zaak Allen dat ‘uit het (...) onderzoek van de rechtspraak van het Hof op grond van artikel 6, lid 2, blijkt dat er niet één enkele benadering bestaat om vast te stellen onder welke omstandigheden dit artikel wordt geschonden in het kader van procedures die volgen op de beëindiging van [een] strafvervolgning. Zoals blijkt uit de bestaande rechtspraak van het Hof, hangt veel af van de aard en de context van de procedure waarin de bestreden beslissing is genomen’. Maar één ding is wel heel duidelijk: ‘In alle gevallen en ongeacht de toegepaste benadering, is het taalgebruik van de besluitvormer van doorslaggevend belang bij de beoordeling van de verenigbaarheid van de beslissing en de motivering ervan met artikel 6, lid 2.’ ¹⁴

Hieruit leid ik af dat de aard en de context van een zaak van belang zijn bij de beoordeling van de vraag of de onschuldpresumptie is geschonden. Het EHRM oordeelde in de civiele zaken Allen en Ilias Papageorgiou over een gewezen verdachte die was vrijgesproken en civielrechtelijk aansprakelijk werd gesteld. Dit betreft een civiele procedure, maar de Hoge Raad past dit een-op-een toe in belastingzaken. Dan is de vraag of we in het fiscale recht wel zo’n andere bewijslast(verdeling) hebben dan in strafzaken het geval is.

Blijkbaar was de conclusie van het EHRM dat in de civiele procedures van Allen en Ilias Papageorgiou er een minder strenge bewijslast was dan in het strafrecht. De A-G wijdt in de conclusie veel aandacht aan het vergelijken van het bewijsrecht in strafprocedures met het bewijsrecht in fiscale procedures (r.o. 5.6 e.v.). In de literatuur is (in mijn woorden) betoogd dat het bewijsrecht in fiscale zaken en in strafzaken van elkaar verschilt, maar wellicht meer met elkaar overeenkomt dan dat het van elkaar verschilt. ¹⁵ In het strafrecht dient het feit door het Openbaar Ministerie wettig en overtuigend bewezen te worden, waarbij een feit alleen kan worden bewezen op grond van de wettige bewijsmiddelen (art. 339 WvSv). In het fiscale recht geldt de vrije bewijsleer, waarbij de bewijsmaatstaf aannemelijk maken is, tenzij het gaat om fiscale boetes. Sinds 8 april 2022 ¹⁶ moet de inspecteur de aanwezigheid van een bestanddeel van een beboetbaar feit overtuigend aantonen.

Gelet op de bestendige rechtspraak van de Hoge Raad ten aanzien van een verschillende feitenvaststelling door de belastingrechter ten opzichte van de strafrechter vanwege een andere bewijslast(verdeling) of aanvullend bewijs, verwacht ik na deze conclusie van de A-G geen verandering in koers bij de Hoge Raad. Mogelijk alleen ten aanzien van de fiscale boetes. Gesteld kan worden dat ten aanzien van fiscale boetes sinds het 8 april 2022-arrest geen ‘verschil in bewijslast’ (meer?) bestaat. Een strafvervolgning en een fiscale boete typeren immers beide als ‘criminal charge’, waardoor art. 6 EVRM – en dus de onschuldpresumptie – van toepassing is. Een dergelijke opvatting werd in 2017 al in de literatuur verdedigd. ¹⁷ Het is dan lastig te rechtvaardigen dat de feiten die ten grondslag liggen aan de eerdere vrijspraak, wel zouden kunnen leiden tot het in stand laten van een fiscale boete.

Voetnoten

- 1). EHRM 23 oktober 2014, nr. 27785/10 (Melo Tadeu), par. 47.
- 2). EHRM 12 juli 2013, nr. 25424/09 (Allen versus Verenigd Koninkrijk), par. 104.
- 3). HR 2 juni 2017, [ECLI:NL:HR:2017:958](#), [NTFR 2017/1432](#), r.o. 2.4.1.
- 4). EHRM 23 oktober 2014, nr. 27785/10 (Melo Tadeu), par. 57.
- 5). EHRM 23 oktober 2014, nr. 27785/10 (Melo Tadeu), par. 60.
- 6). HR 20 maart 2015, [ECLI:NL:HR:2015:643](#), [NTFR 2015/1178](#), r.o. 2.6.6.
- 7). HR 2 juni 2017, [ECLI:NL:HR:2017:958](#), [NTFR 2017/1432](#), r.o. 2.4.2 en HR 31 januari 2020, [ECLI:NL:HR:2020:140](#), [NTFR 2020/479](#).
- 8). Zie bijv. ABRvS 8 mei 2024, [ECLI:NL:RVS:2024:1958](#), r.o. 6.1.
- 9). HR 20 maart 2015, [ECLI:NL:HR:2015:643](#), [NTFR 2015/1178](#).
- 10). HR 2 juni 2017, [ECLI:NL:HR:2017:958](#), [NTFR 2017/1432](#), r.o. 2.4.2.
- 11). HR 31 januari 2020, [ECLI:NL:HR:2020:140](#), [NTFR 2020/479](#), r.o. 2.2.2.

- 12) . EHRM 12 juli 2013, nr. 25424/09 (Allen versus Verenigd Koninkrijk), par. 123; EHRM 10 december 2020, nr. 44101/13 (Ilias Papageorgiou versus Griekenland), par. 46.
- 13) . Zie HR 2 juni 2017, [ECLI:NL:HR:2017:958](#), BNB 2017/181, met noot van De Bont, par. 5.
- 14) . EHRM 12 juli 2013, nr. 25424/09 (Allen versus Verenigd Koninkrijk), par. 125-126.
- 15) . HR 2 juni 2017, [ECLI:NL:HR:2017:958](#), BNB 2017/181, met noot van De Bont; conclusie A-G IJzerman 30 oktober 2019, [ECLI:NL:PHR:2019:1104](#), [NTFR 2020/171](#), met noot van Kerckhoffs; zie ook HR 31 januari 2020, [ECLI:NL:HR:2020:140](#), [NTFR 2020/479](#), met noot van Kerckhoffs en FED 2020/55, met noot van Lambregts.
- 16) . HR 8 april 2022, [ECLI:NL:HR:2022:526](#), [NTFR 2022/1628](#).
- 17) . HR 2 juni 2017, [ECLI:NL:HR:2017:958](#), BNB 2017/181, met noot van De Bont, par. 5.