

NTFR 2025/176 - Moet bewijsuitsluiting volgen voor 'vervolgprofijs' van een onrechtmatig gestart onderzoek?

Gegevens

Publicatie

NTFR 2025/176

Instantie

Parket bij de Hoge Raad

Datum uitspraak

20 december 2024

Datum publicatie

21 januari 2025

Annotator

mr. V.S. Huygen van Dyck-Jagersma
werkzaam als advocaat belastingprocedures en fiscaal strafrecht bij HuygenLammers Advocaten

ECLI

[ECLI:NL:PHR:2024:1398](#)

Belastingjaar

2011

Zaaknummer

24/02042

Relevante informatie

[Art. 8:29 Awb](#)

Inhoudsindicatie

Samenvatting

In deze zaak staan twee onderwerpen centraal, namelijk (1) bewijsuitsluiting en de leer van de ‘fruits of the poisonous tree’ (of: de vruchtenleer) en (2) de tussenbeslissing in het bestuursrecht. Het gaat daarbij in het bijzonder over de vraag of de rechter gebonden is aan een eerder (in dezelfde instantie) op grond van art. 8:29 Awb genomen geheimhoudingsbeslissing.

Aan belanghebbende is een navorderingsaanslag IB/PVV 2011 opgelegd waarin een vervreemdingsvoordeel uit aanmerkelijk belang is begrepen van € 21 miljoen. De inspecteur meent namelijk dat belanghebbende niet in Zwitserland, maar in Nederland woonachtig was toen hij zijn aanmerkelijk belang vervreemde. Daarover heeft de inspecteur een tip ontvangen van een anonieme derde, waarna de Belastingdienst verder onderzoek heeft verricht. De inspecteur wil de stukken die zien op de tip en de identiteit van de tipgever geheimhouden voor belanghebbende.

Hof Arnhem-Leeuwarden ([ECLI:NL:GHARL:2021:4161](#)) heeft eerst het beroep van de inspecteur op beperkte kennisneming op grond van art. 8:29 Awb grotendeels gehonoreerd. Belanghebbende heeft tegen die 8:29-beslissing cassatieberoep ingesteld. Dat beroep is niet-ontvankelijk verklaard (HR 22 april 2022, [ECLI:NL:HR:2022:639](#), [NTRF 2022/1735](#)). Daarna heeft het hof de behandeling van de zaak hervat. Het hof heeft toen opnieuw een geheimhoudingsprocedure opgestart omdat er stukken zouden ontbreken in het dossier. In de daaropvolgende tweede geheimhoudingsbeslissing heeft het hof het beroep op beperkte kennisneming afgewezen (11 juli 2023, [ECLI:NL:GHARL:2023:6004](#), [NTRF 2023/1437](#)).

De Awb kent in art. 8:80a en 8:80b de tussenuitspraak (bij toepassing van de bestuurlijke lus). De rechter is bij het doen van de einduitspraak in beginsel gebonden aan die tussenuitspraak. Afgezien van deze formele tussenuitspraak zijn de overige besluiten die een bestuursrechter hangende de procedure neemt tussenbeslissingen. A-G Koopman heeft geen aanwijzingen gevonden dat de interne onherroepelijkheid van (formele) tussenuitspraken rechtens *ook* zou gelden voor (informele) tussenbeslissingen. Het is voor een doelmatig procesverloop en het gezag van de rechter zijns inziens wel dringend gewenst dat de rechter zo min mogelijk terugkomt van eerder genomen tussenbeslissingen. Op de vraag of de herroeping van een tussenbeslissing moet worden gemotiveerd en in hoeverre die motivering in cassatie kan worden getoetst, is naar zijn mening geen eenduidig antwoord te geven; dit is afhankelijk van de omstandigheden. De A-G meent dat de motiveringsplicht niet samenhangt met de beslissing *sec*, maar met de rechtsstrijd daarover.

In deze zaak rijst voorts de vraag of en zo ja, hoe de vruchtenleer in het belastingrecht moet worden toegepast. De inspecteur wordt namelijk verweten dat hij onzorgvuldig is geweest bij de verwerking van de tip. In belastingzaken heeft de Hoge Raad de vruchtenleer als zodanig (nog) niet aanvaard of verworpen. Het moet bij toepassing van die leer denkkelijk gaan om gevallen waar het handelen van de Belastingdienst jegens de belanghebbende alle perken te buiten is gegaan. In zoverre is de vruchtenleer bruikbaar als instrument om uitwassen te voorkomen. In het strafrecht lijkt de toepassing van de vruchtenleer voort te vloeien uit de causaliteitseis die besloten ligt in art. 359a lid 1 onderdeel b WvSv. Als de vruchtenleer wordt toegepast door de feitenrechter, moet in ieder geval voldoende nauwkeurig worden gemotiveerd dat het bewijsmateriaal een ‘uitsluitend en rechtstreeks’ gevolg is van de vergiftigde bron. Die wat terughoudende benadering van de Hoge Raad past binnen het instrumentele karakter dat de bewijsuitsluiting heeft in het strafrecht. Gelet op het gegeven dat in het belastingrecht de vruchtenleer niet eerder is toegepast in het kader van bewijsuitsluiting en de omstandigheid dat zowel binnen het strafrecht als het belastingrecht bewijsuitsluiting een instrumenteel karakter lijkt te hebben, kan volgens de A-G het strafrecht als inspiratie dienen om de toepassing van de vruchtenleer door de feitenrechter in cassatie te beoordelen.

Het ‘zozeer indruist’-criterium heeft de Hoge Raad geïntroduceerd in belastingzaken waarin bewijs onrechtmatig is verzameld in een andere keten dan de fiscale. Toch werd dit criterium ook toegepast in een tweetal arresten over onrechtmatigheden die waren opgetreden bij een door de inspecteur uitgevoerd derdenonderzoek. Dat derdenonderzoek was niet onrechtmatig jegens de belanghebbende. De Hoge Raad wil kennelijk het ‘zozeer indruist’-criterium verder in beginsel niet toepassen in gevallen waarin het gaat om de *eigen* keten. Daardoor lijkt dit criterium niet geschikt voor

toepassing in een geval als dit. Mocht dat anders zijn, dan lijkt het de A-G opportuun dat de Hoge Raad meer duidelijkheid schept over de reikwijdte van het 'zozeer indruist'-criterium en de verhouding tussen deze verschillende arresten.

Met het eerste middel in zijn principale cassatieberoep betoogt de staatssecretaris dat het hof ten onrechte heeft geoordeeld dat niet in geschil is dat alle bewijsmiddelen met betrekking tot de woonplaats van belanghebbende die de inspecteur heeft ingebracht tot bewijs dienen te worden uitgesloten. De A-G meent dat het eerste middel slaagt. Het bestreden oordeel is zijns inziens niet begrijpelijk. Het door de inspecteur ingenomen standpunt bracht mee dat het hof had moeten onderzoeken of en zo ja, in hoeverre het door de inspecteur in de loop van het woonplaatsonderzoek verkregen bewijsmateriaal een uitsluitend en rechtstreeks gevolg is van de onrechtmatige (verwerking van de) tip. Mocht het hof dit wel hebben onderzocht, dan lijdt zijn uitspraak aan een motiveringsgebrek omdat daarin van dit onderzoek niet blijkt. Bij gegrondverklaring van de klachten daarover, valt in zoverre ook de grond weg onder het oordeel van het hof over de vergoeding van de integrale proceskosten à € 80.000. Bij ongegrondverklaring van die klachten blijft de niet-onbegrijpelijke onderbouwing die het hof heeft gegeven aan zijn oordeel over de integrale proceskostenvergoeding in zoverre overeind.

Met het tweede middel betoogt de staatssecretaris dat het hof ten onrechte een tweede geheimhoudingskamer heeft ingesteld, terwijl niet is gebleken dat de eerste geheimhoudingskamer van het hof niet beschikte over een compleet procesdossier. Het staat volgens de A-G de rechter in beginsel vrij om terug te komen van een eerder genomen tussenbeslissing en het zal van de daarover door partijen ingenomen standpunten afhangen of en zo ja, in welke mate, die beslissing moet worden gemotiveerd. Het hof heeft naar zijn mening voldoende en begrijpelijk gerespondeerd op de bezwaren die de inspecteur had aangevoerd tegen het opnieuw doen van de geheimhoudingsprocedure. De A-G meent dat het tweede middel aldus faalt.

Dat geldt ook voor alle zes middelen van belanghebbende in het incidentele cassatieberoep.

De A-G adviseert de Hoge Raad de zaak te verwijzen naar een ander hof.

Noot

Waarom spreekt deze zaak tot de verbeelding?

De vraag die in deze uitspraak in de kern ter discussie staat, is of de integriteit van het bestuursorgaan is geschonden, en wat de gevolgen moeten zijn als het bestuursorgaan gelet daarop rechtsstatelijk door het ijs is gezakt. De casus spreekt tot de verbeelding en biedt voer voor verhitte discussies doordat enerzijds het bestuursorgaan zich niet heeft gehouden aan belangrijke rechtsbeginselen, terwijl anderzijds het individu in deze zaak een als onterecht aangevoeld voordeel van € 6 miljoen zou genieten vanwege het afstraffen van het gedrag van het bestuursorgaan. Wat moet voorrang krijgen? De samenleving boven het individu? Of de bescherming van de rechtsstaat boven het voorkomen van een individueel onterecht voordeel? Mag je op basis van een misschien wel rancuneuze buurman of andere vooroordelen in een willekeurig onderzoek gestort worden, zonder dat er opheldering komt over de 'anonieme tip' en over hoe onzorgvuldig die vervolgens intern is gebruikt?

Terugkomen op geheimhoudingsbeslissing?

Een tweede discussie in deze zaak betreft de vraag in hoeverre een hof mag terugkomen op een eerdere tussenbeslissing (niet zijnde een formele tussenuitspraak) over een beroep op geheimhouding van stukken. Vanwege van de lengte van deze noot laat ik dat punt verder rusten. Wel is van belang dat de nodige informatie over de aanleiding van het onderzoek

geheim is gehouden door de inspecteur, met als gevolg dat het hof opmerkt dat het de rechtmatigheid van het onderzoek niet kan beoordelen en dat de belastingplichtige de mogelijkheid tot nader onderzoek wordt onthouden.

Waarom hebben we het over vervolgprofijt van onrechtmatig bewijs?

Op het eerste oog lijkt het alsof de hiervoor genoemde tweespalt (samenleving versus individu) ter discussie staat in deze zaak. Dat is echter niet het geval. Ook de A-G erkent dat boven – of beter gezegd onder – een bepaalde grens verkregen bewijs van gebruik moet worden uitgesloten. De vervolgvraag is echter of dat ook betekent dat ‘vervolgprofijt’ van gebruik moet worden uitgesloten: de op basis van het onrechtmatige bewijs verkregen aanvullende informatie (‘fruits of the poisonous tree’ of door de A-G aangeduid als de ‘vruchtenleer’). Die uitsluiting kan tot gevolg hebben dat afdoende bewijs voor de opgelegde aanslag ontbreekt, zodat deze moet worden vernietigd.

Waarom gaat het om het uitsluiten van ‘vervolgprofijt’ en niet zozeer over de vraag of (sec) sprake is van onrechtmatig verkregen bewijs? Dat is omdat het onrechtmatige deel de anonieme tip betreft waarvan bron en verwerking in het duister blijven gehuld. Het uitsluiten daarvan heeft uiteraard geen enkel effect als het onderzoek dat naar aanleiding daarvan is gestart *niet* zou worden uitgesloten. De kernvraag is dus of dit onderzoek is gestart *als gevolg van* die onrechtmatige tip en of dat dan met zich meebrengt dat het hele onderzoek is besmet en dus niet mag worden gebruikt ter onderbouwing van de aanslag.

‘Zozeer indruist’-beginsel

Het staat niet ter discussie dat als een inspecteur door *eigen onrechtmatig handelen* in het bezit komt van bewijsmateriaal, in beginsel telkens het gevolg is dat dit materiaal als bewijsmiddel moet worden uitgesloten. De vraag is wat er moet gebeuren als de onrechtmatigheid uit een eerdere stap voortvloeit.

De A-G gaat in op het ‘zozeer indruist’-beginsel, dat geldt voor met name in het strafrecht verkregen bewijsmateriaal waarbij sprake is van (zodanige) onrechtmatigheid dat de inspecteur dit (ook) niet mag gebruiken. Volgens de A-G is dit beginsel niet bruikbaar voor de vraag of de vruchtenleer (vervolgprofijt) tot bewijsuitsluiting zou moeten leiden. Tot deze conclusie komt de A-G omdat de Hoge Raad in zijn arrest van 6 september 2024 over het geschonden toestemmingsvereiste voor het opleggen van een medeplegersboete (hierna: het toestemmingsarrest) uitdrukkelijk opmerkt: ‘[Het “zozeer indruist”-criterium] is niet geschikt om de gevolgen te bepalen van een aan de inspecteur *zelf* toe te rekenen onrechtmatigheid’ (cursivering auteur).

Of dat tot diskwalificatie van het ‘zozeer indruist’-beginsel leidt, is echter de vraag. In het FSV-arrest van 10 december 2021, [ECLI:NL:HR:2021:1748](https://www.ndfr.nl/ECLI:NL:HR:2021:1748), [NTFR 2021/4311](https://www.ndfr.nl/ECLI:NL:HR:2021:4311) past de Hoge Raad dit beginsel wel ‘intern’ toe, waar het gaat om controles gebaseerd op onrechtmatige profilering. Bewijsuitsluiting zou hier geen oplossing bieden, merkt de Hoge Raad op, omdat die zaken veelal gaan over aftrekposten – waarvan de belastingplichtige dus toch al zelf de bewijslast heeft. De Hoge Raad overweegt vervolgens dat in uitzonderlijke gevallen geconcludeerd moet worden dat een – op zichzelf rechtmatig uitgevoerde – controle mag worden uitgesloten van gebruik voor correcties, vanwege de ‘valse start’ van de controle. Dat verdere gebruik zou dan ‘zozeer indruisen’ tegen wat van een behoorlijk overheidsorgaan mag worden verwacht dat deze controle mag worden uitgesloten van gebruik voor correcties. De Hoge Raad overweegt ook: stelt de belastingplichtige gemotiveerd dat een dergelijke situatie zich voordoet, dan dient de inspecteur alle gegevens te verstrekken die hiervoor van belang zijn. Ook in twee andere arresten heeft de Hoge Raad ‘zozeer indruist’ gebruikt in de ‘eigen keten’, waar het ging om ingestelde derdenonderzoeken waarvan de rechtmatigheid ter discussie stond.

Vanwege de opmerking van de Hoge Raad in het toestemmingsarrest legt de A-G de lijn van de Hoge Raad zo uit dat ‘zozeer indruist’ in principe niet in de eigen keten kan worden toegepast. Volgens de A-G moet de behandeling van de zaak terug naar het hof omdat dit niet heeft (of niet blijkt geeft te hebben) onderzocht of en zo ja, in hoeverre het door de inspecteur in de loop van het woonplaatsonderzoek verkregen bewijsmateriaal een *uitsluitend en rechtstreeks gevolg* is van de onrechtmatige (verwerking van de) tip.

Ik lees dit anders. ‘Zozeer indruist’ kan misschien niet worden gebruikt om de onrechtmatigheid van het onderzoek *zelf* te toetsen, maar wel om te toetsen of het onderzoek door de inspecteur een onrechtmatige *oorsprong* heeft. Dit onderscheid is logisch, als je uitgaat van het uitgangspunt dat de inspecteur zich voor zijn eigen onderzoek aan de regels moet houden en dat in principe direct consequenties moet hebben voor de bruikbaarheid van het verkregen bewijs. Maar dat als het onderzoek zelf aan de regels voldoet, maar in de oorsprong een valse start zit, de lat voor uitsluiting van het vervolg hoger wordt gesteld. Wel ben ik het met de A-G eens dat het bevorderlijk zou zijn wanneer de Hoge Raad helderheid verschaft op dit punt.

De ‘vruchtenleer’ in het strafrecht

In het strafrecht wordt eerst gekeken of het recht op een eerlijk proces in het geding is. Is dat het geval, dan is bewijsuitsluiting direct aan de orde. Dat is stap 1. Is dat niet het geval, dan wordt verder gekeken (stap 2): is er toch aanleiding om maatregelen te nemen, omdat een (ander) strafvorderlijk voorschrift in ernstige mate is geschonden, en dit moet worden afgestraft om herhaling van dergelijke inbreuken in de toekomst te voorkomen? Zo ja, dan komt (stap 3) de vraag aan de orde in hoeverre het uit te sluiten bewijs het ‘uitsluitende (rechtstreekse) gevolg van de beweerde onrechtmatigheid moet zijn geweest’. De Hoge Raad vaart in het strafrecht een zeer restrictieve koers als het op de vruchtenleer aankomt, een koers waarin veel ruimte bestaat voor alternatieve causale verbanden. Dit verband moet volgens de Hoge Raad ook met voldoende precisie toetsbaar zijn. Kan het bestaan van een ander verband niet worden uitgesloten, dan volgt geen bewijsuitsluiting.

Toepassing op deze zaak

Zoals ik hiervoor heb toegelicht, ben ik het niet eens met de A-G over de onbruikbaarheid van het ‘zozeer indruist’-criterium. Gelet daarop zie ik geen reden om hier in plaats daarvan de strafrechtelijke vruchtenleer toe te passen. Ervan uitgaand dat het onderzoek zelf volgens de regelen der kunst is gegaan, moet worden getoetst (1) of de herkomst en de verwerking van de tip onrechtmatig is geweest. Zo ja, dan is de vervolgvraag of dit heeft geleid tot het instellen van het onderzoek, en daarmee het gebruik van de resultaten daaruit ‘zozeer indruist’ dat dit als bewijs moet worden uitgesloten. Overigens denk ik niet dat deze ‘route’ tot een heel andere uitkomst zou leiden dan de door de A-G voorgestane vruchtenleer.

Kennelijk is door de inspecteur bij het hof respectievelijk de staatssecretaris in cassatie wel degelijk aangevoerd dat de tip *niet* de aanleiding van het onderzoek is geweest, maar dat er al andere aanwijzingen lagen. Meer dan een losse opmerking daarover ter zitting van de inspecteur zie ik echter niet, terwijl het wel op diens weg had gelegen om hier een deugdelijke onderbouwing voor te bieden.

Nu verder de gegevens over de anonieme tipgever en de verwerking daarvan in nevelen gehuld blijven, heb ik veel sympathie voor de oplossing van het hof: we gaan dan ervan uit dat het onrechtmatig is geweest en dat er – voeg ik daaraan toe – geen te toetsen informatie voorhanden is waaruit zou kunnen blijken dat het onderzoek los van de tip ook wel zou zijn gestart. Mijn verwachting is echter dat de soep niet zo heet gegeten wordt door de inspecteur en dat deze nog wel een herkansing krijgt om de alternatieve aanleiding van het onderzoek te onderbouwen.