

Rechtstekorten tussen het fiscale recht en het strafrecht

Mr. dr. G.J.M.E. de Bont , actueel tot 01-01-2007

Actueel tot	01-01-2007
Auteur	Mr. dr. G.J.M.E. de Bont [1]
Vakgebied(en)	Belastingrecht algemeen (V) Onbekend (V)

Mr. dr. G.J.M.E. de Bont [\[2\]](#)

1 Inleiding

Cruciaal voor deze bijdrage (en eigenlijk deze gehele special) is de definitie van een 'rechtstekort'. Wat dient daaronder te worden verstaan? Bestaat een dergelijk tekort in het geval niet tegen iedere beslissing van de inspecteur of de officier van Justitie een rechtsmiddel kan worden aangewend? Dat lijkt me een te ruime definitie. Het is mij (thans) niet gegeven een alomvattende definitie van een rechtstekort te geven. Van een rechtstekort is mijns inziens in ieder geval sprake indien een cumulatie van straffen dreigt of als een wettelijke bepaling niet de rechtszekerheid biedt die door de wetgever wel is bedoeld. Een rechtstekort acht ik tevens aanwezig indien niet de mogelijkheid bestaat bepaalde bewijzen in de procedure in te brengen. Ten slotte kan naar mijn mening gesproken van een rechtstekort indien de verdachte belastingplichtige wordt gedwongen bewijs aan te leveren dat vervolgens in de aanverwante strafzaak kan worden ingebracht. Al deze rechtstekorten zullen hierna aan bod komen.

2 Congruentie tussen de fiscale en strafrechtelijke procedures

De fiscale procedure 'hobbelt' vaak achter de strafrechtelijke procedure aan. Het is ook het beleid van de Belastingdienst om een pas op de plaats te maken om het strafrechtelijk onderzoek niet te belemmeren. Dit heeft tot gevolg dat de strafrechter in veel gevallen niet kan teruggrijpen naar het oordeel van de competente belastingrechter. Met name indien de uitleg en interpretatie van complexe fiscale wetgeving ook in het strafrecht van belang is, kan een 'onderliggende' fiscale uitspraak relevant zijn. Daarbij komt dat in het fiscale strafrecht de hoogte van de benadeling van de schatkist bepalend is voor de (maximale) geldboete die de strafrechter kan uitdelen. A-G Verburg overwoog dienaangaande (in zijn conclusie bij HR 9 juni 1993, BNB 1993/253) al eens:

'Niettemin wekt bevreesing dat de strafrechter bij zijn boete-oplegging van te weinig geheven belastingbedragen is uitgegaan, welke bedragen voor de belastingrechter nog bestrijding ondervinden. Dat de behandeling van de strafzaak tot in cassatie aan de behandeling van de belastingzaak is voorafgegaan, komt mij strijdig voor met de opzet die de wetgever (...) voor ogen stond.'

Een rechtstekort kan zich eveneens openbaren indien de fiscale procedure vooruitloopt op de terechtzitting in de strafzaak. De waarheidsvinding is doorgaans ten overstaan van de strafrechter intensiever en minutieuzer dan in de belastingprocedure. Zo worden (ook in het buitenland) getuigen en deskundigen gehoord indien de verdachte daarom (gemotiveerd) heeft verzocht. Vanzelfsprekend kunnen de processen-verbaal van de verhoren van deze getuigen en deskundigen in de fiscale procedure bij de rechtbank en het hof worden ingebracht. Wat nu indien de fiscale procedure al in de fase van cassatie verkeert? De aard en strekking van de cassatieprocedure lijkt niet toe te staan dat het

nieuw verkregen materiaal alsnog in de fiscale procedure wordt ingebracht. Voorts is art. 8:88 Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) naar de letter niet van toepassing aangezien geen sprake is van nieuwe feiten en omstandigheden die reeds bestonden op het moment dat de fiscale (feiten)rechter uitspraak deed. De situatie dreigt dat duidelijk is dat er in de fiscale procedure 'recht' is gedaan op een onjuiste of onvolledige feitenvaststelling. Het rechtstekort is dan meer concreet dat er in de fiscale en de strafrechtelijke procedure geen recht wordt gedaan op hetzelfde vastgestelde feitencomplex, terwijl die feiten voor beide procedures gelijk (dienen) te zijn.

Opmerkelijk blijft dat bewijs dat onrechtmatig werd verkregen in het strafrechtelijk onderzoek en dat vervolgens door de strafrechter van het bewijs werd uitgesloten, toch toelaatbaar kan zijn in de fiscale (boete)procedure. Het criterium dat de fiscale rechter hanteert, is anders dan het strafrechtelijke toetsingskader. Aldus lijkt er toch een soort fiscale bonus te bestaan voor een handelwijze van de opsporingsautoriteiten die buiten hun boekje zijn gegaan. Vanzelfsprekend kan dit bewijs worden tegengesproken ten overstaan van de belastingrechter. Het feit dat het strafprocesrecht en het fiscale procesrecht op dit punt van elkaar afwijken, acht ik binnen het leerstuk van de eenheid van rechtsorde onvoldoende gelegitimeerd.

3 Samenloop-rechtstekorten

Fiscale misslagen die opzettelijk zijn begaan kunnen op twee manieren worden bestraft. Alsdan dreigt een cumulatie van straffen. Zowel de wetgever als de Belastingdienst en het Openbaar Ministerie hebben gepoogd daarover enige rechtszekerheid te verschaffen. Dat is maar zeer ten dele gelukt. Voor de directe belastingen is in art. 67k Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) bepaald dat een strafzaak niet meer mogelijk is indien een vergrijpboete is opgelegd door de Inspecteur. Met betrekking tot de indirecte belastingen is (tenminste gevoelsmatig) nog wel een dubbele bestraffing mogelijk. Zo kan de inspecteur een boete opleggen voor het niet (volledig) betalen van de verschuldigde omzetbelasting, terwijl de officier van justitie kan dagvaarden voor het onjuist doen van de aangifte Omzetbelasting. De aangifte is in dat soort gevallen onjuist en het onjuiste bedrag op die aangifte wordt voldaan. Mijs inziens is dan sprake van eenzelfde feitencomplex dat tweemaal wordt bestraft. De una-viaregeling in de AWR maakt hieraan geen einde.

Van belang is eveneens dat een omvangrijke fraude veelal gepaard gaat met vele onjuiste aangiften ter zake van verschillende belastingmiddelen. Uit de praktijk blijkt dat de officier van justitie tezamen met de inspecteur besluit welke aangiften strafrechtelijk worden afgedaan en ter zake van welke aangiften een vergrijpboete wordt opgelegd. Volgens de strikte regels van de una-viabepaling is deze gecoördineerde handelwijze toegestaan. Uiteindelijk voelt de betrokken verdachte belastingplichtige zich dubbel bestraft. De niet juridisch geschoolde boeteling zal menen dat hij zowel door de strafrechter is bestraft als door de Belastingdienst. Dit (gevoelsmatige) rechtstekort kan thans slechts worden bestreden met een beroep op de beginselen van behoorlijke vervolging.

Op het beleidsmatige vlak zijn de aanmeldings-, transactie- en vervolgingsrichtlijnen (Stcrt. 2005, 247, blz. 28 ev.) gepubliceerd. De inhoud daarvan biedt bij iedere versie minder rechtsbescherming. De richtlijnen verworden meer en meer tot instructienormen voor het Openbaar Ministerie en de Belastingdienst. Daaraan kan de betrokken verdachte belastingplichtige steeds minder rechten en waarborgen ontnemen. Het blijkt voor de officier van justitie eenvoudig te rechtvaardigen dat een betrekkelijk 'kleine' zaak toch strafrechtelijk wordt aangepakt. Grote zaken kunnen daarentegen toch met een boete worden afgedaan, indien het Openbaar Ministerie 'er geen zin in heeft'.

4 Zwijgrecht

Het zwijgrecht is in het fiscale boeterecht een wassen neus. De waarborg in art. 67j AWR is zo beperkt geformuleerd dat een belastingplichtige (nagenoeg) nooit zijn zwijgrecht mag invoeren. Aldus kan de

situatie ontstaan dat de FIOD aan een verdachte belastingplichtige mededeelt dat hij het recht heeft te zwijgen (op alle vragen), terwijl de inspecteur exact dezelfde vragen mag stellen waarvoor dan een spreekplicht geldt (HR 24 februari 2004, BNB 2004/225). De Hoge Raad heeft expliciet (HR 27 juni 2001, BNB 2002/27) overwogen dat de belastingplichtige niet mag eisen dat de inspecteur de afgedwongen antwoorden onder zich houdt en dus niet aan de FIOD ter beschikking stelt. De Hoge Raad heeft getracht dit rechtstekort te minimaliseren door te stellen dat afgedwongen verklaringen die van de belastingplichtige afhankelijk zijn, niet bruikbaar zijn als bewijs in een boeteprocedure of een strafzaak.

Deze bewijsuitsluiting is echter maar een gebrekkige reactie op het hierboven beschreven rechtstekort. Onduidelijk is of de door de inspecteur afgedwongen verklaringen wel mogen worden gebruikt als bewijs voor de onderbouwing van de (aanvang van de) verdenking. Voorts is er nog geen rechtspraak omtrent de vraag of het bewijs dat nadien op grond van de afgedwongen verklaringen is verkregen eveneens van het bewijs in de strafzaak dient te worden uitgesloten.

Niet onbelangrijk is tevens nog dat het Europese Hof voor de rechten van de mens in veel meer situaties een zwijgrecht garandeert, terwijl de Hoge Raad een spreekplicht combineert met bewijsuitsluiting in de strafzaak of boeteprocedure. In de zaak-Shannon (EHRM 4 oktober 2005, NJCM-Bulletin 2006, blz. 339-349) heeft het EHRM in het kader van het zwijgrecht veel belang gehecht aan de informatiestromen tussen de verschillende autoriteiten. In het kader van een soort ontnemingsprocedure waarop de waarborgen van art. 6 EVRM niet van toepassing waren, werd een burger onder strafbedreiging gedwongen bepaalde vragen te beantwoorden. De antwoorden op deze vragen zouden eveneens van belang kunnen zijn voor het strafrechtelijke onderzoek dat de politie tegen deze burger had opgestart. Van belang was dat de informatie die in de ontnemingsprocedure werd afgedwongen in beginsel niet kon worden ingebracht in de strafrechtelijke procedure. Het EHRM constateerde echter dat het niet volledig was uitgesloten en dat er dus een kans bleef bestaan dat de afgedwongen antwoorden door het Openbaar Ministerie in de strafzaak zouden worden ingebracht. Dit had tot gevolg dat het EHRM oordeelde dat de burger ook in de ontnemingsprocedure een zwijgrecht toekwam en hij dus niet kon worden vervolgd voor het weigeren van de beantwoording van de vragen.

De Shannon-zaak kan worden toegepast op de Nederlandse situatie waarin de inspecteur antwoorden afdwingt. Er is geen enkele garantie dat deze informatie niet aan de FIOD of het Openbaar Ministerie ter beschikking wordt gesteld. Onder dergelijke omstandigheden lijkt het EHRM in de zaak-Shannon uit het EVRM op te maken dat de belastingplichtige in de fiscale procedure niet mag worden gedwongen antwoord te geven. Ook dit rechtstekort in het Nederlandse recht dient te worden weggenomen.

5 Vrijwillige verbetering

De wetgever heeft fiscale fraudeurs een faciliteit ter beschikking gesteld om op hun fiscale mislagen terug te komen. Met name nu de jaarlijkse aangifteplicht de belastingplichtige als het ware dwingt een eerder verzwegen vermogen ook in navolgende jaren niet in de aangifte te vermelden, is sprake van een nuttige faciliteit die goed is voor de schatkist en de belastingplichtigen de mogelijkheid biedt in het fiscale reine te komen. De wettelijke omschrijving van deze faciliteit in art. 67n AWR is echter te beperkt. Allereerst vallen daaronder niet de indirecte belastingen. Het feit dat in het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst 1998 alsnog een regeling is opgenomen voor deze belastingen doet daaraan niet af. Daarbij komt nog dat deze beleidsregel de mogelijkheid van het opleggen van boeten niet geheel uitsluit.

De faciliteit van de vrijwillige verbetering is tevens te restrictief omdat de officier van justitie in beginsel de mogelijkheid houdt de inkerende belastingplichtigen strafrechtelijk te vervolgen voor het opmaken van een vals geschrift, zoals kan plaatsvinden door het onjuist invullen van een aangiftebiljet. De

samenloop in art. 69, vierde lid, AWR gelden slechts voor het gebruik van een vals geschrift en dus niet voor het opmaken van een dergelijk geschrift (dat is strafbaar gesteld in art. 225, eerste lid, Sr). Een belastingplichtige die wenst in te keren, dient dus altijd rekening te houden met de mogelijkheid dat hij strafrechtelijk kan worden vervolgd voor het opmaken van een onjuiste aangifte. De tekst in art. 69, derde lid, en art. 67n AWR zou in dit rechtstekort dienen te voorzien. Thans is de enige redding dat het Openbaar Ministerie in strijd zou handelen met de beginselen van een behoorlijk vervolgingsbeleid (HR 18 maart 1997, NJ 1998, 71).

De faciliteit van de vrijwillige verbetering zou ten slotte eveneens dienen open te staan voor de directie van een rechtspersoon die inkeert. De Hoge Raad heeft overwogen dat slechts de belastingplichtige kan inkeren. De directie van een vennootschap zou in beginsel - ook na een volwaardige en geaccepteerde inkeer door de rechtspersoon - gewoon kunnen worden vervolgd vanwege feitelijk leidinggeven aan de fiscale misdrijven. Op grond van de jurisprudentie van de Hoge Raad (HR 22 mei 2001, NJ 2001, 698) kan dit slechts anders zijn indien de directie de inkeer heeft gestimuleerd en bevorderd. Teneinde de faciliteit van de vrijwillige verbetering te optimaliseren zou uit de wettekst dienen te blijken dat ook de feitelijk leidinggever een beroep op de faciliteit van de vrijwillige verbetering toekomt.

6 Conclusie

De wet- en regelgeving bieden een belastingplichtige die verdacht wordt van het plegen van fraude bepaalde rechten en waarborgen. Desalniettemin dient de wet voor een aantal situaties te worden aangepast, teneinde zeker te stellen dat de werkelijke bedoelingen van de wetgever in de praktijk worden gerealiseerd. Alsdan kan tevens worden zeker gesteld dat de verdachte belastingplichtige niet wordt vermalen tussen het fiscale (boete)recht enerzijds en het strafrecht anderzijds.

Voetnoten

[1]

Advocaat bij Hertoghs advocaten-belastingkundigen en verbonden aan het Fiscaal Instituut Tilburg.

[2]

Advocaat bij Hertoghs advocaten-belastingkundigen en verbonden aan het Fiscaal Instituut Tilburg.