

Hoofdstuk 4

Capita selecta fiscaal strafrechtelijke procedure

mr. Anneke Nuyens

4.1. Inleiding

In het vorige hoofdstuk is de fiscale beboeting(sprocedure) besproken. Boeteoplegging door de inspecteur is niet de enige mogelijkheid om een belastingplichtige en eventueel zijn adviseur te kunnen bestraffen voor het (opzettelijk) overtreden van belastingwetgeving. Een dergelijke overtreding kan ook worden gekwalificeerd als een strafbaar feit. Deze strafrechtelijke afdoeningsmodaliteit staat in dit hoofdstuk centraal.

Aan bod zal komen hoe een strafzaak doorgaans begint, hoe de keuze wordt gemaakt tussen het boete- en het strafrecht en wat daarvan de consequenties zijn. Voorts zullen de fiscale strafbare feiten en een aantal aanverwante delicten de revue passeren. Vervolgens zal ik een aantal paragrafen wijden aan bijzonderheden van een fiscale strafzaak. Daarmee wordt overigens niet beoogd een uitputtende beschrijving te geven van de gang van zaken tijdens een fiscaal strafrechtelijk onderzoek. Met name naar aanleiding van ervaringen uit de praktijk zijn bepaalde onderwerpen geselecteerd die eens nader onder de loep worden genomen.

4.2. Van controle naar mogelijke opsporing

4.2.1. Controles en informatievergaring door de fiscus in de spotlights

In 2014 heeft de Belastingdienst veelvuldig de aandacht van de media mogen genieten. Zo kan allereerst worden genoemd het civiele kort geding dat de fiscus heeft aangespannen tegen SMSParking. Deze vennootschap biedt in Nederland diensten aan voor betaald parkeren via sms-bericht, internet, smartphone of app. In maart 2013 verzocht de inspecteur SMSParking op grond van art. 53 AWR alle parkeergegevens (kenteken, datum, locatie en tijd) van haar cliënten over het jaar 2012 te verstrekken. SMSParking weigerde - wegens het niet bestaan van een verplichting daartoe - aan dit verzoek te voldoen.

Volgens SMSParking zou het verstrekken van de gegevens bovendien in strijd komen met het beginsel van proportionaliteit en subsidiariteit.

In kort geding wees de voorzieningenrechter van Rechtbank Oost-Brabant de vordering van de Belastingdienst aanvankelijk af.¹ In hoger beroep oordeelde Hof Den Bosch evenwel dat uit de jurisprudentie van de Hoge Raad niet kan worden afgeleid dat het bevragen van een administratieplichtige op grond van art. 47 AWR strijd zou opleveren met art. 8 EVRM. Volgens het hof is een dergelijke inbreuk op de persoonlijke levenssfeer gerechtvaardigd in een democratische samenleving vanwege het belang van het economisch welzijn van het land. Voorts oordeelde het hof dat de door de Belastingdienst gehanteerde wijze van bevraging niet strijdig was met de vereisten van proportionaliteit en subsidiariteit. Deze afweging leidde ertoe dat SMSParking volgens het hof dan ook geen gerechtvaardigd belang had om afgifte van de gevraagde gegevens te weigeren. SMSParking diende alsnog volledige medewerking te verlenen en de gevraagde gegevens te verstrekken.²

Een ander voorbeeld is de ophef die ontstond nadat bleek dat de Belastingdienst gebruik maakt van camerabeelden van het KLPD om aan te tonen dat er werknemers zijn die ten onrechte beschikken over een 'verklaring geen privégebruik auto'. Rechtbank Zeeland-West-Brabant stond dit gebruik toe in een zaak over naheffingsaanslagen loonbelasting die waren opgelegd aan een werknemer in verband met de bijtelling voor het privégebruik van een auto van de zaak.³ Dit gebruik van (foto)camerabeelden van het KLPD achtte de rechtbank niet in strijd met de WBP, art. 8 EVRM en art. 441b Sr.⁴ Tegen dit oordeel kan het nodige worden ingebracht. Thans is het afwachten of de beoordeling van de rechtbank in hoger beroep stand houdt.

In deze twee voorbeelden was sprake van onderzoek bij 'derden'. Ook de (hoeveelheid) controles die de fiscus bij belasting- en inhoudingsplichtige zelf houdt, zijn onderwerp van aandacht geweest.

¹ Rb Oost-Brabant 26 november 2013, ECLI:NL:RBOBR:2013:6553.

² Hof Den Bosch 19 augustus 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:2803.

³ Rb Zeeland-West-Brabant 6 februari 2014, ECLI:NL:RBZWB:2014:878.

⁴ Deze bepaling stelt strafbaar het gebruik van camera's om daarmee afbeeldingen te maken in voor het publiek toegankelijke besloten ruimtes zonder dat dit kenbaar is gemaakt.

In een brief van de Staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer⁵ heeft hij gereageerd op een uitzending op 25 september 2014 van het tv-programma Zembla.⁶ In deze uitzending werden ambtenaren van de Belastingdienst geciteerd, die betoogden dat de Belastingdienst veel minder boekenonderzoeken uitvoert dan wordt gerapporteerd. De minister schrijft in zijn brief dat de Belastingdienst in 2013 uiteindelijk ongeveer 39.000 boekenonderzoeken in het MKB-segment heeft gedaan. Dit was 41% meer ten opzichte van 2012. Dat is afgezet tegen de ongeveer 11 miljoen aangiften inkomstenbelasting die de fiscus jaarlijks verwerkt en de ongeveer 1,6 miljoen ondernemers die belasting moeten betalen, evenwel niet echt (of beter: echt niet) een substantieel aantal.

Een zeer recent voorbeeld is het nieuwsbericht van het Ministerie van Financiën dat de Belastingdienst samen met 51 landen automatisch belastinggegevens gaat uitwisselen om internationale belastingontduiking aan te pakken.⁷

Uit voornoemde voorbeelden blijkt dat de fiscus naast informatie die hij ontvangt middels ingediende aangiften ook op velerlei andere wijzen aan informatie komt. Het koppelen aan bestanden en systemen alsook het controleren van de verkregen informatie kan ertoe leiden dat de inspecteur constateert dat mogelijk sprake is van ontwijking of zelfs ontduiking van belastingheffing.

4.2.2. *Opsporing achter de schermen*

Bij het ontwijken van belasting wordt er naar gestreefd belasting te besparen binnen het wettelijk systeem. Er is dan geen sprake van onrechtmatig handelen. Ook de hoogste belastingrechter acht dit streven in beginsel geoorloofd mits binnen zekere grenzen. Wanneer deze grenzen worden overschreden, kan van belastingfraude in strafrechtelijke zin sprake zijn.

Aan de hand van de voorbeelden uit de vorige paragraaf kan worden vastgesteld dat het in de praktijk zeer wel mogelijk is dat een belastingplichtige (tezamen met zijn adviseur) niet weet dat hij onderwerp is van enig onderzoek dat, indien sprake is van opzettelijk handelen, zou kunnen uitmonden in een strafrechtelijk onderzoek.

⁵ Brief van de Staatssecretaris van Financiën, DGB/2014/5431U, V-N 2014/53.4.

⁶ Tv-uitzending Zembla op 25 september 2014, 'De misgelopen miljarden'.

⁷ Nieuwsbericht van Ministerie van Financiën van 29 oktober 2014.

Bij een lopend boekenonderzoek behoeft dat niet veel anders te zijn. Praktijk is dat heden ten dage veelal alleen wordt gecontroleerd indien daarvoor een concrete aanleiding bestaat. Zuiver periodiek gehouden onderzoeken komen niet vaak meer voor. In dat opzicht dient er dus rekening mee te worden gehouden dat als de fiscus besluit een boekenonderzoek aan te vangen er al sprake kan zijn van een *trigger*. Geen onbevangen controle dus. Daarvan worden een contribua-bele en zijn adviseur die de controle doorgaans begeleidt overigens in de regel niet in kennis gesteld. De controleurs houden die kaarten tegen de borst. Reeds bij de aankondiging van een controle is alertheid daarom op zijn plaats.

Een volgend moment dat tot contemplatie noopt, is als de controle als het ware stilvalt. Het is vanzelfsprekend zeer wel mogelijk dat de controleurs hun werk hebben afgerond, alle vragen zijn beantwoord, de inzage afdoende is geweest en de tijd is aangebroken om de bevindingen in een controlerapport neer te leggen. Die radiostilte kan daarentegen ook iets anders impliceren. Wellicht wordt achter de schermen druk vergaderd door Financiën en Justitie. De gedachte dat 'het' wel zal overwaaien, blijkt in de praktijk weinig effectief. Trachten zicht en grip op de situatie te krijgen is in alle stadia juist geboden. Daarover in de volgende paragrafen meer.

Een enkel woord in dit kader nog; controlebevoegdheden strekken tot de vaststelling van de (aangegeven) belastbare feiten en dienen (het toezicht op) de juiste belastingheffing als zodanig. Opsporingsbevoegdheden zijn als zodanig (exclusief) gereserveerd voor het aan het licht brengen c.q. vervolgen (en bestraffen) van strafbare feiten.⁸ Het momentum waarop de controlefase overgaat in de opsporingsfase wordt wel de 'sfeerovergang' genoemd. Deze overgang is zo precair omdat tijdens de controlefase de meewerkverplichting van de belastingplichtige centraal staat. Dit in tegenstelling tot de fase waarin de belastingplichtige en wellicht ook zijn adviseur als verdachte zijn aangemerkt. Alsdan is het nemo tenetur-beginsel van toepassing, hetgeen inhoudt dat een verdachte niet kan worden verplicht mee te werken aan zijn eigen veroordeling. Vanaf het moment dat sprake is van een verdenking dienen de uit art. 6 EVRM voortvloeiende rechtswaarborgen dus in acht te worden genomen. Dit betekent overigens niet dat helemaal geen controlebevoegdheden meer mogen worden ingezet.

⁸ Zie ook: Rb Haarlem 27 januari 2012, ECLI:NL:RBHAA:2012:BV2194 of Hof Amsterdam 16 mei 2012, ECLI:NL:GHAMS:2012:BW6216.

Dat mag zolang de rechten die aan een verdachte toekomen worden geëerbiedigd. Dit volgt met zoveel woorden uit het arrest van de Hoge Raad van 26 april 1988.⁹ Indien overheidsambtenaren deze regels met voeten treden is sprake van onrechtmatige bewijsgaring.

Voor reikwijdte en toepasbaarheid van de inlichtingenverplichtingen uit de AWR indien sprake is van een verdenking verwijs ik voor het overige naar hoofdstuk 6 (Informatieverplichtingen bij een boeterechtelijk of strafrechtelijk onderzoek).

4.3. Fiscale strafbare feiten en aanverwante delicten

4.3.1. Inleiding

Voordat nader zal worden ingegaan op de keuze tot strafrechtelijke aanpak van een zaak en de consequenties daarvan, zullen in deze paragraaf eerst de strafbare feiten die in de AWR zijn neergelegd en een aantal aanverwante delicten in hoofdlijnen worden besproken.¹⁰

Van belang is op te merken dat de deelnemersvarianten zoals die in hoofdstuk 2 van dit boek zijn beschreven en voor het strafrecht in art. 47 en 48 Sr zijn opgenomen, ook in het fiscale strafrecht toepassing vinden. Dat betekent dat ook andere betrokkenen zoals de (interne) controller en fiscalist kunnen deelnemen aan de strafbare feiten uit de AWR, terwijl die delicten zich in beginsel richten tot de belastingplichtige.

Voor een beroepsbeoefenaar kan een strafrechtelijke veroordeling nefaste gevolgen hebben. Naast gevangenisstraf en betaling van een geldboete kan bij het opzettelijk overtreden van de belastingwetgeving op grond van art. 69, lid 6, AWR de schuldige uit de uitoefening van zijn beroep worden ontzet. Dit zogenoemde *berufsverbot* is in een afzonderlijk hoofdstuk (zie hoofdstuk 8 'Strafmodaliteiten') behandeld. Bovendien kan ook de publiciteit die een strafzaak doormaakt met zich brengt, onuitwisbare gevolgen hebben.

⁹ HR 26 april 1988, *BNB* 1989, 229, ECLI:NL:HR:1988:AD5708.

¹⁰ Voor een uitgebreide omschrijving van deze delicten zie bijvoorbeeld W.E.C.A. Valkenburg en J.H. van der Werff, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Deventer: Kluwer 2014, p. 7 t/m 66.

4.3.2. *Strafbare feiten in de AWR*

Indien belastingwetgeving wordt overtreden, kan dat op verschillende manieren worden bestraft. Overtredingen kunnen leiden tot boeten in de bestuursrechtelijke sfeer, maar ook tot straffen die in beginsel alleen door de strafrechter kunnen worden opgelegd. Voor wat betreft de laatstbedoelde categorie zijn in de AWR strafrechtelijke bepalingen opgenomen in hoofdstuk IX. De eerste afdeling van dit hoofdstuk behelst een omschrijving c.q. aanwijzing van de strafbare feiten (art. 68 t/m 71 AWR), zowel overtredingen als misdrijven.

Onderscheid misdrijven/overtredingen

In art. 72 AWR wordt bepaald wanneer de bij de belastingwet strafbaar gestelde feiten een overtreding of misdrijf zijn. Indien het fiscale delict kan worden bestraft met een gevangenisstraf is sprake van een misdrijf. De overige strafbaar gestelde feiten zijn overtredingen. In de AWR is alleen op het opzettelijk begaan van de in art. 69, eerste en tweede lid en 69a omschreven feiten gevangenisstraf gesteld. Alle overige bij de belastingwet strafbaar gestelde feiten betreffen derhalve overtredingen.

Het onderscheid tussen overtreding en misdrijf is van belang om te kunnen toetsen of bepaalde strafrechtelijke en strafprocessuele bepalingen van toepassing zijn. Zonder uitpuittend te zijn, kunnen de volgende bepalingen genoemd worden:

- poging tot overtreding is niet strafbaar, poging tot misdrijf wel (art. 45 Sr);
- voorbereiding van een overtreding is niet strafbaar, voorbereiding van een misdrijf wel (art. 46 Sr);
- medeplichtigheid aan een overtreding is niet strafbaar (art. 52 Sr), medeplichtigheid aan een misdrijf wel (art. 48 Sr);
- er geldt een verschillende verjaringstermijn van het recht tot strafvervolgning bij overtredingen resp. misdrijven (art. 70 Sr), welk verschil doorwerkt in de verjaring van het recht tot uitvoering van de straf (vgl. art. 76 Sr); en
- bij verdenking ter zake van een misdrijf kunnen meer of op eenvoudiger wijze dwangmiddelen worden toegepast dan bij verdenking ter zake van een overtreding.

In het navolgende worden kort de strafbare feiten uit de AWR besproken.

4.3.3. Artikel 68 AWR

Kenmerkend aan de delictsomschrijvingen, bedoeld in art. 68, lid 1, AWR, is dat het gaat om het verzuim van in de belastingwet gestelde verplichtingen. Er worden geen eisen gesteld met betrekking tot de verwijtbaarheid van betrokkenen of het intreden van een bepaald gevolg. Het opzettelijk begaan van de in het eerste lid van art. 68 AWR genoemde gedragingen is omschreven in art. 69, lid 1 en 2, AWR en is dus een misdrijf. Het begaan van een van de verzuimen van art. 68 AWR wordt bedreigd met hechtenis of een geldboete. Hechtenis is de benaming voor een vrijheidsstraf bij overtredingen.¹¹

Lid 1: Deze overtredingen zien op het onjuist en/of onvolledig informeren van de inspecteur, te weten:

- a. het verstrekken van inlichtingen, gegevens of aanwijzingen, en deze niet, onjuist of onvolledig verstrekken;
- b. het voor raadpleging beschikbaar stellen van boeken, bescheiden, andere gegevensdragers of de inhoud daarvan, en deze niet voor dit doel beschikbaar stellen;
- c. het voor raadpleging beschikbaar stellen van boeken, bescheiden, andere gegevensdragers of de inhoud daarvan, en deze in valse of vervalste vorm voor dit doel beschikbaar stellen;
- d. het voeren van een administratie overeenkomstig de daaraan bij of krachtens de belastingwet gestelde eisen, en een zodanige administratie niet voeren;
- e. het bewaren van boeken, bescheiden of andere gegevensdragers, en deze niet bewaren;
- f. het verlenen van medewerking als bedoeld in artikel 52, zesde lid, en deze niet verlenen; en
- g. het uitreiken van een factuur of nota, en een onjuiste of onvolledige factuur of nota verstrekken.

Opmerking verdient wel dat deze overtredingen eerst aan de orde zijn indien uit de wet een verplichting voortvloeit. Het artikel begint immers met de zinsnede 'degene die ingevolge de belastingwet verplicht is tot'. De sanctie op deze overtredingen kan leiden tot hechtenis van ten hoogste zes maanden of een geldboete van de derde categorie.

¹¹ Deze hechtenis als bestraffingsmodaliteit dient overigens niet te worden verward met de voorlopige hechtenis, die kan worden gevorderd bij ernstige misdrijven.

In dit eerste lid is overigens niet strafbaar gesteld het niet, niet-tijdig of onjuist doen van een belastingaangifte.

Lid 2: Het niet voldoen aan de verplichting op vordering van de inspecteur terstond een identiteitsbewijs ter inzage aan te bieden ex art. 47, lid 3, AWR is in lid 2 strafbaar gesteld. Indien de inspecteur iemand van veertien jaar of ouder verzoekt een identiteitsbewijs ter inzage aan te bieden, omdat dit van belang kan zijn voor de belastingheffing te zijnen aanzien, dient daaraan op straffe van een geldboete van de tweede categorie gehoor te worden gegeven.

Lid 3: In deze bepaling is een fiscale strafuitsluitingsgrond opgenomen, die verband houdt met de verplichtingen die zijn opgenomen in art. 47a AWR. In dit artikel worden de inlichtingenverplichtingen van art. 47 AWR van overeenkomstige toepassing verklaard op informatie die afkomstig is van buitenlandse moeder- of zustersverenigingen.

4.3.4. Artikel 69 AWR

In art. 69, lid 1 en 2, AWR zijn de fiscale strafbare feiten waarvoor (voorwaardelijk) opzet is vereist, vervat. De strafmaxima voor deze misdrijven zijn aanzienlijk hoger dan in vergelijking tot de overtredingen uit art. 68 AWR.

Lid 1: In deze bepaling is de opzetvariant van de gedragingen als in art. 68 lid 1 onder a, b en d tot en met g, AWR strafbaar gesteld. Op deze misdrijven staat een gevangenisstraf van maximaal vier jaar of een geldboete van de vierde categorie of indien dit bedrag hoger is ten hoogste eenmaal het bedrag van de te weinig geheven belasting.

Lid 2: In dit lid is een tweetal strafbare feiten vervat. Ten eerste het onjuist of onvolledig doen van aangifte en ten tweede het verlenen van inzage in (ver)vals(t)e gegevensdragers, waarvan de overtredingsvariant is neergelegd in art. 68, lid 1, sub c, AWR. Beide misdrijven vertonen analogie met het commune strafbare feit valsheid in geschrift van art. 225 Sr. Op deze misdrijven staat dan ook dezelfde maximum gevangenisstraf van ten hoogste zes jaren. Daarnaast kan maximaal een geldboete worden opgelegd van de vijfde categorie of indien dit bedrag hoger is ten hoogste eenmaal het bedrag van de te weinig geheven belasting. Ten aanzien van een onjuistheid of onvolledigheid in de aangifte die betrekking heeft op belastbaar inkomen van box 3 van de inkomstenbelasting (art. 5.1 Wet IB) kan de geldboete maximaal driemaal de te weinig geheven belasting bedragen. Deze toevoeging is in overeenstemming met het boetemaximum als vermeld in art. 67d, lid 5 en 67e, lid 6, AWR.

Ten aanzien van alle misdrijven uit deze bepaling is om tot strafbaarheid te kunnen komen vereist dat 'het feit ertoe strekt dat te weinig belasting wordt geheven'. Dit wordt het strekkingsvereiste genoemd. Deze zinsnede heeft tot gevolg dat de subjectieve wilsrichting of bedoeling van de verdachte niet relevant is. Het strekkingsvereiste is dus een geobjectiveerd bestanddeel. De wetgever heeft uitdrukkelijk niet gekozen voor een delictsbestanddeel inhoudende het oogmerk tot belastingontduiking.

Van belang is of door de gedraging de te geringe heffing naar redelijke, uit de objectieve omstandigheden af te leiden, verwachting waarschijnlijk is. Daarbij is met 'objectieve omstandigheden' bedoeld op een 'van buitenaf' waarneembare eigenschap van de gestelde gedraging.

In dit verband kan bijvoorbeeld worden gewezen op een uitspraak van Hof Arnhem-Leeuwarden uit 2013.¹² Het hof nam het strekkingsvereiste hier aan omdat in elke ten laste gelegde belastingaangifte een te laag bedrag aan omzetbelasting stond. De omstandigheid dat achteraf is gebleken dat de Belastingdienst in de gehele ten laste gelegde periode (uiteindelijk) geen nadeel heeft ondervonden, maakte dat volgens het hof niet anders nu iedere aangifte op zichzelf juist dient te zijn.

4.3.5. Artikel 69a AWR

Artikel 69a AWR stelt het opzettelijk niet geheel of gedeeltelijk, dan wel niet binnen de in de belastingwet gestelde termijn voldoen of afdragen van belasting op aangifte strafbaar. Deze bepaling is per 1 januari 2014 in de wet opgenomen. Voordien was het (opzettelijk) schenden van betalingsverplichtingen alleen beboetbaar.

Bij aangiftebelastingen bestaat naast de aangifteverplichting de verplichting om de verschuldigde belasting op de aangifte te betalen en wordt de betalingsverplichting zelfs van een groter belang geacht dan de aangifteverplichting. Indien een belastingplichtige de aangiftebelasting wel juist aangeeft, maar niet betaalt, kon hij voor 2014 dus niet strafrechtelijk vervolgd worden voor belastingfraude. Het kabinet vond dat onwenselijk, hetgeen leidde tot de invoering van dit artikel.

¹² Hof Arnhem-Leeuwarden 3 juli 2013, ECLI:NL:GHARL:2013:4671.

Blijkens de wetsgeschiedenis kenmerken de meest voorkomende vormen van fraude bij aangiftebelastingen zich erdoor dat ten minste een partij in een samenspel van transacties, de zogenoemde 'ploffer', niet aan zijn verplichtingen in het kader van de belastingheffing en -inning voldoet.¹³ Dit nieuwe artikel dient ten dienste te staan aan onder andere de bestrijding van carrouselfraude in de omzetbelasting. Bij bewezenverklaring kan een gevangenisstraf van ten hoogste zes jaren of een geldboete van de vijfde categorie, dan wel - indien dat hoger is - het bedrag van de te weinig afgedragen belasting worden opgelegd.¹⁴

4.3.6. *Aanverwante strafbare feiten*

In het voorgaande zijn de strafbare feiten uit de AWR kort aan bod gekomen. De praktijk leert evenwel dat naast deze fiscale delicten op de tenlastelegging ook veelvuldig andere strafbare feiten worden vermeld. In het navolgende wordt een aantal van deze delicten kort genoemd.

Valsheid in geschrift (art. 225 Sr)

Deze strafbepaling omvat het valselijk opmaken of vervalsen van een geschrift (lid 1) alsmede het gebruik maken danwel het afleveren of voorhanden hebben van een dergelijk geschrift (lid 2). Voorwaarde is dat het geschrift bestemd moet zijn om tot bewijs van enig feit te dienen en dat sprake is van het oogmerk het geschrift als echt te (doen) gebruiken. Dit houdt in dat de dader pas strafbaar is wanneer hij bij zijn handeling het oog heeft op een bepaald gebruik van het stuk. Beide misdrijven kunnen worden gestraft met een gevangenisstraf van zes jaar of een geldboete van de vijfde categorie.

Aan de verhouding tussen deze commune valsheidsdelicten en art. 69 AWR is in de AWR een speciale bepaling gewijd. In art. 69, lid 4, AWR is vastgelegd dat strafvervolgning op grond van art. 225, lid 2, Sr is uitgesloten, indien het feit tevens kan worden vervolgd op basis van lid 1 en 2 van art. 69 AWR. Deze specialis-generalis verhouding is slechts van toepassing ter zake van het gebruik van valselijk opgemaakte geschriften. Ter zake van het valselijk opmaken of vervalsen vermeldt art. 69, lid 4, AWR niets.

¹³ *Kamerstukken II 2013-14, 33 754, nr. 3, p. 11-13.*

¹⁴ Zie uitgebreid: J.M. Sitsen, 'Het fiscale boetestelsel verder uitgebreid: nog enkele onderwerpen belicht', *TFB 2014/05*.

Het vierde lid van art. 69 AWR is geformuleerd als vervolgingsuitsluitingsgrond. Dit betekent praktisch dat indien de officier van justitie toch art. 225, lid 2, Sr ten laste legt, hij niet-ontvankelijk wordt verklaard. Vervolgens kan de officier van justitie in de *rebound* alsnog vervolging instellen op basis van art. 69 AWR.

Een aantal bijzonderheden van deze bepaling stip ik nog kort aan:

- Valkenburg en Van der Werff¹⁵ schrijven dat de vervolgingsuitsluitingsgrond slechts ziet op het gebruikmaken van valselijk opgemaakte geschriften. Het afleveren en voorhanden hebben dat eveneens is vervat in art. 225, lid 2, Sr zou niet onder de reikwijdte vallen. Wat te denken dan van de klant die aan zijn adviseur valse facturen 'aflevert' om die vervolgens in de boekhouding te verwerken. In deze visie blijft vervolging op basis van het tweede lid van art. 225 Sr dan bestaan.
- Voorts is geen sprake van een vervolgingsbeletsel op grond van art. 225, lid 2, Sr als valse of vervalste documenten worden gebruikt tegenover anderen dan de fiscus.¹⁶ Of als de verstrekking aan de fiscus heeft plaatgevonden zonder dat daartoe een wettelijke verplichting bestond.¹⁷
- Op grond van de jurisprudentie kan de vervolgingsuitsluiting van art. 69, lid 4, AWR onder omstandigheden ook gelden voor art. 225, lid 1, Sr.¹⁸

Witwassen (art. 420bis ev Sr)

Witwassen kan worden omschreven als: "*het toepassen van (schijn)constructies met behulp waarvan getracht wordt de illegale herkomst, aanwezigheid en/of illegale besteding van bepaalde gelden te bemantelen, met het doel die gelden uiteindelijk een legaal aanzien te geven.*"¹⁹

Voor de samenloop tussen witwassen en fiscale fraude is met name de al dan niet illegale herkomst van het geld buitengewoon relevant. Of om met de woorden van de wetgever te spreken: de vraag of een voorwerp afkomstig is uit enig misdrijf.

¹⁵ Voor een uitgebreide omschrijving van deze delicten zie bijvoorbeeld: W.E.C.A. Valkenburg en J.H. van der Werff, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Deventer: Kluwer 2014, p. 81.

¹⁶ *Kamerstukken II* 1993-94, 23 470, nr. 3, p. 58.

¹⁷ Rb Amsterdam 7 januari 2009, ECLI:NL:RBAMS:2009:BG9055.

¹⁸ Rb Zeeland-West-Brabant 20 februari 2013, ECLI:NL:RBZWB:2013:BZ1739 en Hof Den Bosch 12 september 2006, ECLI:NL:GHSHE:2006:AY8252.

¹⁹ D.R. Doorenbos, *Witwassen en voordeelsontneming*, Deventer: Kluwer 1997, p. 2.

De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 7 oktober 2008 geoordeeld dat opzettelijk onjuist aangifte doen in de zin van art. 69 AWR als gronddelict voor witwassen kan fungeren.²⁰ De Hoge Raad leidt uit de wetsgeschiedenis af dat de wetgever geen andere beperking heeft willen aanbrengen op het gronddelict, dan dat sprake moet zijn van een misdrijf. Dit betekent dat belastingfraude dus in beginsel ook witwassen is.

Noemenswaardig in het kader van samenloop tussen fiscale delicten en witwassen zijn de recente ontwikkelingen in de jurisprudentie omtrent de opbrengst uit eigen misdrijf. Het gaat om de situaties waarin de verdachte bijvoorbeeld de uit misdrijf verkregen gelden thuis in een kluis heeft liggen.

Zo verduidelijkte de Hoge Raad op 8 januari 2013 de vereisten uit het arrest van 26 oktober 2010 voor witwassen van opbrengst uit een eigen misdrijf.²¹ De Hoge Raad oordeelt dat dan pas sprake is van witwassen indien het gaat om *“een gedraging die meer omvat dan het enkele voorhanden hebben van een voorwerp en die gericht is op het daadwerkelijk verbergen of verhullen van de criminele herkomst”*. De Hoge Raad baseert zijn oordeel op de wetsgeschiedenis van art. 420bis e.v. Sr.²²

Deze rechtsregel geldt evenwel niet indien de voorwerpen die 'middellijk' afkomstig zijn uit een door de verdachte zelf begaan misdrijf nadien zijn omgezet in andere voorwerpen.²³

Voorts oordeelde de Hoge Raad in maart 2014 dat ten aanzien van 'overdragen', 'omzetten' en 'gebruik maken' als bedoeld in art. 420bis, eerste lid, onder b, Sr voor strafbaarheid wegens witwassen 'in beginsel' weer niet vereist is dat de gedraging een op daadwerkelijk verbergen of verhullen van de criminele herkomst van het door eigen misdrijf verkregen voorwerp gericht karakter heeft.²⁴ Overdragen, omzetten of gebruik maken kan dus witwassen opleveren, ook indien het niet ter verhulling geschiedt.

²⁰ HR 7 oktober 2008, ECLI:NL:HR:2008:BD2774.

²¹ HR 26 oktober 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM4440.

²² HR 8 januari 2013, ECLI:NL: HR:2013:BX6910.

²³ HR 25 maart 2014, ECLI:NL:HR:2014:702, r.o. 3.8.

²⁴ HR 25 maart 2014, ECLI:NL:HR:2014:714, r.o. 2.4.1.

De eis van verbergen of verhullen van de criminele herkomst geldt echter wel, aldus de Hoge Raad, in gevallen van overdragen, omzetten of gebruik maken die niet wezenlijk verschillen van gevallen van rechtstreeks uit eigen misdrijf verwerven en voorhanden hebben van het voorwerp.²⁵ Zodanige gevallen leveren derhalve, tenzij de dader de criminele herkomst van het voorwerp tevens heeft verborgen of verhuld, geen witwassen op.²⁶

Opzettelijk witwassen wordt bestraft met een gevangenisstraf van ten hoogste vier jaren of een geldboete van de vijfde categorie.

Deelneming aan een criminele organisatie (art. 140 Sr)

Art. 140 Sr stelt deelneming aan een criminele organisatie strafbaar. Dit artikel kent op grond van de jurisprudentie een ruim toepassingsbereik. Uit de jurisprudentie kan - kort gezegd - worden afgeleid dat sprake dient te zijn van een gestructureerd samenwerkingsverband dat bestaat uit twee of meer personen die zich naar buiten presenteren als een eenheid.²⁷ De organisatie moet het oogmerk hebben tot het plegen van strafbare feiten, niet vereist is dat de individuele deelnemers dit ook hebben. Het deelnemen kan bestaan uit handelen of nalaten. Voorts is voldoende dat de deelnemer in zijn algemeenheid weet dat de organisatie het oogmerk heeft strafbare feiten te plegen. Detailkennis van alle misdrijven en alle betrokken personen is niet vereist.

In fiscalibus valt te denken aan een groep personen die als oogmerk hebben het plegen van belastingfraude door bijvoorbeeld het ten onrechte verzoeken om belastingteruggaven. Op dit misdrijf staat - in beginsel - een gevangenis van maximaal zes jaren of een geldboete van de vijfde categorie.

Niet voldoen aan een ambtelijk bevel (art. 184 Sr)

Art. 184 Sr betreft de strafbaarstelling van het niet voldoen aan een ambtelijk bevel. Belastingambtenaren doen regelmatig vorderingen in het kader van de uitoefening van de belastingwetgeving. Belastingplichtigen die niet voldoen aan deze vordering zijn reeds strafbaar op grond van hetgeen is bepaald in de artikelen 68 en 69 AWR.

²⁵ HR 25 maart 2014, ECLI:NL:HR:2014:714, r.o. 2.4.2.

²⁶ HR 25 maart 2014, ECLI:NL:HR:2014:714. Zie de lezenswaardige noot van N. Keijzer onder NJ 2014, 305.

²⁷ HR 26 november 1985, NJ 1986, 389.

Ruimte voor toepassing van dit artikel kan bijvoorbeeld wel worden gezien in de gevallen waarin een derde in het kader van een fiscaal strafrechtelijk onderzoek weigert om aan een bevel tot uitlevering van stukken te voldoen. Gedacht kan worden aan de belastingadviseur die naar aanleiding van een bevel van de FIOD weigert zijn dossier van een klant over te dragen²⁸ of weigert inzage te geven in zijn PC en/of het wachtwoord om toegang te krijgen niet mededeelt.²⁹ Op het begaan van dit misdrijf staat een gevangenisstraf van ten hoogste drie maanden of een geldboete van de tweede categorie.

4.4. Partijen in een fiscaal strafrechtelijke procedure

4.4.1. Inleiding

De eerste fase in een fiscale strafzaak is het opsporingsonderzoek. Dit onderzoek wordt in art. 132a Sv omschreven als 'het onderzoek in verband met strafbare feiten onder gezag van de officier van justitie met als doel het nemen van strafvorderlijke beslissingen'. Hoe en op basis waarvan wordt besloten tot opsporing, wordt in een afzonderlijke paragraaf (4.5) uitgediept. In deze paragraaf wordt beschreven welke partijen, naast vanzelfsprekend de verdachte, acteren tijdens een fiscale strafzaak.

4.4.2. Opsporingsambtenaren

Op grond van art. 80, lid 1, AWR zijn personen die ingevolge art. 141 Sv in het bezit zijn van gewone opsporingsbevoegdheid eveneens belast met de opsporing van bij de belastingwet strafbaar gestelde feiten. Mede vanwege het veelal ontbreken van de specialistische kennis ter zake van het fiscale (straf)recht, pleegt de 'gewone recherche' terughoudend te zijn in het gebruik van bevoegdheden met betrekking tot fiscale strafbare feiten. Indien zij evenwel in een concreet geval daarvan wél gebruikmaken, kunnen zij eveneens de bijzondere dwangmiddelen hanteren die de AWR verleent.

Naast de in art. 141 Sv bedoelde personen zijn op grond van art. 80, eerste lid, AWR ook de ambtenaren van de rijksbelastingdienst belast met het opsporen van bij de belastingwet strafbaar gestelde feiten. Deze bepaling dient te worden gelezen in samenhang met art. 142 Sv, welk artikel gaat over de 'buitengewoon opsporingsambtenaar'.

²⁸ Art. 81 AWR.

²⁹ Art. 125k Sv.

Art. 142, eerste lid, sub c, Sv noemt als buitengewoon opsporingsambtenaar de persoon die bij bijzondere wet (bijvoorbeeld: art. 80, eerste lid, AWR) met de opsporing van de daarin bedoelde strafbare feiten wordt belast, 'een en ander voor zover het die feiten betreft en de personen zijn beëdigd'.

Bij Besluit buitengewoon opsporingsambtenaar Belastingdienst 2010 zijn personen die werkzaam zijn bij de Belastingdienst in de functie van verbalisant of fraudecoördinator aangewezen als buitengewoon opsporingsambtenaar (art. 2 van het Besluit).³⁰ Het vermelden waard is dat op basis van dit Besluit in totaal maximaal 500 personen als buitengewoon opsporingsambtenaar mogen worden beëdigd. De Directeur-Generaal van de Belastingdienst doet jaarlijks voor 1 april verslag van deze aantallen en van de activiteiten die zijn verricht (zie art. 7, lid 1, sub a en b van het Besluit).

Deze categorie buitengewoon opsporingsambtenaren is op basis van dit Besluit alleen belast met de opsporing van specifieke strafbare feiten.³¹ Voorbeelden van delicten die mogen worden opgespoord door deze opsporingsambtenaren zijn de strafbare feiten uit de AWR en IW 1990, valsheid in geschrift, verduistering en (gewoonte) witwassen alsmede strafbare feiten uit de Wet op het accountantsberoep.

Naast de algemene aanwijzing voor de Belastingdienst in het kader van bijzondere opsporingsbevoegdheden, is een aantal besluiten uitgevaardigd op basis waarvan de specifieke bevoegdheden per categorie binnen de Belastingdienst wordt toegekend. In dat kader kan nog worden gewezen op het Besluit buitengewoon opsporingsambtenaar Belastingdienst/Douane 2012³² ten aanzien van medewerkers van de 'groene tak' van de fiscus en het Besluit buitengewoon opsporingsambtenaren Belastingdienst/Bureau Economische Handhaving 2013³³ ten aanzien van medewerkers van dit Bureau. Dit laatstgenoemde onderdeel van de Belastingdienst houdt zich bezig met diverse toezicht- en opsporingstaken op de volgende terreinen, te weten:

³⁰ Besluit buitengewoon opsporingsambtenaar Belastingdienst 2010, nr. 5675480/Justis/10.

³¹ Art. 4, lid 1 van het Besluit buitengewoon opsporingsambtenaar Belastingdienst 2010 en Circulaire Buitengewoon Opsporingsambtenaar, nr. BWBR0029447 (bijlage 1-A).

³² Besluit buitengewoon opsporingsambtenaar Belastingdienst/Douane 2012, nr. 5732504/Justis/12, *Stcrt.* 2012, 24523.

³³ Besluit buitengewoon opsporingsambtenaren Belastingdienst/Bureau Economische Handhaving 2013, nr. BOACAT2013/029, *Stcrt.* 2013, 25378.

- Handelsregisterwet;
- Burgerlijk Wetboek, boek 2 (deponeren van jaarstukken door rechtspersonen);
- Wet op het Accountantsberoep (titelbescherming);
- Wet op het consumentenkrediet (schuldhulpverlening); en
- Wetboek van Strafrecht (faillissementsfraude).

FIOD

De meeste menskracht die kan worden ingezet om fiscale fraude op te sporen is verenigd in de FIOD. Deze dienst werd op 26 juni 1945 opgericht en maakt deel uit van de Belastingdienst. Daarmee valt de FIOD hiërarchisch gezien onder het Ministerie van Financiën. Dat wil niet zeggen dat de FIOD niet ook voor andere ministeries werkzaamheden verricht. De FIOD is in 1999 samengegaan met de Economische controledienst (ECD). De FIOD richt zich op het bestrijden van:³⁴

- fiscale fraude (o.a btw/carrouselfraude, accijnsfraude of verzwegen buitenlands vermogen);
- financieel-economische fraude (misbruik van voorkennis, faillissementsfraude, fraude met vastgoed, witwassen, etc.); en
- fraude met specifieke goederen (strategische goederen en sancties, grondstoffen voor drugs, intellectueel eigendom, etc.).

Bij Besluit hulpofficier van justitie Belastingdienst/FIOD 2011³⁵ heeft de minister van Veiligheid en Justitie de opsporingsambtenaren van de FIOD die de functie vervullen van lid van het managementteam, teamleider of medewerker opsporing groepsfunctie F of I met minimaal 5 jaar opsporingservaring aangewezen tot hulpofficier van justitie.

4.4.3. Het Openbaar Ministerie

Ondanks het feit dat de FIOD onderdeel uitmaakt van de Belastingdienst is het de officier van justitie die de leiding heeft over het fiscale opsporingsonderzoek en daarmee over de FIOD. Doorgaans is deze officier van justitie afkomstig van het Functioneel Parket.

³⁴ Brochure FIOD, april 2014.

³⁵ Besluit hulpofficier van justitie Belastingdienst/FIOD 2011, nr. 5688750/11, *Stcrt.* 2011, 4440.

Het Functioneel Parket is een specialistisch, landelijk opererend onderdeel van het OM, dat zich toelegt op de bestrijding van complexe fraude en milieucriminaliteit alsmede complexe ontnemingszaken afwikkelt. Het Functioneel Parket heeft een landelijke taak, die vanuit verschillende vestigingen wordt uitgevoerd. Het Functioneel Parket is gevestigd in Zwolle, Amsterdam, Den Bosch en Rotterdam.

4.4.4. De Belastingdienst in een strafzaak

In het strafrecht bestaat de mogelijkheid dat degene die rechtstreeks schade heeft geleden door een strafbaar feit (een slachtoffer), zich ter zake van zijn vordering tot schadevergoeding als benadeelde partij voegt in het strafproces (art. 51a Sv). Van rechtstreekse schade is sprake als iemand is getroffen in een belang dat door de overtreden strafbepaling wordt beschermd.³⁶

Voor een vergoeding komt alleen in aanmerking die schade die rechtstreeks het gevolg is van het feit zoals in de tenlastelegging is omschreven. De schade zelf hoeft niet in de tenlastelegging te worden vermeld.³⁷ Schade die is veroorzaakt door strafbare feiten die samenhangen met het ten laste gelegde, maar welke niet zijn tenlastegelegd, komt niet voor vergoeding in aanmerking. Laatstgenoemde schade kan de benadeelde dikwijls wel via een civiel proces vorderen.

In 2006 heeft de Hoge Raad zich uitgelaten over de vraag of ook de Belastingdienst zich als benadeelde partij kan voegen in een strafzaak.³⁸ In die zaak speelde het volgende. De Belastingdienst legde beslag op de auto van een belastingschuldige, omdat hij zijn belastingschuld niet had betaald. Deze persoon had de auto echter intussen geschonken aan een andere schuldeiser en de auto daarmee aan het beslag onttrokken. Hij werd daarvoor strafrechtelijk vervolgd op grond van art. 198 Sr.³⁹ De Belastingdienst (de Ontvanger) voegde zich als benadeelde partij in het strafproces en vorderde een schadevergoeding omdat de verhaalsmogelijkheid op de auto teniet was gegaan. Hof Den Bosch veroordeelde de verdachte belastingschuldige tot 30 uur taakstraf en wees ook de vordering van de Belastingdienst toe. Verdachte ging in cassatie en stelde dat de Belastingdienst zich niet kon voegen in het strafproces.

³⁶ *Kamerstukken II* 1989-90, 21 345, nr. 3, p. 11.

³⁷ *Kamerstukken II* 1989-90, 21 345, nr. 3, p. 17.

³⁸ HR 11 april 2006, ECLI:NL:HR:2006:AV4007.

³⁹ In dit artikel is strafbaar gesteld hij die opzettelijk enig goed aan beslag of aan gerechtelijke bewaring onttrekt of, wetende dat het daaraan onttrokken is, verbergt dan wel vernielt, beschadigt of onbruikbaar maakt.

Die mogelijkheid was volgens hem slechts bedoeld voor private personen. De Hoge Raad overwoog als volgt:

"3.3.2. De Ontvanger beschikt ter uitoefening van zijn taak, die bestaat in de invordering van de rijksbelastingen (art. 3, eerste en derde lid, Invorderingswet 1990), niet alleen over de bijzondere aan de Invorderingswet ontleende bevoegdheden. Hij kan ook gebruik maken van de wettelijke bevoegdheden die een schuldeiser aan het burgerlijk recht kan ontleen, waaronder maatregelen om op te komen tegen verkorting van zijn verhaalsrecht. Dit zogenoemde 'open systeem' brengt onder meer mee dat de Ontvanger ter zake van een vordering die niet strekt tot invordering van belastingschulden, maar tot vergoeding van schade die de Ontvanger heeft geleden doordat de (volledige) invordering als gevolg van onrechtmatig handelen van de belastingplichtige niet meer mogelijk is, zich als benadeelde partij kan voegen in het strafproces waarin de belastingplichtige wegens dit handelen terechtstaat.

3.4. Gezien het voorgaande getuigt het oordeel van het Hof dat de Belastingdienst Eindhoven (waarmee is bedoeld: de Ontvanger) onvankelijk is in zijn vordering, niet van een onjuiste rechtsopvatting."

De Hoge Raad bevestigde dus het arrest van Hof Den Bosch. Door de onttrekking van de auto aan het beslag was de verhaalsmogelijkheid van de Belastingdienst gefrustreerd en was de Belastingdienst, en daarmee de Rijksoverheid, getroffen in een belang dat art. 198 Sr beoogt te beschermen. De Belastingdienst kon zich derhalve voegen in de strafrechtelijke procedure. In casu was geen sprake van een 'onaanvaardbare doorkruising' van het publiekrecht door de ontvanger, doordat er voor de mogelijkheid om zich als benadeelde in een strafproces te voegen, geen publiekrechtelijk alternatief, doch slechts een civielrechtelijk alternatief (een vordering uit onrechtmatige daad) bestaat. De Hoge Raad maakt duidelijk dat de Ontvanger geen verplichte keuze hoeft te maken voor een onrechtmatige daad ten nadele van voeging in een strafproces, indien een 'gewone' schuldeiser een dergelijke keuze evenmin hoeft te maken.

Een voorbeeld dat de Belastingdienst ook meer recent gebruik heeft willen maken van deze verworven status is de zaak die aanhangig was bij Rechtbank Overijssel.⁴⁰

⁴⁰ Rb Overijssel 3 maart 2014, ECLI:NL:RBOVE:2014:994.

De Belastingdienst vond in deze zaak na een doorzoeking bij een belastingadviseur computerbestanden waaruit bleek dat hij van 2009 tot en met 2011 ruim 3.000 aangiften inkomstenbelasting had ingediend, waarin hij bijzondere zorgkosten voor zijn cliënten had opgevoerd.

Na verhoor van een aantal van deze cliënten door de FIOD werd duidelijk dat zij in die jaren geen zorgkosten hadden gemaakt, althans niet de bedragen die in de aangiften stonden. Volgens de verdachte belastingadviseur hield hij standaardbedragen aan als mensen niet precies konden aangeven welke zorgkosten zij hadden gehad, en had hij 80% van de zorgkosten in aftrek gebracht met door hem bedachte standaardbedragen, waarbij hij niet wist of was voldaan aan de voorwaarden voor aftrek. Hij werd vervolgens strafrechtelijk vervolgd.

De strafkamer van Rechtbank Overijssel achtte bewezen dat de adviseur zich schuldig had gemaakt aan valsheid in geschrifte door aangiftebiljetten valselijk op te maken en aan oplichting van de Belastingdienst waarbij de fiscus voor bijna € 3,5 mln. was benadeeld. De rechtbank veroordeelde hem tot een gevangenisstraf van 30 maanden waarvan 10 maanden voorwaardelijk met een proeftijd van 3 jaar. Verder besliste de rechtbank dat hij voor 5 jaar moest worden ontzet uit het beroep van belastingadviseur, gelet op de aard en de ernst van de feiten (een groot aantal belastingaangiften en een groot bedrag aan belastingnadeel), de omstandigheid dat de feiten waren begaan in de uitoefening van het beroep van belastingadviseur en het feit dat hij al eerder was veroordeeld in verband met belastingfraude. Tot slot oordeelde de rechtbank ook over de vordering die de Belastingdienst had ingesteld. Aan de hand van volgende overweging kwam de rechtbank evenwel tot afwijzing van de vordering:

"De Staat der Nederlanden, meer in het bijzonder de Inspecteur van de Belastingdienst/ Midden- en kleinbedrijf te Enschede, Hengelosestraat 75, vertegenwoordigd door mr. E.E. Schipper, plaatsvervangend rijksadvocaat, heeft zich voorafgaand aan het onderzoek op de zitting op de wettelijk voorgeschreven wijze als benadeelde partij gevoegd in dit strafproces. De benadeelde partij vordert veroordeling van de verdachte tot betaling van in totaal 142.119 (honderd tweeënveertigduizend eenhonderd en negentien euro). Deze schade bestaat uit de kosten van extra werkzaamheden voor de Belastingdienst. Het gaat blijkens de bijlage bij het namens de Belastingdienst ingediende voegingsformulier om werkzaamheden die betrekking hebben op het corrigeren van de door verdachte ingediende aangiften.

De rechtbank overweegt dat deze werkzaamheden hebben plaatsgevonden ter controle van bij de Belastingdienst ingediende aangiften. Dit zijn werkzaamheden die naar hun aard tot de kerntaak van de Belastingdienst behoren, ook indien de Belastingdienst doorgaans niet alle aangiften controleert door bewijsstukken op te vragen. Een van de primaire taken van de Belastingdienst is immers het vaststellen van de materiële belastingschuld. Nu de extra werkzaamheden waarvan de kosten gevorderd worden een kerntaak van de overheid betreffen, dient de vordering naar het oordeel van de rechtbank te worden afgewezen [AN: onderstreping]."

Uit voorgaande rechtspraak blijkt dus dat ook de fiscus zich bij belastingfraude als benadeelde partij kan voegen in het strafproces en een claim kan indienen, vermits de te claimen 'schade' geen verband houdt met de uitoefening van een van de kerntaken van de fiscus.

4.4.5. Strafkamer rechtbank en gerechtshof

Ten slotte nog een enkel woord over de strafkamer die dient te oordelen over fiscale fraudezaken. Bij de rechtbank worden niet al te ingewikkelde of zware strafzaken behandeld door één rechter, de politierechter. De meervoudige strafkamer van de rechtbank, die bestaat uit drie rechters, behandelt in zijn algemeenheid alleen zware of complexe zaken. Om goed genoeg toegerust te zijn om fiscale fraude te kunnen berechten, hebben verschillende grote rechtbanken een aparte fraudekamer. Daarin neemt in fiscale strafzaken naast strafrechters doorgaans ook een rechter uit de belastingkamer plaats. Noemenswaardig in dat kader is de 'noordelijke fraudekamer' die in 1993 is opgericht omdat het aantal complexe fraudezaken toenam en de rechtbanken in Groningen, Leeuwarden en Assen afzonderlijk te klein waren om goed genoeg geëquipeerd te zijn. Drie rechters met financiële affiniteit, van elke rechtbank één, hebben zich destijds in de materie gespecialiseerd. Zo'n gezamenlijke kamer past bij de herziening van de gerechtelijke kaart per 1 januari 2013 waarbij de Rechtbank Noord-Nederland is ontstaan als gevolg van een fusie van deze drie gerechten.⁴¹

⁴¹ Besluit verlenging Noordelijke Fraudekamer van 11 november 2009, *Stcrt.* 2009, 17359. Dit besluit geldt tot 7 december 2013.

4.5. Aanvang van een fiscaal strafrechtelijk onderzoek

4.5.1. Inleiding

Indien een belastingplichtige zijn fiscale verplichtingen niet nakomt, bestaan - zoals aangegeven - verschillende sanctiemogelijkheden afhankelijk van de zwaarte van de betreffende schending. Er kan een bestuurlijke boete worden opgelegd, een strafbeschikking worden uitgevaardigd of strafrechtelijke vervolging worden ingesteld.

Aan de hand van de AAFD-richtlijnen wordt per zaak beoordeeld welke afdoeningsmodaliteit geïndiceerd is. De richtlijnen normeren de aanmelding en afhandeling van fiscale, douane- en toeslagdelicten.

De keuze van optreden heeft gevolgen voor de mogelijkheden van rechtshandhaving. Het instellen van strafvervolging kan onder omstandigheden leiden tot het verval van de bevoegdheid tot het opleggen van een fiscale boete. Anderzijds brengt het opleggen van een boete in beginsel met zich mee dat het recht tot strafvervolging vervalt. Aan beide afdoeningsvarianten kleven grote verschillen. Te denken valt aan de mogelijkheid van een gevangenisstraf in strafzaken. Bij bestuursrechtelijke afdoening is alleen een boete mogelijk. Voorts vindt een strafzaak in het openbaar plaats, vaak met de nodige negatieve publiciteit tot gevolg. Alhoewel ook een boeteprocedure openbaar is (in tegenstelling tot de behandeling van de procedure tegen de aanslag)⁴² is de praktijk dat het tijdens zo'n zitting zeker geen storm loopt. Voorts leidt een strafrechtelijke veroordeling (en het aanvaarden van een strafbeschikking) tot een strafblad. Kortom, in vele opzichten is een strafrechtelijke vervolging een zwaardere 'belasting' dan een boeteprocedure. Dat geldt niet alleen voor de belastingplichtige maar zeker ook voor een mogelijk betrokken adviseur.

In deze paragraaf wordt uiteengezet hoe de keuze voor het bestuurlijke boete- dan wel het strafrecht wordt gemaakt. Zonder een goed beeld van de werking van de richtlijnen, kan niet - waar nodig - worden getracht het beslissingsproces te beïnvloeden.

Uit het navolgende zal voorts blijken dat de mogelijke betrokkenheid, dan wel het zijn van (een) belastingadviseur of (fiscaal)deskundige van grote betekenis is bij de te nemen beslissing.

⁴² Art. 27c AWR.

4.5.2. De AAFD-richtlijnen

De Ministeries van Justitie en Financiën hanteren sinds 1993 richtlijnen die betrekking hebben op de aanmelding, transactie en vervolging van de fiscale delicten en de douanedelicten. Deze richtlijnen zijn in de loop der jaren meerdere malen gewijzigd.

De oude 'Aanmeldings- Transactie- en Vervolgingsrichtlijnen fiscale delicten en douanedelicten 2006' zijn inmiddels vervangen door de Richtlijnen aanmelding en afhandeling fiscale delicten en douane- en toeslagendelicten (hierna: 'AAFD-richtlijnen'). Deze zijn in werking getreden op 1 juli 2011.⁴³

Algemeen uitgangspunt van de richtlijnen tot 1 januari 2006 was dat het strafrecht het sluitstuk vormde van de handhaving van de fiscale en douanewetgeving. Strafrechtelijke afdoening werd, als 'ultimum remedium', uitsluitend gekozen in zaken die te ernstig werden geacht voor bestuurlijke afdoening alsmede bij speciale bestuursondersteunende acties van de Belastingdienst. De richtlijnen per 1 januari 2006 vormen qua uitgangspunt dan ook een breuk met het verleden. Volgens de toelichting bij die richtlijnen is de aanleiding voor de laatste herziening 'de maatschappelijke wens het strafrecht te concentreren op die zaken die een maatschappelijk effect hebben'. Van de klassieke functies van het strafrecht wordt de externe afschrikwekkende werking dus centraal gesteld.

4.5.3. Werking van de AAFD-richtlijnen

De richtlijnen bevatten zowel procedurele voorschriften (wie besluit, wanneer en waarover) als materiële voorschriften (welke criteria worden bij die besluiten gehanteerd). Uit de richtlijnen kunnen de volgende drie fases worden gedestilleerd.

Aanmelding

Indien een ambtenaar bij de uitvoering van de aan hem opgedragen taken (bijvoorbeeld het verrichten van onderzoek of het afhandelen van aangiften) vermoedt dat sprake is van het opzettelijk overtreden van de belastingwetgeving dient hij daarvan intern melding te maken. Deze melding vindt plaats bij de boete-fraudecoördinator (hierna: 'BFC') van het betreffende belastingkantoor. Vereist is wel dat het belastingnadeel een bepaald drempelbedrag overschrijdt, te weten € 10.000 voor particulieren en € 15.000 voor ondernemingen.

⁴³ Richtlijnen aanmelding en afhandeling fiscale delicten, douane- en toeslagendelicten, nr. DGB2011/4014M, *Stcrt* 2011, 11782.

Het belastingnadeel ziet op de ontdoken c.q. te weinig geheven belasting in de onderzoeksperiode. De onderzoeksperiode wordt gerelateerd aan de termijnen van navordering (art. 16, lid 3, AWR) en naheffing (art. 20, lid 4, AWR).

Voor de gevallen dat het belastingnadeel is veroorzaakt door een omissiedelict en niet of niet voldoende kwantificeerbaar is, zodat niet kan worden bepaald of is voldaan aan het drempelbedrag, is in de AAFD-richtlijnen het drempelbedrag vervangen door een herhalingsvereiste. Indien het belastingnadeel beneden het drempelbedrag blijft, wordt de zaak bestuurlijk afgedaan door de eenheid.

Vervolgens toetst de BFC of voor tenminste het drempelbedrag sprake is van opzet. In dit kader verdient opmerking dat het enkele feit dat een belastingaangifte - ook als de verdachte dat later bekend - onjuist of onvolledig is, nog niet met zich brengt dat de belastingplichtige daarop van meet af aan opzet heeft gehad.⁴⁴

In het geval de BFC oordeelt dat geen sprake is geweest van opzettelijk handelen, geeft hij de zaak terug aan de ambtenaar. Er is dan geen sprake van een aanmelding. De belastingambtenaar kan dan - in samenspraak met de BFC - alsnog besluiten een verzuim- of vergrijpboete op te leggen.

Over de wijze waarop deze fase dient te worden geadministreerd, is in de richtlijnen niets opgenomen. Toch kan het later - in het kader van de sfeerovergang - van belang zijn exact te weten wanneer de aanmelding is gedaan. Een controleur mag immers nadat sprake is van een redelijk vermoeden van schuld ex art. 27 Sv nog wel controlebevoegdheden hanteren, doch dient daarbij wel de rechten die aan een verdachte toekomen (waaronder het zwijgrecht) te respecteren.⁴⁵

Selectieoverleg

Indien de BFC van oordeel is dat is voldaan aan de aanmeldingscriteria komt de zaak in het gezamenlijk selectieoverleg van de FIOD, de contactambtenaar formeel recht en de BFC. De BFC geeft aan welke van de onderstaande aspecten - afkomstig uit de AAFD-richtlijnen - zijns inziens aan de orde zijn.

⁴⁴ HR 4 september 2007, ECLI:NL:HR:2007:BA5810.

⁴⁵ HR 26 april 1988, *NJ* 1989, 390, ECLI:NL:HR:1988:AD5708.

- Status verdachte/voorbeeldfunctie.
- Recidive.
- Verhaal onmogelijk.
- Combinatie fiscaal delict met een of meer niet-fiscale delicten
- Medewerking van adviseur, deskundige derde of douane-expediteur.
- Evenwichtige rechtshandhaving.
- Geen bestuurlijke boete, anders dan door verjaring, mogelijk
- Waarheidsvinding.
- Slagvaardigheid.

De hiervoor genoemde afschrikwekkende werking komt onder andere tot uiting in de aspecten status van de verdachte/voorbeeldfunctie en medewerking van een belastingadviseur of deskundige derde. De aspecten waarheidsvinding en slagvaardigheid hebben goedklinkende benamingen gekregen, maar zijn vooral gericht op het creëren van strafrechtelijke onderzoeksmogelijkheden in die gevallen waar in feite bestuursrechtelijke afdoening geïndiceerd is.⁴⁶

In het selectieoverleg worden potentieel vervolgingswaardige zaken ingedeeld in categorie I- of II-zaken.

In categorie I-zaken is het nadeel dat aan opzet is te wijten tenminste het drempelbedrag en minder dan € 125.000. Deze zaken worden terugverwezen naar de Belastingdienst voor bestuurlijke afdoening indien geen aspecten aan de orde zijn. Is wel tenminste sprake van één van de aspecten, dan kan het selectieoverleg zo'n zaak aan het tripartiete overleg voorleggen.

In categorie II-zaken is het nadeel dat aan opzet is te wijten € 125.000 of meer. Deze zaken gaan door naar het tripartiete overleg en komen in beginsel in aanmerking voor vervolging.

Tripartiete overleg

De definitieve vervolgingsbeslissing valt in het tripartiete overleg tussen de officier van justitie, de contactambtenaar formeel recht en de FIOD. In dit overleg wordt aan de hand van de zwaarte van de aangemelde zaak besloten om al dan niet (verder) opsporingsonderzoek te doen, om de zaak bij de strafrechter aan te brengen of de zaak alsnog terug te geven aan de Belastingdienst voor verdere bestuurlijke afhandeling.

⁴⁶ Daarover meer in paragraaf 4.12. van dit hoofdstuk.

De uitkomst van dit overleg kan overigens ook zijn dat wordt gekozen voor het uitvoeren van een strafbeschikking. In paragraaf 4.2. van de AAFD-richtlijnen wordt daarop ingegaan.

Het OM kan overigens ook zelf zaken die in aanmerking komen voor een fiscaal-strafrechtelijke aanpak inbrengen in het tripartiete overleg. Deze zaken worden aangeboden aan de contactambtenaar formeel recht, die de competente eenheid van de Belastingdienst het potentiële fiscale belang nader laat onderbouwen. Vervolgens doorlopen deze zaken het AAFD-traject.

4.5.4. *Wetenswaardigheden*

Aan de hand van de hiervoor uiteengezette fasen en criteria wordt dus besloten op welke wijze een fraudezaak zal worden afgedaan. Een belangrijke keuze, vandaar dat er in de loop van de jaren verschillende zaken zijn aan te wijzen waarin (de onbegrijpelijkheid van) de genomen beslissing aan de rechter werd voorgelegd. Uit de jurisprudentie kunnen de volgende wetenswaardigheden worden ontleend:

- De AAFD-richtlijnen vormen 'recht' in de zin van art. 79 RO. De door de rechter daaraan gegeven uitleg is dus toetsbaar in cassatie. De Belastingdienst en het OM zijn aan het in de richtlijnen neergelegde beleid gebonden. Daarvan kan slechts om gegronde redenen worden afgeweken. Bij afwijking van het neergelegde beleid rust, indien hieromtrent verweer wordt gevoerd, op het OM een motiveringsplicht. Daarmee is nog niet gezegd dat de richtlijnen geen escapes voor de Belastingdienst en het OM bieden. In bijzondere gevallen, bijvoorbeeld bij doelgroepacties, kan immers van de richtlijnen worden afgeweken.
- Om te kunnen toetsen of het AAFD-traject op juiste wijze is doorlopen en of de gemaakte keuze gerechtvaardigd is, is het van belang inzage te verkrijgen in de documentatie ten aanzien van de aanmelding en in de notulen van het selectie- en tripartiete overleg. Op grond van art. 30 Sv⁴⁷ kan de verdediging de officier van justitie verzoeken om een afschrift van deze stukken. Aan de hand daarvan kan worden gezien wanneer een verdenking is ontstaan.

⁴⁷ Meer daarover in paragraaf 4.8. van dit hoofdstuk.

De Hoge Raad heeft bij arrest van 16 juni 2009 geoordeeld dat ATV-stukken/AAFD-stukken in beginsel geen processtukken zijn, waardoor verkrijging van deze stukken in de praktijk lastig is.⁴⁸

Echter, beginselen van een behoorlijke procesorde kunnen onder omstandigheden met zich brengen dat het OM naar aanleiding van een verweer ten aanzien van de aanmelding op grond van de richtlijnen gemotiveerd uiteenzet waarop het in een individueel geval overgaat tot strafrechtelijke vervolging. Uit hetzelfde arrest volgt dat onder omstandigheden het overleggen van deze stukken aan de rechtbank noodzakelijk is. Een dergelijke bijzondere omstandigheid kan bestaan indien de indicatoren (met een uitvoerige toelichting daarop) die hebben geleid tot het strafrechtelijk onderzoek ten aanzien van de verdachte zich niet in het dossier bevinden.

4.5.5. *Voorbeeldfunctie in relatie tot medewerking van een adviseur of deskundige derde*

Twee aspecten - de medewerking van een derde en het hebben van een voorbeeldfunctie - neem ik hieronder nog kort onder de loep.

Om met het laatste aspect te beginnen. Volgens de tekst van de richtlijnen wordt bedoeld op situaties waarin verdachte regionaal of landelijk een maatschappelijk aansprekende/bekende persoon is. Daarnaast wordt bedoeld op personen die een openbaar ambt bekleeden (burgemeesters, wethouders of politieke vertegenwoordigers) of op personen die beroepsmatig invloed hebben op het handelen van derden of op de financiële integriteit van geldstromen (rechters, advocaten, adviseurs, notarissen, bankiers, effectenhandelaars). Vereist is wel dat er een relatie bestaat tussen de status en het gepleegde strafbare feit en dat de status 'recent' is.

Het hiervoor als eerst genoemde aspect is volgens de tekst van de richtlijnen 'van groot belang, omdat het gaat om een situatie waarin het vertrouwen van de overheid wordt misbruikt'. Voorts is vermeld dat door de Belastingdienst moet worden onderbouwd op grond van welke aanwijzingen hij van mening is dat de adviseur, deskundige derde of douane-expediteur van de fraude op de hoogte was én daar zijn medewerking aan heeft verleend. Dit dient te voorkomen dat lichtvaardig wordt geoordeeld dat hiervan sprake is.

⁴⁸ HR 16 juni 2009, ECLI:NL:HR:2009:BI1430.

Overigens wordt in dit kader in de richtlijnen met geen woord gerept over horizontaal toezicht. Of de betreffende adviseur wel of niet is aangesloten bij een convenant is dus niet van (kenbare) betekenis. Dat wil mijns inziens overigens niet zeggen dat dit niet toch ter tafel kan (of beter: zal) komen tijdens het selectie en/of tripartiete overleg.

Voor de situatie dat sprake is van samenloop tussen deze beide aspecten vermelden de richtlijnen dat slechts één aspect kan worden meegewogen. Een medewerkende belastingadviseur 'verdient' dus zagezegd maar één punt. Wat de waarde van dit uitgangspunt is, is niet duidelijk aangezien in de richtlijnen geen staffel is opgenomen ten aanzien van het aantal aspecten. In de oude ATV-richtlijnen werd het oplopende aantal punten wel als zodanig benoemd. Dat werkte de controleerbaarheid van de beslissing in de hand.

Wat er ook van moge zijn, evident is dat een belastingadviseur die in de ogen van de overheid onoorbare feiten begaat sneller in de strafrechtelijke prijzen valt dan 'doorsnee' burgers.

4.6. Una via systeem

4.6.1. Inleiding

In het strafrecht geldt het zogenaamde ne bis in idem-beginsel dat is neergelegd in art. 68 Sr en voor het bestuursrecht sinds 1 juli 2009 is terug te vinden in art. 5:40 Awb. Dit beginsel omvat de volgende twee belangrijke uitgangspunten. Ten eerste het ne bis vexari-beginsel dat beoogt te bewerkstelligen dat iemand niet tweemaal voor hetzelfde feit wordt vervolgd. Ten tweede het ne bis puniri-beginsel dat inhoudt dat dezelfde persoon niet tweemaal voor hetzelfde feit wordt bestraft.

Aangezien in veel gevallen bij overtreding van de fiscale wetgeving de overheid de keuze heeft tussen bestuurlijke beboeting of strafrechtelijke vervolging is in 1998 in de AWR het una via systeem geïntroduceerd. Kort gezegd houdt dit systeem in dat indien - aan de hand van de AAFD-richtlijnen - voor een bepaalde afdoeningsmodaliteit is gekozen, er geen weg terug meer is. Na het zogenoemde *point of no return* kan de overheid in beginsel niet meer terugkomen op de genomen afdoeningsbeslissing.

Dit una via systeem zal in het navolgende worden toegelicht. Daarbij zal ook duidelijk worden dat het systeem niet geheel 'waterdicht' is.

4.6.2. *Geen boete na strafvervolging*

In art. 5:44, lid 1, Awb is bepaald dat het bestuursorgaan geen bestuurlijke boete oplegt indien wegens hetzelfde feit reeds een strafvervolging is ingesteld én het onderzoek ter terechtzitting is begonnen of een strafbeschikking is uitgevaardigd.

Aanvang onderzoek ter terechtzitting

Blijkens de wettekst (art. 5:44, lid 1, Awb en art. 242, lid 2, Sv) is het moment van aanvang van de terechtzitting beslissend. Dit brengt met zich dat het opleggen van een boete niet slechts vervalt indien sprake is van een materiële uitspraak van de strafrechter (veroordeeling, vrijspraak of ontslag van rechtsvervolging), maar ook als sprake is van een formele einduitspraak (niet-ontvankelijkverklaring van het OM, de onbevoegdheid van de rechter of nietigheid van de dagvaarding). Overigens kunnen de onbevoegdheid van de rechter of nietigheid van de dagvaarding veelal door het OM worden hersteld, door het opnieuw juist aanbrengen van de zaak. Bij een niet-ontvankelijkverklaring van het OM bestaat deze mogelijkheid in beginsel niet.

De reden dat de mogelijkheid blijft bestaan van het opleggen van een boete totdat de terechtzitting is aangevangen, is omdat tot die tijd het OM alsnog kan afzien van vervolging. Enerzijds kan worden opgemerkt dat het 'keerpunt' laat is in de zin dat bijvoorbeeld niet is aangeknoopt bij het moment van de dagvaarding. Dat maakt dat een verdachte belastingplichtige en andere betrokkenen langer in onzekerheid verkeren. Anderzijds wordt het hierdoor nog wel mogelijk voor de verdediging om na het uitbrengen van de dagvaarding nog met de officier van justitie in contact te treden om te onderzoeken of de zaak toch niet op een andere manier kan worden afgedaan. Een openbare terechtzitting bij de strafrechter zal immers zeker niet de voorkeur van een verdachte (adviseur) genieten.

Strafbeschikking ex art. 76 AWR /Transactie ex art. 74 AWR

Een bestuurlijke boete kan voorts niet meer worden opgelegd indien ter zake van het betreffende strafbare feit een strafbeschikking is uitgevaardigd (§ 15, lid 6, BBBB). Dit geldt zowel in de situatie dat de strafbeschikking is opgelegd door het bestuur van 's Rijks belastingen op grond van art. 76, lid 2, AWR als voor de situatie dat een transactie met het OM is gesloten op basis van art. 74 Sr.

Beleidsregels

In paragraaf 15, lid 6, 7 en 8, BBBB is een nadere instructie vervat voor de Belastingdienst hoe te handelen indien samenloop tussen bestuursrechtelijke en strafrechtelijke sancties zich voordoet. De inspecteur dient het opleggen van de vergrijpboete aan te houden, zodra hij weet dat een gedraging onderwerp is of kan zijn van een opsporingsonderzoek dan wel een strafrechtelijke vervolging.

Indien de termijn waarbinnen de belastingaanslag en de boetebeschikking moeten zijn opgelegd, dreigt te verstrijken, treedt de inspecteur tijdig in overleg met het OM om te bepalen of definitief voor strafrechtelijke afdoening wordt gekozen dan wel alsnog een vergrijpboete wordt opgelegd.

Hetzelfde feit

Een andere voorwaarde uit art. 5:44, lid 1, Awb is dat sprake dient te zijn van 'dezelfde gedraging'. Paragraaf 15, lid 1, BBBB bepaalt dat daaronder wordt verstaan dezelfde gedraging in materiële zin.

In zijn arrest van 1 februari 2011 heeft de Hoge Raad zich uitgelaten over het begrip 'hetzelfde feit' in de zin van art. 68 Sr.⁴⁹ Uit r.o. 2.5 volgt dat de invulling van 'dezelfde gedraging' in de zin van art. 5:44 Awb, dezelfde is als de invulling van 'hetzelfde feit' in de zin van art. 68 Sr. Tevens benadrukt de Hoge Raad dat het arrest niet beoogd nieuwe rechtsregels te schetsen maar slechts een nadere verduidelijking te geven van de gehanteerde toetsingsmaatstaf. Daarbij heeft de Hoge Raad onder meer verwezen naar jurisprudentie van het HvJ EU (zaak Van Esbroeck) en het EHRM (zaak Zolotukhin).⁵⁰ In de rechtspraak van de Europese rechters staat, voor de invulling van het begrip 'hetzelfde feit' de gelijkheid van de materiële feiten - begrepen als een geheel van feiten die onlosmakelijk met elkaar verbonden zijn, ongeacht de juridische kwalificatie van deze feiten of het beschermde rechtsbelang - centraal.

De Hoge Raad heeft zich niet gevoelig getoond voor deze uitleg. De Nederlandse jurisprudentie is nog immer gebaseerd op een gemengd feitbegrip. Bij de toetsing dienen de volgende gegevens als relevante vergelijkingsfactoren te worden betrokken:

⁴⁹ HR 1 februari 2011, ECLI:NL:HR:2011:BM9102.

⁵⁰ EHRM 10 februari 2009, NJ 2010, 36, ECLI:NL:XX:2009:BI6882 (*Zolotukhin*).

"(A) De juridische aard van de feiten. Indien de tenlastegelegde feiten niet onder dezelfde delictsomschrijving vallen, kan de mate van verschil tussen de strafbare feiten van belang zijn, in het bijzonder wat betreft

(i) de rechtsgoederen ter bescherming waarvan de onderscheidene delictsomschrijvingen strekken, en

(ii) de strafmaxima die op de onderscheiden feiten zijn gesteld, in welke strafmaxima onder meer tot uitdrukking komt de aard van het verwijt en de kwalificatie als misdrijf dan wel overtreding.

(B) De gedraging van de verdachte."

Voorts moet rekening worden gehouden met de tijd, plaats en omstandigheden waaronder zij zijn verricht.

4.6.3. Geen strafvervolgning na beboeting

Art. 243, lid 2, Sv jo. art. 5:44, lid 3, Awb omvat het tweede gedeelte van de una via-regeling. Hieruit volgt dat indien aan de verdachte een bestuurlijke boete is opgelegd, dan wel aan hem ex art. 5:50, tweede lid, onderdeel a, Awb de mededeling is gedaan dat geen boete zal worden opgelegd, er een vervolgingsuitsluitingsgrond voor de officier van justitie bestaat.

4.6.4. Geen waterdicht systeem

In de praktijk blijkt het una via systeem niet waterdicht te zijn. In sommige gevallen wordt daar in de rechtspraak een mouw aan gepast. In het navolgende zal ik enkele situaties aanhalen die strikt genomen niet onder de tekst van de wet vallen, doch waarin desniettemin sprake is van enige samenloop.

Zo sluit een strafrechtelijke vervolging voor een opzettelijk onjuist opgemaakte aangifte op grond van art. 225, lid 1, Sr (het opmaken van een vals geschrift) het opleggen van een vergrijpboete ex art. 67d en art. 67e AWR formeel gezien, op grond van art. 5:44, lid 1, Awb, niet uit.

Ter zake van het opzettelijk niet doen van aangifte (art. 69, lid 1, AWR) en het opzettelijk onjuist doen van aangifte (art. 69, lid 2, AWR) heeft de Hoge Raad recent geoordeeld dat beide bepalingen ter bescherming van hetzelfde rechtsgoed (het bewerkstelligen van een juiste belastingheffing) strekken en het in beide gevallen gaat om een misdrijf.⁵¹ Aan het gegeven dat beide feiten niet met dezelfde gevangenisstraf worden bedreigd (4 versus 6 jaar) kan volgens de Hoge Raad geen doorslaggeevende betekenis worden toegekend. Aanleiding voor dit oordeel was een door het hof toegestaan verzoek tot wijziging van de tenlastelegging door het OM. De betreffende verdachte had drie aangiftebiljetten oningevuld geretourneerd, vergezeld van een begeleidend schrijven. Slotsom was dat sprake was van dezelfde feiten in de zin van art. 68 Sr. Indien daarvan geen sprake zou zijn geweest, had het hof de wijziging van de tenlastelegging ten onrechte toegestaan.

In de parlementaire stukken wordt niet ingegaan op de vraag wanneer sprake is van dezelfde persoon voor de toepassing van de una via-regeling. Daarvoor moet dus de jurisprudentie worden bezien, bijvoorbeeld op het punt van de vereenzelviging van de DGA met zijn besloten vennootschap. Als voorbeeld kan de volgende situatie worden aangehaald. Vier directeuren (en enig aandeelhouders) van een schoonmaakbedrijf sluiten een transactie met de officier van justitie wegens het onjuist doen van belastingaangiften. Aan de overkoepelende rechtspersoon wordt vervolgens door de inspecteur een aanslag met boete opgelegd. De Hoge Raad oordeelde onder verwijzing naar art. 14, lid 7, IVBPR dat de boete niet in stand kon blijven omdat de natuurlijk personen al een strafrechtelijke sanctie hadden betaald.⁵²

Voorts blijkt uit de praktijk veelvuldig dat een fraude zich over meerdere jaren uitstrekt. Te denken valt bijvoorbeeld aan het opzettelijk verzwijgen van buitenlands vermogen. Indien op enig moment de keuze is gemaakt een buitenlandse bankrekening niet in de aangifte te verantwoorden, zal dat ook bepalend zijn voor de daarop volgende jaren (ter voorkoming van ontdekking). In principe staat iedere onjuist ingediende aangifte op zich en kan dus voor het ene jaar worden gekozen voor fiscale beboeting en voor het andere jaar voor strafrechtelijke vervolging. Toch zal dit voor de frauderende belastingplichtige voelen als 'dubbele bestraffing'.

⁵¹ HR 4 februari 2014, ECLI:NL:HR:2014:228.

⁵² HR 20 juni 1990, NJ 1990, 811, ECLI:NL:HR:1990:ZC4312.

In een recent verschenen arrest van het EHRM genaamd *Lucky Dev v. Sweden* was de onderhavige materie ook aan de orde. Het hof oordeelde dat in beginsel twee procedures naast elkaar mogen lopen maar zodra een beslissing *final* is geworden de andere procedure omtrent dezelfde feiten moet worden beëindigd.⁵³ Art. 5:44 Awb gaat op dit punt verder aangezien wordt aangeknoopt bij het moment van het opleggen van de boete. Verder stelde het EHRM voorop dat de '*tax surcharge*' de vaststelling van een *criminal charge* waren, niet alleen voor de toepassing van art. 6 EVRM maar ook voor de toepassing van art. 4 van het Zevende Protocol bij het EVRM, zodat in dit geval sprake was van twee strafrechtelijke procedures. Vervolgens besliste het EHRM dat volgens het Zolothukin-arrest moest worden onderzocht of sprake was van een vervolging op grond van identieke of wezenlijk dezelfde feiten.

Daarvan was volgens het EHRM sprake met betrekking tot de fiscale zaak van de onjuiste informatie en onjuiste aangifte, maar dat lag anders bij de strafprocedure in verband met de schending van de boekhoudplicht omdat ook bij het verzaken van die verplichting een juiste aangifte kon worden gedaan. Opmerking verdient nog wel dat het Zevende Protocol bij het EVRM niet door Nederland is geratificeerd.⁵⁴

4.7. Gegevensverstrekking door de fiscus aan het Openbaar Ministerie

*4.7.1. Inleiding*⁵⁵

In de praktijk blijkt de fiscus voor justitie een loyale en waardevolle informant. Gegevens die ten behoeve van de belastingheffing zijn verkregen, worden veelvuldig gebruikt in de strafrechtelijke sfeer. Dat roept de nodige bedenkingen op. Het fiscale bewijs wordt evenwel 'gewoon' door de strafrechter aanvaard. De vraag is hoe dit zich verhoudt tot de fiscale geheimhoudingsplicht, die op basis van art. 67 AWR op belastingambtenaren rust. In het navolgende zal deze geheimhoudingsbepaling worden besproken.

⁵³ EHRM 27 november 2014, nr. 7356/10 (*Lucky Dev v. Sweden*).

⁵⁴ Volledigheidshalve zij opgemerkt dat dit beginsel ook is neergelegd in art. 50 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie.

⁵⁵ Deze paragraaf is een bewerking van het artikel 'De belastingambtenaar als tipgever?! Aangifte perikelen bij vermeende strafbare feiten van niet fiscale aard', in *OSP* 2013/1, van A.M.E. Nuyens en G.M. Boezelman.

Daarbij zal met name aandacht worden besteed aan de inmiddels vele uitzonderingen die daarop bestaan.

4.7.2. *Geheimhoudingsplicht (art. 67, lid 1, AWR)*

Op grond van art. 67, lid 1, AWR is het:

"een ieder verboden hetgeen hem uit of in verband met enige werkzaamheid bij de uitvoering van de belastingwet over de persoon of zaken van een ander blijkt of wordt meegedeeld, verder bekend te maken dan noodzakelijk is voor de uitvoering van de belastingwet of voor de invordering van enige rijksbelasting als bedoeld in de Invorderingswet 1990."

Deze fiscale geheimhoudingsplicht geldt *voor een ieder* die werkzaam is bij de uitvoering van de belastingwet. Dit moet ruim worden opgevat. Van de zijde van de overheid kan niet alleen gedacht worden aan belastingambtenaren, maar ook aan bijvoorbeeld belastingrechters, griffiemedewerkers en ambtenaren die belast zijn met de opsporing en vervolging van fiscale delicten. Daarnaast vallen ook - onder anderen - inhoudingsplichtigen onder art. 67, eerste lid, AWR. Voorts geldt de geheimhoudingsplicht *tegenover een ieder*, dat wil zeggen tegenover ieder ander dan degene die tot geheimhouding is verplicht.

In het fiscaal strafrecht is er in het geval van opsporing en vervolging van strafbare feiten ex art. 68 en 69 AWR van schending van de ambtelijke geheimhoudingsplicht géén sprake aangezien alsdan de bekendmaking van gegevens door een belastingambtenaar aan de officier van justitie geacht wordt nodig te zijn 'voor de uitvoering van de belastingwet of de invordering van enige rijksbelasting'.

Daarnaast zijn er nog (vele) andere gevallen waarin geen sprake is van een schending van deze fiscale geheimhoudingsplicht. Uit het navolgende zal blijken dat van die geheimhouding in de praktijk weinig overblijft.

4.7.3. *Geen geheimhoudingsplicht (art. 67, lid 2, AWR)*

Sinds 1 januari 2008 is een aantal uitzonderingen op de hoofdregel van de geheimhoudingsplicht wettelijk verankerd in het tweede lid van art. 67 AWR. De geheimhoudingsplicht geldt niet indien:

- i. enig wettelijk voorschrift tot de bekendmaking verplicht;
- ii. bij regeling van Onze Minister is bepaald dat bekendmaking noodzakelijk is voor de goede vervulling van een publiekrechtelijke taak van een bestuursorgaan; en
- iii. bekendmaking plaatsvindt aan degene op wie de gegevens betrekking hebben voorzover deze gegevens door of namens hem zijn verstrekt.

De hoofdregel dat ambtenaren die uitvoering geven aan de belastingwet verplicht zijn tot geheimhouding van de hen bekend geworden fiscale gegevens van belastingplichtigen, vormt aldus geen waarborg voor de belastingplichtige die over zijn illegale activiteiten aan de inspecteur relevante informatie verschaft.

Voorts bepaalt het derde lid van art. 67 AWR nog dat in aanvulling op het tweede lid door de minister ontheffing van de geheimhoudingsplicht kan worden verleend.

Dit is bijvoorbeeld het geval ten aanzien van gegevensverstrekking die noodzakelijk is voor de goede vervulling van een publiekrechtelijke taak, maar waarbij het bestuursorgaan (nog) niet is opgenomen in een daartoe strekkende ministeriële regeling.

Hieronder zullen de uitzonderingen als vermeld onder i. en ii. nog kort worden toegelicht.

Ad i. Enig wettelijk voorschrift dat verplicht tot bekendmaking

De geheimhoudingsplicht geldt allereerst dus niet voor gegevens indien een wettelijk voorschrift verplicht tot bekendmaking daarvan. Voorbeelden van wettelijke voorschriften die verplichten tot bekendmaking zijn de ambtelijke aangifteplicht in de zin van art. 162 Sv en de algemene aangifteplicht in de zin van art. 160 Sv.

Blijkens art. 162, eerste lid, Sv is een ambtenaar die in de uitoefening van zijn functie kennis krijgt van een misdrijf waarvan hij met de opsporing niet is belast, verplicht daarvan onverwijld aangifte te doen bij de (hulp)officier van justitie.

Het dient dan te gaan om een zogenaamd ambtsmisdrijf óf om een misdrijf dat is begaan door een ambtenaar onder een strafverzwarende omstandigheid als bedoeld in art. 44 Sr⁵⁶ óf om misdrijven waardoor inbreuk op of onrechtmatig gebruik wordt gemaakt van een regeling waarvan de uitvoering of de zorg voor de naleving aan hem is opgedragen. Bij deze laatstgenoemde categorie gaat het niet alleen om wettelijke regelingen, maar juist ook om bijvoorbeeld beleidsregels en contractuele regelingen. De aangifteplicht bestaat met andere woorden ook wanneer door misdrijf inbreuk wordt gemaakt door een ambtenaar op een regeling die niet de status van wet heeft.

Deze zogenoemde *actieve aangifteplicht* uit het eerste lid van art. 162 Sv heeft alleen betrekking op misdrijven.

Daarnaast bestaat ook een *passieve informatieplicht* voor ambtenaren. In art. 162, lid 2, Sv is bepaald dat belastingambtenaren de (hulp)officier van justitie desgevraagd alle inlichtingen dienen te verschaffen omtrent strafbare feiten met de opsporing waarvan zij niet zijn belast en die in de uitoefening van hun bediening te hunner kennis zijn gekomen.

Deze verplichting geldt ook ten aanzien van overtredingen. Echter, eerst nadat de belastingambtenaar wordt verzocht om informatie zal de ambtenaar deze informatie pas moeten verstrekken.

Naast de speciale verplichtingen uit art. 162 Sv voor ambtenaren geldt op grond van art. 160 Sv tevens voor een ieder ter zake van bepaalde misdrijven een aangifteplicht.⁵⁷ Ook op basis van deze algemene aangifteverplichting is een belastingambtenaar van zijn geheimhoudingsplicht ontheven.

⁵⁶ Art. 44 Sr: "*Indien een ambtenaar door het begaan van een strafbaar feit een bijzondere ambtsplicht schendt of bij het begaan van een strafbaar feit gebruik maakt van macht, gelegenheid of middel hem door zijn ambt geschonken, kan de op het feit gestelde straf, met uitzondering van geldboete, met een derde worden verhoogd.*"

⁵⁷ De verplichting bestaat voor eenieder die kennis draagt van een misdrijf tegen de veiligheid van de Staat (art. 92-107 Sr), van een misdrijf tegen de Koninklijke waardigheid voor zover die niet enkel door belediging wordt aangetast (art. 108-110 Sr), van een in Titel VII van het Tweede boek Sr strafbaar gesteld misdrijf voor zover daardoor levensgevaar is ontstaan (art. 157-176b Sr), van een misdrijf tegen het leven gericht (art. 287-294 Sr), van een strafbare afbreking van zwangerschap (art. 296 Sr), van mensenroof (art. 278 Sr) en/of van verkrachting (art. 242 Sr).

Ad ii. Bekendmaking noodzakelijk voor vervulling publiekrechtelijke taak

Op grond van de tweede uitzondering op de fiscale geheimhoudingsverplichting ex art. 67 AWR, kan de minister situaties vaststellen waarin 'bekendmaking noodzakelijk is voor de goede vervulling van een publiekrechtelijke taak van een bestuursorgaan'. Sinds 1 januari 2008 zijn deze situaties geregeld in art. 43c Uitvoeringsregeling AWR. In het eerste lid, onder l is bepaald dat aan de officier van justitie dient te worden verstrekt:

1. gegevens die van belang kunnen zijn voor het instellen van vorderingen tot ontbinding van rechtspersonen;
2. gegevens over het inkomen en vermogen van iemand tegen wie een strafrechtelijk financieel onderzoek is ingesteld als bedoeld in art. 126 Sv;
3. gegevens over strafbare feiten waarvoor een ieder op grond van art. 161 Sv bevoegd is aangifte te doen;
4. gegevens over het inkomen en vermogen van degene tegen wie een strafrechtelijk onderzoek is ingesteld, ten behoeve van een ontnemingvordering als bedoeld in art. 36e Sr; en
5. gegevens die van belang zijn voor de tenuitvoerlegging van rechterlijke beslissingen op grond van art. 553 Sv.

De onder 1, 2, 4 en 5 genoemde situaties zijn duidelijk omschreven en daarmee ingekaderd. In het onder 3 genoemde art. 161 Sv is bepaald dat een ieder die kennis draagt van een strafbaar feit bevoegd is daarvan aangifte te doen.

Deze bevoegdheid ziet op alle mogelijke strafbare feiten en maakt de uitzondering daarmee bijzonder omvangrijk. De vraag is of dat de bedoeling van het artikel is.

Overigens worden in art. 43c, eerste lid, Uitvoeringsregeling AWR naast de officier van justitie nog andere overheidsinstanties genoemd waaraan de Belastingdienst - ongebreideld - informatie kan verstrekken. Genoemd zijn nog onder sub s DNB en de AFM met betrekking tot gegevens over opgelegde vergrijpboeten ten behoeve van de uitvoering van de betrouwbaarheidstoetsing en onder sub t het BFT, DNB, de landelijk directeur van de Belastingdienst/Grote ondernemingen en de AFM met betrekking tot gegevens die van belang kunnen zijn bij de uitvoering en de handhaving van de Wwft.

4.7.4. *Het ambtelijk zwijgrecht*

Hiervoor is de wettelijke geheimhoudingsplicht van de belastingambtenaar behandeld. Naast deze geheimhoudingsplicht is in de wet geen verschoningsrecht voor een belastingambtenaar vastgelegd. De geheimhoudingsplicht van art. 67 AWR omvat in bepaalde gevallen echter wel een verschoningsrecht.

Het is vaste jurisprudentie dat de belastingambtenaar ten overstaan van de burgerlijke rechter en de strafrechter geen verklaring behoeft af te leggen over aangelegenheden die (nog) onder zijn geheimhoudingsplicht vallen.⁵⁸ Overigens geldt het verschoningsrecht slechts voor informatie die onder de geheimhoudingsplicht valt, niet voor informatie die zonder schending van die plicht verstrekt kan worden aan de rechter. Als een belastingambtenaar derhalve in een fiscale strafzaak als getuige wordt gehoord, bijvoorbeeld over de vraag waarom hij de zaak heeft aangemeld bij de BFC of omtrent de na-deelberekening die hij heeft gemaakt, dan behoeft hij zich niet te verschonen en dient hij antwoord te geven op de gestelde vragen (van de verdediging).

Indien wordt gevraagd naar informatie die onder de geheimhoudingsplicht valt, zal de 'getuigende' belastingambtenaar per vraag dienen te beoordelen of hij deze kan beantwoorden zonder zijn geheimhoudingsplicht te schenden.⁵⁹

De rechter maakt een belangenafweging tussen enerzijds het algemeen belang dat belastingplichtigen in zijn algemeenheid op geheimhouding van de fiscus mogen vertrouwen en anderzijds openbaarmaking van gegevens in een bepaalde procedure. Als voorbeeld kan worden gewezen op een oude zaak uit 1997 waarin het ging om een geschil tussen een belastingplichtige en zijn adviseur omtrent de door laatstgenoemde verrichte werkzaamheden en de daaruit voortvloeiende declaratie. De belastingambtenaar, die was opgeroepen als getuige, kon zich naar het oordeel van de Hoge Raad niet bij voorbaat met vrucht beroepen op zijn verschoningsrecht. De beantwoording van de vragen door de belastingambtenaar omtrent onder meer de besprekingen tussen hem en de adviseur kon van belang zijn in de procedure.⁶⁰

⁵⁸ Zie hiervoor o.a. HR 3 mei 1956, *NJ* 1956, 297 en HR 8 november 1991, *NJ* 1992, 277, ECLI:NL:HR:1991:ZC0409.

⁵⁹ HR 25 mei 1999, *NJ* 1999, 580, ECLI:NL:HR:1999:ZD1552.

⁶⁰ HR 21 februari 1997, *NJ* 1997, 305, ECLI:NL:HR:1997:ZC2284.

Meer recent oordeelde Rechtbank Overijssel dat de inspecteur in dat geval wel een verschoningsrecht toekwam. De inspecteur werd opgeroepen als getuige in een zaak waarin de belastingadviseur vorderingen had ingesteld tegen zijn voormalig klant. De inspecteur werd opgeroepen te getuige over de reikwijdte van een met de Belastingdienst gesloten vaststellingsovereenkomst door de voormalig klant, waarin de belastingadviseur als vertegenwoordiger had opgetreden. De inspecteur beriep zich op zijn geheimhoudingsplicht van art. 67 AWR en verwees naar HR 8 november 1991, NJ 1992, 277. De rechtbank honoreerde het verweer nu aan redelijke twijfel onderhevig was of de beantwoording van de vragen zou kunnen geschieden zonder dat door de inspecteur geopenbaard zou worden wat onder zijn geheimhoudingsplicht valt.⁶¹

Tenslotte zij nog vermeld dat degene die de geheimhoudingsplicht van art. 67 AWR opzettelijk schendt, ingevolge art. 272 Sr een strafbaar feit begaat.

4.8. Inzage in processtukken⁶²

4.8.1. Inleiding

Per 1 januari 2013 zijn de regels over de kennisneming van processtukken in het voorbereidend onderzoek in strafzaken herzien.⁶³ De oude artikelen 30 tot en met 34 Sv bestonden reeds sinds de inwerkingtreding van het wetboek in 1926 in vrijwel ongewijzigde vorm. Voor de verdediging in strafzaken is het van bijzonder belang dat zij zo vroeg mogelijk op de hoogte komt van alle informatie die in het vooronderzoek wordt (of is) verzameld. In deze paragraaf zal ik dan ook het inzagerecht en de beperkingen daarvan bespreken.

⁶¹ Rb Overijssel 31 juli 2013, ECLI:NL:RBOVE:2013:2087.

⁶² Deze paragraaf is een beknopte samenvatting van het artikel 'De verdachte belastingplichtige en het einde van de jacht op zijn verklaring?' van G.M. Boezelman en A.M.E. Nuyens in *TFB* 2013/05.

⁶³ Wet van 1 december 2011 tot wijziging van het Wetboek van Strafvordering in verband met de herziening van de regels betreffende de processtukken, de verslaglegging door de opsporingsambtenaar en enkele andere onderwerpen (herziening regels betreffende de processtukken in strafzaken), *Stb.* 2011, 601.

4.8.2. Kennisneming van processtukken

Uit jurisprudentie van het EHRM blijkt dat het recht op processtukken die in het kader van een strafrechtelijk onderzoek jegens de verdachte zijn opgesteld en verzameld onder de strekking van art. 6 EVRM valt. Zonder dit recht zou het voeren van een effectieve verdediging immers illusoir zijn. Het niet verlenen van inzage in - dan wel het verstrekken van een afschrift van - processtukken brengt een schending van het recht op een eerlijk proces ex art. 6 EVRM met zich.

Vanaf 2013 is in art. 149a, lid 2, Sv ook een definitie van de term 'processtukken' opgenomen, te weten:

"tot de processtukken behoren alle stukken die voor de ter terechtzitting door de rechter te nemen beslissingen redelijkerwijze van belang kunnen zijn."

Op grond van art. 30 Sv wordt kennisneming van processtukken tijdens het voorbereidend onderzoek op verzoek van de verdachte verleend door de officier van justitie. Deze kennisneming wordt de verdachte 'in ieder geval' toegestaan vanaf het eerste verhoor na aanhouding.

In het eerste lid van art. 7 van het Besluit processtukken in strafzaken is nader bepaald dat aan de raadsman en de verdachte 'zo spoedig mogelijk' afschrift van processtukken dient te worden verstrekt tijdens het voorbereidende onderzoek.⁶⁴ Recht op inzage bestaat ook indien de processtukken zich nog bij de FIOD bevinden.

In de praktijk blijkt dat er nogal eens wat getouwtrek voor nodig is alvorens daadwerkelijk kopieën van processen-verbaal worden verstrekt. 'Kostbare' tijd gaat alsdan verloren.

Tijdens de parlementaire behandeling van (het nieuwe) artikel 30 Sv werd verwezen naar de opvatting van de Nederlandse Orde Van Advocaten (hierna: 'NOvA'). Leidraad zou volgens de NOVA moeten zijn dat een proces-verbaal van opsporingshandelingen onverwijld wordt opgemaakt en dat eenmaal opgemaakte processen-verbaal - of andere ter beschikking gekomen processtukken - onmiddellijk beschikbaar moeten worden gemaakt voor de verdediging.

⁶⁴ Besluit processtukken in strafzaken van 15 december 2011, *Stb.* 2011, 602. Dit besluit is nog niet in werking getreden.

Dit uitgangspunt onderschreef de minister en stelde dat het EHRM precedenten heeft gesteld die richtinggevend kunnen zijn voor de vaststelling van het moment waarop in het vooronderzoek het recht tot inzage moet kunnen worden geëffectueerd. Volgens de minister is het evenwel niet aan hem, maar aan de rechter om het ijkmoment van het recht op kennisneming te beoordelen.

4.8.3. Onthouden processtukken

Het derde lid van art. 30 Sv bepaalt dat in het belang van het onderzoek kennisneming van processtukken kan worden onthouden. In dat geval wordt niet alleen afschrift van een processtuk onthouden, ook wordt geen inzage in de processtukken verleend. Een dergelijk besluit moet schriftelijk worden medegedeeld aan de verdachte.

Op basis van art. 30, lid 4, Sv kan de verdachte hiertegen een bezwaarschrift bij de RC indienen. Het bezwaar moet binnen veertien dagen na ontvangst van de onthoudingsmededeling zijn ingediend. De RC dient de officier van justitie te horen alvorens hij een beslissing neemt. Dat geldt niet voor de verdachte. Voor hem is slechts bepaald dat hij in de gelegenheid moet worden gesteld om opmerkingen te maken. In welke vorm - mondeling of schriftelijk - dit dient te geschieden, zal de praktijk moeten uitwijzen.

4.8.4. Niet verstrekken processtukken

Voorts biedt de nieuwe wet de mogelijkheid voor de officier van justitie te besluiten geen afschrift te verstrekken in het belang van bescherming van de persoonlijke levenssfeer, de opsporing en vervolging van strafbare feiten of zwaarwichtige gronden aan het algemeen belang ontleend. Ook in deze situatie kan een verdachte bezwaar maken bij de RC. Op basis daarvan zal de officier van justitie weer wel en de verdachte niet worden gehoord. Wel kan de verdachte inzage ten parkette (door zijn advocaat laten) nemen in de stukken die aan hem niet worden verstrekt.

4.8.5. Geheimhouden processtukken

Ten slotte kan de officier van justitie op grond van art. 34, lid 4, Sv voor de strafzaak relevante informatie permanent buiten het dossier laten indien sprake is van zeer gewichtige redenen. De RC dient daartoe een machtiging af te geven.

Het is wel aan de officier van justitie om gedurende het onderzoek voortdurend te bekijken of stukken redelijkerwijs van belang kunnen zijn voor de rechter tijdens de terechtzitting te nemen beslissingen. De wet biedt geen basis voor de verdediging om hier invloed op uit te oefenen.

4.8.6. *Onverkort inzagerecht*

De hiervoor genoemde inperkingen van het inzagerecht gelden niet voor een aantal specifiek in de wet genoemde processtukken. Zo mogen op grond van art. 31, sub a, Sv een verdachte⁶⁵ onder andere de processen-verbaal van zijn eigen verhoren niet worden onthouden.⁶⁶ Onder kennisname wordt in beginsel eveneens het verkrijgen van een afschrift verstaan.

Een belangrijk onderdeel van fiscaal strafrechtelijke onderzoeken is het verhoren van de verdachte door de FIOD. Uit voornoemd artikel volgt dat het proces-verbaal van dit verhoor niet aan de verdachte mag worden onthouden. Deze rechtsregel leidt er evenwel niet standaardmatig toe dat direct na afloop van het verhoor een kopie van het proces-verbaal aan de verdachte ter hand wordt gesteld.

Een veel gehoorde opmerking van FIOD-ambtenaren is dat zij zonder toestemming van de officier van justitie niet tot verstrekking mogen overgaan. Als dan vervolgens de vraag aan de officier van justitie wordt gesteld, duurt het vaak toch nog enige tijd omdat 'het proces-verbaal nog bij de FIOD ligt'.

In dit kader kan nog worden gewezen op een procedure bij Hof Den Bosch.⁶⁷ In deze zaak waren de processen-verbaal uiteindelijk aan de raadsman en verdachte verstrekt. Dit gebeurde echter pas drie dagen na het eerste verhoor. Daardoor werd de bijstand door de raadsman in de tussentijd bemoeilijkt. Ten aanzien van het verweer van de verdediging in de betreffende zaak aangaande het niet onverwijld verstrekken van een afschrift van het proces-verbaal van verhoor overwoog het hof het volgende:

⁶⁵ En dus niet de getuige. Die heeft geen recht op een kopie van het proces-verbaal van zijn eigen verklaring.

⁶⁶ In art. 31, sub b en c, Sv worden nog een aantal andere processtukken genoemd.

⁶⁷ Hof Den Bosch 3 april 2009, ECLI:NL:GHSHE:2009:BH5081.

"In het arrest, noch in enig ander arrest van het EHRM, heeft het EHRM (voor zover het hof bekend) gesteld dat uit art. 6 EVRM voortvloeit dat aan verdachte en zijn raadsman onverwijld een kopie van het proces-verbaal van verhoor moet worden uitgereikt. Weliswaar houdt art. 31 van het Wetboek van Strafvordering in dat aan de verdachte niet de processen-verbaal van zijn verhoor onthouden mogen worden, maar het artikel houdt niet in dat die processen-verbaal onverwijld uitgereikt dienen te worden."

Kortom, een wettelijk verankerd recht op directe verkrijging van processen-verbaal die zijn opgemaakt in het kader van een strafrechtelijk onderzoek jegens een verdachte bestaat niet, zelfs niet ten aanzien van het proces-verbaal van een eigen verhoor.

4.9. Onderzoek door de FIOD

4.9.1. Inleiding

In de vorige paragrafen is aan bod gekomen hoe de keuze wordt gemaakt tussen bestuursrechtelijke afdoening enerzijds en strafrechtelijke afdoening anderzijds. Daarbij is ook ingegaan op de gevolgen die deze keuze heeft. Immers, de overheid mag een onderdaan niet tweemaal vervolgen en bestraffen voor hetzelfde feit.

Als uiteindelijk wordt beslist tot strafrechtelijke vervolging betekent dit doorgaans dat de belastingambtenaren een stap naar achteren doen en de opsporingsambtenaren van de FIOD het stokje overnemen. In deze paragraaf wordt ingegaan op een aantal veelgebruikte opsporingsmiddelen tijdens een fiscaal strafrechtelijk onderzoek. Ten aanzien van de inbeslagnemings- en uitleveringsbevoegdheid (art. 81 AWR) en de binnentredingsbevoegdheid (art. 83 AWR) is in de AWR een bijzondere regeling opgenomen. Voor het overige kan de FIOD gebruik maken van de commune bevoegdheden uit het Wetboek van Strafvordering.

4.9.2. Inbeslagname en vordering tot uitlevering

Fiscale fraude is doorgaans een 'papieren' fraude. Inzicht in de *paper-trail* is dan ook noodzakelijk om te kunnen komen tot een bewijsbare zaak. Dat betekent dat vorderingen tot uitlevering en inbeslagname vaste onderdelen in een fraudeonderzoek zijn.

Tijdens de voorbereiding van een onderzoek wordt door de FIOD in kaart gebracht op welke locaties wordt verwacht dat relevante informatie aanwezig zal zijn. Vervolgens worden doorgaans op één bepaalde dag in een gecoördineerde actie door heel het land deze locaties, zoals bedrijfsterreinen, kantoren (van derden) maar ook woonhuizen, bezocht.

FIOD-ambtenaren zijn te allen tijde bevoegd tot inbeslagneming van de ingevolge het Wetboek van Strafvordering voor inbeslagneming vatbare voorwerpen, aldus art. 81 AWR. Het moet gaan om voorwerpen die kunnen dienen om de waarheid aan het licht te brengen of om wederrechtelijk verkregen voordeel, als bedoeld in art. 36e Sr, aan te tonen (art. 94, lid 1, Sv), of welke verbeurdverklaring of onttrekking aan het verkeer kan worden bevolen (art. 94, lid 2, Sv). Voorts kunnen in het geval van een verdenking van bepaalde misdrijven voorwerpen in beslag worden genomen tot bewaring van het recht tot verhaal voor een ter zake van het betreffende misdrijf op te leggen geldboete (art. 94a, lid 1, Sv). In zoverre bestaat geen afwijking met een reguliere strafvorderlijke inbeslagname.

Er zijn evenwel ook twee verschillen waarneembaar, waaruit is af te leiden dat de opsporingsbevoegdheden in het fiscale strafrecht aanmerkelijk verder reiken dan in het commune strafrecht.

Zo bepaalt art. 81 AWR dat een inbeslagname in het kader van de opsporing 'te allen tijde' kan plaatsvinden. Het bestaan van een van de in de artikelen 95 tot en met 97 Sv⁶⁸ bedoelde situaties is mitsdien niet vereist. Voorts kan in het commune strafrecht de vordering tot uitlevering aan eenieder worden gegeven met uitzondering van de verdachte (art. 96a, lid 2, Sv). Art. 81 AWR bevat deze uitzondering voor de verdachte niet. Ook de Hoge Raad heeft geoordeeld dat de vordering gebaseerd op art. 81 AWR wel tot de verdachte kan worden gericht.⁶⁹ Volgens de Hoge Raad is er in het Nederlandse recht geen onvoorwaardelijk recht of beginsel verankerd dat een verdachte op geen enkele wijze kan worden verplicht mee te werken aan het verkrijgen van voor hem mogelijk bezwarende bewijsmateriaal. Wel brengt art. 29 Sv met zich dat een verdachte niet kan worden verplicht tot het afleggen van een verklaring waarvan niet kan worden gezegd dat zij in vrijheid is afgelegd.

⁶⁸ Art. 95 Sv (aanhouden), art. 96a Sv (misdrijven voorlopige hechtenis), art. 96b Sv (doorzoeken vervoersmiddel) en art. 97 Sv (doorzoeken).

⁶⁹ HR 29 oktober 1996, NJ 1997, 232, ECLI:NL:HR:1996:ZD0562.

Toch staat het vorderen van de uitlevering van stukken van de verdachte op gespannen voet met het nemo tenetur-beginsel. Dit wordt bevestigd in het arrest Chambaz⁷⁰ waarin het EHRM recent nogmaals heeft bevestigd dat het recht om te zwijgen en het recht om niet aan de eigen veroordeling mee te werken, algemeen erkende internationale normen zijn die essentieel zijn voor een eerlijk proces in de zin van art. 6 EVRM. Het recht om niet mee te werken aan de eigen veroordeling veronderstelt volgens het EHRM (r.o. 52) dat de autoriteiten hun argumenten naar voren dienen te brengen zonder daarbij een beroep te doen op bewijsmiddelen verkregen door het uitoefenen van dwang of druk, met minachting van de wil van de verdachte.⁷¹

Degene die weigert aan een rechtmatig bevel tot uitlevering te voldoen is in beginsel strafbaar (art. 184 Sr), behoudens indien hij zich op enig verschoningsrecht kan beroepen (art. 104, lid 2, Sv). Wat daarvan ook zij, de weigering aan het ambtsbevel te voldoen heeft tot gevolg dat de beoogde feitelijke uitlevering als zodanig niet wordt bereikt. Wil men tegen de wil van betrokkene alsnog de gewenste voorwerpen verkrijgen dan zal daartoe in het algemeen een doorzoeking dienen te worden verricht.

Enkele praktische kanttekeningen nog. De vordering tot inbeslagname kan zowel schriftelijk als mondeling worden gedaan. Indien de vordering op schrift is gesteld, is het raadzaam daarvan een kopie te verkrijgen. Op die manier wordt voorkomen dat meer in beslag wordt genomen dan wordt gevorderd. Uit de praktijk blijkt dat het vaak lang duurt alvorens de inbeslaggenomen bescheiden (in kopie) worden geretourneerd. Het maken van kopieën voorafgaand aan de uitlevering zou uitkomst kunnen bieden. Tenslotte merk ik op dat tegen de inbeslagneming op grond van art. 552a Sv een klaagschrift kan worden ingediend bij de rechtbank.

4.9.3. *Binnentreden*

FIOD-ambtenaren mogen voorts elke plaats betreden voor zover dat redelijkerwijs nodig is voor de opsporing van fiscale delicten (art. 83 AWR). Dit is een andere, meer verstrekkende bevoegdheid, dan het betreden van plaatsen in het kader van een fiscale controle; de waarneming ter plaatse.

⁷⁰ EHRM 5 april 2012, ECLI:NL:XX:2012:BW5997.

⁷¹ Zie meer uitgebreid G.J.M.E. de Bont en J.M. Sitsen in 'Tour d' horizon fiscaal strafrecht anno 2012' in *TFB* 2012/08.

Dit betekent dus dat FIOD-ambtenaren ook zelf op zoek kunnen gaan naar voorwerpen (zaken en vermogensrechten) die kunnen dienen om de waarheid aan de dag te brengen of die wederrechtelijk verkregen voordeel kunnen aantonen. FIOD-ambtenaren mogen daartoe zoekend rondkijken en 'voor de hand liggende' voorwerpen in beslag nemen.

Er mag niet stelselmatig en gericht worden gezocht. Dan is sprake van een doorzoeking. In het kader van zoekend rondkijken is het niet toegestaan om kasten en lades te openen. De bevoegdheid tot binnentreden kan worden uitgeoefend op plaatsen zoals kantoren, banken, fabrieken en woningen. De FIOD-ambtenaren die daar willen binnentreden moeten zich kunnen legitimeren en het doel van het binnentreden mededelen.

Vooraf aan het binnentreden van woningen worden strenge eisen gesteld. De bevoegdheid tot het betreden van huiselijke ruimtes wordt door de Algemene wet op het binnentreden ingeperkt. FIOD-ambtenaren moeten de bewoner of degene die zich als zodanig voordoet toestemming vragen om binnen te mogen treden. Indien sprake is van een huiselijke ruimte en de toestemming wordt niet verleend, kunnen de FIOD-ambtenaren alleen binnentreden als zij over een machtiging daartoe beschikken. Die machtiging kan onder meer worden afgegeven door een hulpofficier van justitie, zoals een teamleider van de FIOD.

4.9.4. Doorzoeking

De AWR kent geen doorzoekingsmogelijkheid voor FIOD-ambtenaren, art. 96c Sv wel. Een doorzoeking kan alleen plaatsvinden onder leiding van een officier van justitie of een RC. De doorzoeking kan verschillende doelen hebben. De doorzoeking kan tot doel hebben om iemand aan te houden. Ook kan een doorzoeking betrekking hebben op het in beslag nemen van stukken. Bij een doorzoeking mag meer dan alleen maar zoekend worden rondgekeken. Bij een doorzoeking mogen ook kasten en lades worden opengemaakt.

Tot een doorzoeking ter inbeslagneming op bijzondere plaatsen zoals een woning of een kantoor van een advocaat is alleen een RC bevoegd. Maar als de komst van de RC niet kan worden afgewacht, mag ook een officier van justitie deze doorzoeking doen.

Hij moet dan wel beschikken over een machtiging van de RC. Een doorzoeking bij een verschoningsgerechtigde mag alleen voor zover dat mogelijk is zonder schending van het beroepsgeheim en mag slechts zien op de voorwerpen die onderdeel uitmaken van het strafbare feit en of tot het begaan daarvan hebben gediend.

4.9.5. Doorzoeking ter vastlegging van digitale gegevens

Indien gebruik wordt gemaakt van computersystemen voor de administratie en correspondentie vindt de FIOD het vaak nodig om daarvan kennis te nemen. De RC, de officier van justitie, de hulpofficier van justitie en de opsporingsambtenaar mogen daartoe een plaats doorzoeken (art. 125i Sv).

Voor een strafbaar feit waarvoor voorlopige hechtenis mogelijk is - zoals het opzettelijk doen van een onjuiste belastingaangifte (art. 69 AWR) - kan voor het vastleggen van gegevens een doorzoeking plaatsvinden van elke plaats, met uitzondering van een woning zonder toestemming van de bewoner en een kantoor van een verschoningsgerechtigde.

Tijdens de doorzoeking zal eerst worden onderzocht hoe het computersysteem is vormgegeven, of er ook andere gegevensdragers zoals cd-roms zijn en welke gegevens daarop staan. Van deze digitale gegevens kunnen kopieën (*images*) worden gemaakt. Het gaat dan om digitale gegevens die op de plaats van de doorzoeking op een gegevensdrager staan. Indien een computer gelinkt is met een computer op een andere plaats (in Nederland), kan ook in die andere computer worden gezocht (art. 125j Sv).

Vaak komt het voor dat computers zijn beveiligd. De systeembeheerder kan bijvoorbeeld worden verplicht om toegang te verschaffen tot de computer. Een bevel hiertoe mag overigens niet aan de verdachte worden gegeven (art. 125k Sv).

Dit verstreckende dwangmiddel maakt een goede digitale 'hygiëne' van onschatbare waarde. Net zoals het ordenen van gegevens in papieren vorm, naar klant, project of afnemer, min of meer *common practice* is, is eenzelfde accuratesse van belang in digitale files waaronder zeker ook de e-mailbox valt. Alleen dan is het mogelijk opsporingsambtenaren te wijzen op bepaalde bestanden en kan worden geprobeerd te voorkomen dat door alle files wordt gegrasduid.

Door een deugdelijke indeling kan de FIOD-ambtenaar namelijk duidelijker vaststellen welke gegevens van belang zijn voor het onderzoek en zijn vastleggingen daartoe beperken. Om te voorkomen dat - in de vaart der volkeren - ook van correspondentie en stukken van een verschoningsgerechtigde, zoals een advocaat, een kopie wordt gemaakt, is het van belang deze stukken apart te *filen* met een duidelijke omschrijving zoals bijvoorbeeld: 'vertrouwelijke correspondentie met advocaat'.

Voor de inbeslagneming van digitale gegevens geldt eveneens dat daartegen een klaagschrift (ex art. 552a Sv) kan worden ingediend bij de rechtbank. Dat is met name opportuun indien er teveel gegevens zijn vastgelegd door de FIOD. Via die weg kan worden gepoogd te bewerkstelligen dat het 'tevele' wordt vernietigd. Van die vernietiging moet proces-verbaal worden opgemaakt.

4.9.6. *Aanhouding en inverzekeringstelling*

De wet geeft een FIOD-ambtenaar de bevoegdheid om een verdachte staande te houden en hem te vragen naar zijn naam, geboortedatum, geboorteplaats en zijn adres (art. 52 Sv). Een persoon mag niet worden staande gehouden indien de FIOD-ambtenaar al bekend is met het antwoord op de hiervoor genoemde vragen. De verdachte heeft het recht niet te antwoorden op deze vraag en kan zich straffeloos uit de voeten maken.

Aanhouding is alleen maar mogelijk voor fiscale misdrijven (ex art. 54 Sv jo. art. 69 AWR). Voor een verhoor mag een verdachte maximaal zes uur worden opgehouden. De tijd tussen middernacht en negen uur 's ochtends wordt niet meegerekend. Vervolgens kan een verdachte in verzekering worden gesteld door een (hulp)officier van justitie. Reden daartoe kan zijn dat de verhoren nog niet zijn afgerond, dat er ook andere verdachten en getuigen worden verhoord waarmee de FIOD de betreffende verdachte nog wil confronteren of dat er nog bewijs moet worden verzameld en daarop geen invloed mag worden uitgeoefend. De termijn van de inverzekeringstelling is drie dagen en kan bij dringende noodzakelijkheid door de officier van justitie met nog eens drie dagen worden verlengd.

Na zijn aanhouding en voorafgaand aan het eerste verhoor heeft een verdachte recht op een gesprek met zijn raadsman. Onder andere gezien het feit dat het EHRM dit een essentieel recht acht en de Nederlandse overheid daar thans oog voor heeft,⁷² zal in de huidige situatie de FIOD de komst van de raadsman doorgaans afwachten alvorens aan te vangen met het verhoor.

4.10. Verhoor van verdachten en getuigen

4.10.1. Inleiding

Lange tijd was het gebruik dat op de dag waarop de FIOD in het kader van een fiscaal strafrechtelijk onderzoek doorzoeken en/of vorderingen tot uitlevering van stukken deed, ook direct verdachten werden aangehouden en getuigen werden gehoord. Uit de huidige praktijk blijkt dat de FIOD, nadat alle informatie in beslag is genomen, eerst daarnaar onderzoek verricht. Er volgt een periode van radiostilte. Voor de buitenwacht lijkt het er dan wellicht op dat de zaak een stille dood sterft. Niets is dan vaak minder waar: achter de schermen wordt gewerkt aan het voorbereiden van verhoren van verdachten en getuigen.

Niet zelden met als gevolg dat de verdachte op een tijd later alsnog wordt aangehouden en in verzekering wordt gesteld. Tijdens de verhoren wordt de verdachte dan geconfronteerd met de onderzoeksbevindingen tot dusverre.

In een afzonderlijke paragraaf is ingegaan op het recht van een verdachte op inzage in het tot dan toe gevormde dossier.⁷³ In het navolgende wordt stilgestaan bij het onderscheid tussen de status van verdachte of getuige alsmede het verschil in verhorende partij.

4.10.2. Verhoor als verdachte

Op grond van art. 29 Sv heeft een verdachte recht om te zwijgen. Dit is een onbeperkt recht dat geldt ten overstaan van de FIOD, RC en ter terechtzitting.

⁷² Het 'post-' arrest HR 30 juni 2009, ECLI:NL:HR:2009:BH3079, gewezen naar aanleiding van o.m. EHRM 27 november 2008, NJ 2009, 214, ECLI:NL:XX:2008:BH0402 (*Salduz v. Turkije*).

⁷³ Paragraaf 4.8 van dit hoofdstuk.

De verhorende instantie is verplicht de verdachte op dit recht te wijzen, de zogenoemde cautieplicht ex art. 29 Sv.

Voorafgaand aan het eerste verhoor heeft een aangehouden verdachte recht op een gesprek met een advocaat, het zogenoemde consultatierecht.⁷⁴ Tijdens dit gesprek kan de advocaat aan de verdachte toelichten wat zijn rechten zijn. Echt tijd en ruimte om de *ins and outs* van een zaak door te nemen is er dan overigens niet. Daarbij is het nog maar de vraag of het raadzaam is zulks te doen op een politiebureau. De ervaring leert dat in de loop der jaren de FIOD er steeds minder bezwaar tegen heeft dat de advocaat vervolgens ook present is tijdens het verhoor. De FIOD-ambtenaar wijst de raadsman dan doorgaans wel op de zogenoemde 'spelregels' zoals bijvoorbeeld het plaatsnemen achter de verdachte (in een hoek van de ruimte) en het verbod het verhoor te frustreren. Een goede bewaking van de belangen van de verdachte kan evenwel maken dat de raadsman een 'overtreding' begaat.

Indien geen sprake is van een aanhouding, erkent de Hoge Raad het consultatierecht niet.⁷⁵ In een dergelijke situatie zal het verhoor echter doorgaans plaatsvinden nadat daartoe een afspraak is gemaakt. In dergelijke gevallen is voorafgaand overleg met een advocaat natuurlijk mogelijk. Op verzoek zal ook in die gevallen meestal de raadsman wel bij het verhoor aanwezig mogen zijn.

4.10.3. Verhoor als getuige

Bij de FIOD

Ook een getuige hoeft geen antwoord te geven op vragen van FIOD-ambtenaren. Een getuige kan door de FIOD-ambtenaren niet rechsens worden verplicht om het verhoor te ondergaan.

Bijvoorbeeld een contractuele verplichting kan aanleiding zijn voor de getuige om niet te verklaren ten overstaan van een opsporingsambtenaar. In geval er sprake is van een belastingadviseur die voor een verhoor bij de FIOD wordt opgeroepen, kan het bovendien zo zijn dat beroepsregels hem/haar beletten vragen te beantwoorden.

⁷⁴ Het 'post-Salduz' arrest HR 30 juni 2009, ECLI:NL:HR:2009:BH3079, gewezen naar aanleiding van o.m. EHRM 27 november 2008, *NJ* 2009, 214, ECLI:NL:XX:2008:BH0402 (*Salduz v. Turkije*).

⁷⁵ HR 9 november 2010, ECLI:NL:HR:2010:BN7727. Zie ook J.T.E. Vis en E. van Reydt, 'Salduz bij niet-aangehouden verdachten: de Hoge Raad schiet tekort', *TBS&H* 1(2), p. 65-72.

Zo blijkt uit tuchtrechtspraak van de NOB dat het afleggen van een verklaring door een belastingadviseur bij de FIOD verstrekkende gevolgen kan hebben.⁷⁶ Het onderstaande citaat geeft de opvatting van de Raad van Beroep kernachtig weer:

"2.9. Op grond van artikel 8 van het ten tijde van de verhoren geldende Reglement Beroepsuitoefening van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs is een lid verplicht tot geheimhouding van alles wat in de uitoefening van zijn beroep te zijner kennis komt, behoudens voor zover hij door zijn cliënt van deze verplichting is ontheven. Blijkens de toelichting op dit artikel laat deze bepaling onverlet eventuele wettelijke verplichtingen van het lid tot het verschaffen van inlichtingen aan overheidsorganen indien daarvoor geen verschoningsrecht geldt, zoals bijvoorbeeld op grond van de Wet melding ongebruikelijk transacties.

2.10. Vast staat dat op Appellant tijdens de verhoren door de FIOD niet een wettelijke verplichting tot het verschaffen van inlichtingen rustte. Voorts staat vast dat Appellant voorafgaande aan die verhoren noch aan C NV, noch aan Klager heeft gevraagd hem van zijn geheimhoudingsplicht te ontheffen. C NV of Klager heeft hem ook niet uit eigener beweging van die verplichting ontheven. Nu evenmin kan worden gezegd dat de afgelegde verklaringen de belangen van C NV of Klager dienden, had Appellant zich tegenover de FIOD moeten beroepen op zijn geheimhoudingsplicht. Appellant heeft dit niet gedaan. Door in weerwil hiervan te verklaren over wat hem in de uitoefening van zijn beroep ter kennis is gekomen, heeft Appellant dan ook klachtwaardig gehandeld."

De ernst van de schending heeft ertoe geleid dat de Raad van Beroep een schriftelijke waarschuwing als op te leggen maatregel niet afdoende achtte maar aanleiding zag om voor wat betreft de schending van de geheimhoudingsplicht een schriftelijke berisping als maatregel uit te spreken.

In een recent artikel wijst De With nog op een van voornoemde beslissing afwijkend oordeel van de RB-tuchtrechter.⁷⁷ In 2012 werd eveneens geklaagd over schending van de geheimhoudingsplicht.

⁷⁶ NOB, Raad van Beroep 21 februari 2013, B 85.

⁷⁷ P. de With, 'Tuchtrecht in RB-verband', *Het Register*, 2014/5, p. 17-18.

In die zaak had de belastingadviseur een verklaring aan de advocaat van een voormalige compagnon van zijn klant afgegeven voor gebruik in een civiele zaak van die voormalige compagnon tegen zijn klant. De RB-tuchtrechter overwoog:

"Voor wat betreft het tweede klachtonderdeel (schending geheimhoudingsplicht) acht de Raad dat de privacy en in het bijzonder de financiële privacy van de cliënten niet is geschonden. De afgegeven getuigenverklaringen beschouwen de feitelijke gang van zaken. Zou beklagde onder ede in een procedure of een daaraan voorafgaand 'voorlopig' getuigenverhoor zijn verhoord, dan had hij zich - naar de mening van de Raad - niet kunnen verschonen en zou eenzelfde verklaring op papier zijn gekomen."

Het verschil tussen beide beslissingen is wellicht te verklaren doordat uit de NOB-zaak blijkt dat de belastingadviseur tijdens het FIOD-verhoor zijn eigen straatje wel erg schoon had geveegd. Dat is misschien in het verkeerde keelgat geschoten bij de NOB-tuchtrechter. Niettemin dienen de uitkomsten in deze procedures serieus te worden genomen. Een weloverwogen afweging dient te worden gemaakt alvorens al dan niet aan een verhoor door de FIOD als getuige medewerking wordt verleend. Overleg met de cliënt is in dat kader een *must*.

Bij de rechter

Een rechter, zowel een RC als een zittingsrechter, kan een getuige wel tot spreken verplichten. Indien door een getuige geen medewerking wordt verleend aan een verhoor door de FIOD, kan dit derhalve tot gevolg hebben dat dan een verhoor bij de RC wordt gearrangeerd. Ten overstaan van een rechter kan een belastingadviseur zich evenwel niet beroepen op een contractuele geheimhoudingsplicht of beperkingen die voortvloeien uit beroepsregels.

Een getuigplicht geldt niet voor personen die zich kunnen beroepen op een wettelijk verschoningsrecht, te weten de notaris, arts, geestelijke, apotheker en advocaat alsmede voor bloed- of aanverwanten van de verdachte. De toepassing van dit recht is voorbehouden aan de verschoningsgerechtigde zelf. Voorts blijkt dat de afweging per vraag dient te worden gemaakt.⁷⁸

⁷⁸ HR 25 mei 1999, NJ 1999, 580, ECLI:NL:HR:1999:ZD1552.

Onder omstandigheden kan er sprake zijn van een afgeleid verschoningsrecht. Bijvoorbeeld als in opdracht van een advocaat of een notaris - een klassieke verschoningsgerechtigde - werkzaamheden zijn verricht. Deze vertrouwelijke contacten en correspondentie met de advocaat dienen in beginsel geheim te blijven. Niet de rechter maar de advocaat of notaris bepaalt in beginsel of deze stukken onder zijn verschoningsrecht vallen.⁷⁹

Ook is een getuige bij een rechter niet tot spreken verplicht als het antwoord de getuige verdacht zou kunnen maken. Dan kan de getuige zich van beantwoording verschonen. Indien een boekhouder bijvoorbeeld met zijn antwoord zou bekennen dat hij/zij bewust aan belastingfraude heeft meegewerkt, kan deze getuige zich dus maar beter beroepen op dat verschoningsrecht. De rechter zal dat beroep kritisch beoordelen. Vindt de rechter dat toch antwoord moet worden gegeven maar wordt daar door de getuige geen gehoor aan gegeven, dan kan gijzeling volgen (art. 221 e.v. Sv). Dat betekent dat de getuige wordt vastgehouden als drukmiddel om toch een antwoord te krijgen.

Rechtsbijstand

Het plannen van een verhoor als getuige vindt meestal in goed overleg plaats. Een consultatierecht voorafgaand aan het verhoor bestaat - zoals aangegeven - niet. Dat betekent niet dat het niet aan te raden is dat voorafgaand aan een verhoor contact wordt gezocht met een advocaat om te bespreken wat een verhoor als getuige betekent. In de praktijk blijkt dat de FIOD en/of RC geen bezwaar heeft tegen de aanwezigheid van een advocaat van de getuige bij een verhoor.

Tenslotte merk ik nog op dat een getuige geen recht heeft op een kopie van het proces-verbaal van zijn eigen verhoor.

4.10.4. Vastlegging van verhoren

Bij een FIOD-verhoor is het meest gebruikelijk dat twee ambtenaren aanwezig zijn. Eén ambtenaar zal zorgen voor de vastlegging van het verhoor. De andere ambtenaar zal de vragen stellen. Aan het einde van het verhoor zal de getuige of verdachte vervolgens hetgeen is getypt kunnen nalezen alvorens wordt gevraagd de verklaring te ondertekenen.

⁷⁹ O.a. HR 1 maart 1985, NJ 1986, 173, ECLI:NL:HR:1985:AC9066 en HR 11 maart 1994, NJ 1995, 3, ECLI:NL:HR:1985:AC9066.

Voor zover het proces-verbaal hetgeen is verklaard niet juist weergeeft en de ambtenaren niet genegen zijn aanpassingen te maken, sorteert het niet-ondertekenen van de verklaring overigens weinig effect. De bewijswaarde wordt daardoor namelijk niet minder. Het verdient in dat geval wel aanbeveling om op het proces-verbaal expliciet aan te geven dat het een onjuiste weergave betreft en deze 'opmerking' te ondertekenen.

In bepaalde situaties worden inmiddels naast deze schriftelijke vastlegging ook geluidsopnamen gemaakt van het verhoor. Soms heeft het zelfs de voorkeur van de FIOD het gesprek alleen op te nemen en ter plaatste de antwoorden niet te noteren. In voorkomende gevallen is het raadzaam daarin zelf (in samenspraak met een advocaat) een standpunt te bepalen.

4.11. In vrijheid verklaren

4.11.1. Inleiding

Indien tijdens een fiscaal strafrechtelijk onderzoek een getuige wordt opgeroepen voor een verhoor kan het als bijvoorbeeld werkgever, zakenrelatie, adviseur nuttig of wenselijk zijn om de betrokkene een 'boodschappenlijstje' mee te geven. Waar eindigt het geven van goede raad, het wijzen op bepaalde contractuele verplichtingen of het spreken van een vermanend woord en waar begint het beïnvloeden van de betreffende getuige? Dat laatste is strafbaar.

4.11.2. Beïnvloeding van de verklaringsvrijheid

Op grond van art. 285a Sr is strafbaar:

"Hij die opzettelijk mondeling, door gebaren, bij geschrift of afbeelding zich jegens een persoon uit, kennelijk om diens vrijheid naar waarheid of geweten ten overstaan van een rechter of ambtenaar een verklaring af te leggen te beïnvloeden, terwijl hij weet of ernstige redenen heeft te vermoeden dat die verklaring zal worden afgelegd."

Dit kan bij een veroordeling leiden tot een gevangenisstraf van ten hoogste vier jaren of een geldboete van de vierde categorie. Een stevig misdrijf aldus.

De strekking van de bepaling is te voorkomen dat getuigen door dreigementen of op andere manieren worden beïnvloed en daardoor niet meer in vrijheid een verklaring kunnen afleggen bij de rechter of bij een (opsporings)ambtenaar. De bepaling is bedoeld voor situaties waarin (nog) geen sprake is van het uitlokken van meeneed. De strafbaarstelling ziet - gelet op de wetsgeschiedenis - ook op de beïnvloeding van een getuige om terug te komen op een eerder afgelegde verklaring dan wel die eerdere verklaring te wijzigen.⁸⁰ Voldoende is dat komt vast te staan dat de uiting kennelijk bedoeld was om de vrijheid van de persoon om naar waarheid of geweten een verklaring af te leggen, te beïnvloeden. Niet vereist is dat vast komt te staan dat die kennelijke bedoeling ook tot een daadwerkelijke beïnvloeding heeft geleid.⁸¹ De beïnvloeding behoeft overigens niet zo ver te gaan dat sprake is van enige vorm van intimidatie jegens de betreffende persoon.⁸²

Een sprekend voorbeeld dat in dit bestek kan worden aangehaald, is de notaris die tegen de boekhouder (hierna: 'S') van zijn kantoor - die was uitgenodigd voor een verhoor door de FIOD - had gezegd: "*Je zegt maar dat het gesprek niet doorgaat; anders neem ik maatregelen en krijg je ontslag.*"⁸³ De notaris werd naar aanleiding van deze uitlating vervolgd. Uit de uitspraak van het hof blijkt dat de boekhouder ten tijde van het ten laste gelegde feit - april 1999 - bijna 25 jaar in dienst was van het notariskantoor. Het hof overwoog dat uit de verklaring van de boekhouder volgde dat hij:

"natuurlijk' reeds op het moment van de eerste confrontatie met de verdachte dienaangaande op de hoogte was van het voor hem geldende 'afgeleide verschoningsrecht'. Hoewel de mededeling van de verdachte dat hij, S., zich op deze geheimhoudingsverplichting diende te beroepen op zichzelf reeds volstrekt overbodig was, was de toevoeging van het nemen van maatregelen, waaronder ontslag, een zo ernstig inbreuk op de vrijheid van de heer S. in zijn houding ten opzichte van de FIOD ambtenaren te verklaren met inachtneming van de grenzen van zijn afgeleide geheimhoudingsverplichting, dat de heer S. - naar objectieve maatstaven - zich geïntimideerd kon voelen. Hij was immers op de hoogte van deze verplichting.

⁸⁰ HR 12 september 2006, ECLI:NL:HR:2006:AV6188.

⁸¹ HR 27 mei 2008, ECLI:NL:HR:2008:BC7910.

⁸² HR 14 september 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM4212.

⁸³ HR 30 augustus 2005, ECLI:NL:PHR:2005:AT7093.

Deze behoefde hem niet nog eens te worden ingescherpt en als 'schepje er bovenop' de dreiging van maatregelen, waaronder ontslag, dat immers, zo mag uit de verklaring van prof. Huijgen bij de rechter-commissaris op 19 mei 2000 (p. 12) gehoord als deskundige, worden afgeleid, slechts bij hoge uitzondering en zeker niet als regel of als automatisme uit een eventuele schending van de afgeleide geheimhoudingsverplichting pleegt voort te vloeien."

De Hoge Raad liet dit oordeel van het hof in stand.

Uit dit voorbeeld blijkt dat waakzaamheid geboden is bij het benaderen van personen die zijn of vermoedelijk zullen worden gehoord in een strafrechtelijk onderzoek. De ervaring leert dat de vraag 'met wie heeft u gesproken voorafgaand aan dit verhoor' of hoe hebt u zich op dit verhoor voorbereid' zeer regelmatig door de FIOD wordt gesteld aan het begin van een verhoor.

Kortom, het geven van uitleg over de rechten en plichten tijdens een verhoor, is van een andere orde dan het op het hart drukken van wat de consequenties zijn als instructies niet worden opgevolgd, laat staan het voorkauwen van antwoorden voor de getuige.

4.12. Fair play-beginsel in een strafzaak

4.12.1. Inleiding

In eerdere paragrafen is aan de orde geweest in hoeverre een belastingadviseur is gehouden medewerking te verlenen indien aan hem in het kader van een strafrechtelijk onderzoek een bevel wordt uitgereikt tot het uitleveren van stukken en indien hij wordt opgeroepen voor een verhoor als getuige.

In het fiscale recht gelden voor de inspecteur bepaalde restricties met betrekking tot welke informatie hij ten aanzien van een belastingplichtige bij diens adviseur kan opvragen. Gelden deze beperkingen ook in een fiscale strafzaak?

4.12.2. Fair play-beginsel

Alleen de beroepsbeoefenaren die in art. 53a AWR worden genoemd kunnen (of beter: dienen) met het beroep op het verschoningsrecht (te) weigeren om te voldoen aan de verplichtingen ten behoeve van de belastingplicht van derden. Aan belastingadviseurs en accountants komt dit wettelijk verschoningsrecht niet toe.

Dat heeft de Hoge Raad al langer geleden beslist.⁸⁴ Niettemin kunnen belastingadviseurs en accountants zich wel op het zogenoemde informeel verschoningsrecht beroepen. In het verleden kon een dergelijk beroep worden gebaseerd op paragraaf 32.2 van de Leidraad AWR en na intrekking⁸⁵ op de Mededeling van de Staatssecretaris van Financiën van 5 januari 1994.⁸⁶ Daarin was aan de inspecteur opgedragen geen inzage te vragen in adviezen aan klanten en in met de klanten gevoerde correspondentie.

In 2005 heeft de Hoge Raad een arrest gewezen in een zaak waarin de vraag aan de orde was of de inspecteur op grond van art. 47 AWR bij de belastingplichtige inzage kon vragen in een due-diligencerapport dat aan deze was uitgebracht.⁸⁷ In een overweging ten overvloede heeft de Hoge Raad geoordeeld dat het beginsel van 'fair play' zich er tegen verzet dat een inspecteur inzage vraagt in 'rapporten en andere geschriften van derden voor zover zij ten doel hebben de fiscale positie van de belastingplichtige te belichten of hem daaromtrent te adviseren'. Dat heeft volgens de Hoge Raad ook te gelden voor de gegevens van feitelijke of beschrijvende aard die in dergelijke geschriften - met het genoemde doel (belichten fiscale positie of advisering) - zijn opgenomen. Andere onderdelen van dergelijke geschriften kunnen volgens de Hoge Raad wel ter inzage worden gevraagd. Zo nodig dient het document te worden 'gesplitst' of 'geschoond'.

Na dit arrest van de Hoge Raad is de Mededeling van 5 januari 1994 bij Besluit van 25 januari 2007 van de minister van Financiën - als zijnde 'achterhaald' - ingetrokken. Met de introductie van het fair play-beginsel heeft de Hoge Raad een nieuw beginsel aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur toegevoegd, die de verstrekkende bevoegdheden van de fiscus uit art. 47 AWR begrenst.

In dit kader zij nog opgemerkt dat het vaste jurisprudentie van de Hoge Raad is dat het aan een verschoningsgerechtigde zelf is te bepalen welke stukken wel en niet kunnen worden verstrekt.⁸⁸

⁸⁴ HR 25 oktober 1983, *NJ* 1984, 132, ECLI:NL:HR:1983:AG4685 (registeraccountant) en HR 6 mei 1986, *NJ* 1986, 815, ECLI:NL:HR:1986:AB9406 (belastingadviseur).

⁸⁵ Ingetrokken per 1 juni 1993 bij besluit van 3 mei 1993, nr. AFZ93/3133.

⁸⁶ Mededeling Staatssecretaris van Financiën van 5 januari 1994, nr. 10 DGM4, *V-N* 1994, blz. 456, pt 3.

⁸⁷ HR 23 september 2005, *BNB* 2006, 21, ECLI:NL:HR:2005:AU3140.

⁸⁸ O.a. HR 1 maart 1985, *NJ* 1986, 173, ECLI:NL:HR:1985:AC9066 en HR 11 maart 1994, *NJ* 1995, 3, ECLI:NL:HR:1994:ZC1296.

Dat is alleen anders als er redelijkerwijs geen twijfel over kan bestaan dat een stuk niet onder het verschoningsrecht valt. In het zogenoemde Van Doorne-vonnis uit 2011 heeft de Amsterdamse voorzieningenrechter geoordeeld dat deze lijn ook geldt in situaties waarin het informele verschoningsrecht aan de orde is.⁸⁹

4.12.3. *Fair play in het strafrecht?*

Uit de hiervoor aangehaalde jurisprudentie kan dus worden afgeleid dat de inspecteur bij de uitoefening van zijn controletaken ten behoeve van de belastingheffing beknot kan worden door dit algemene beginsel van behoorlijk bestuur. Concreet brengt dit met zich mee dat de Belastingdienst bijvoorbeeld in het kader van een controle van een aangifte van een belastingplichtige niet op basis van art. 47 AWR de adviezen van de fiscalist van de betreffende belastingplichtige kan opvragen om te bezien wat de achtergronden zijn geweest voor het op die bepaalde wijze opstellen en indienen van een aangifte. Het fair play-beginsel verzet zich daartegen en de inspecteur dient dit te respecteren.

Zelfs als de inspecteur in het kader van zijn onderzoek een (redelijk) vermoeden heeft dat de belastingplichtige (tezamen met zijn adviseur) opzettelijk een onjuiste aangifte heeft gedaan, kan hij niet aan het onderliggende advies komen. Het feit dat een fiscaal vergrijp zou zijn begaan dat met een fikse boete (maximaal 100% van de te weinig geheven belasting) kan worden bestraft, maakt het juridische speelveld niet anders.

Daarmee is de kous evenwel nog niet af. Een van de aspecten zoals opgenomen in de - eerder besproken - AAFD-richtlijnen is namelijk de 'waarheidsvinding'.⁹⁰ In deze richtlijnen wordt ten aanzien van dit aspect opgemerkt dat:

"het kan voorkomen dat de bij de controle vastgestelde feiten en omstandigheden, die op zich een redelijk vermoeden van schuld aan een strafbaar feit opleveren, nog onvoldoende grond opleveren voor bestuurlijke afdoening. In dat geval kan het met het oog op een wenselijk geachte strafrechtelijke waarheidsvinding, met toepassing van opsporingsbevoegdheden nader strafrechtelijk onderzoek te verrichten naar die feiten en omstandigheden."

⁸⁹ Rb Amsterdam 6 oktober 2011, ECLI:NL:RBAMS:2011:BT6955.

⁹⁰ Zie nader paragraaf 4.5 van dit hoofdstuk.

Laat ik vooropstellen dat in het licht van de jurisprudentie van de Hoge Raad zeker vraagtekens bij de houdbaarheid van dit aspect kunnen worden gezet.⁹¹ Maar als *pour besoin de la cause* toch wordt aangenomen dat in het kader van de beboeting opsporingsbevoegdheden kunnen worden ingezet, leidt dat ertoe dat op grond van art. 81 AWR van de adviseur uitlevering van stukken kan worden gevorderd, waaronder adviezen en correspondentie met de cliënt. Daaraan dient de belastingadviseur medewerking te verlenen. Doet hij dat niet dan levert dat het strafbare feit van het weigeren van een ambtelijk bevel op (art. 184 Sr). Daarnaast zal de adviseur ten overstaan van een rechter als getuige moeten antwoorden op vragen dienaangaande.

Kort en goed betekent dit dus dat indien de fiscus zich in het kader van de beboeting van een belastingplichtige en mogelijk ook zijn *partner in crime* gehinderd voelt door de beperking die voortvloeit uit het fair play-beginsel, het strafrecht kan worden ingezet voor nadere *factfinding*. De rechtswaarborg die de Hoge Raad heeft gecreëerd wordt daardoor volledig buiten spel gezet.

Daarnaast kan zich ook de situatie voordoen dat op basis van de AAFD-richtlijnen wordt besloten dat een zaak 'zwaar' genoeg is om voor strafrechtelijke afdoening in aanmerking te komen. Ook dan doet dus niet de inspecteur maar de FIOD (nader) onderzoek en kunnen dwangmiddelen ter verkrijging van de adviezen e.d. worden ingezet.

Uit het voorgaande moge wel blijken dat adviezen en correspondentie tussen een belastingadviseur en zijn cliënt zeker niet in alle situaties 'geheim' kunnen blijven voor de overheid. *In the worst case* kunnen dergelijke stukken in een strafzaak als bewijsmiddel worden gebruikt. Bovendien kan het op basis van het in het strafrechtelijke onderzoek 'openbaar geworden' advies ook mogelijk zijn dat de betrokken adviseur van getuige naar verdachte status gaat, indien het OM meent dat te scherp aan de wind is gevaren bij de advisering van de klant.

Fair play ook voor het OM?

De vraag die zich in dit kader aandient is of dit beginsel van behoorlijk bestuur ook enige gelding in een strafprocedure behoort te hebben.

⁹¹ HR 23 september 1992, *BNB* 1992, 387, ECLI:NL:HR:1992:ZC5108 en ook G.J.M.E. de Bont en P. de With, *Fiscaal strafrecht, Enige beschouwingen vanuit de praktijk en de wetenschap*, De Bont Advocaten, Amsterdam 2011, p. 39.

De algemene beginselen van behoorlijk bestuur, waaronder dus het fair play-beginsel, richten zich immers op de overheid in relatie tot de burger. Enig aanknopingspunt zou kunnen worden gevonden in een oude uitspraak van Rechtbank Amsterdam.⁹² Daarin oordeelde de rechtbank dat het OM in strijd met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur kan handelen met betrekking tot de inzet van undercoveragenten.

Concrete jurisprudentie waaruit volgt dat het fair play-beginsel ook in het fiscaal strafrecht dient te worden gerespecteerd, is er evenwel thans (nog) niet.

4.13. Bruikbaarheid in een strafzaak van afgedwongen materiaal

4.13.1. Inleiding

In de zomers van 2013 en 2014 heeft de Hoge Raad zich - onder verwijzing naar jurisprudentie van het EHRM - nader uitgesproken over de reikwijdte van het nemo tenetur-beginsel in het Nederlandse fiscale boete- en strafrecht.⁹³ Ik vat beide arresten, waaraan al heel wat publicaties zijn gewijd, in het navolgende in enkele woorden samen.

4.13.2. Uitsluiting wilsafhankelijk materiaal

Uit het arrest van de civiele kamer van de Hoge Raad van 12 juli 2013⁹⁴ volgt dat de Belastingdienst in een kort geding een belastingplichtige (voor heffingsdoeleinden) mag dwingen gegevens en inlichtingen te verstrekken,⁹⁵ terwijl aan die belastingplichtige reeds (geschatte) navorderingsaanslagen met vergrijpboeten zijn opgelegd. Daarbij heeft de Hoge Raad wel de restrictie geformuleerd dat zogenoemd 'wilsafhankelijk materiaal' dat een belastingplichtige naar aanleiding van het kort geding verschaft, alleen mag worden gebruikt voor de belastingheffing. In het dictum is voorts nog opgenomen dat indien de informatie toch wordt gebruikt voor fiscale beboeting of strafvervolgning, de belastingrechter of de strafrechter moet bepalen welk gevolg aan dit gebruik dient te worden verbonden.

⁹² Rb Amsterdam 22 maart 1978, *NJ* 1978, 650, ECLI:NL:RBAMS:1978:AC6223.

⁹³ Beide zaken hebben betrekking op dezelfde belastingplichtige.

⁹⁴ HR 12 juli 2013, *BNB* 2014, 101, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640.

⁹⁵ Over betrokkenheid bij een Liechtensteinse Stiftung en over de bankrekening(en) die de Stiftung zou hebben aangehouden.

Op deze keuze van de Hoge Raad om geen *overall* zwijgrecht aan deze belastingplichtige toe te kennen, maar 'slechts' een rechtswaARBorg in het kader van de bewijsuitsluiting, valt het nodige af te dingen. De vraag of de door de Hoge Raad geformuleerde rechtsregels door de Europeesrechtelijke beugel kunnen, ligt thans voor bij het EHRM.

In het tweede arrest van de belastingkamer van de Hoge Raad van 8 augustus 2014⁹⁶ werd geprocedeerd tegen een informatiebeschikking ex art. 52a AWR. Nu in een dergelijke zaak geen dwangsommen aan de orde zijn, achtte de Hoge Raad het niet nodig dat de inspecteur bij zijn informatiebeschikking, of de belastingrechter bij zijn oordeel omtrent die beschikking, een restrictie formuleert met betrekking tot het gebruik van wilsafhankelijke informatie voor sanctiedoeleinden. Dat neemt echter niet weg dat een dergelijke restrictie uit het EVRM voortvloeit. Zou het gevraagde materiaal in handen van de inspecteur komen en mede worden gebruikt voor doeleinden van fiscale beboeting of strafvervolgning, dan komt het oordeel over de vraag in hoeverre het gaat om wilsafhankelijk materiaal en over de vraag welk gevolg moet worden verbonden aan schending van deze uit het EVRM voortvloeiende restrictie toe aan de rechter die over de beboeting of bestraffing beslist.

Overigens heeft de Hoge Raad in deze twee zaken geen invulling gegeven aan wat onder 'wilsafhankelijke informatie' dient te worden verstaan.

Ook uit oude(re) jurisprudentie van de Hoge Raad kon reeds worden afgeleid dat wilsafhankelijk materiaal dat door de inspecteur van de belastingplichtige is verkregen, niet als bewijs in het kader van bestraffing mag worden gebruikt.⁹⁷ Mocht de inspecteur deze rechtsregel hebben geschonden dan dient de rechter die over de sanctie oordeelt te bepalen wat in die procedure de gevolgen dienen te zijn van dat 'illegale' gebruik.

⁹⁶ HR 8 augustus 2014, ECLI:NL:HR:2014:2144.

⁹⁷ HR 27 juni 2001, *BNB* 2002/27, ECLI:NL:HR:2001:AB2314; HR 27 februari 2004, *BNB* 2004, 225, ECLI:NL:HR:2004:AF5556 en HR 21 maart 2008, *BNB* 2008, 159, ECLI:NL:HR:2008:BA8179.

4.13.3. Bewijsuitsluiting derdenwerking?

Voorname rechtspraak betreft steeds het gebruik jegens de belastingplichtige zelf. Maar wat nu als dat 'wilsafhankelijke materiaal' ook informatie over de rol van de belastingadviseur van de belastingplichtige bij de overtreding van de belastingwetgeving bevat. Het vergt immers niet veel fantasie een geval te bedenken waarin een belastingplichtige in het kader van de wettelijke verplichting informatie te verstrekken (op laste van een dwangsom) wetende dat die informatie niet voor de beboeting mag worden gebruikt uit de school klapt over wat hij met zijn adviseur heeft besproken in aanloop naar het indienen van een aangifte. Kan die informatie dan ook niet, of toch wel tegen deze adviseur voor bestraffingsdoeleinden worden gebruikt?

Ter beantwoording van deze vraag kan allereerst worden verwezen naar een ouder arrest van de Hoge Raad van 1 juli 1992.⁹⁸ In dit arrest zijn door de belastingkamer regels gegeven over het fiscale gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijsmiddelen. Uit dit arrest volgt dat strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal in het belastingproces mag worden gebruikt - zowel voor de heffing als voor de beboeting - indien de onrechtmatigheid:

- jegens de belastingplichtige is begaan maar de inspecteur niet handelt in strijd met de beginselen van behoorlijk bestuur bijvoorbeeld doordat hij het materiaal ook rechtmatig had kunnen vorderen; of
- jegens derden is begaan.

Gebruik is slechts dan niet toegestaan, indien de wijze van verkrijging zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, dat gebruik onder alle omstandigheden ontoelaatbaar moet worden geacht.⁹⁹

In het KBL-arrest van 21 maart 2008 houdt de Hoge Raad vast aan deze lijn.¹⁰⁰

⁹⁸ HR 1 juli 1992, *BNB* 1992, 306, ECLI:NL:HR:1995:AA3171.

⁹⁹ Volledigheidshalve zij nog verwezen naar de concl. van AG Wattel van 28 mei 2014 (ECLI:NL:PHR:2014:521) waarin hij uitgebreid pleit voor het aanbrengen van eenheid tussen strafrecht en punitief bestuursrecht op het gebied van het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs. In het belastingrecht zou dat beleid moeten gelden voor zowel de aanslagoplegging als voor het opleggen van een boete.

¹⁰⁰ HR 21 maart 2008, ECLI:NL:HR:2008:BA8179 *BNB* 2008, 159.

Het ging in die zaak evenwel niet om informatie die was opgekomen in het kader van een strafrechtelijk onderzoek, maar welke verkregen was van de Belgische fiscus die de informatie ontvangen had van ex-werknemers van KBL die door diefstal of verduistering microfiches van deze bank hadden bemachtigd.

Uit deze jurisprudentie kan worden afgeleid dat vast dient te worden gesteld welk belang het geschonden voorschrift beoogd te beschermen en in hoeverre dit belang betrekking heeft op de verdachte. Het betreft het zogenoemde relativiteitsvereiste (ook wel: *Schutznorm*).

Een goed voorbeeld van de consequenties van de toepassing van dit vereiste is het arrest van 7 juni 2011 waarin de Hoge Raad oordeelde over de derde werking van de 'Salduz-jurisprudentie'.¹⁰¹ Allereerst grijpt de Hoge Raad terug op zijn eerdere arrest van 30 juni 2009¹⁰² waarin hij besliste dat indien een aangehouden verdachte niet dan wel niet binnen redelijke grenzen de gelegenheid is geboden om voorafgaand aan het eerste verhoor door de politie een advocaat te raadplegen, zulks in beginsel een vormverzuim oplevert als bedoeld in art. 359a Sv. Dit dient in de regel te leiden tot uitsluiting van het bewijs van de verklaringen van de verdachte die zijn afgelegd voordat hij een advocaat kon raadplegen. Vervolgens stelt de Hoge Raad dat deze regel, die strekt tot bescherming van het in art. 6, eerste lid, EVRM besloten liggende recht van de verdachte op een eerlijk proces en in het bijzonder tot bescherming van diens recht om niet aan zijn eigen veroordeling te hoeven meewerken, gelet op die ratio beperkt is tot de verklaring die de verdachte in zijn eigen strafzaak heeft afgelegd en zich niet uitstrekt tot verklaringen van bijvoorbeeld medeverdachten.

Indien het dus niet de verdachte is die door de niet-naleving van het voorschrift is getroffen in het belang dat de overtreden norm beoogd te beschermen, zal in de te berechten zaak als regel geen rechtsgevolg behoeven te worden verbonden aan het verzuim.

Helemaal identiek zijn de hiervoor genoemde gevallen niet aangezien de verklaring die een belastingplichtige aflegt ter voldoening aan art. 47 AWR rechtmatig is verkregen.

¹⁰¹ HR 7 juni 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP2740.

¹⁰² HR 30 juni 2009, ECLI:NL:HR:2009:BH3079.

Aan de hand van deze jurisprudentie kan desalniettemin de (voorzichtige) conclusie worden getrokken dat bewijsuitsluiting van verklaringen die door een belastingplichtige (onder dwang) zijn verstrekt, zeker niet één op één ook geldt voor bijvoorbeeld de adviseur of accountant die eveneens in de strafprocedure is betrokken.

4.14. Ten slotte

In dit hoofdstuk heb ik een aantal bijzonderheden van (de aanloop naar) een fiscaal strafrechtelijke procedure belicht. Aan de orde is gekomen dat een professional op velerlei wijzen kan geconfronteerd worden met een fiscaal strafrechtelijk onderzoek. Dat hij in dergelijke onderzoeken steeds meer en vaker een hoofdrol toebedeeld krijgt in plaats van een positie op de achtergrond is al lang geen nieuws meer. Ontwikkelingen op het gebied van het horizontaal toezicht, de uitbreiding van boete- en strafbepalingen en thans geldende doorslaggevende betekenis van de betrokkenheid van een professional bij fiscale malversaties bij de selectie voor strafrechtelijke afdoening, maken dat tijden zijn veranderd.

Overigens is dit hoofdstuk geenszins bedoeld als een 'grote bangmaakshow', doch juist om enkele achtergronden van het fiscale strafrecht te schetsen. Zoals Cicero immers ooit schreef; 'onbekendheid met het recht geeft meer aanleiding tot processen dan kennis van het recht'.¹⁰³ Het voorkomen daarvan is het belangrijkste!

¹⁰³ De Legibus 1, 6, 18.