

Hoofdstuk 6

Informatieverplichtingen bij een boeterechtelijk of strafrechtelijk onderzoek

mr. Hans van Immerseel

6.1. Inleiding

De adviseur komt steeds vaker nadrukkelijk in het vizier. Dat geldt voor zowel de wetgever, als voor opsporende, beboetende en vervolgende instanties zoals de Belastingdienst en het OM. We zien dat terug in de wetgeving van de afgelopen jaren, in het beleid en in de rechtspraak.

De wettelijke mogelijkheden voor de inspecteur om aan een ander dan de belastingplichtige een bestuurlijke boete op te leggen zijn in de afgelopen jaren aanzienlijk uitgebreid.¹ Met de invoering van de Vierde tranche van de Awb op 1 juli 2009 werd het door art. 5:1 Awb mogelijk om naast de belastingplichtige ook de medepleger of de feitelijk leidinggever te beboeten. Met de invoering per 1 januari 2014 van art. 67o AWR kwamen daar ook de andere, uit het strafrecht reeds bekende, deelnemingsvormen (uitlokken, doen plegen en medeplichtigheid) bij.

Medeplichtigen, uitlokkers en 'doen plegers' konden altijd al strafrechtelijk worden vervolgd, ook als het niet hun eigen belastingplicht betrof.² Dat dit lang niet altijd ook daadwerkelijk gebeurde hield vooral verband met de beperkte opsporings- en vervolgingscapaciteit en de daarmee verband houdende prioritering. In hoofdstuk 2 Deelnemingsvarianten is hier dieper op ingegaan.

Ook in deze prioritering is een verschuiving te zien. In de huidige AAFD-richtlijnen speelt de hoedanigheid van adviseur of de medewerking van de adviseur zeer nadrukkelijk een rol bij de afweging tussen bestuursrechtelijk of strafrechtelijk afdoen.

¹ Ook de Ontvanger heeft op grond van de artt. 63b en 63c van de IW 1990 de bevoegdheid om bestuurlijke boeten op te leggen. Waar in dit hoofdstuk wordt gesproken over de inspecteur kan, tenzij anders aangegeven, ook de Ontvanger worden gelezen, en voor belastingplichtige ook belastingschuldige.

² Dat sprake is van een zogenoemd kwaliteitsdelict staat aan de mogelijkheid om te vervolgen voor één van de genoemde deelnemingsvormen niet in de weg (zie bijvoorbeeld HR 17 oktober 2006, ECLI:NL:HR:2006:AU8286).

De 'status' van verdachte als adviseur en medewerking van de adviseur worden in de AAFD-richtlijnen als criteria genoemd om de zaak in het strafrecht te betrekken.³ Ook in lid 11 van paragraaf 8 (strafverzwarende omstandigheden) van het BBBB wordt hiernaar verwezen.

Over de reikwijdte van de (fiscale) informatieverplichtingen voor de belastingplichtige, in het bijzonder wanneer er tevens sprake is of kan zijn van beboeting of strafrechtelijke vervolging, zijn al heel wat pennen in beweging gekomen. Ook is er sprake van een niet aflatende stroom jurisprudentie, niet in de laatste plaats als gevolg van de vele procedures over verzwegen buitenlands vermogen. Het gaat dan vrijwel steeds om zogenoemde 'gemengde vragen'. Dat zijn vragen die de inspecteur aan de belastingplichtige stelt met het oog op de vaststelling van de verschuldigde belasting, maar waarvan de antwoorden tevens een rol (kunnen) spelen bij de beboeting van de belastingplichtige. De huidige stand van zaken is dat de belastingplichtige ten dienste van de belastingheffing verplicht blijft tot antwoorden. De rechter die over de beboeting of de strafrechtelijke vervolging moet oordelen, zal moeten beslissen of de aldus afgedwongen informatie wel of niet mag worden gebruikt in de boete- of strafprocedure.⁴

Als de inspecteur zich tot de adviseur als zodanig richt, dat wil zeggen niet als gemachtigde c.q. vertegenwoordiger van de belastingplichtige, kan er naar mijn mening geen sprake zijn van vragen ten dienste van de belastingheffing, dan wel van gemengde vragen. Het gaat dan om de rol van de adviseur bij de totstandkoming van een aangifte, of bij de totstandkoming van een bepaalde structuur. Vragen die zien op een dergelijke betrokkenheid van de adviseur, in de meest ruime zin, kunnen bezwaarlijk anders worden opgevat dan als zijnde gericht op het vaststellen van de beboetbaarheid of de strafbaarheid van diens gedragingen.

De adviseur die als mogelijke boeteling of verdachte wordt bevroegd, zal zich, naast zijn juridische positie, ook rekenschap moeten geven van strategische elementen. Probeert de inspecteur de adviseur en zijn cliënt tegen elkaar uit te spelen?

³ De Richtlijnen aanmelding en afhandeling fiscale delicten, douane- en toeslagdelicten, Besluit van 24 juni 2011, DGB2011/4014M, *Stcrt.* 5 juli 2011, nr. 11782, *NTFR* 2011, 1704, worden o.a. besproken door G.J.M.E. de Bont en P. de With in: *Fiscaal Strafrecht, Enige beschouwingen uit de praktijk en de wetenschap*, De Bont Advocaten, Amsterdam 2011, p. 27-42.

⁴ HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640.

Probeer hij druk te zetten omdat hij 'de zaak niet rond krijgt' of blijkt de cliënt toch niet zo degelijk als werd aangenomen? In het eerste geval lijkt een gedegen afstemming van de positie tussen adviseur en cliënt aangewezen. In het tweede geval lijkt afstand gepast, waarbij niet gezegd is dat dit dan meteen betekent dat de adviseur vrij is (belastend) over zijn cliënt te verklaren. Hij heeft veelal een contractuele geheimhoudingsplicht en een (onverplichte) verklaring kan tot civielrechtelijke aansprakelijkheid leiden. Al met al, een dreigende spagaat voor de adviseur.

In dit hoofdstuk komt aan de orde of, en zo ja onder welke omstandigheden, de adviseur een (eigen) verplichting tot het verstrekken van gegevens en inlichtingen heeft in het licht van een boeterechtelijk of strafrechtelijk onderzoek.

6.2. Fiscale informatieverplichtingen

6.2.1. De informatieverplichting van art. 47 AWR

De basis van de fiscale informatieverplichtingen is art. 47 AWR. Het eerste lid van dit artikel bepaalt:

"Ieder is gehouden desgevraagd aan de inspecteur:
a. de gegevens en inlichtingen te verstrekken welke voor de belastingheffing te zijnen aanzien van belang kunnen zijn;
b. de boeken, bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan - zulks ter keuze van de inspecteur - waarvan de raadpleging van belang kan zijn voor de vaststelling van de feiten welke invloed kunnen uitoefenen op de belastingheffing te zijnen aanzien, voor dit doel beschikbaar te stellen."

Het tweede lid van art. 47 AWR breidt de reikwijdte uit naar derden in gevallen waarin de belastingwet aangelegenheden van een derde aanmerkt als aangelegenheden van de vermoedelijk belastingplichtige. Deze uitbreiding geldt niet voor de adviseur. De AWR, noch enige andere belastingwet bevat bepalingen die aangelegenheden van een derde aan de adviseur toerekenen.

Uit de woorden 'te zijnen aanzien' volgt dat deze verplichting rust op de (vermoedelijk) belastingplichtige, en wel slechts voor zover dit betrekking heeft op zijn eigen belastingheffing.⁵

⁵ Zie hiervoor ook M.B. Weijers in: *(Fiscale) Informatieverplichtingen*, De Bont Advocaten, Amsterdam 2013, p. 64-65.

Met andere woorden, art. 47 AWR is van toepassing indien:

- i. Het gaat om vragen die van belang (kunnen) zijn voor de belastingheffing; en
- ii. Het gaat om de belastingheffing van de bevragee zelf.

Naar mijn mening kan art. 47 AWR dan ook niet anders worden uitgelegd dan dat dit niet leidt tot een informatieplicht voor de adviseur in een boeterechtelijk onderzoek. Een commissie van de Nederlandse Vereniging voor Belastingwetenschap was in 2007 echter van mening dat de inlichtingenverplichtingen van art. 47 AWR e.v., binnen de restrictie van het EVRM en de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, van toepassing zijn op de (vermoedelijke) medepleger en feitelijk leidinggever.⁶ De Bont en Oenema⁷ weerleggen dit standpunt, naar mijn mening overtuigend, door onder meer te wijzen op een arrest van de Hoge Raad uit 2007.⁸ De Hoge Raad overwoog:

"De in het geding zijnde brieven laten geen andere conclusie toe dan dat de bedoelde vragen door de inspecteur werden gesteld met het oog op de behandeling van de ingediende bezwaarschriften, derhalve met het oog op de beoordeling of de door belanghebbende tegen de boetebeschikking ingediende bezwaren konden leiden tot het herroepen van die beschikkingen. Daarmee was, nu de inspecteur niet in andere zin deed blijken - art. 47 geldt hier niet - het vrijwillige karakter van de beantwoording van de vragen gegeven en mocht de inspecteur de antwoorden bij beslissing op de bezwaren betrekken."

Nadat de Hoge Raad eerst vaststelt dat de bezwaarprocedure slechts boetebeschikkingen betreft, merkt hij op dat art. 47 AWR hier niet geldt.⁹

6.2.2. Overige informatieverplichtingen uit de AWR?

De AWR bevat naast art. 47 nog meer regelingen die verband houden met de informatieplicht.¹⁰

⁶ M.W.C. Feteris e.a., *Aan wie kan een bestuurlijke boete worden opgelegd?*, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, No. 233, Deventer: Kluwer 2007, p.84.

⁷ G.J.M.E. de Bont en M.E. Oenema, 'Van de spreekplicht verlicht', *FT* 2008/0805. Zie ook G.J.M.E. de Bont in: *(Fiscale) Informatieverplichtingen*, De Bont Advocaten, Amsterdam 2013, p. 290-293.

⁸ HR 22 juni 2007, ECLI:NL:HR:2007:BA7728.

⁹ Zie ook G.J.M.E. de Bont in: *(Fiscale) Informatieverplichtingen*, De Bont Advocaten, Amsterdam 2013, p. 293.

¹⁰ De artt. 47a tot en met 56 AWR.

Zoals de verplichting voor een derde die gegevensdragers onder zich heeft van degene die gehouden is deze, of de inhoud daarvan, voor raadpleging beschikbaar te stellen (art. 48 AWR), of de van overeenkomstige toepassing verklaring van art. 47 en 48 tot en met 50 AWR op administratieplichtigen ten behoeve van de belastingheffing van derden, of de heffing van de belasting waarvan de inhouding aan hen is opgedragen (art. 53 AWR). Kenmerkend voor al deze artikelen is dat ze slechts betrekking hebben op belastingheffing.

Ook deze artikelen kunnen dus niet leiden tot een informatieplicht voor de adviseur die zelf betrokken wordt in een boeterechtelijk of strafrechtelijk onderzoek. Volledigheidshalve merk ik op dat Titel 5.2 van de Awb, welke het toezicht op naleving als onderwerp heeft, in art. 1, lid 3, AWR, buiten toepassing is verklaard.

6.2.3. *De informatieverplichting van art. 58 IW 1990*

De IW 1990 bevat in art. 58 de invorderingsvariant van art. 47 AWR. De regeling komt in grote lijnen overeen. Een belangrijk verschil is echter dat de bepaling zich niet richt tot 'ieder', maar slechts tot 'de belastingschuldige' of 'de aansprakelijkgestelde'. Het is dan ook evident dat deze verplichting niet geldt voor de adviseur.¹¹ Titel 5.2 van de Awb is in art. 1, lid 2, IW 1990, buiten toepassing verklaard.

6.3. Geen spreekplicht, wel zwijgrecht, en hoe zit het met afgeven van stukken?

6.3.1. *Het zwijgrecht van art. 5:10a Awb*

Artikel 5:10a Awb bepaalt:

"1. Degene die wordt verhoord met het oog op het aan hem opleggen van een bestraffende sanctie, is niet verplicht ten behoeve daarvan verklaringen omtrent de overtreding af te leggen.

2. Voor het verhoor wordt aan de betrokkene medegedeeld dat hij niet verplicht is tot antwoorden."

Uit de Memorie van Toelichting bij dit wetsartikel blijkt dat de wetgever met de tekst tot uitdrukking heeft willen brengen dat het recht om te zwijgen geldt bij vragen die zijn gericht op bestraffing.

¹¹ Uiteraard voor zover de adviseur niet door de Ontvanger aansprakelijk is gesteld.

Het zwijgrecht geldt niet bij vragen die zijn gericht op andere bestuurstaken.¹²

Van belang is om vast te stellen wanneer sprake is van een verhoor. De Memorie van Toelichting geeft de volgende definitie:

*"Een verhoor is een mondelinge ondervraging met het oog op het opleggen van een bestraffende sanctie. (...) Van schriftelijke vragen gaat, door het ontbreken van de directe confrontatie met de ondervrager, veel minder druk om te antwoorden uit. Bij schriftelijke vragen is als regel geen sprake van een verhoor en behoeft dus geen cautie te worden gegeven. Dit is slechts anders indien in bijzondere omstandigheden van een schriftelijke vraag een zodanige druk om te antwoorden zou uitgaan, dat materieel sprake is van een verhoor."*¹³

Deze definitie van het begrip verhoor in combinatie met de koppeling daaraan van het zwijgrecht, kan tot vreemde consequenties leiden. De Bont merkt hierover terecht op dat de definitie er toe leidt dat de potentiële boeteling die mondeling wordt ondervraagd wel mag zwijgen, maar degene die diezelfde vragen schriftelijk krijgt, verplicht zou zijn te antwoorden.¹⁴ Voor een dergelijke beperking van het zwijgrecht biedt de jurisprudentie van de Hoge Raad en het EHRM geen ruimte.

Uit de nota naar aanleiding van het verslag blijkt dat de wetgever toch een 'EVRM-conforme' interpretatie voorstaat. Er staat:

*"Met de woorden 'wordt verhoord' wordt bedoeld dat naar objectieve maatstaven door een redelijk waarnemer kan worden vastgesteld dat sprake is van een 'verhoor' met het oog op de oplegging van een bestuurlijke boete. Met bovenstaande tekst is niets gezegd over de vorm waarin het verhoor plaatsvindt. De tekst sluit niet uit dat een schriftelijke ondervraging onder omstandigheden als verhoor zou kunnen worden aangemerkt."*¹⁵

¹² Kamerstukken II 2003-04, 29702, nr. 3, p.96.

¹³ Kamerstukken II 2003-04, 29702, nr. 3, p. 99.

¹⁴ G.J.M.E. de Bont, 'De Vierde tranche Awb: nieuw en achterhaald', *MBB* 2009/12, 3, en G.J.M.E. de Bont in: *(Fiscale) Informatieverplichtingen*, De Bont Advocaten, Amsterdam 2013, p. 297.

¹⁵ Kamerstukken II 2003-04, 29702, nr. 7, p. 41.

De conclusie is dus dat ook een brief met vragen gericht op de vaststelling van beboetbare feiten, alsmede de betrokkenheid en/of verwijtbaarheid daarbij, als verhoor kan worden aangemerkt. Daarop is dan evenzeer het zwijgrecht van toepassing.

Het zwijgrecht van art. 5:10a Awb is tevens vastgelegd in het eerste lid van paragraaf 14 van het BBBB. In het BBBB is helaas verder niet toegelicht wanneer sprake is van een verhoor en hoe de inspecteur dient om te gaan met een 'schriftelijk verhoor'.

Sitsen en Hertoghs werpen nog de vraag op of de mogelijke boeteling verplicht is te verschijnen als hij door de inspecteur wordt opgeroepen voor verhoor en wijzen erop dat de Awb geen mogelijkheden biedt tot arrestatie.¹⁶ Leidt het niet op komen dagen tot het negeren van een ambtelijk bevel? De wet zegt daar niets over. Het zou naar mijn mening echter vreemd zijn als de mogelijke boeteling, die het recht heeft te zwijgen, wordt vervolgd voor het niet op komen dagen bij een verhoor. De Awb bevat hierover echter geen specifieke bepaling. Art. 5:20 Awb dat een verplichting tot medewerking bevat, is, omdat het onderdeel uitmaakt van Titel 5:2 Awb, niet van toepassing in belastingzaken.¹⁷ Hier lijkt dus sprake van een hiaat in de wetgeving.

6.3.2. *Het zwijgrecht van art. 29 Sv*

Het zwijgrecht van de verdachte die strafrechtelijk vervolgd wordt is vastgelegd in art. 29 Sv:

"1. In alle gevallen waarin iemand als verdachte wordt gehoord, onthoudt de verhoorende rechter of ambtenaar zich van alles wat de strekking heeft eene verklaring te verkrijgen, waarvan niet gezegd kan worden dat zij in vrijheid is afgelegd. De verdachte is niet tot antwoorden verplicht.

2. Voor het verhoor wordt de verdachte medegedeeld dat hij niet verplicht is tot antwoorden."

Ook hier geldt dat deze regeling slechts betrekking heeft op verhoorsituaties. Het recht van art. 6 EVRM, om zichzelf niet te hoeven incrimineren, gaat echter verder dan alleen verhoorsituaties.

¹⁶ J.M. Sitsen en J.J.M. Hertoghs in: *(Fiscale) Informatieverplichtingen*, De Bont Advocaten, Amsterdam 2013, p. 98.

¹⁷ Art. 1, lid 3, AWR.

Het EHRM heeft in meerdere arresten overwogen dat:

"(...) *the right to silence and the right not to incriminate oneself are generally recognized international standards which lie at the heart of the notion of a fair procedure under article 6.*"¹⁸

Het recht om te zwijgen en het recht om zichzelf niet te incrimineren gebruikt het EHRM naast elkaar, het zijn dus twee verschillende rechten. Het enkele feit dat art. 29 Sv slechts ziet op verhoorsituaties, maakt dus niet dat op de verdachte daarbuiten wel een verplichting rust om te spreken of te verklaren. Een dergelijke verplichting kan naar mijn mening ook niet uit een andere strafrechtelijke bepaling worden afgeleid.

6.3.3. *Verplichte afgifte van stukken?*

Opsporingsinstanties hebben verschillende bevoegdheden om documenten en gegevensdragers te vorderen en in beslag te nemen. In het commune strafrecht geldt dat bevelen tot uitlevering ter inbeslagneming en tot het vorderen van gegevens niet mogen worden gegeven aan de verdachte.¹⁹ Inbeslagneming kan uiteraard wel plaatsvinden bij een doorzoeking tot inbeslagneming. Daarvoor is dan wel toestemming van de RC vereist.²⁰ In afwijking van het commune strafrecht kunnen ambtenaren belast met het opsporen van bij de belastingwet strafbaar gestelde feiten, uitlevering tot inbeslagneming vorderen. Ook van de verdachte. Deze bevoegdheid is neergelegd in art. 81 AWR.

6.3.4. *Het verbod van zelfincriminatie van art. 6 EVRM*

Artikel 6 EVRM bevat de waarborgen voor het recht op een eerlijk proces. Hoewel het recht om te zwijgen niet met zoveel woorden in de tekst van het artikel staat, omvat art. 6 EVRM wel degelijk het recht om niet te worden gedwongen mee te werken aan de eigen veroordeling.²¹ Het verbod op zelfincriminatie gaat, nadat sprake is van een *criminal charge* echter verder dan alleen het niet belastend hoeven verklaren in verhoorsituaties.

¹⁸ Zie o.a. EHRM 17 december 1996, *BNB* 1997, 254 (*Saunders*), par. 68 en EHRM 8 april 2004, nr. 38544/97 (*Weh*), par. 39.

¹⁹ Art. 96a, lid 2, Sv en art. 96a, lid 2, jo art. 126nc Sv.

²⁰ Art. 110 Sv.

²¹ O.a. EHRM 25 februari 1993, nr. Series A vol. 256-A (*Funke*), NJ 1993, 485.

Het EHRM spreekt dan van "the principle against selfincrimination in its broader sense."²²

Dit omvat niet slechts het recht om te zwijgen, maar ook het bredere recht zichzelf niet te hoeven incrimineren. Het afdwingen van materiaal, zelfs als het bestaat onafhankelijk van de wil van de boeteling/verdachte, is hierin niet toegestaan.²³ In een zaak waarin de belastingplichtige wilsafhankelijke informatie moest afgegeven aan de Belastingdienst, oordeelde de Hoge Raad dat deze informatie in een daarop volgende boete- of strafrechtelijke procedure moest worden uitgesloten van het bewijs.²⁴

De vraag dringt zich dan ook op of de Nederlandse praktijk van informatieverplichtingen wel 'EVRM-proof' is. Ik volsta hier met enkele opmerkingen over de toepassing van art. 81 AWR. Het niet voldoen aan een vordering op grond van art. 81 AWR vormt een misdrijf ex art. 184 Sr.²⁵ Dat sprake is van een afgifte onder dwang staat hiermee wel vast.²⁶ De Hoge Raad blijft tot op heden vasthouden aan de 'Saunders-doctrine'.²⁷ Materiaal dat onafhankelijk van de wil van de boeteling of verdachte bestaat, kan worden afgedwongen. Een vordering op grond van art. 81 AWR levert volgens de Hoge Raad geen strijd op met art. 6 EVRM omdat het zaken betreft die onafhankelijk van de wil van de boeteling of verdachte bestaan. Vervolgens is dan weer relevant wanneer gesproken kan worden van wilsonafhankelijk materiaal. Omvat dat toegangscode en wachtwoorden voor computers en bestanden? Kunnen deze wel worden beschouwd als 'voorwerpen'? Het laatste woord is daar zeker nog niet over gezegd. De rechtspraak van de Hoge Raad is daarover tot nu toe weinig hoopgevend.²⁸

²² EHRM 11 juli 2006, nr. 54810/00 (*Jalloh*), par. 111.

²³ Zie hierover de analyse van G.J.M.E. de Bont in: (*Fiscale*) *Informatieverplichtingen*, De Bont Advocaten, Amsterdam 2013, p. 304-319.

²⁴ HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640, *BNB* 2014, 101, m. nt. J.A.R. van Eijdsden.

²⁵ Het niet voldoen aan een ambtelijk bevel waarop een gevangenisstraf van ten hoogste drie maanden of een geldboete van de tweede categorie is gesteld.

²⁶ Zie hierover bijvoorbeeld ook P. de Haas en A.B. Vissers, 'Nemo-teneturbeginsel, verklaar je nader!', *TFB* 2014/01.

²⁷ Ontleend aan EHRM 17 december 1996, *BNB* 1997, 254 (*Saunders*).

²⁸ Ik wijs hiervoor onder meer naar het reeds eerder genoemde arrest van 12 juli 2013. Alsmede naar G.J.M.E. de Bont, 'Het nemo tenetur-beginsel in een (internationale) rechtsorde', in de vriendenbundel van Henk van Arendonk, *'k Moet eerlijk zeggen*, Sdu Uitgevers: Den Haag 2013 en P. de Haas en A.B. Vissers, 'Nemo-teneturbeginsel; verklaar je nader', *TFB* 2014/1.

6.4. Ten slotte

In gevallen waarin een adviseur als zodanig betrokken raakt in een boeterechtelijk of strafrechtelijk onderzoek, gelden de fiscale informatieverplichtingen naar mijn mening niet. Integendeel, de boeteling of verdachte kan zich in verhoorsituaties beroepen op een wettelijk verankerd zwijgrecht. Ook buiten verhoorsituaties zou het recht om zichzelf niet te hoeven incrimineren bescherming moeten bieden. Toch kan niet volmondig worden gezegd dat de adviseur niet kan worden gedwongen tot medewerking aan zijn eigen veroordeling. De Hoge Raad heeft tot op heden de lijn gevolgd dat wilsonafhankelijk materiaal in beginsel kan worden afgedwongen. Artikel 81 AWR geeft de ambtenaren belast met de opsporing van fiscale delicten de vergaande bevoegdheid tot het vorderen ter inbeslagneming van voorwerpen. Hoe deze Nederlandse praktijk zich verhoudt tot de waarborgen van art. 6 EVRM zal de rechtspraak nog verder moeten uitkristalliseren. Het kan raadzaam zijn voor de adviseur om gevoelige informatie in ieder geval versleuteld op te slaan. Als blijkt dat wilsonafhankelijk materiaal kan worden afgedwongen, dan vormt dit wellicht nog een vangnet. Als de inspecteur zonder actieve medewerking van de adviseur niet over deze bestanden kan beschikken, is verdedigbaar dit te kwalificeren als wilsafhankelijk materiaal dat niet kan worden afgedwongen.