



Als controle overgaat in verdenking: straf- en boeterecht

Een belastingcontrole zal voor bijna niemand iets zijn om naar uit te kijken. Er bestaat natuurlijk een groep belastingplichtigen die weet dat hetgeen in een aangifte is opgenomen niet strookt met hetgeen zij hadden moeten opgeven. Ook zal de groep die de aangifte wel zo goed mogelijk doet, in het algemeen niet staan te springen gecontroleerd te worden. Voor beide groepen geldt in ieder geval dat een controle tijd en moeite kost. Daarnaast draagt een controle per definitie iets betuttelends in zich.

mr. drs. W. de Vries

werkzaam bij Jaeger Advocaten-belastingkundigen
te Amsterdam

De ervaring leert dat beide groepen met strafrechtelijke implicaties van een controle geconfronteerd kunnen worden. Een aangifte spruit immers vaak voort uit verschillende bronnen en factoren. Zo kunnen aangeleverde stukken, (verklaringen van) medevennoten en accountants er samen voor zorgen dat een aangifte uiteindelijk haar definitieve vorm krijgt. Als één van deze factoren of bronnen niet juist blijkt te zijn, bestaat de mogelijkheid dat de controle (mede) uitmondt in een boete of zelfs een strafrechtelijke procedure.

Dit artikel richt zich erop hoe de verschuiving van een controle naar een strafrechtelijke verdenking herkend kan worden. Na een korte uiteenzetting van de rechten en plichten tijdens de 'controlefase' en haar overgang in de 'boetefase', zullen suggesties worden gedaan hoe met het strafrechtelijk arsenaal van rechten tijdens de boetefase om te gaan.

CONTROLEFASE: INFORMATIEVERPLICHTING

Bij een belastingcontrole heeft de belastingplichtige tegenover de inspecteur een informatieverplichting. De belastingplichtige dient desgevraagd inlichtingen te verstrekken en zijn administratie voor raadpleging beschikbaar te stellen. Deze informatieverplichting slaat tevens op gegevens die in geval van verstrekking tot een boete of zelfs een strafrechtelijke verdenking (kunnen) leiden. Het is dan ook van groot belang vroegtijdig bewust te zijn van de mogelijkheden om de (strafrechtelijke) schade te beperken. In de eerste plaats omdat fiscale boetes erg hoog kunnen uitvallen, ten tweede omdat bij strafrechtelijke vervolging hoge onvoorwaardelijke gevangenisstraffen inmiddels eerder regel dan uitzondering lijken.

Aan de informatieverplichting zal in de controlefase in de regel voldaan (moeten) worden, nu in de jurisprudentie is uitgemaakt dat fiscale controleonderzoeken niet onder het bereik van artikel 6 EVRM – en dan uiteraard met name de waarborgen zoals het zwijgrecht – vallen.



Het dwangmiddel dat inspecteurs in de regel verzekert van meewerkende betrokkenen, is hierin gelegen, dat bij het niet voldoen aan de informatieverplichting de belastingplichtige in een administratieve rechtszaak een omkering van de bewijslast voor de kiezen krijgt en zich, zeker niet onbelangrijk, blootstelt aan de dreiging van boeteoplegging of, in geval van omvangrijke zaken, zelfs strafvervolgning. Ook kan degene die niet voldoet aan een ambtelijk bevel tevens strafrechtelijk vervolgd worden. Hoewel de neiging zal bestaan om in de controlefase mee te werken, is het verstandig al-

U moet de Belastingdienst niet meer informatie geven dan waar deze strikt om vraagt

rens daartoe over te gaan eventuele gevolgen van die medewerking af te wegen. Dit betekent in ieder geval dat niet meer informatie moet worden gegeven dan waar strikt om wordt gevraagd.

Belangrijk is precies te weten wat van de belastingplichtige verwacht wordt. Het is verstandig de Belastingdienst schriftelijk en gemotiveerd aan te laten geven welke informatie gewenst wordt en binnen welke termijn. Een inspecteur dient voldoende concreet en duidelijk aan te geven om welke informatie, die van belang moeten kunnen zijn voor de belastingheffing, het hem te doen is. Indien deze nadere informatie niet spontaan wordt gegeven, dient hier specifiek om gevraagd te worden. Het is verder verstandig het zoeken van stukken in dossiers of in de computer niet over te laten aan de controleambtenaren, zélf kopieën te maken, zélf bij te houden welke stukken zijn overgedragen en er attent op te zijn dat inspecteurs niet alléén worden gelaten in ruimten waarin zich (mogelijk belastende) stukken bevinden. Verder hoeven in de regel stukken en correspondentie van advocaten, en in sommige gevallen van belastingadviseurs, niet

overgedragen te worden met een beroep op het (informele) verschoningsrecht.

Indien om mondelinge informatie gevraagd wordt die ook onmiddellijk gegeven dient te worden, is het niet vreemd om een motivering te vragen waarom dit niet schriftelijk kan, alsmede is het aanbevelenswaardig dit (schriftelijk) te laten bevestigen. Er kan natuurlijk discussie ontstaan omtrent de verplichting al dan niet mee te werken of omtrent de verplichting bepaalde stukken al dan niet af te geven. Daarnaast kan tijdens de controle het gevoel ontstaan dat de controle 'de verkeerde kant' opgaat. In dergelijke gevallen is het belangrijk er bewust van te zijn dat altijd de mogelijkheid bestaat een bespreking af te breken om positie te bepalen. Op zo'n moment kan professionele rechtsbijstand ingewonnen worden bij een advocaat of adviseur en kan bijvoorbeeld gevraagd worden of er inderdaad een verplichting bestaat tot afgifte van de gevraagde stukken. Zodra de inspecteur tot de conclusie komt dat een belastingplichtige niet wenst te voldoen aan de informatieverplichting, hoort hij dat direct te melden, zodat de belastingplichtige daarop – eventueel na ruggespraak – kan reageren.

De bevoegdheid van de inspecteur om gegevens op te vragen, wordt verder beperkt door algemene beginselen van behoorlijk bestuur en dan met name het evenredigheidsbeginsel. Aan het verzoek om informatie dient een belangenafweging vooraf te zijn gegaan; de belastingplichtige mag niet zwaarder belast worden dan nodig is voor het doel waartoe de gegevens worden gevraagd. Een inspecteur mag verwachten dat tot in zekere mate specificaties die niet direct voorhanden zijn worden opgevraagd en bepaalde overzichten die niet direct paraat zijn, worden opgesteld. De inlichtingenplicht slaat uiteraard niet op informatie die bij een betrokkene onbekend is. Van belang is dat het antwoord op de vraag of er redelijkerwijs mag worden verondersteld dat de belastingplichtige bekend is met bepaalde gegevens, onderworpen is aan de vrije bewijlsleer waarvoor dus niet de omkering van de bewijslast geldt.

BOETEFASE: VERSCHUIVING

Belangrijk is evenwel goed in de gaten te houden of de controleambtenaar een handeling verricht waaruit in redelijkheid kan worden afgeleid dat wegens een bepaalde gedraging een boete zal worden opgelegd. In dat geval kan namelijk het deel van het onderzoek dat zich (ter ondersteuning mede) richt op de boeteoplegging worden gekwalificeerd als een 'criminal charge' in de zin van artikel 6 EVRM, waarop derhalve ook de waarborgen van dat verdrag van toepassing zijn. Het eenvoudigweg aan de inspecteur vragen of hij komt in het kader van een controle of in het kader van een boeteoplegging of strafrechtelijk onderzoek, kan erg verhelderend werken.

Dat een inspecteur zich zonder opgave van redenen ineens uit de voeten maakt, kan een aanwijzing zijn dat er een boete in het verschiet ligt. Meestal duidt dit erop dat hij op iets belastends is gestuit. Ook de aanwezigheid van FIOD-ambtenaren noodt tot voorzichtigheid. Hoewel ook de medewerkers van de FIOD feitelijk als controleambtenaar kunnen optreden, indiceert hun aanwezigheid ook wel het nodige. Een aanwijzing dat de controle definitief in de boetesfeer is beland, is het moment dat zogenoemde 'schuldvragen' worden gesteld. Deze vragen slaan op het 'wie, wat en waarom'. Gegeven het feit dat antwoorden op dergelijke vragen nimmer relevant zullen zijn voor de belastingheffing, dienen deze in beginsel niet beantwoord te worden.

De meest duidelijke aanwijzing dat een controle is overgegaan in de boetefase, is indien de ambtenaar de cautie geeft. Het valt echter niet uit te sluiten dat voorafgaand aan het geven van deze cautie de inspecteur al handelingen heeft verricht die zich begeven in de boetesfeer. In het beleid van de Belastingdienst staat uitdrukkelijk beschreven dat zolang er (nog) geen cautie is gegeven, de betrokkene zelf het initiatief moet nemen met het stellen dat de controle zich in de boetesfeer begeeft. Het is daarom raadzaam indien problemen worden voorzien, in een zo vroeg mogelijk stadium aan te geven dat de controlefase is overgegaan in

de boetefase. Mocht dit – achteraf – tóch niet het geval blijken te zijn, dan kan alsnog afgewogen worden de gevraagde informatie te verstrekken.

STRAFRECHTELIJK ARSENAAL VAN WAARBORGEN?

Over welk strafrechtelijk arsenaal van waarborgen en rechten beschikt een belastingplichtige nu eigenlijk op het moment dat (uiteindelijk) duidelijk is dat de boetefase is aangevangen? Uit artikel 67j AWR volgt dat de belastingplichtige vanaf dat moment niet (langer)

Ondanks zwijgrecht moet belastingplichtige meewerken aan vaststelling belastingschuld

verplicht is aan de informatieverplichting te voldoen. Dit recht ontstaat, zodra de inspecteur een handeling heeft verricht waaraan de belastingplichtige de gevolgtrekking mag verbinden dat een boete zal worden opgelegd. Dit recht wordt overigens beperkt tot gedragingen voorzover het de boeteoplegging betreft. Voor de duidelijkheid: in de situatie waarin naast een (voornemen tot) boeteoplegging tevens een boekenonderzoek ten behoeve van het opleggen van een belastingaanslag aan de orde is, blijven de informatieverplichtingen ten behoeve van de belastingheffing onverminderd gelden. Het recht om te zwijgen brengt niet zonder meer mee dat de belastingplichtige niet meer is gehouden mee te werken aan een juiste vaststelling van zijn belastingschuld.

Het niet langer verplicht zijn mee te werken, beperkt zich verder tot het zwijgrecht. De formulering van artikel 67j AWR laat de verplichting tot het verstrekken van documenten schijnbaar onverlet, ook waar het de boeteoplegging betreft. De Nederlandse wetgever heeft de strafrechtelijke processuele waarborg dat



niemand gedwongen kan worden zichzelf te belasten, het *nemo tenetur*-beginsel, in de administratieve procedure wel erg nauw gecodificeerd.

ONTWIKKELINGEN IN LITERAATUUR EN JURISPRUDENTIE

Hoewel het eenieder vrij staat actief mee te werken aan een boekenonderzoek dan wel te ontkennen over gevraagde gegevens te beschikken – waarover men niet beschikt kan men ook niet verstrekken – is het raadzaam de steeds voortdurende ontwikkeling met betrekking tot de waarborgen van artikel 6 EVRM op de voet te

Verkrijgen is rechtmatig, gebruiken in een strafrechtelijke procedure onrechtmatig

volgen. De vragen die zich in dat kader opwerpen, zijn onder meer of iemand aan wie kenbaar is gemaakt dat een boete wordt opgelegd, onder druk mag worden gezet om inzage te geven in stukken en in hoeverre medewerking mag worden verlangd en tot in welk stadium?

Aanvankelijk leek naar aanleiding van het Funke-arrest begin jaren negentig de conclusie te kunnen worden getrokken dat het *nemo tenetur*-beginsel in het administratieve recht, net als in het commune strafrecht, een processuele waarborg was. Latere jurisprudentie en codificatie van die jurisprudentie hebben echter geleerd dat het *nemo tenetur*-beginsel is uitgehold. Het ziet primair op verklaringen van de betrokkene zelf en vooral op het recht om te zwijgen. Uit het Saunders-arrest kan weliswaar de conclusie worden getrokken dat verklaringen die in de controlefase onder druk (van het opleggen van boetes) zijn afgelegd niet als bewijs in een strafzaak gebruikt mogen worden, met name indien de betrokkene door deze dwang zijn verklaringenvrijheid heeft verloren, maar dit lijkt niet te gelden voor informatie welke ook via andere weg, onafhankelijk van de wil van de verdach-

te, achterhaald kan worden. Hoewel de literatuur naar aanleiding van het Saunders-arrest niet eenduidig is, zou gesteld kunnen worden dat het *nemo tenetur*-beginsel geen betrekking heeft op informatie die bestaat onafhankelijk van de wil van betrokkene. Uit het latere arrest J.B. tegen Zwitserland komt overigens naar voren dat hiertoe vermoedelijk niet gegevensdragers behoren waarvan het bestaan bij de inspecteur slechts bekend kan zijn door een daaromtrent afgelegde verklaring tijdens een boekencontrole. Aan de hand van dit laatste arrest zou verder geconcludeerd kunnen worden dat het EHRM de werkingssfeer van het zwijgrecht in die zin uitbreidt en het ook een zwijgrecht aanvaardt indien verklaringen worden gevraagd met een dubbel doel, namelijk zowel met het oog op de bewijslevering in een bestuurlijke boetezaak, alsmede voor de belastingheffing. De Hoge Raad lijkt echter enige afstand te nemen van deze uitspraak. Overduidelijk is in ieder geval dat het onderwerp nog niet geheel is uitgekristalliseerd.

In hoeverre mag de inspecteur dwang uitoefenen om inlichtingen te krijgen? Uit de jurisprudentie komt naar voren dat zolang de boetefase nog niet is ingetreden en er derhalve nog geen sprake is van een *'criminal charge'* in de zin van artikel 6 EVRM, de verplichting bestaat mee te werken. Daartoe mag druk uitgeoefend worden. Indien deze druk uitgeoefend is, mag het bewijsmateriaal dat hieruit voortgekomen is niet in een strafzaak gebruikt worden. Het verkrijgen is rechtmatig, het gebruik in een strafrechtelijke procedure is onrechtmatig.

Behalve dat het inspecteurs uiteraard vrij staat ten behoeve van een strafrechtelijke procedure onrechtmatig verkregen informatie als uitgangspunt te nemen om via een andere, wel rechtmatige weg alsnog aan dezelfde bewijsmiddelen te komen, is er helaas in de Nederlandse jurisprudentie een tendens te bespeuren dat de Nederlandse (fiscaal) strafrechtelijke praktijk zich niet bepaald druk schijnt te maken als bewijsmateriaal onrechtmatig is verkregen: onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal wordt steeds minder uitgesloten. Zolang

de onrechtmatige bewijsmiddelen betrokkene niet op een onredelijke manier belemmeren in het voorbereiden en voeren van zijn verdediging, of het risico bestaat dat het gebruik ervan leidt tot *'miscarriages of justice'* wordt onrechtmatig verkregen bewijs in de regel niet buitengesloten.

GERAADPLEEGD

- HR 11 december 1991, BNB 1992/243, nr. 27.345
- EHRM 25 februari 1993, NJ 1993, 485, BNB 1993/350, nr. 82/1991/334/407 (Funke)
- EHRM 17 december 1996, BNB 1997/254, nr. 43/1994/490/572 (Saunders)
- ECRM 26 februari 1997, nr. 27 943/95, V-N 1997, p. 3803
- HR 8 juli 1998, nr. 32.417, BNB 1998/326 (m.nt. Wattel; V-N 1998/35.8; FED 1998/446)
- EHRM 3 mei 2001, BNB 2002/26, nr. 31827/96 (J.B. vs Zwitserland)
- HR 27 februari 2004, nr. 37.465, V-N 2004/14.3, FP 2005/7
- Hof Arnhem in HR 11 juni 2004, nr. 39.500, BNB 2005/39
- Den Boer, Koopman, Wattel, Fiscaal Commentaar, Algemeen belastingrecht, 1999
- R.J. Koopman, Het zwijgrecht na J.B., WFR 2002/6697

Advies

Buiten het advies zekere recalcitrantie te betrachten, is het raadzaam gezien de belangen die op het spel staan tijdens een boekenonderzoek niet meer te geven dan waar uitdrukkelijk om wordt gevraagd. Hoewel ervoor opgepast moet worden niet te snel te voldoen aan de informatieverplichting gezien de eventuele strafrechtelijke implicaties van het niet voldoen aan een ambtelijk bevel, moet in het achterhoofd gehouden worden dat actief meehelpen niet altijd noodzakelijk is. Vaak volstaat ondergaan; passief ondergaan is ook een vorm van meewerken. Zodra een boete in zicht komt, is het advies om in een zo vroeg mogelijk stadium een beroep te doen op het zwijgrecht en pas met informatie te komen nadat de verplichting daartoe duidelijk is. Zolang de informatie (alsnog) wordt verstrekt op een tijdstip waarop de inspecteur daarmee in redelijkheid rekening kan houden bij het nemen van zijn beslissing, dient een omkering van de bewijslast achterwege te blijven.

Mocht er onenigheid blijven over de verplichting de informatie al dan niet te verstrekken, dan dient er een belangenafweging te worden gemaakt met betrekking tot welke gevolgen het verstrekken heeft en welke de omkering. Bedenk daarbij dat indien informatie (alsnog) wordt verstrekt waaruit naar voren komt dat een aangifte (deels) onjuist is gedaan, zeker als het om aanzienlijke bedragen lijkt te gaan, het risico bestaat dat de inspecteur op basis hiervan tot de conclusie komt dat hij niet tot een deugdelijk onderzoek naar de feiten kan komen en er alsnog tot een omkering kan worden besloten. Indien het hoe dan ook tot een procedure zal komen, heeft het in zijn algemeenheid de voorkeur tegen een onvolledig (en daardoor ongenueanceerd) rapport te procederen. Gaandeweg de procedure kunnen zaken uitgekristalliseerd worden, in tegenstelling tot een rapport waar alle oneffenheden in de voorfase al zijn gladgestreken en waarbij de procedure zich slechts richt op een beperkt aantal nuances.