

Het zwijgrecht in het fiscale strafrecht

mr. G.L.A.M. van Doveren
advocaat-belastingkundige¹

De belastingplichtige is verplicht informatie te geven opdat er belasting kan worden geïnd. Een verdachte hoeft geen belastende informatie tegen zichzelf te verschaffen. Wat nu als de belastingplichtige tegelijk verdachte is? De Nederlandse wetgeving en de Hoge Raad blijken er anders over te denken dan het EHRM: 'de belastingheffing weegt blijkbaar zwaarder dan het zwijgrecht van de verdachte belastingplichtige.'

Het zwijgrecht is een absoluut recht waaraan niet getornd dient te worden. Tegen dit standpunt, onlangs nog verwoord in het *Advocatenblad*,² valt niets in te brengen. Maar in het fiscale strafrecht doet de Nederlandse fiscus wel degelijk afbreuk aan dit recht.

Sinds 1998 kennen we art. 67j AWR (Algemene Wet Rijksbelastingen),³ dat op zeer beperkte wijze het zwijgrecht voor fiscale aangelegenheden regelt. De vraag is of de wetgever deze bepaling niet dient aan te passen, gelet op de jurisprudentie van het EHRM. De Belastingdienst en de FIOD beschikken over de nodige waarborgen, maar de belastingplichtige niet. Dit artikel behandelt de zwijgrechten verwoord in de artt. 67j AWR, 29 lid 2 Sv en 6 EVRM.

Het onderwerp is actueel nu de Nederlandse belastingdiensten een klopjacht hebben georganiseerd tegen belastingplichtigen die rente-inkomsten op banktegoeden bij de Luxemburgse KBL-bank niet hebben opgegeven. Via de Belgische belastingdienst hebben ze de hand weten te leggen op een lijst van belastingplichtigen, en hun saldo's, die bankierden bij de KBL. De Belgische belastingdienst had gezien het Luxemburgse bankgeheim kunnen weten, althans dat dient vermoed te worden, dat deze lijst van diefstal afkomstig was. De Nederlandse belastingdiensten vragen nu belastingplichtigen opening van zaken.

Moeten de belastingplichtigen deze gegevens verstrekken op basis van de controlebevoegdheden⁴ van de Belastingdienst? Indien

een belastingplichtige meewerkt, incrimineert hij zichzelf; terwijl het zwijgrecht juist van belang is als hij zichzelf niet wil incrimineren.

ONRECHTMATIG VERKREGEN BEWIJS

In het fiscale strafrecht is naast het zwijgrecht ook het leerstuk van het onrechtmatig verkregen bewijs van belang, actueel gezien de genoemde de KBL affaire. Onrechtmatig verkregen bewijs kan onder andere voorkomen in de vorm van onrechtmatig verkregen informatie in de controlefase en onrechtmatig verkregen strafvorderlijke informatie. Mogelijke sancties zijn ex art. 359a Sv het opleggen van een lagere straf, bewijsuitsluiting en niet-ontvankelijkheid van het openbaar ministerie. Art. 359a Sv ziet alleen op het strafrechtelijke traject. In de bestuurlijke afdoening, het opleggen van een bestuurlijke boete, ontbreekt een dergelijke bepaling. Indien de fiscus het bestuurlijke zwijgrecht ex art. 67j AWR schendt en vasthoudt aan de hoogte van de boete, is er mijn inziens sprake van een onhoudbaar standpunt. De boete zou dan gelet op de ernst van de normschending moeten worden verminderd dan wel moeten worden kwijtescholden, op basis van een analoge toepassing van art. 359a Sv.

BELASTINGRECHT

Het zwijgrecht van art. 67j AWR is slechts beperkt toepasbaar. In de eerste plaats moet er sprake zijn van een verhoorsituatie, dat wil zeggen een directe confrontatie tussen

belastingplichtige en verhorend ambtenaar. In de tweede plaats moet het een boeteoplegging betreffen die kenbaar is voor de belastingplichtige. Elke belastingplichtige, verdachte of niet, is verplicht een correcte aangifte in te dienen en medewerking te verlenen aan de belastingdiensten, ongeacht het feit of de belastingplichtige hierdoor tegen zichzelf belastbare informatie verschaft. Dit geldt zelfs als de belastingplichtige subject is van een *criminal charge*.⁵

Als een niet-verdachte belastingplichtige niet meewerkt wordt de bewijslast omgekeerd of vindt er strafrechtelijke vervolging plaats. Als een verdachte belastingplichtige zwijgrecht zou hebben, zich uitstrekkend tot het hele belastingrecht, zou de bewijslast nooit kunnen worden omgekeerd, zodat elke verdachte belastingplichtige de belastingheffing zou frustreren. Een verdachte belastingplichtige wordt alleen niet met een omkering van de bewijslast geconfronteerd indien hij weigert mee te werken aan de beantwoording van een zuivere verwijtbaarheidsvraag. Omkering van de bewijslast bij een verdachte belastingplichtige is niet in strijd met de presumpctie van onschuld van art. 6 EVRM. Omkering van de bewijslast levert op zichzelf namelijk geen *criminal charge* op.⁴

Het zwijgrecht geldt niet voor vragen die mede van belang zijn voor de belastingheffing zelf. Deze vragen, in fiscalibus bekend als de 'gemengde vragen', hebben een negatieve invloed op het zwijgrecht ex art.

Het zwijgrecht van de verdachte geldt niet voor vragen die mede van belang zijn voor de belastingheffing, en dat zijn de meeste



Illustratie: Andre Klijsen

67j AWR. Vanwege de koppeling tussen de boete en enkelvoudige belasting worden zui-
vere verwijtbaarheidsvragen zelden gesteld,
terwijl de verplichte beantwoording van de
gemengde vragen de basis voor een boete
vormt.

De belastingplichtige zou zich op zijn
zwijgrecht kunnen willen beroepen omdat
de boete gekoppeld is aan de grondslag van
de belasting. Deze typisch gemengde vraag
kan beschouwd worden als een verlengstuk
van de expliciet te stellen verwijtbaarheids-
vraag. Als de inspecteur een vraag stelt met
uitsluitend een heffingsdoelstelling, waarop
de belastingplichtige weigert te antwoorden
omdat hij de vraag als een bewijsvraag ziet,
kan de inspecteur omkering van de bewijs-
last toepassen of het strafrecht inschakelen.
De rechter zal dan zijn oordeel geven over
het doel van de gestelde vraag.

Als de belastingplichtige door de toege-
paste druk toch antwoord geeft en achteraf
blijkt dat de inspecteur het antwoord heeft

gebruikt voor de onderbouwing van de
schuld, zal de rechter beoordelen of de infor-
matie ten onrechte tegen de wil van de ver-
dachte is verkregen. De rechter zal dan moe-
ten oordelen of er nog sprake is van een fair
trial in de zin van art. 6 EVRM. Als er geen
sprake is van een fair trial, mag het gegeven
antwoord niet gebruikt worden bij de nadere
onderbouwing van de verwijtbaarheid.
Indien er onterecht gebruik is gemaakt van
de omkering van de bewijslast levert dit een
détournement de pouvoir op.⁶

De wetgever heeft bij de opstelling van
art. 67j AWR de waarborgen van art. 6 EVRM
niet even ruim overgenomen, hoewel een fis-
cale boete kwalificeert als een criminal char-
ge, omdat de fiscus ontoelaatbaar in haar
mogelijkheden zou worden beperkt als het
persoonlijk belang prevaleert boven het fis-
cale belang. De fiscale waarheidsvinding,
met de financiële gevolgen, staat voorop.

STRAFRECHT

Wanneer een belastingplichtige verdacht
wordt van het plegen van fiscaal strafbare
feiten, kan hij bij vervolging een beroep
doen op het strafvorderlijke zwijgrecht (art.
27 Sv). Het begrip ‘verdachte’ is algemeen en
is daarom toepasbaar in het gehele fiscale
strafrecht. Een verdachte geniet vanaf het
moment dat er een redelijk vermoeden van
schuld aan enig strafbaar feit bestaat het
recht om te zwijgen, totdat er gekozen wordt
voor het bestuurlijke-boetetraject, waarna
art. 67j AWR toepassing vindt. Indien in het
tripartiete overleg (OM, FIOD en belasting-
dienst) besloten is tot een strafrechtelijke
afdoening, geldt het zwijgrecht van ex art.
29 lid 2 Sv onverkort.⁷

De reikwijdte van het zwijgrecht is enig-
zins beperkt, omdat er sprake moet zijn van
een verhoorsituatie. Tast een beroep op het
strafvorderlijke zwijgrecht dan de fiscale
informatieverplichtingen aan? Gezien ook
de jurisprudentie prevaleert het zwijgrecht
boven de informatieverplichting als de
betrokkene als verdachte kan worden aange-
merkt. Buiten de vervolging wegens ‘a criminal
offence’ blijft de verplichting tot mede-
werking aan de belastingheffing bestaan.

De Hoge Raad heeft geoordeeld dat een
persoon tegen wie een redelijke verdenking
bestaat toch gehouden is medewerking te
verlenen aan het uitoefenen van controlebe-
voegdheden.⁸ Hierbij dienen wel de waar-
borgen voor een verdachte in acht te worden
genomen. Hier prevaleert wederom het bud-
gettaire aspect van belastingheffing boven
een juiste toepassing van het zwijgrecht voor
de verdachte belastingplichtige.

EVRM

Op basis van art. 6 EVRM ontstaat het zwijg-
recht als de *criminal charge* ontstaat. Voor dit
laatste heeft het EHRM heldere jurispruden-
tie gewezen in de arresten Engel⁹ en
Öztürk.¹⁰ Het gaat om drie criteria: classifi-
catie van het voorschrift; aard van de sanctie;
zwaarte van de sanctie.

Blijkens het arrest Gayfallou¹¹ mogen

De maatregelen die een inbeschuldigingstelling impliceren, behoren een verruiming van het zwijgrecht met zich te brengen

criteria twee en drie samen worden genomen indien deze afzonderlijk niet tot de vaststelling van een criminal charge kunnen leiden. Uit het arrest Lutz¹² volgt dat het derde criterium als een alternatief beschouwd kan worden ten opzichte van de andere twee.

Het bestaan van de criminal charge moet bovendien kenbaar zijn voor de verdachte: er moet sprake zijn van een officiële inbeschuldigingstelling of van andere maatregelen die deze impliceren en die van invloed zijn op de positie van de verdachte. Het is precies deze impliciete inbeschuldigingstelling die een verruiming van het zwijgrecht meebrengt.

Uit het arrest Saunders¹³ blijkt dat het zwijgrecht ook eerder dan het ontstaansmoment van de criminal charge kan worden ingeroepen. Saunders werd gehoord door enkele functionarissen over de koersbeweging van bepaalde aandelen op het moment dat hij nog geen verdachte was en ook niet subject van de criminal charge was. Het EHRM was van mening dat de antwoorden niet gebruikt mochten worden in een latere strafzaak over deze aandelen. Zonder bewijsuitsluiting zou immers het zwijgrecht wor-

den gefrustreerd. De omstandigheden van dit geval bepaalden deze uitkomst.

Recent liet het EHRM zich in de zaak JB vs. Zwitserland uit over de verplichting tot het verstrekken van gegevens aan belastingautoriteiten indien men verdacht wordt van een fiscaal strafbaar feit. Het EHRM overwoog dat een verdachte belastingplichtige al mag zwijgen, en dientengevolge ook geen bescheiden behoeft te overleggen, als hij zichzelf hierdoor incrimineert. Volgens het hof is het zwijgrecht een absoluut recht. Het is daarom vreemd dat de Hoge Raad in een later arrest oordeelt dat de belastingplichtige wel gedwongen kan worden om vragen te beantwoorden en gegevens ter beschikking te stellen die mede van belang zijn voor de belastingheffing, dit ondanks het absolute recht om te zwijgen.¹⁴

ANDERS DAN HET EHRM

Zo tornen de Nederlandse wetgever en de Hoge Raad aan het absolute recht van het zwijgrecht. Ondanks de jurisprudentie van het EHRM weegt de belastingheffing blijkbaar zwaarder dan het zwijgrecht van de verdachte belastingplichtige. ●

NOTEN

- 1 Werkzaam bij Schelstraete & Van de Camp advocaten en fiscalisten.
- 2 In het art. van S.L.J. Janssen en G.P. Hamer, 'Rechtmatigheid van gestuurde detentie-informant', *Advocatenblad* 2003-1, pp. 20-23.
- 3 Wetten van 18 december 1997, *Stb.* 237 en 238.
- 4 Artt. 47 tot en met 52 AWR.
- 5 HR 8 juli 1998; BNB 1998, 326.
- 6 Aldus het EHRM in Funke, EHRM 25 februari 1993; NJ 1993, 485.
- 7 De ATV-richtlijnen zijn voor het ingangsmoment van het zwijgrecht niet van belang, omdat ze zich

beperken tot de mate van verwijtbaarheid die noodzakelijk is voor een fiscaal strafrechtelijke vervolging. Richtlijn 13 april 1993, nr. AFZ 93/2858, *Stcrt.* 20 april 1993, nr. 75.

- 8 HR 26 april 1988; NJ 1989, 390.
- 9 EHRM 8 juni 1976; NJ 1978, 224.
- 10 EHRM 21 februari 1984; NJ 1988, 937.
- 11 EHRM 24 september 1997; NJB 1997, pp. 1932-1934.
- 12 EHRM 25 augustus 1987; NJ 1988, 938.
- 13 EHRM 17 december 1996; NJ 1997, 699.
- 14 HR 27 juni 2001, BNB 2002, 27c met noot M.W.C. Feteris.

CORRECTIE ARTIKEL HANDELSRENTE

In het artikel van mr. H.C. Grootveld over de wettelijke handelsrente (*Advocatenblad* 2003-6, pp. 246-248) wordt in de laatste zin ten onrechte gemeld dat 'het verschil thans 4%' is. Zoals eerder in het artikel blijkt is dat percentage 2,75. De laatste zin had moeten luiden: 'Het verschil loont de moeite.'