

HELP, DE FIOD IS BINNEN

Eerder gepubliceerd in:

Tijdschrift van de Nederlandse Federatie van Belastingadviseurs, 2004, p. 12-15

Door: J.H. Peek, destijds advocaat en partner bij Hertoghs advocaten-belastingkundigen te Breda, inmiddels werkzaam bij Peek Utrecht, fiscale advocatuur.

www.peek-utrecht.nl

1. Inleiding

Wat kunt u doen als het zover is: de FIOD staat voor de deur. Meestal is de FIOD al binnen voordat u iets kunt ondernemen. Ook daarna ontrolt het FIOD optreden zich als vanzelf door de onderneming van uw cliënt of door uw eigen kantoor. U of uw collega's hebben geen zicht en geen grip op wat er gebeurt. Het bezoek komt altijd onverwacht en ongelegen: u bent er niet, uw cliënt is er niet, u hebt andere afspraken, etc. U bent niet geprepareerd en wilt er dus "zo snel mogelijk vanaf". Dat leidt vaak tot fouten en vergissingen in uw nadeel en/of in het nadeel van uw cliënt. Het is dus zaak dat u zich hiervan *vooraf* rekenschap geeft en bij een bezoek door de FIOD tenminste direct de handleiding '*Optreden tegen de FIOD*' opgesteld in opdracht van de Federatie bij de hand te hebben. Maar als u al zover bent, wat doet u dan? Wat zijn uw (theoretische) rechten en plichten maar vooral: wat doet u ermee en hoe effectueert u deze in de praktijk? Daarover gaat dit artikel, toegespitst op het verhoor van de belastingadviseur als getuige of verdachte.

2. Enkele kenmerken van het fiscaal strafrecht

2.1. Wat is fiscaal strafrecht?

Voordat we toekomen aan de praktische gang van zaken bij een bezoek van de FIOD is een aantal opmerkingen over de juridische achtergrond relevant. Het fiscaal strafrecht is het juridisch kader voor de afdoening van wat in het spraakgebruik vaak belastingfraude wordt genoemd. Maar wat is belastingfraude? Als zodanig bestaat belastingfraude niet. Het is geen wettelijk begrip en is niet onder die noemer strafbaar gesteld. Wel zijn er allerlei vormen van frustratie van de fiscale waarheidsvinding strafbaar gesteld, zoals het verzaken van de aangifteplicht, het verstrekken van onjuiste of onvolledige informatie, het geen of onvoldoende medewerking verlenen aan een fiscale controle, etc. Zie

bijvoorbeeld art. 68 en 69 Algemene Wet inzake Rijksbelastingen en art. 48 Douanewet.

Fiscaal relevante feiten of omstandigheden verzwijgen in de aangifte, bij een controle of anderszins, kan leiden tot een vrijheidsstraf van maximaal 6 jaren en/of een geldboete van maximaal € 45.000 (voor rechtspersonen: € 450.000) of, als dit hoger is, 100% van het bedrag van de te weinig geheven belasting.

Wie beseft dat het belastingrecht uitermate ingewikkeld is en alleen maar complexer wordt, weet dus ook dat het niet alleen in theorie maar ook in de praktijk bijna onmogelijk is om géén belastingfraude meer te plegen. Toch wordt ook in fiscaal-technisch ingewikkelde gevallen de FIOD op de zaak gezet. Dan heeft u pech, óók al heeft u een fiscaal-technisch goed pleitbare zaak. Belastingfraude is dus een behoorlijk ongrijpbaar begrip, makkelijk vatbaar voor willekeur door de (vervolgende) overheid. Maar dit biedt ook mogelijkheden voor de verdediging.

2.2. Strafrechtelijk bewijs

In het belastingrecht kennen we de vrije bewijsleer. In het strafrecht geldt echter een strengere bewijsleer. Het strafrecht kent een gesloten stelsel van bewijsmiddelen. Wat strafrechtelijk bewijs is, staat precies in de wet (art. 338 t/m 344 Wetboek van Strafvordering, hierna Sv). Ander bewijs telt niet mee. Het gaat hierbij met name om:

- eigen waarnemingen van de rechter
- verklaringen van de verdachte
- verklaringen van de getuige
- verklaringen van een deskundige
- schriftelijke bescheiden (waaronder processen-verbaal van de FIOD)

Toch is het strafrechtelijk bewijs vaak (te) subjectief. Bij bovengenoemde bewijsmiddelen vallen binnen dit kort bestek de volgende kanttekeningen te plaatsen.

De eigen waarneming van de rechter betreft alleen de waarneming die "bij het onderzoek op de zitting door hem persoonlijk is geschied" (art. 340 Sv). De rechter moet een strafbaar feit "wettig en overtuigend" bewezen achten alvorens hij tot een veroordeling kan komen. Hij dient daarvoor wel de gebruikte bewijsmiddelen op te geven maar in hoeverre de "eigen waarneming" daarbij is gebruikt, wordt zelden of nooit in het vonnis verantwoord. Deze praktijk is gevaarzettend voor een niet transparante, subjectieve rechterlijke beoordeling.

De verklaring van de verdachte is zijn "bij het onderzoek op de terechtzitting gedane opgave van feiten of omstandigheden, hem uit eigen wetenschap bekend"

(art. 341 Sv). Maar zijn eerdere verklaringen – bij een fiscale controle of in een FIOD opsporingsonderzoek – gelden ook als bewijs indien daarvan blijkt uit een ander wettelijk bewijsmiddel (bijvoorbeeld een proces-verbaal van de FIOD). De ervaring leert dat de strafrechter zelden toetst, laat staan dat zulks in het vonnis wordt verantwoord, of en zo ja, uit welke eigen wetenschap een verklaring van de verdachte afkomstig is. In hoeverre verklaringen wellicht worden afgelegd uit onwetendheid, lichtzinnigheid dan wel door de FIOD in de mond zijn gelegd of althans aangestuurd, wordt – behoudens in geval van een zeer concreet verweer - in de Nederlandse rechtspraak niet onderzocht. Dat betekent dat u zeer alert en bedachtzaam moet zijn bij iedere vraag van en verklaring ten overstaan van de inspecteur, controleur en/of FIOD-ambtenaar.

Een verklaring van een getuige is zijn bij het onderzoek op de zitting (of indien daarvan uit een ander wettig bewijsmiddel blijkt) gedane “mededeling van feiten of omstandigheden, welke hij zelf waargenomen of ondervonden heeft” (art. 342 Sv).

Ook hier wordt niet kritisch of actief door de rechter getoetst of een getuigenverklaring berust op eigen waarneming of ondervinding. Zelden wordt naar mijn indruk een onnauwkeurige gissing of zelfs ‘een praatje pot’ zó vaak als bewijs gebruikt als in het fiscale strafrecht. Accountants, belastingadviseurs, (ex)werknemers, (ex)echtgenoten, leveranciers, afnemers, etc. die bij de FIOD maar ‘zo’n beetje voor de vuist weg’ verklaringen afleggen, doen dat bovendien onverplicht. Al deze getuigen hebben het recht om *niet* mee te werken aan FIOD-verhoren (Federatieadviseurs zijn op grond van hun beroep contractueel gehouden om niet met de FIOD te gaan praten). Immers getuigen zijn slechts voor de rechter verplicht om te verschijnen en een verklaring af te leggen. Echter bijna niemand weet dit en de FIOD maakt daar handig gebruik van.

De FIOD waarschuwt getuigen soms dat zij niet verplicht zijn tot het geven van een verklaring *voorzover* zij zichzelf daardoor zouden belasten. Ten onrechte daarmee de suggestie wekkend dat getuigen slechts een verschoningsrecht zouden hebben ten aanzien van belastende verklaringen van zichzelf, maar dat zij voor het overige wel verplicht zouden zijn om tegenover de FIOD een verklaring af te leggen over hun cliënt, werkgever, etc. Daarmee geeft de FIOD onjuiste en tenminste onvolledige voorlichting. Een dergelijke verplichting bestaat in het geheel niet.

Als er dan eenmaal een verklaring wordt afgelegd, is het voor veel getuigen niet weggelegd om dat zorgvuldig, gedoseerd en naar waarheid te doen. Regelmatig verklaren getuigen wat (en hoe) de FIOD (het) wil horen. Daarbij moet ook worden gezegd: veel verdachten en getuigen laten het zichzelf overkomen. Men is ook zelf niet kritisch genoeg op de eigen verklaring en de eigen rechten en

plichten. Echter eenmaal afgelegde verklaringen kunnen niet meer makkelijk worden teruggenomen of herroepen. Gezegd is gezegd. Alles wat is gezegd kan tegen u worden gebruikt.

Schriftelijke bewijzen zijn onder meer (art. 344 Sv):

- rechterlijke beslissingen, bijvoorbeeld uitspraken van belastingrechters
- processen-verbaal van tot het opmaken daarvan bevoegde personen (FIOD); deze dienen te behelzen hun mededeling van feiten of omstandigheden, door hen zelf waargenomen of ondervonden
- officiële geschriften zoals paspoorten, rijbewijzen, keuringsrapporten, fiscale controlerapporten, douaneverificaties, etc.

Ofschoon processen-verbaal van de FIOD niet zelden grotendeels verhalen zijn, gelardeerd met een aanzienlijke hoeveelheid eigen conclusies, meningen en veronderstellingen van de verbalisanten, is de strafrechter genegen om het FIOD proces-verbaal op voorhand voor waar aan te nemen. Daartegen opboksen is ‘a hell of a job’. Daarom is voorkomen beter dan genezen. Een gewaarschuwd mens telt voor twee.

Welke rechten kunnen nu in de praktijk worden geëffectueerd en hoe doet u dat?

3. De eerste maatregelen

Als Uw kantoor of het bedrijf van Uw cliënt zonder belemmeringen publiek toegankelijk is kunnen ook ambtenaren van de belastingdienst, waaronder FIOD-ambtenaren, ongestoord naar binnen lopen en zich misschien zelfs ongezien en ongestoord op iedere plaats ophouden. Het is om uiteenlopende redenen van veiligheid en privacy (niet alleen en zelfs niet in de eerste plaats jegens de fiscus) verstandig om de entree van Uw kantoor of bedrijf af te sluiten en de toegang te controleren. FIOD-ambtenaren moeten zich dan vooraf aanmelden bij de receptie, de reden van hun komst opgeven en vragen naar iemand van de directie of een bepaalde persoon. De directie kan dan vóórdat de FIOD het pand betreedt besluiten of zij al dan niet toestemming verleent, een (in – of extern) juridisch adviseur of advocaat-belastingkundige raadplegen en intussen wellicht uitsluitend onder protest toestemming verlenen om het kantoor of bedrijf te betreden.

Wees er op bedacht dat de FIOD vraagt naar een bepaalde persoon en misschien ook direct wil doorlopen naar die persoon of de ruimte waar deze zich bevindt. De receptionist(e) dient dat te voorkomen en altijd eerst de directe of de ‘hoogst aanwezige persoon’ c.q. de vooraf aangewezen contactpersoon te informeren.

Art. 83 Algemene Wet inzake Rijksbelastingen geeft FIOD-ambtenaren de bevoegdheid elke plaats te betreden, voorzover dat voor de vervulling van hun taak nodig is. Op grond van art. 81 AWR zijn zij ook "te allen tijde" bevoegd tot

inbeslagneming van daarvoor vatbare voorwerpen. De rechtmatige uitoefening van deze bevoegdheden moet u in beginsel dulden. Doch dat wil niet zeggen dat u geheel rechteloos bent indien u iets dergelijks overkomt. Het is in elk geval verstandig om in een dergelijke situatie (gemotiveerd) uitstel te vragen voor een afspraak op een tijd die u beter schikt. U kunt dan bovendien juridisch advies inwinnen.

4. Het eerste inhoudelijk contact

De contactpersoon doet er goed aan de FIOD ambtenaren te woord te staan in een daarvoor geschikte ruimte. Omdat de FIOD ambtenaren bevoegd zijn al hetgeen ‘voor het grijpen ligt’ in beslag te nemen, is dat bij voorkeur een spreekkamer, waarin zo weinig mogelijk papier e.d. op bureaus en tafels ligt. Dossiers kunnen het beste in afgesloten kasten en laden zijn opgeborgen. Ook uit andere oogpunten is overigens ‘clean floor’ en ‘clean desk’management aan te bevelen. De FIOD mag zonder aanwezigheid of last van de officier van justitie of rechter-commissaris geen kasten, deuren, lades etc. forceren om voorwerpen in beslag te nemen.

De contactpersoon dient ook te zorgen voor één (of meer) getuige(n) die bij het gesprek aanwezig is (zijn).

Nadat de FIOD ambtenaren zich hebben gelegitimeerd (svp namen, functies e.d. noteren!) en het doel van hun bezoek hebben aangegeven, is het aan de contactpersoon om wedervragen te stellen: wat is het precieze doel van het onderzoek en wat is de juridische status daarvan en van de daarin betrokken personen? Zijn zij (of: is hijzelf) getuigen of verdachten? Het kan voorkomen dat u geen duidelijk antwoord krijgt op de gestelde vraag. Dan moet u doorvragen of niets zeggen zolang u geen advocaat heeft geraadpleegd.

5. De getuige

De FIOD kan van u een verklaring vragen, welke betrekking kan hebben op uzelf en/of op derden, bijvoorbeeld uw cliënt. U wordt als getuige aangemerkt indien u informatie kunt geven over feiten of omstandigheden, die u zelf hebt waargenomen of ondervonden en die betrekking hebben op het vermoedelijk gepleegde strafbare feit.

Wordt u als belastingadviseur ondervraagd met betrekking tot aangelegenheden van uw cliënt dan bent u uit hoofde van uw beroep gehouden om daarover te zwijgen. U kunt zich op die verplichting beroepen. Als de FIOD druk uitoefent (bijvoorbeeld met teksten als "daar zal de rechter niet van gecharmeerd zijn") om toch een verklaring af te leggen dan moet u daartegen bestand zijn. Niemand hoeft immers op vragen van de politie (en dus ook van de FIOD) antwoord te geven of bij haar te verschijnen.

Als de FIOD zegt dat u dan door de rechter zult (of kunt) worden opgeroepen om als getuige te verschijnen dan heeft u al iets gewonnen. Een verhoor ten overstaan van de onafhankelijke rechter(-commissaris) biedt immers aanzienlijk meer waarborgen dan een verhoor door de FIOD. Bovendien zal dan ook de advocaat van de verdachte bij dat verhoor aanwezig kunnen zijn.

Iedere getuige is wel verplicht om na een oproeping door de rechter te verschijnen en op vragen van de rechter antwoord te geven. Ook de belastingadviseur heeft ten overstaan van de rechter in strafzaken geen (algemeen) verschoningsrecht. Wél beschikt de belastingadviseur (en accountant) over een afgeleid verschoningsrecht indien hij door een advocaat is geschakeld om te rapporteren inzake een aangelegenheid, waarin de advocaat zelf niet over de noodzakelijke deskundigheid beschikt. Iedere getuige - dus ook de belastingadviseur - heeft bovendien een verschoningsrecht indien hij door te spreken zichzelf of directe familieleden zou belasten. Overigens: een getuige kan tijdens of na een verhoor rustig door de FIOD ineens als verdachte worden aangemerkt. Bij voorkeur zelfs juist nadat hij een bekennende verklaring heeft afgelegd! Ook voor die situatie dient u zich te behoeden.

Een aantal aanbevelingen voor het verhoor als zodanig volgt hierna sub 7.

6. De verdachte

Als verdachte wordt aangemerkt "degene te wiens aanzien uit feiten of omstandigheden een redelijk vermoeden van schuld aan enig strafbaar feit voortvloeit" (art. 27 Sv).

Een verdachte heeft nimmer een spreekplicht. Zowel de FIOD als de rechter is verplicht voorafgaande aan het verhoor aan de verdachte mee te delen, dat hij niet verplicht is op vragen te antwoorden. De verdachte komt onverwijld een aantal minimumrechten toe, zoals het recht op bijstand door een raadsman, het recht op informatie over de aard en reden van de verdenking, het recht getuigen te horen, etc. Ook de effectuering van deze zowel in ons nationale strafrecht als in internationale (mensenrechten)verdragen vastgelegde rechten is echter in de praktijk weerbarstiger dan uit de wet blijkt.

Belangrijk hier te onderstrepen is het recht van iedere verdachte op verklaringsvrijheid: "in alle gevallen waarin iemand als verdachte wordt gehoord, onthoudt de verhorende rechter of ambtenaar zich van alles wat de strekking heeft een verklaring te verkrijgen waarvan niet gezegd kan worden dat zij in vrijheid is afgelegd" (art. 29 Sv). Bovendien moet de verklaring van de verdachte in het proces-verbaal van verhoor zoveel mogelijk in zijn eigen woorden worden opgenomen. Dat geldt overigens ook voor de weergave van de verklaring van de

getuige. Daar moet u dan als u gehoord wordt en voorzover u een verklaring aflegt in redelijkheid zoveel mogelijk op staan.

Ook de belastingadviseur (en accountant) van de ondernemer die van 'belastingfraude' wordt verdacht, wordt tegenwoordig steeds vaker als medeverdachte (soms zelfs als de "kwade genius") aangemerkt en als zodanig in het strafrechtelijk onderzoek betrokken. Hij dient zich in dergelijke gevallen te realiseren dat zijn beroepsmatige zwijgplicht gekoppeld aan zijn zwijgrecht als verdachte het hem niet gemakkelijk maken om - als hij dat al zou willen - zijn eigen stoepje schoon te vegen en zijn cliënt de schuld in de schoenen te schuiven. De cliënt zou hem wegens het verzaken van zijn geheimhoudingsplicht aansprakelijk kunnen stellen voor geleden schade. Het is dus zonder meer raadzaam dat u zich als belastingadviseur gedegen op een dergelijke situatie voorbereidt. U kunt in ieder geval van uw rechten gebruik maken om redelijke eisen te stellen, door bijvoorbeeld te vragen van welk strafbaar feit u wordt verdacht en waarom, door bedenktijd te vragen of tijd te vragen om juridisch advies in te winnen. Als verdachte kan de FIOD u wel aan een verhoor onderwerpen. Dat moet u dan ondergaan. Op mogelijkheden tot de toepassing van dwangmiddelen ga ik hier niet verder in.

7. Het verhoor

In iedere verhoorsituatie geldt dat "alles wat u zegt tegen u kan worden gebruikt". Zo werkt het ook vaak. Meestal denken verdachten dat zij "toch niets te verbergen hebben" en dat het gebruik van het zwijgrecht alleen maar meer verdenkingen oproept. Indien dat al het geval zou zijn - en dat zou eigenlijk niet mogen - moet worden bedacht dat de gevolgen van fouten of vergissingen bij verhoren desastreuze gevolgen kunnen hebben. Deze kunnen immers als wettelijk bewijsmiddel ten behoeve van de bewezenverklaring van een strafbaar feit worden gebruikt.

Door gebruik te maken van het zwijgrecht - vooral in situaties dat het Openbaar Ministerie de beschuldiging niet heeft geconcretiseerd en ook geen stukken uit het dossier verstrekt - kan schade als gevolg van onjuiste en onbedoelde verklaringen worden vermeden. Nadat het dossier is vrijgegeven kan vervolgens een goed overdachte verklaring worden voorbereid en aan de FIOD of Justitie worden gegeven.

In verhoorsituaties kunt u tenminste bedenktijd vragen om onjuiste antwoorden te voorkomen. Daarbij is aan te bevelen dat u zich beperkt tot feiten en omstandigheden, die u uit eigen wetenschap of ondervinding weet. Als u iets niet

weet moet u dat gewoon zeggen. Het is zeer onverstandig om naar een antwoord op de vraag te gissen.

Het is ook niet raadzaam om zelf gebeurtenissen of getoonde bescheiden te interpreteren dan wel de uitleg van de FIOD over te nemen. U moet zich dus niet laten beïnvloeden en bij de feiten blijven. Daarbij dient u zich te beperken tot de gestelde vraag. Ongevraagde uitweidingen keren zich makkelijk tegen u.

U dient voorts een verklaring goed in de tijd te plaatsen. Gebeurtenissen waarvan u achteraf wetenschap hebt gekregen moeten goed worden onderscheiden van wat u wist op het moment van de gebeurtenis zelf.

8. Het proces-verbaal

Van ieder verhoor of iedere bevinding dient de opsporingsambtenaar een proces-verbaal op te maken.

Verdachten hebben - anders dan getuigen - recht op een afschrift van het proces-verbaal van het verhoor. Zij kunnen daarom vragen. Ten onrechte is de praktijk dat de FIOD voor een kopie van uw verklaring verwijst naar de officier van justitie (zie ook rapport Nationale Ombudsman d.d. 4 juni 1998, nr. 98/210 (Fida 1998, 1663). Soms gaan er weken over heen voordat de verdachte over zijn eigen verklaring kan beschikken.

Het is van groot belang om te verlangen dat uw verklaring - als getuige of als verdachte - in uw eigen woorden, althans zoveel mogelijk, wordt opgenomen. Daarom dient u zeer kritisch te zijn op de vastlegging van zowel de gestelde vragen als uw antwoorden. Dit luistert zeer nauw. Het kan aankomen op iedere kleinigheid of detail.

Alleen al daarom – maar ook indien u er moeite mee heeft uw proceshouding: spreken of zwijgen te bepalen - is het nuttig indien het verhoor door een advocaat kan worden bijgewoond. De ervaring leert dat men niet voldoende op de vastlegging is geconcentreerd wanneer men zelf lijdend voorwerp is van het verhoor.

U kunt er op staan om het proces-verbaal zelf goed door te lezen voordat u tekent. Verlang dat onjuistheden worden genoteerd of gerectificeerd. Bij grote meningsverschillen kunt u weigeren om het proces-verbaal te ondertekenen en in plaats daarvan schrijven: "dit is geen correcte weergave van mijn verklaring". Meestal is men dan wel bereid om het een en ander te verbeteren. Eventuele onregelmatigheden bij een verhoor dient u te melden aan uw advocaat.

9. Tot besluit

Dit artikel handelt over de situatie in geval van een opsporingsonderzoek door de FIOD. Bij fiscale controles gelden (deels) weer geheel andere spelregels. Ook daar is het echter van belang om als gecontroleerde of adviseur jegens de FIOD voldoende assertiviteit aan de dag te leggen. Daarmee kunnen veel problemen en misverstanden worden voorkomen. Nog beter ware het indien ook de FIOD nauwkeuriger te werk zou gaan en kritisch zou zijn op zowel het belastende als het ontlastende bewijs. De rechter heeft hier eveneens een taak. Over dit laatste ging dit artikel echter niet.