

DISCUSSIEFORUM

2006

Zwijgrecht of spreekplicht in het fiscaal recht

Fiscale strafvervolgning en rechtsbescherming: verleden, heden en toekomst

Caroline Vanderkerken¹

Deze bijdrage is een samenvatting van de onderzoeksresultaten van een proefschrift dat eind 2004 werd verdedigd aan de rechtsfaculteit van de K.U.Leuven. Het werd onlangs in boekvorm uitgegeven².

I. Doelstelling van het onderzoek

1. Dit onderzoek ging uit van een vraag. Eerbiedigt de organisatie van de strafvervolgning naar Belgisch recht, de waarborgen van het recht op een eerlijk proces? Om die vraag te beantwoorden, moest eerst de huidige organisatie van de fiscale strafvervolgning in België in kaart gebracht worden.

II. De fiscale strafvervolgning naar Belgisch recht

A. Historische evolutie

2. In ons strafrecht heeft het Openbaar Ministerie het recht op het instellen en uitoefenen van de strafvervolgning. Inzake de strafvervolgning voor inbreuken op de belastingwetgeving bestaat daarop een uitzondering voor de vervolgingen inzake douane en accijnzen.

Vanuit historisch oogpunt zijn de belastingen waarop thans in de vervolging de nadruk ligt – te weten de directe en indirecte belastingen – niet steeds de belangrijkste geweest. Tweehonderd jaar geleden waren de rechten der douane en accijnzen een veel belangrijker bron van staatsinkomsten, zodat de nadruk in de vervolging van de belastingfraude op de vervolging inzake douane en accijnzen lag. De vervolgingen werden ingesteld op vordering van de douaneadministratie zelf. Tot op heden is in die situatie fundamenteel geen

verandering gekomen. De directe belastingen (inkomstenbelastingen) en overige indirecte belastingen (vooral de BTW) hebben maar de laatste eeuw aan belang gewonnen en de vervolging inzake die belastingen dus ook.

Inzake directe belastingen werd de strafvordering tussen 1926 en 1980 bovendien ingesteld op vordering van de administratie zelf. Pas in 1980 kreeg het Openbaar Ministerie terug het recht op het instellen van de strafvordering inzake directe belastingen. Door de wet van 8 augustus 1980 werd de strafvervolgning voor alle andere inbreuken dan die inzake douane en accijnzen terug toevertrouwd aan het Openbaar Ministerie.

Het Openbaar Ministerie heeft steeds het recht gehad de strafvordering in te stellen voor misdrijven inzake BTW. Dat recht moet echter in zekere mate gerelativeerd worden. Deze belasting is immers pas in de laatste decennia van de vorige eeuw belangrijk geworden.

Invloedrijk in de historische evolutie van het fiscaal strafvorderingsrecht is nog de wet van 4 augustus 1986, het zogenaamde “Charter van de Belastingplichtige”. Die wet wijzigde het fiscaal strafvorderingsrecht op bepaalde punten en had tot doel de rechtsbescherming van de belastingplichtige te verbeteren.

B. Huidige organisatie van de strafvervolgning voor fiscale inbreuken

3. Het Openbaar Ministerie heeft het recht op het instellen en uitoefenen van de strafvordering voor fiscale misdrijven (douane en accijnzen uitgezonderd).

Hoe krijgt het Openbaar Ministerie kennis van een mogelijk fiscaal misdrijf?

1. Docent Universiteit Hasselt.

2. C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolgning en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Brussel, Larcier, 2006, 539 p.: voor het bronnenmateriaal voor deze bijdrage wordt hier verwezen naar deze uitgave.

4. Vooreerst kan dit doordat een fiscaal ambtenaar *aangifte* doet van een fiscaal misdrijf. Hij geeft daarbij gehoor aan de algemene verplichting tot aangifte van misdaden en wanbedrijven voor openbare ambtenaren (art. 27 Sv.). Fiscaal ambtenaren kunnen echter niet spontaan aan de procureur des Konings aangifte doen van een fiscaal misdrijf. Om daartoe over te gaan, is de machtiging door een hogere ambtenaar vereist, te weten de gewestelijk directeur onder wie de aangevende ambtenaar ressorteert. De vereiste van machtiging werd ingevoerd door de wet van 4 augustus 1986. Bij het invoeren van die vereiste lag de bedoeling voor aangiften van de fiscale administratie te kanaliseren via een hogere ambtenaar, of nog, in bredere zin, een filterfunctie in te voegen in het doorgeven van fiscale misdrijven aan het gerecht. Het is echter de vraag of die vereiste van voorafgaande machtiging aan de belastingplichtige nog voldoende rechtsbescherming biedt. De machtiging zelf is bedoeld als beoordelingsmoment over de vraag of het nodig of wenselijk is een in de schoot van de belastingadministratie aan het licht gekomen fiscaal misdrijf aan het Openbaar Ministerie kenbaar te maken. Zij lijkt thans echter een formaliteit geworden, die geen echte rechtsbescherming meer biedt.

Bovendien holt de vereiste van machtiging het recht van het Openbaar Ministerie te beslissen over de opportuniteit van de fiscale strafvervolging, in zekere mate uit. De fiscale administratie heeft de neiging fiscale strafzaken zelf met “fiscale middelen” af te handelen. Het Openbaar Ministerie kan zijn opportuniteitsoordeel over de fiscale strafvordering evenwel maar uitoefenen indien het kennis krijgt van de fiscale misdrijven. De fiscale administratie beïnvloedt dus sterk het beleid inzake de vervolging van fiscale misdrijven.

5. Het Openbaar Ministerie kan ook op *andere wijzen* kennis krijgen van het feit dat mogelijk een fiscaal misdrijf werd gepleegd. Indien zij op een andere wijze dan via een klacht of aangifte door de fiscale administratie van zo’n misdrijf kennis krijgt, kan zij voorafgaand aan het instellen van de strafvordering het advies vragen aan de gewestelijk directeur bevoegd voor de soort belasting waarvoor zij vervolgingen wil instellen. De gewestelijk directeur moet dan binnen de vier maanden antwoorden. De vraag om advies was vroeger verplicht (vóór de wet van 28 december 1992). Thans is zij alleen nog facultatief. In feite is zo’n verzoek om advies in onbruik geraakt.

6. De *strafvordering inzake fiscale misdrijven* (douane en accijnzen uitgezonderd) wordt niet alleen ingesteld door het Openbaar Ministerie maar ook door haar uitgeoefend. Formeel is in de strafvordering aan de fiscale administratie geen rol toebedeeld. Akkoorden met de fiscale administratie over de fiscale toestand van de belastingplichtige in relatie tot het gepleegde fiscaal misdrijf, doen de strafvordering ook niet uitdoven. De fiscale administratie heeft niet de bevoegdheid transacties aan te gaan die ook de strafvordering doen uitdoven.

De wet van 4 augustus 1986 stelde het ambt in van substituu-procureur des Konings, gespecialiseerd in fiscale aange-

legenheden. Zij spelen een belangrijke rol in de uitoefening van de fiscale strafvordering, maar de vervolging van fiscale misdrijven is niet exclusief aan beoefenaars van dit ambt voorbehouden. Op dit ogenblik lijken zij te weinig talrijk te zijn.

Gedurende het strafrechtelijk onderzoek en het strafproces naar een fiscaal misdrijf, geldt in beginsel een scheiding tussen fiscale en strafrechtelijke procedure. Het fiscaal onderzoek kan worden voortgezet, terwijl het fiscaal strafonderzoek en het fiscaal strafproces eveneens voortgaan.

In het strafonderzoek kunnen fiscaal ambtenaren in beginsel enkel nog als getuigen worden gehoord. Zij kunnen niet meer actief meewerken aan het strafonderzoek en bijvoorbeeld geen strafrechtelijke onderzoeksdaaden stellen of deelnemen aan huiszoekingen (zie verder voor de fiscaal ambtenaren gedetacheerd naar de parketten en de federale politie, voor wie die regel niet geldt). Vóór de wet van 4 augustus 1986 gebeurde dit in de praktijk wel.

Indien men het begrip “getuige” in zijn gewone juridische betekenis zou bezigen, zou dit betekenen dat de fiscaal ambtenaar zou kunnen gehoord worden als persoon die iets mee te delen heeft over de materialiteit van het misdrijf of over de persoon van de betrokkene of die nuttige inlichtingen kan verstrekken. Het getuigenverhoor van de fiscaal ambtenaar zou met andere woorden dienstig kunnen zijn tot het verzamelen van getuigenissen als bewijsmiddel.

Het Hof van Cassatie heeft evenwel in een arrest van 20 juni 2000 het begrip “getuige”, in relatie tot het horen van een fiscaal ambtenaar in een strafproces, zo ruim geïnterpreteerd dat het fiscaal ambtenaren door hun getuigenis toegelaten lijkt, de resultaten van hun eigen fiscaal onderzoek mee te delen en te doen terechtkomen in het strafdossier. Volgens het Hof van Cassatie belet de vereiste dat een fiscaal ambtenaar in het strafproces slechts als getuige mag worden gehoord, niet dat zij afschriften van controleverslagen van eigen fiscaal onderzoek en overzichten van wat in het strafonderzoek is vastgesteld of nog moet onderzocht worden, toezenden aan het parket.

Om de parketten en federale politie te “versterken” in hun strijd tegen de fiscale fraude, heeft de wetgever het nodig geacht een aantal fiscaal ambtenaren te detacheren naar de parketten en de diensten van de federale politie, in de praktijk naar de zogenaamde Centrale Dienst voor de bestrijding van de economische en financiële delinquentie. Zij werd mogelijk gemaakt door een wet van 30 maart 1994, maar is slechts sinds 2001 een feit. Door de detachering verliezen de ambtenaren hun taxatiebevoegdheid in hun administratie van oorsprong. Ze mogen ook geen melding maken van gegevens waarvan zij kennis dragen uit hun werk in de administratie van oorsprong. Zij hebben evenwel de hoedanigheid van officier van gerechtelijke politie en kunnen dus onderzoeksdaaden stellen.

7. Geheel anders is de organisatie van de *strafvervolging inzake misdrijven van douane en accijnzen*. De administratie die daarvoor bevoegd is, vervolgt zelf die misdrijven. Ze voert zelf het strafonderzoek en heeft daarvoor ruime onder-

zoeksbevoegdheden. Ze stelt de strafvordering in door een rechtstreekse dagvaarding van de beklaagde voor het vonnisrecht. Zij heeft het recht op de opportuniteitsbeoordeling van de strafvordering.

Het Openbaar Ministerie treedt ter zitting alleen nog op tot vordering van het opleggen van een gevangenisstraf. Haar vordering is echter ondergeschikt aan die van de Administratie der douane en accijnzen, die meester is en blijft van de strafvordering.

Zolang de strafvordering aanhangig is, blijft de Administratie der douane en accijnzen bevoegd tot het sluiten van een transactie met de beklaagde, die de strafvordering doet vervallen.

Aan het Arbitragehof werd de vraag voorgelegd of het recht op het instellen van de strafvordering voor douanemisdrijven door de douaneadministratie, niet strijdig is met het gelijkheidsbeginsel, gelet op het feit dat zulks niet geldt inzake overige fiscale misdrijven, waar de beklaagde de garantie heeft dat het opportuniteitsoordeel berust bij het parket, dat gehouden is tot loyaliteit in de bewijsvoering en dat garanties biedt op een grondige juridische kennis, gezien de scholing op dat gebied van de parketmagistraten (en onderzoeksrechters) en de leden van de politie. Het Arbitragehof heeft die vraag negatief beantwoord (20 februari 2002 en navolgende beslissingen).

C. Gegevensverkeer

8. Ons fiscaal strafvorderingsrecht gaat uit van een *beginsel van scheiding tussen fiscale en strafprocedure* (althans voor de andere belastingen dan douane en accijnzen), doch van naderbij bekeken, bestaat tussen beide procedures en onderzoeken een druk gegevensverkeer. Het *gegevensverkeer bestaat in twee richtingen*: enerzijds, van het fiscaal onderzoek naar het strafonderzoek, en, anderzijds, van het strafonderzoek naar het fiscaal onderzoek.

9. Zoals al geschreven, blijft de fiscale administratie, hangende het strafonderzoek en de strafvervolging, bevoegd tot het uitoefenen van haar onderzoeksbevoegdheden met het oog op het onderzoek van de fiscale toestand van de belastingplichtige. Hoewel het fiscaal onderzoek een geheel andere finaliteit heeft, namelijk het vaststellen van de juiste belastbare grondslag, onderzoekt men in beide onderzoeken dezelfde feitsituatie.

D. Gegevens uit het fiscaal onderzoek komen terecht in het strafonderzoek. Hoe?

Vooreerst gebeurt dit bij aanvang van het strafonderzoek, met name wanneer de fiscale administratie aangifte doet van het fiscaal misdrijf. Bij die aangifte wordt uitvoerig de feitsituatie uiteengezet en worden concrete inlichtingen uit het fiscaal dossier van de belastingplichtige, aan het parket kenbaar gemaakt.

In de tweede plaats kan dit doordat het Openbaar Ministerie gebruik maakt van de mogelijkheid de gewestelijk directeur om een advies te vragen over de opportuniteit van de strafvordering. Zoals reeds geschreven, lijkt dat verzoek om advies echter in onbruik te zijn geraakt.

Voorts gebeurt dit doordat het de administratie toegelaten is – eens het strafonderzoek op gang gebracht, bijvoorbeeld na een regelmatige aangifte vanuit de administratie – gegevens en inlichtingen uit het fiscaal dossier door te zenden aan het parket (Cass. 29 maart 1994, Cass. 20 juni 2000).

En tot slot kan dit doordat men het getuigenverhoor afneemt van fiscaal ambtenaren, getuigenverhoor dat volgens de huidige rechtspraak van het Hof van Cassatie (zie hiervoor) zeer breed wordt geïnterpreteerd.

E. Gegevens uit het strafonderzoek, komen op hun beurt terecht in het fiscaal onderzoek. Hoe gebeurt dit?

Dit gebeurt omdat de administratie toelating kan vragen aan de procureur-generaal bij het hof van beroep om inzage te nemen en afschrift te nemen van de stukken berustend in een strafdossier (art. 125 K.B. Tarief Strafzaken).

Om te weten of een strafdossier interessante gegevens bevat met het oog op belastingheffing, moet de fiscale administratie natuurlijk wel op de hoogte zijn van dat feit. Dat is geregeld bij wet van 28 april 1999 die een regel invoerde dat het parket de minister van Financiën onmiddellijk moet inlichten indien een strafdossier indicieën bevat van ontduiking van directe of indirecte belastingen.

De administratie ontvangt doorgaans zonder grote problemen de toelating tot inzage van de strafdossiers, waarna zij inzage neemt en zelf de te kopiëren stukken selecteert. Op die wijze komen gegevens uit het strafdossier terecht in het fiscaal dossier, waarna de belastingplichtige opnieuw met die gegevens geconfronteerd wordt, soms nog vóór hij zelf als beklaagde het recht heeft op inzage in het strafdossier, of gewoon als zogenaamde “derde”, zonder dat hij in de eigenlijke strafvervolging partij zal zijn. In zeer veel gevallen volgt de fiscale administratie de voortgang van het strafonderzoek, door op gezette tijdstippen terug om inzage te vragen.

10. Tussen het fiscaal onderzoek en het strafonderzoek bestaat dan ook niet alleen een druk wederzijds gegevensverkeer maar daardoor ook, in vele gevallen, een grote wederzijdse beïnvloeding. Evenwel worden de twee bronnen van gegevens in verschillende omstandigheden verzameld.

In het *fiscaal onderzoek* heeft een belastingplichtige de *plicht tot medewerking*. Hij moet inlichtingen verschaffen, antwoorden op mondelinge en schriftelijke vragen, zijn boekhouding voorleggen. Doet hij dat niet, dan keert op grond van de fiscale wetgeving de bewijslast om. Een weigering tot het vervullen van de medewerkingsplicht heeft het zogenaamde opleggen van een ambtshalve aanslag tot gevolg, die er in essentie op neerkomt dat de belastingadministratie de belastbare grondslag mag schatten op grond van bewijs-

middelen, doch zonder willekeur, en dat de bewijslast over de omvang van de belastingschuld, normaal berustend in hoofde van de belastingadministratie, te liggen komt bij de belastingplichtige.

In het *strafonderzoek* heeft de verdachte *geen plicht tot medewerking*. Hij geniet daar het recht voor onschuldig gehouden te worden tot het tegendeel bewezen is, en moet, precies daarom, niet meewerken aan de bewijslevering.

De confrontatie van die twee hoedanigheden, belastingplichtige met medewerkingsplicht en verdachte met een zogenaamd *nemo tenetur*-recht, was het onderwerp van het tweede deel van het onderzoek.

III. Het recht op een eerlijk fiscaal strafproces

11. Het proefschrift richtte zich in hoofdzaak op de studie van drie deelaspecten van het recht op een eerlijk proces als omschreven in het EVRM en het BUPO-Verdrag, te weten de wapengelijkheid, het zwijgrecht en de regels der bewijslastverdeling. Vooral die rechten scheppen problemen ten aanzien van het fiscaal strafproces, en niet zozeer andere rechten, zoals het recht op voldoende voorbereidingstijd voor de verdediging, het recht op een tolk, op bijstand van een raadsman, enz., die niet specifiek eigen zijn aan het fiscaal strafvervolgingsrecht, doch betrekking hebben op het strafproces in het algemeen.

Vooraf werd vastgesteld dat artikel 6.1. EVRM nog steeds geacht wordt niet van toepassing te zijn op “zuiver fiscale geschillen” omdat zij volgens het Europees Hof voor de Rechten van de Mens geen geschillen zijn die betrekking hebben op het vaststellen van “burgerlijke rechten en verplichtingen”. Dit werd relatief recent nog eens bevestigd in het arrest *Ferrazzini/Italië* (12 juli 2001). Dit betekent niet dat een belastingplichtige, in een geschil met de belastingadministratie, iedere rechtsbescherming ontbeert. In België bijvoorbeeld worden na de afhandeling van een administratieve procedure, de geschillen inzake belastingen gebracht voor de gewone rechtbank, bemand met fiscale rechters, waar het geschil behandeld wordt overeenkomstig de regels van kracht voor geschillen over burgerlijke rechten, zodat dat op zichzelf rechtsbescherming biedt. In zijn relatie met de fiscale administratie is de belastingplichtige bovendien beschermd door de beginselen van behoorlijk bestuur.

12. Niettemin betekent dit in zekere mate een gebrek in de rechtsbescherming. Een fiscaal geschil zal alleen de waarborgen van de beschermingsrechten van artikel 6 EVRM kunnen “genieten” indien een zogenaamde “strafrechtelijke aanknopingsfactor” aanwezig is, in concreto, indien een fiscale boete of belastingverhoging werd opgelegd die volgens de rechtspraak van het EHRM of het Hof van Cassatie strafrechtelijk van aard is, zodat de rechtsbescherming van artikel 6 EVRM ten volle moet spelen.

Het proefschrift onderzocht dan ook de voorwaarden waaronder een door de belastingadministratie opgelegde sanctie,

als een “straf” in de zin van artikel 6 EVRM kan gekwalificeerd worden, alsmede wat daarvan de gevolgen zijn. De verdediging houdt vaak voor dat zulks bijvoorbeeld zou betekenen dat een rechter “met volle rechtsmacht” de hoogte van de sanctie moet kunnen beoordelen. Deze stelling treedt het proefschrift bij, doch het stelt ook de vraag of dat betekent dat de fiscale rechter thans zomaar vrij aan rechtsvinding kan gaan doen en of hij om die reden zomaar vrij de hoogte van die sanctie kan bepalen, ze kan moduleren of ze kan kwijtschelden. Het proefschrift pleit voor de invoering van nadere straftoemingsregels ter zake, naar analogie met het strafrecht. De huidige schalen en tabellen van belastingverhogingen en boeten inzake BTW en inkomstenbelastingen lijken niet aangepast aan de vereiste van een straftoemingsinstrumentarium, hetgeen het gevaar van een zekere willekeur inhoudt.

Hoewel dit buiten het eigenlijke bestek van artikel 6 EVRM en het recht op een eerlijk proces valt, onderzoekt het proefschrift ook wat de betekenis kan zijn van het zogenaamd *non bis in idem*-beginsel (art. 14.7 BUPO-Verdrag), eens aannemend dat een fiscale administratieve boete de aard van een strafsancie kan hebben. Het proefschrift stelt de vraag of ons huidige fiscaal administratief sanctierecht en strafrecht wel berekend is op de aanvaarding van het beginsel.

13. Vervolgens onderzoekt het proefschrift de betekenis van de waarborgen inzake wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling in het Belgisch fiscaal strafvervolgingsrecht.

14. De *wapengelijkheid* vereist dat één procespartij (de klaagde) in een strafproces, niet in een meer nadelige positie geplaatst wordt dan de vervolgende partij of de burgerlijke partij.

Aangezien de vereiste van wapengelijkheid in beginsel in ieder geding afzonderlijk beoordeeld moet worden, en zulks een relevante voorgelegde feitsituatie vraagt, richtte het proefschrift zich vooral op de vraag of het Belgisch strafvervolgingsrecht in fiscale zaken, structureel een probleem van schending van wapengelijkheid kent.

Daarbij werd in de eerste plaats de situatie van detachering van fiscaal ambtenaren naar de parketten en de federale politie bekeken. Deze ambtenaren verliezen in beginsel hun taxatiebevoegdheid en hun contact met hun administratie van oorsprong in individuele dossiers. Op voorwaarde dat de regeling van scheiding tussen fiscaal en strafrechtelijk onderzoek nageleefd wordt (geen informatieverstrekking uit individuele vooraf in de administratie van oorsprong behandelde dossiers, geen rechtstreekse informatieuitwisseling met deze administratie), leek op het gebied van de wapengelijkheid geen probleem te rijzen.

Voorts werd de vraagstelling verruimd tot de hierboven geschetste gegevensuitwisseling tussen het fiscaal dossier en het strafdossier. Wat het strafproces betreft, lijkt de wapengelijkheid – gelet op die kruisbestuiving van fiscaal onderzoek en strafonderzoek – maar geëerbiedigd indien de mededelingen van de fiscale administratie beperkt blijven tot

het meedelen van *facts and figures*, doch niet indien ze de aard krijgen van een sturing van het onderzoek, die elke redelijke kans op tegenspraak door de verdachte (soms ook belastingplichtige) in de fase voor het vonnisgerecht onmogelijk maakt of onwerkzaam maakt. Zulks is, met andere woorden, een feitenkwestie.

Wat de brede interpretatie van het begrip “getuige” voor het getuigenverhoor van een fiscaal ambtenaar betreft, uit het proefschrift dezelfde bedenking.

15. Hoewel de wapengelijkheid in het eigenlijk fiscaal geschil niet het hoofdonderwerp van het proefschrift was, raakt dit ook de problematiek aan van de aanwending van gegevens uit een strafdossier bij de belastingheffing en in het eventueel navolgende fiscaal geschil. De belastingadministratie heeft immers vaak, op grond van de toelating van de procureur-generaal, een recht op inzage van het strafdossier, terwijl de belastingplichtige dat niet heeft, en hij ondertussen toch geconfronteerd wordt met gegevens geselecteerd door de administratie uit het fiscaal dossier bij inzage daarvan.

16. Een vrij omvangrijk onderdeel werd gewijd aan de positie van de fiscale administratie als burgerlijke partij in het fiscaal strafproces. Het aannemen van die hoedanigheid door de fiscale administratie wordt (uitzonderingen daargelaten) principieel aanvaard door het Hof van Cassatie, hetgeen verwondering opwekt aangezien de fiscale administratie op grond van de fiscale wetgeving voor de verschillende belastingen, zichzelf een titel kan verschaffen gericht op invordering van de fiscale schuld.

Principieel doorbreekt de aanvaarding van de hoedanigheid van burgerlijke partij voor de belastingadministratie, de in België gehanteerde scheiding tussen fiscaal onderzoek en strafonderzoek. De fiscale administratie ontleent immers aan de hoedanigheid van burgerlijke partij in het strafproces belangrijke rechten, en zij kan in beginsel op grond van die hoedanigheid ook rechtstreeks de strafvordering instellen (hoewel zij van die “bevoegdheid” weinig tot geen gebruik maakt). Dat lijkt dan weer de taakverdeling tussen fiscus en parket in het strafproces te doorkruisen.

17. Het proefschrift raakt ook de problematiek van de wapengelijkheid aan in het licht van het afwijkende douanestrafvervolgingsrecht, waar de douaneadministratie het recht heeft de strafvordering in te stellen en uit te oefenen en waar zij gedurende het gehele strafgeding, meester van de strafvervolgning blijft en zij ze op elk moment ook weer kan doen uitdoven door een dading met de belastingplichtige.

18. Vervolgens raakt het proefschrift de problematiek van het *nemo tenetur*-recht aan.

Hoe komt dit in het fiscaal strafrecht ter sprake? Het komt ter sprake doordat – eens de belastingplichtige het voorwerp uitmaakt van een gerezen verdenking – geen mechanisme bestaat waarbij zijn meewerkverplichtingen in de fiscale procedure uitgeschakeld worden. Hij blijft op grond van het fis-

caal recht gehouden tot het vervullen van alle meewerkverplichtingen (inlichtingen verschaffen, boekhouding voorleggen, stukken meedelen). Op die wijze kan hij voor de verplichting komen te staan in het fiscaal onderzoek, het bestaan van een onderliggende feitsituatie toe te geven, die een misdrijf uitmaakt, en gegevens en stukken ter zake mee te delen.

Aldus komt in het proefschrift een conflict aan de oppervlakte dat bovendien breder is dan dat van de eigenlijke situatie waarin de belastingplichtige zich bevindt. De samenleving heeft immers recht op toepassing van haar belastingwetten en er kan geen efficiënt fiscaal onderzoek plaatsvinden indien de fiscale meewerkingsverplichtingen al te snel uitgeschakeld worden.

Het probleem werd al meerdere malen, in verschillende vormen, voorgelegd aan het EHRM.

Wanneer doet het *nemo tenetur*-recht zijn intrede? Volgens het EHRM geldt dit recht vanaf de formele in verdenkingstelling van de verdachte, maar soms ook daarvoor, namelijk wanneer een individu – bijvoorbeeld op grond van maatregelen die een verdenking impliceren – redelijkerwijze kan verwachten dat hij het voorwerp van een strafvervolgning zal gaan uitmaken.

In verschillende beslissingen van het EHRM tekent zich een evolutie af die het invoeren van het zwijgrecht in een fiscaal administratief geding mogelijk lijkt te maken. Dit is met name het geval, enerzijds, indien het administratief onderzoek een verdenking impliceert die kan leiden tot strafvervolgning (arrest *Saunders/V.K.* 17 december 1996, arrest *Hozee/Nederland* 22 mei 1998, maar dan specifiek vanaf de eigenlijke in verdenkingstelling), en, anderzijds, indien een administratieve boete met strafrechtelijk karakter wordt opgelegd of in het vooruitzicht wordt gesteld (o.a. arrest *Janosevic/Zweden en Västberga Taxi A.B. and Vulic/Zweden*, beide 23 juli 2002). In dat laatste geval hangt de appreciatie of er sprake is van een strafrechtelijke verdenking ook samen met de eigenlijke aard van de boete. Indien zij de bestraffing van de weigering tot mededeling van gegevens bevat, bijvoorbeeld, kan de bestraffing op zich een inbreuk op het *nemo tenetur*-recht betekenen.

Het EHRM toont zich echter voorzichtig. In een recent arrest, *Weh tegen Oostenrijk* (8 april 2004), benadrukt het EHRM dat dwang op zich in het administratief onderzoek om informatie te verkrijgen, niet per se strijdig is met het *nemo tenetur*-recht. Wel is een accentverschuiving waar te nemen naar principiële vragen bij het gebruik in het strafproces, van incriminerende informatie onder “dwang” verkregen in het administratief onderzoek.

19. Eens aanvaard is of duidelijk vaststaat dat in de administratieve fiscale procedure een duidelijke verdenking is gerezen, die strafrechtelijk van aard is of tot strafvervolgning kan leiden, verdedigt het proefschrift de stelling dat het zwijgrecht gelding kan krijgen.

Enigszins schoorvoetend onderzoekt het proefschrift wat dit concreet zou kunnen betekenen in de interne rechtsorde.

Het zou kunnen betekenen dat de belastingplichtige het recht krijgt te weigeren om te antwoorden op vragen van de belastingadministratie.

Het zou mogelijk ook kunnen betekenen dat hij een zeker recht krijgt te weigeren om stukken voor te leggen.

Hier past echter een groot voorbehoud. De vraag of een weigeringsrecht ontstaat op de voorleggingsplicht van stukken hangt immers samen met de vraag of het *nemo tenetur*-recht zich wel uitstrekt tot handelingen die het uitvoeren van een “bevel tot overlegging van stukken” in zich houden. Met name richt het *nemo tenetur*-recht zich op de bescherming van de wil van de verdachte tegen “uitwendige druk”, vanuit de dieper liggende bekommernis hem tegen die druk te beschermen. In het geval waarin hij toch kiest voor het afleggen van verklaringen, is het de bedoeling zoveel mogelijk waarheidsgetrouwe verklaringen te verkrijgen.

De vraag of het *nemo tenetur*-recht zich zo ver uitstrekt dat ook een weigeringsrecht bestaat voor het voorleggen van stukken, is betwist. Twistpunt daarbij is de vraag of stukken en gegevens, andere dan verklaringen, bestaan afhankelijk of onafhankelijk van de wil van de beklaagde, en of de voorlegging ervan, een “wilsuiking” van de beklaagde is, die zonder enige vorm van dwang en in volle vrijheid moet kunnen beslissen of hij daartoe overgaat.

In de rechtsleer stelt men voor de grens van het *nemo tenetur*-recht in dat opzicht te trekken daar waar de stukken niet meer bestaan, afhankelijk van de wil van de verdachte, maar bestaan op grond van een andere reden. Zo is een voorstel van oplossing dat stukken, waarvan het houden wettelijk voorgeschreven is, steeds voorgelegd moeten kunnen worden (en dwang daartoe, geoorloofd blijft). Aldus zouden die niet bestaan, afhankelijk van de wil van de beklaagde, maar afhankelijk van de wil van de wetgever. Anders redeneren zou trouwens betekenen dat het administratief controlerecht onwerkzaam zou worden. Dwang uitoefenen met het oog op voorlegging van die stukken, zou dan niet ongeoorloofd zijn. Stukken die bestaan, “afhankelijk” van de wil van de beklaagde, zouden dan niet gedwongen voorgelegd moeten worden. Daar zou dwanguitoefening wél ongeoorloofd zijn. Vraag is ook wat gebeuren moet met gegevens verkregen in de fiscale procedure met toepassing van dwangmiddelen die eventueel een schending van het *nemo tenetur*-recht betekenen omdat de verdachte er het bestaan van een misdrijf mee heeft onthuld. Een voorstel zou kunnen zijn die gegevens onbruikbaar te maken voor strafvervolging, met andere woorden ze te treffen door de maatregel van de bewijsuitsluiting. Een op te lossen vraag is dan of dit alleen de strafvervolging *stricto sensu* betreft, of ook de administratieve beboeting met een strafrechtelijk karakter.

In dat verband zal men met betrekking tot het gebruik in het strafproces, van gegevens onder dwang in het fiscaal onderzoek verkregen, een oplossing moeten vinden. Hierbij wordt verwezen naar het gegevensverkeer tussen beide onderzoeken, hierboven aangehaald. Daarbij moet ook acht geslaan worden op de theorie van de nietigheden in strafzaken recent ontwikkeld door het Hof van Cassatie (Cass. 14 oktober 2003, Cass. 23 maart 2004, Cass. 16 november 2004, Cass.

2 maart 2005, Cass. 8 november 2005, die in feite een grote ommekeer op dat vlak inhouden). Vooral de vraag of een eventuele schending van het recht op een eerlijk proces, en het *nemo tenetur*-recht in het bijzonder, in het administratief fiscaal onderzoek (in beginsel aanvaard in de Belgische rechtsorde in een al iets ouder arrest: Cass. 13 mei 1986), door toekomstige arresten van het Hof van Cassatie, in het licht van de recent ontwikkelde theorie (die de bewijsuitsluiting fors beperkt en de beoordelingsbevoegdheid over de sanctie bij de rechter ten gronde legt), door de sanctie der bewijsuitsluiting getroffen zal worden, is een te volgen evolutie. Bovendien moet die problematiek benaderd worden, niet zozeer vanuit de theorie der bewijsuitsluiting op grond van onrechtmatigheid bij de bewijsverzameling, maar wel op grond van de vraag of een eerlijk strafproces door de aanwezigheid of het gebruik van de stukken, nog gewaarborgd blijft.

Een oplossing zou ook kunnen zijn, de uitoefening van dwang in het fiscaal administratief onderzoek met het oog op het voorleggen van stukken, te beperken tot onderzoekshandelingen gericht op het vaststellen van de belastbare grondslag, en voor onderzoekshandelingen gericht op het vaststellen van een feitsituatie voor eventuele latere beboeting, de uitoefening van dwang uit te sluiten. Dit is echter in de praktijk in het Belgisch fiscaal onderzoek niet doenbaar omdat in hetzelfde fiscaal onderzoek naar beide wordt gezocht en een scheiding tussen de twee niet mogelijk is.

Het proefschrift doet een (voorzichtige) poging het ogenblik van de inwerkingtreding van een (eventueel) *nemo tenetur*-recht in de fiscale procedure te definiëren (bv. kennisgeving krachtens art. 333 WIB 1992 en art. 84^{ter} W. BTW, aankondiging administratieve boetes met een strafrechtelijk karakter).

20. Het proefschrift richt zich vervolgens op de vraag of de *bewijslastomkering* op fiscaal gebied, wanneer een belastingplichtige, bijvoorbeeld op grond van de uitoefening van een *nemo tenetur*-recht (als hij daartoe al gerechtigd is), weigert mee te werken, geconfronteerd wordt met een ambtshalve aanslag, gerechtvaardigd is, in het bijzonder, wanneer daarin een fiscaal administratieve boete met een strafrechtelijk karakter is opgenomen. Verschillende arresten van het EHRM laten die bewijslastomkering toe (arrest *Passet/Frankrijk* 30 maart 1999, arrest *Västberga Taxi A.B. and Vulic/Zweden*, arrest *Janosevic/Zweden*, beide 23 juli 2002) mits bepaalde waarborgen gerespecteerd worden.

21. Het proefschrift onderzoekt de wijze van organisatie van de strafvervolging in drie van de ons omringende landen: Nederland, Duitsland en Frankrijk. De twee eerste landen kennen een stelsel waarbij vanaf een gerezen verdenking, politiebevoegdheden zijn verleend aan de fiscale administratie, zodat vanaf een bepaald ogenblik, het fiscaal onderzoek ook de aard van een strafonderzoek krijgt. Dit is een duidelijker situatie voor de belastingplichtige, die, vanaf de gerezen verdenking, in dat onderzoek de rechtsbeschermingsrechten als verdachte geniet, doch betekent ook dat een belastingplich-

tige zich in het fiscaal onderzoek, sneller in de strafrechtelijke sfeer zal bevinden, hetgeen op zich voor een individu al erg ingrijpend is. Die regeling lijkt op de onze inzake douane en accijnzen, maar kent ook verschillen.

Bovendien kent Nederland een zogenaamd *una via*-systeem, waarbij de fiscale administratie op een welbepaald ogenblik, de keuze tussen afdoening van fiscale inbreuken via administratief sanctierecht of via strafrecht moet maken, wat dubbele vervolging en bestraffing uitsluit. Het zou verdienstelijk zijn te overwegen of het Belgisch fiscaal strafvervolgingsrecht niet gebaat zou zijn met een hervorming in dezelfde zin.

IV. Voorstellen tot verbetering

22. Uitgaande van die hele “voorstudie”, formuleert het proefschrift tot slot een aantal bedenkingen en, op grond daarvan, een aantal voorstellen tot verbetering van de rechtspositie van de verdachte.

Een bedenking is de vaststelling dat het fiscaal strafrecht steeds repressiever wordt. Een voorbeeld daarvan is de interpretatie dat een fiscaal misdrijf een vermogensvoordeel kan opleveren, dat vatbaar is voor de bijkomende straf van de bijzondere verbeurdverklaring (Cass. 22 oktober 2003). Los van alle theorieën daar rond, wordt de vraag gesteld of geen bezinning vereist is over de vraag of in het hanteren van dergelijke zeer repressieve straffen, geen onderscheid gemaakt moet worden tussen, enerzijds, de bestraffing van inbreuken waarbij de door de verdachte ontplooiende activiteit zelf een misdrijf is (mensenhandel, drugsmokkel, kinderpornografie, en, specifiek voor het fiscaal recht, de georganiseerde financiële en economische delinquentie, zoals BTW-carrousels, handel in fictieve facturen,...) en er, in de economische sfeer, geen enkele legitieme economische activiteit (bv. handel) beoefend is, en, anderzijds, inbreuken die fiscaal van aard zijn (te hoge bedrijfslasten, niet-aangegeven inkomsten of omzet), maar waar, voor het overige, de onderliggende activiteit volkomen legaal was. Dit is niet zo revolutionair. In Nederland bijvoorbeeld kan voor feiten die een fiscaal mis-

drijf uitmaken, de bijkomende straf van de voordeelsontneming niet toegepast worden. Bovendien stelt het proefschrift de vraag of met het oog op bezinning daarop, geen democratisch debat door de wetgevende macht vereist was.

In die zin wordt ook de bedenking geuit dat men toe is aan een duidelijker omschrijving van het begrip “georganiseerde financiële en economische delinquentie” waar zwaardere repressieve technieken van opsporing, vervolging en bestraffing op hun plaats zijn.

Voorstellen tot verbetering pogen te remediëren aan de rechtspositie van de verdachte, maar ook aan de efficiëntie van de fiscale strafvervolging.

Wat de rechtspositie van de verdachte betreft, werd gedacht aan een nieuwe invulling van de machtigingsvereiste bij aangifte van een fiscaal misdrijf, een striktere scheiding tussen fiscaal en strafonderzoek, de invoering van een permanente inkeerregeling, inmiddels een feit, de restrictievere interpretatie van het begrip “getuige” voor het optreden van een fiscaal ambtenaar in het fiscaal strafproces en de invoering van een waarschuwingsplicht voor fiscale onderzoekers bij een gerezen verdenking van strafrechtelijke aard. Ook een modernisering van het douanestrafrecht wordt bepleit.

Tot slot wordt gepleit voor het toewijzen van meer mensen en middelen aan het fiscaal strafonderzoek in de eigenlijke, strafrechtelijke, zin. Thans verlaten de parketten zich nogal eens op het resultaat van het fiscaal onderzoek. Het onderliggende probleem daarbij lijkt het gebrek aan middelen en mankracht bij parketten en politiediensten. Een efficiënte opsporing van (strafrechtelijk betuigelbare) deficiënties in de fiscaal economische sfeer, of anders gezegd, van criminelen die van de activiteit van de fiscale inbreuk, hun actieterrein hebben gemaakt, vergt specifiek op die opsporing gerichte en in die richting georganiseerde afdelingen van parketten en een slagvaardige recherche, die voldoende talrijk bemand zijn en over voldoende middelen beschikken, om zowel in aantal als inhoudelijk, en met de nodige fiscale knowhow, deze vorm van criminaliteit te lijf te gaan.