

Het verhoor van de accountant/adviseur in FIOD-zaken

mr. Hans Peek

5.1. Inleiding

De dienstverlening van de accountant/adviseur (hierna: de adviseur) staat onder druk. De economische crisis stelt ondernemingen voor de opgave om te overleven en/of nieuwe uitdagingen te vinden.¹

Ondernemers snijden in de kosten. De adviseur wordt door de ondernemer veelal beschouwd als een kostenpost en wordt dus ook zelf op de proef gesteld om de kosten in de hand te houden. Tegelijkertijd neemt de regeldruk toe. Mede als gevolg van deze omstandigheden wordt het spanningsveld tussen de eigen belangen van de adviseur enerzijds en de belangen van zijn cliënt anderzijds groter.² De adviseur komt voor steeds meer praktische uitdagingen te staan zoals: levert de cliënt tijdig en voldoende gegevens aan om juiste en verantwoorde jaarstukken te kunnen opstellen? Is de administratie voldoende om op basis daarvan bijvoorbeeld de aangiften omzet-, loon- en vennootschapsbelasting, te kunnen doen?

Mogelijk komt de adviseur onder deze omstandigheden sneller in de verleiding om meer risico's te nemen en jaarstukken en aangiften op te maken, die misschien niet volledig en 100% zeker verantwoord zijn. Dat begint al bij de periodieke aangiften voor de omzetbelasting. Schattings- en nihilaangiften lijken in het MKB meer voor te komen dan voorheen. Dat maakt de adviseur kwetsbaar als hij vervolgens met de FIOD wordt geconfronteerd. Zoals altijd geldt: voorkomen is beter dan genezen, maar wat te doen als de adviseur voor een verhoor wordt opgeroepen?

¹ Zie hiervoor onder meer een interview met Sylvester Schenk, voorzitter van het RB in: *Het Ondernemersbelang*, editie 2, 2014.

² Zie in dit verband voor het 'conflict of interest' tussen adviseur en cliënt uit hoofde van Horizontaal Toezicht: M. Oenema, 'Formeelrechtelijke aspecten van horizontaal toezicht', *NTFR-B*, december 2014, p. 11-16.

5.2. Strafrecht

De inzet van het strafrecht is bedoeld als uiterste middel (ultimum remedium). Het kan echter te allen tijde instrumenteel worden gebruikt om terecht of onterecht voorbeelden te stellen bij ongewenste fenomenen als witwassen, corruptie, btw-carrouselfraudes en de vermeende betrokkenheid van adviseurs bij valse jaarstukken en/of onjuiste aangiften te stoppen. Als de Belastingdienst/FIOD (een vermoedelijke) fraude op het spoor is, gaat de aandacht standaard (mede) uit naar de betrokken adviseur. Aan de hand van de omvang van het (vermoedelijke) nadeel en overige aspecten wordt beoordeeld of een zaak strafrechtelijk moet worden afgedaan.³ Daarbij wordt aan diverse aspecten gewicht toegekend, zo ook aan de betrokkenheid van de adviseur. In de AAFD-richtlijnen is dit als volgt geformuleerd:⁴

"Overige aspecten

1. Status verdachte/voorbeeldfunctie

(...) Verder zou gedacht kunnen worden aan personen die een openbaar ambt bekleden (...) of aan personen die beroepsmatig invloed hebben op het handelen van derden of op de financiële integriteit van geldstromen (rechters, advocaten, adviseurs, notarissen, bankiers, effectenhandelaars). Er dient een relatie te zijn tussen de status en het gepleegde strafbare feit. Tevens moet het gaan om de actuele status ten tijde van de beslissing in het TPO [JP: Tripartite Overleg]. Als sprake is van samenloop tussen de aspecten 'status verdachte' als adviseur en 'medewerking adviseur' dan kan slechts één aspect worden meegewogen."

En voorts:

"5. Medewerking van adviseur, deskundige derde of douane-expediteur

Dit aspect is van groot belang, omdat het gaat om een situatie waarin het vertrouwen van de overheid wordt misbruikt. Een reden te meer om dit misbruik aan te pakken is dat de Belastingdienst adviseurs en douane-expediteurs faciliteiten toekent.

³ Zie hierover meer in hoofdstuk 8 Strafmodaliteiten en hoofdstuk 4 Capita selecta fiscaal strafrechtelijke procedure.

⁴ Richtlijnen aanmelding en afhandeling fiscale delicten, douane en toeslagendelicten (Richtlijnen AAFD) 24 juni 2011, *Stcrt.* 2011, nr. 11782, hoofdstuk 5; het nadeel en overige aspecten.

Om te voorkomen dat te lichtvaardig wordt geoordeeld dat er sprake van dit aspect is moet door de Belastingdienst onderbouwd worden op grond van welke aanwijzingen hij van mening is dat de adviseur, deskundige derde of douane-expediteur van de fraude op de hoogte was én daar zijn medewerking aan heeft verleend. Als sprake is van samenloop tussen de aspecten 'status verdachte' als adviseur en 'medewerking adviseur' dan kan slechts één aspect worden meegewogen."

Op grond van de wet en jurisprudentie is het mogelijk om bij strafbare feiten betrokken derden, zoals de adviseur, strafrechtelijk aansprakelijk te stellen als medepleger, medeplichtige, uitlokker en als doen pleger.⁵ Inmiddels is dit ook mogelijk in de fiscale boetesfeer.⁶ In dit verband wordt ook specifiek verwezen naar de met ingang van 1 januari 2014 in werking getreden nieuwe fiscale strafbepaling van art. 69a AWR, vooral ter bestrijding van btw-carrouselfraudes. Met dit artikel is er in de AWR een bijkomende sanctie opgenomen voor personen die in de uitoefening van hun beroep de betalingsverplichting opzettelijk niet nakomen. Daarbij heeft de wetgever ook gedacht aan degenen die beroepsmatig bijdragen aan het begaan van het strafbare feit, zoals een belastingadviseur.⁷ Als bijkomende straf kan de belastingadviseur als straf opgelegd krijgen dat hij zijn beroep niet langer mag uitoefenen.⁸ Zie hierover uitgebreider in het hoofdstuk 8 Strafmodaliteiten.

Voor strafrechtelijke vervolging is het niet noodzakelijk dat opzettelijke betrokkenheid wordt bewezen. Het bewijs van voorwaardelijk opzet is voldoende. Het opzet hoeft alleen te zijn gericht op het feit van de gedraging (bijvoorbeeld het opmaken van jaarstukken en het doen van aangifte). Als sprake is van een deelnemingsvariant dient ook opzet op de samenwerking bewezen te worden. Opzet hoeft niet te zijn gericht op het niet naleven van een wettelijke verplichting en/of het benadelen van de fiscus. Als opzet bewezen wordt verklaard moet wel uit de bewijsmiddelen blijken dat het opzet van de verdachte – al dan niet in voorwaardelijke vorm – was gericht op het tenlastegelegde en bewezenverklaarde.

⁵ Zie hierover meer in het hoofdstuk 2 Deelnemingsvarianten.

⁶ Na strafbaarstelling van de medepleger bij invoering van de Vierde tranche Awb in juli 2009 is er per 1 januari 2014, met de invoering van art. 67o AWR, de mogelijkheid bijgekomen om de doen pleger, uitlokker en medeplichtige van een fiscaal delict een fiscale boete op te leggen.

⁷ *Kamerstukken II 2013-14, 33754, nr. 3, p. 22-23 (MvT).*

⁸ Art. 31 Sv bepaalt de duur van de ontzetting.

Daarin maken rechters wel eens fouten maar in principe is de bewijslast vrij eenvoudig. Daarom is iedere verklaring van de adviseur in een verhoor potentieel gevaarlijk voor zijn eigen positie. Hij kan aanvankelijk als getuige worden gehoord, maar wordt dan vaak in de loop van het verhoor zelf als verdachte aangemerkt. Dan heeft de adviseur er zelf een probleem bij. In een FIOD-verhoor (of verhoor van de inspecteur) loopt de adviseur bovendien het risico een medeplegersboete opgelegd te krijgen. Voor de meeste fiscale boeten is het bewijs van grove schuld bij de adviseur al voldoende. Diverse vormen van nalatigheid kunnen dan al leiden tot een medeplegersboete, ook al maakt de Belastingdienst hier nog weinig gebruik van.

5.3. Geheimhoudingsplicht en (afgeleid) verschoningsrecht in het kader van een verhoor?

De adviseur heeft een geheimhoudingsplicht op grond van zijn eigen beroepsregels en zijn overeenkomst van opdracht met zijn cliënt. In zijn heffingscontacten met de inspecteur heeft de adviseur een zogenaamd 'pseudo-verschoningsrecht'. Hij moet informatie verstrekken die voor de heffing van belang is of kan zijn. Hij moet ook documenten (de administratie) verstrekken over de feiten en omstandigheden van de cliënt die van belang (kunnen) zijn voor de heffing. Echter correspondentie met zijn cliënt en de aan de cliënt gegeven adviezen hoeft hij niet aan de inspecteur te verstrekken. Deze informatie valt onder zijn 'pseudo-verschoningsrecht'.⁹ Waar de inspecteur bezig is informatie te verzamelen over de mate van schuld van belastingplichtige met betrekking tot een onjuiste aangifte in het kader van het al dan niet vaststellen van een boete heeft de belastingplichtige (cliënt van de adviseur) zwijgrecht.¹⁰

Echter, zodra een zaak in het strafrechtelijke opsporings- en vervolgingstraject is gekomen, vervalt bovengenoemd 'pseudo-verschoningsrecht' en het (verdedigbare) zwijgrecht van de adviseur. Weliswaar is hij niet verplicht om een getuigenis af te leggen op verzoek en ten overstaan van de FIOD-opsporingsambtenaar, maar zodra hij wordt opgeroepen om voor een rechter te verschijnen moet hij verschijnen én in beginsel een verklaring afleggen naar waarheid.

⁹ De status van dit recht is niet wettelijk. Het was aanvankelijk gebaseerd op de Leidraad AWR, later op een Mededeling van de Staatssecretaris van 5 januari 1994, dat bij besluit van 25 januari 2007 is ingetrokken en thans op het arrest van de Hoge Raad over de toepassing van het fair play-beginsel, HR 23 september 2005, ECLI:NL:HR:2005:AU3140 *BNB* 2006,21.

¹⁰ Art. 5:10a Awb.

Als getuige heeft de adviseur alleen het verschoningsrecht van art. 219 Sv en als verdachte het zwijgrecht van art. 29 Sv (zie hierna). Onder specifieke omstandigheden kan de adviseur zich beroepen op het afgeleid verschoningsrecht van een klassieke geheimhouder (advocaat, notaris, geestelijke). In zaken waarin de advocaat ter verdediging van de zaak niet over de specifieke deskundigheid beschikt die nodig is voor een aspect van de verdediging, mag hij een derde inschakelen (een technisch deskundige, een ICT-deskundige, een deskundig accountant/adviseur) die wel over die specifieke deskundigheid beschikt om een onderdeel van de verdediging te onderzoeken en daarover te rapporteren ten behoeve van de verdediging. Dan komt de adviseur een beroep toe op het van de advocaat afgeleide verschoningsrecht zodat hij geen getuigenis hoeft af te leggen over de desbetreffende aangelegenheid.¹¹

5.4. Het nemo tenetur-beginsel: zwijgrecht en verschoningsrecht in het strafrecht

5.4.1. Zwijgrecht

Een fundamenteel beginsel van het strafprocesrecht in de Europese lidstaten is dat niemand hoeft mee te werken aan zijn eigen veroordeling (het nemo tenetur-beginsel).¹² Als uitwerking daarvan heeft de verdachte belastingplichtige - net als iedere andere verdachte - een zwijgrecht. Indien de adviseur zelf van enige vorm van strafrechtelijke deelneming aan het strafbare (fiscale) feit wordt verdacht, dan komt hem uiteraard eveneens het zwijgrecht ex art. 29 Sv toe. De tekst van art. 29 Sv luidt:

"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 krijgen, waarvan niet gezegd kan worden dat zij in vrijheid is afgelegd. De verdachte is niet tot antwoorden verplicht

¹¹ HR 12 februari 2002, NJ 2002, 440, m.nt. Buruma, ECLI:NL:HR:2002:AD4402.

¹² Zie hierover recentelijk ook de concl. van AG Niessen van 19 december 2014, ECLI:NL:PHR:2014:2728, waarin hij concludeert dat het nemo tenetur-beginsel niet alleen ziet op mondelinge of schriftelijke verklaringen, maar tevens inhoudt dat onder dwang [JP: wettelijke verplichtingen] verstrekte documenten, ook als deze niet wilsafhankelijk bestaan, niet mogen worden gebruikt voor beboeting of bestraffing.

2. *Voor het verhoor wordt de verdachte medegedeeld dat hij niet verplicht is tot antwoorden.*
3. *De verklaringen van den verdachte, bepaaldelijk die welke eene bekentenis van schuld inhouden, worden in het proces-verbaal van het verhoor zooveel mogelijk in zijne eigen woorden opgenomen. De mededeling bedoeld in het tweede lid wordt in het proces-verbaal opgenomen."*

In de meeste situaties is het in het begin van de zaak aan te raden om gebruik te maken van dit zwijgrecht. Alles wat de adviseur zegt wordt immers toch tégen hem gebruikt. In de beginfase bestaan nog vele onzekerheden: de oproep voor een verhoor komt meestal plotse-ling, de verdenking is meestal onduidelijk en op grond van welke exacte feiten en omstandigheden de verdenking is ontstaan en waar-op deze is gebaseerd is vaak nog minder duidelijk. In het begin van de zaak beschikken de verdachte en zijn advocaat meestal nog over geen enkel dossierstuk.

5.4.2. *Verschoningsrecht*

Indien de adviseur als getuige wordt gehoord door de FIOD (onver-plicht) of door de (straf)rechter (verplicht) dan komt hem – net als iedere andere getuige – een verschoningsrecht toe op grond van art. 219 Sv. De tekst van art. 219 Sv luidt:

"De getuige kan zich verschonen van het beantwoorden eener hem gestelde vraag, indien hij daardoor of zichzelf of een zijner bloed- of aanverwanten (...). of zijn echtgenoot of eerdere echtgenoot dan wel geregistreerde partner of eerdere geregistreerde partner aan het ge-vaar eener strafrechtelijke veroordeling zou blootstellen."

Deels nog in oud taalgebruik uit het Wetboek van Strafvordering van 1926 maar duidelijk is dat de adviseur ook als getuige zichzelf niet hoeft te belasten.¹³

¹³

Er zijn meer bronnen van het verschoningsrecht: art. 217 Sv geeft verscho-ningsrecht aan bloed- en aanverwanten, art. 218 Sv biedt het professionele verschoningsrecht van de klassieke geheimhouders waar de adviseur niet onder valt, art. 219a Sv geeft een incidenteel verschoningsrecht en voorts be-staan nog enkele specifieke wettelijke regelingen.

Wanneer de adviseur al verdachte is in dezelfde zaak als waarin hij als getuige wordt gehoord, of een andere, aanverwante zaak, en hij met het antwoorden op de hem gestelde vragen zichzelf zou kunnen belasten, geldt de regeling van art. 219 Sv en niet het zwijgrecht van art. 29 Sv omdat hij niet 'als verdachte wordt gehoord'. In de rechtspraak bestaan diverse bewegingen om het verschoningsrecht van de getuige ruim dan wel restrictief uit te leggen. Hier volgt een kort overzicht van de meest belangrijke jurisprudentie, waarbij ik mij beperk tot het algemene verschoningsrecht van art. 219 Sv.

De wet regelt niet hoe wordt vastgesteld dat een getuige een beroep op het verschoningsrecht toekomt. AG Machielse heeft in 2011 geconcludeerd dat het voor de hand ligt dat de getuige in beginsel zelf de afweging maakt op welke vragen hij op grond van art. 219 Sv niet wenst te antwoorden. Dit beginsel wordt slechts doorbroken als er redelijkerwijs geen twijfel over kan bestaan dat het door de getuige ingenomen standpunt onjuist is.¹⁴ Volgens Rechtbank Rotterdam kan de houding van een getuige inhoudende, dat hij zich in zijn algemeenheid op het verschoningsrecht beroept, niet worden geaccepteerd.¹⁵ Het verschoningsrecht moet in beginsel per vraag (opnieuw) worden beoordeeld. Toch wordt in de praktijk regelmatig aan medeverdachten in elkaars zaak een 'algemeen' of 'integraal' verschoningsrecht toegekend. Zie het arrest van Hof Den Bosch van 6 december 2013 in een zaak waarin een medeverdachte als getuige werd gehoord terwijl in zijn eigen strafzaak nog niet onherroepelijk was beslist.¹⁶ Hof Den Bosch oordeelde ook in 2006 onder verwijzing naar een arrest van de Hoge Raad uit 1994:

"2.1.3. Onder verwijzing naar de uitspraak van de Hoge Raad van 15 juni 1993 (NJ 1994-37, r.o. 6.2.3 en 6.3.2) is het hof van oordeel dat wanneer een getuige betrokken is bij hetzelfde feitencomplex als waarvoor de verdachte die deze getuige wenst te ondervragen terechtstaat, aan die getuige een algemeen verschoningsrecht ex art. 219 van het WvSv kan worden toegekend voor alle nog te stellen vragen."¹⁷

¹⁴ Concl. AG Machielse 15 maart 2011, ECLI:NL:PHR:2011:BP7544, in de zogenaamde *Piranha-zaak*. De Hoge Raad gaat in zijn arrest van 15 november 2011 in deze zaak niet op dit punt in.

¹⁵ Rb Rotterdam 29 mei 2009, ECLI:NL:RBROT:2009:BI5776.

¹⁶ Hof Den Bosch 6 december 2013, ECLI:GHSHE:2013:5941.

¹⁷ Hof Den Bosch 21 april 2006, ECLI:NL:GHSHE:2006:AW2882.

De Hoge Raad oordeelde in bedoeld arrest uit 1993:

*"6.2.2 ... het hof [JP: heeft] vastgesteld dat aan de getuige Van U. grotendeels dezelfde feiten zijn ten laste gelegd als aan de verdachte. 6.2.3 Redelijke uitleg van art. 219 Sv brengt mee dat onder zodanige omstandigheden het recht tot verschoning in het algemeen kan worden verleend voor alle nog te stellen vragen, betrekking hebbende op de feiten waarbij de getuige in even bedoelde zin is betrokken, zodat het hof zonder schending van genoemd artikel een algeheel verschoningsrecht van Van U. heeft aanvaard."*¹⁸

In een recent arrest lijkt de Hoge Raad het beroep op het verschoningsrecht van de getuige echter te willen inperken. De getuige, die (door de hoofdverdachte?) was beschoten, weigerde te verklaren wie hem had beschoten. De getuige ging wel in op de achtergrond van zijn weigering. Volgens hem was hij beschoten door de persoon met wie hij een afspraak had en kon (het antwoord op) de vraag wie hem had beschoten niet los worden gezien van het doel van de afspraak die zij hadden. De afspraak had volgens de getuige 'te maken met zaken die het daglicht niet kunnen verdragen.' De Hoge Raad honoreert het beroep op het verschoningsrecht niet en oordeelt in lijn met het hof dat:

*"(...) betrokkene zichzelf niet blootstelt aan het gevaar van een strafrechtelijke veroordeling als hij de vraag beantwoordt wie op hem heeft geschoten."*¹⁹

Dit arrest lijkt er op te duiden dat het beroep op het verschoningsrecht bepaald niet ter vrije beoordeling staat van de getuige. Anderzijds moet worden opgemerkt dat de (advocaat van de) getuige naar mijn mening onnodige en onduidelijke verklaringen heeft afgelegd en toelichtingen heeft gegeven. Hij was ook (nog) geen verdachte in die zaak. Toch leek dit een schoolvoorbeeld van een zaak waarin de getuige juist een verschoningsrecht toekomt omdat hij met het antwoorden er niet aan lijkt te ontkomen dat hij zichzelf zou belasten. Sterker nog: dat deed de getuige al in zijn toelichting op zijn beroep op het verschoningsrecht.

¹⁸ HR 15 juni 1993, NJ 1994, 37, ECLI:NL:HR:1993:AC4222.

¹⁹ HR 30 september 2014, ECLI:NL:HR:2014:2859.

Doorslaggevend lijkt te zijn in de jurisprudentie van de Hoge Raad of de getuige zelf ook (al) verdachte is in het strafrechtelijk onderzoek waarin hij als getuige wordt gehoord. Als dat het geval is wordt een integraal verschoningsrecht erkend. Als de getuige (nog) geen verdachte is kan hij mogelijk per vraag een verschoningsrecht hebben maar zeker is dat niet. De enge uitleg van de Hoge Raad in dit arrest lijkt mij in strijd met het (ruimere) nemo tenetur-beginsel en ook met zijn eigen eerdere rechtspraak. Zie verder ook de rechtspraak van het EHRM hierna.

Het verschoningsrecht geldt ook voor vragen die de getuige in zijn eigen zaak al wel heeft beantwoord en die hij mogelijk later juist niet meer wil beantwoorden. Een beperking van het verschoningsrecht tot 'nieuwe' vragen vindt geen steun in het recht, aldus de Hoge Raad.²⁰

Ook de feitenrechter erkent (soms) een verschoningsrecht indien nog niet duidelijk is of een getuige vervolgd kan worden. In een zaak waarbij een Zwitserse bankmedewerker als getuige moest verklaren overwoog Rechtbank Den Haag dat, nu onduidelijk was of hij in Zwitserland voor schending van zijn bankgeheim zou kunnen worden vervolgd, hem een verschoningsrecht toekomt op de vragen ten aanzien waarvan hij zich op zijn ambtsgeheim beriep.²¹ In 1997 heeft het EHRM al bepaald dat uit art. 6 EVRM voortvloeit dat een getuige onder omstandigheden mag weigeren hem gestelde vragen te beantwoorden:

*"(...) [JP: if] the applicant should fear that some of the evidence he might have been called upon to give before the investigating judge would have been self-incriminating. It would thus have been admissible for him to have refused to answer any questions from the judge that were likely to steer him in that direction."*²²

Het is een getuige volgens het EHRM dus toegestaan om te weigeren op vragen te antwoorden, voor zover die (antwoorden op) vragen hem *likely* (waarschijnlijk, aannemelijk) in de richting sturen om zichzelf te belasten. Het gaat derhalve niet alleen om direct belastende vragen maar ook om vragen welke die richting op neigen.

²⁰ HR 11 januari 2005, ECLI:NL:HR:2005:AR4928.

²¹ Rb Den Haag 11 maart 2009, ECLI:NL:RBSGR:2009:BH5643.

²² EHRM 20 oktober 1997, nr. 82/1996, *LJN* AD2782, *NJ* 1998, 758, m.nt. Knigge (*Servès tegen Frankrijk*).

De adviseur in een verhoor door de strafrechter kan zich dus naar mijn mening eveneens van het beantwoorden van indirect en/of potentieel beschuldigende vragen verschonen, ook al denkt de Hoge Raad daar mogelijk recentelijk anders over.

5.4.3. *Rechtsmiddelen inzake beroep op verschoningsrecht?*

Het Wetboek van Strafvordering kent geen formele rechterlijke beslissing omtrent een beroep op het verschoningsrecht met een recht van bezwaar en/of beroep. Niettemin heeft Rechtbank Amsterdam in het voortraject van de Vancouver-zaak haar beslissing omtrent een beroep op het verschoningsrecht wel in een afzonderlijke beslissing vormgegeven.²³ Alleen als de adviseur door de RC of de rechtbank als weigerachtige getuige in gijzeling zou worden genomen, kan een rechtsmiddel worden ingediend.²⁴

5.4.4. *Strafvervolgning voor weigering te getuigen*

Art. 192 Sv stelt degene die als getuige opzettelijk niet voldoet aan een wettelijke verplichting die hij als zodanig heeft te vervullen strafbaar met een straf van ten hoogste zes maanden of geldboete van de derde categorie. Deze strafbaarheid bestaat uiteraard niet als de adviseur als getuige een beroep doet, en ook redelijkerwijs kan doen, op het verschoningsrecht ex art. 219 Sv.

5.4.5. *Conclusie inzake het verschoningsrecht in strafzaken van de adviseur*

Alles overziend is sprake van een wettelijk en jurisprudentieel mij-nenveld voor de adviseur die als getuige wordt opgeroepen voor een verhoor. Niettemin is alleszins verdedigbaar dat het verschoningsrecht van art. 219 Sv voor de adviseur in FIOD-zaken mede in het licht van het nemo tenetur-beginsel ruim dient te worden uitgelegd. In dit verband kan tevens nog worden gewezen op het arrest van de Hoge Raad van 9 december 1986, waarin is overwogen dat waar de wet een verschoningsrecht toekent, niet achteraf door de strafrechter een (andere) afweging kan worden gemaakt of in het concrete geval aan de getuige het verschoningsrecht toekwam.²⁵

²³ Rb Amsterdam 6 december 2006, *LJN BC3366*, *NS 2008*, 96 en 23 februari 2007, *LJN BC3366*, *NS 2008/97*.

²⁴ Zie de wettelijke regeling in art. 221 Sv e.v. en art. 294 Sv e.v.

²⁵ HR 9 december 1986, *NJ 1987*, 632.

Voorbeelden in de jurisprudentie geven ten overvloede aan dat het verstandig en zelfs een zaak van 'lijfsbehoud' is om van het verschoningsrecht zorgvuldig en consistent gebruik te maken. Zie ook enkele praktijkvoorbeelden hierna in paragraaf 9 van dit hoofdstuk. Immers geldt in het rechtsbedrijf en zeker in het huidige anti-financiële tijdsgewricht: alles wat de adviseur zegt kan tegen hem worden gebruikt. Alles wat hij zegt kan ook tegen zijn cliënt worden gebruikt maar dát is voor de adviseur niet het argument om een beroep te kunnen doen op het verschoningsrecht.

5.5. Uitnodiging/oproep/dagvaarding tot verhoor

De adviseur kan mondeling (telefonisch), schriftelijk (per brief) of met een formele gerechtelijke oproeping of dagvaarding worden 'uitgenodigd' of opgeroepen om ten verhoor te verschijnen. In het hiernavolgende zal ik het steeds hebben over oproep tot verhoor.

5.5.1. Oproep FIOD

Aan een oproep om tot verhoor bij de FIOD te verschijnen (of om bij een doorzoekings- of inbeslagnemingsactie op het eigen kantoor van de adviseur ter plaatse direct door de FIOD te worden verhoord) behoeft géén gevolg te worden gegeven. Beleefdheidshalve kan een bericht worden gestuurd dat de adviseur verhinderd is of dat hij geen behoefte heeft aan een dergelijk verhoor. Bij gebreke van een reactie moet de adviseur er wel rekening mee houden dat hij vervolgens als verdachte kan worden aangehouden.

5.5.2. Oproep rechter-commissaris en dagvaarding met bevel tot medebrenging

Als de adviseur niet bij de FIOD is verschenen kan - vroeger of later - een oproep volgen van de RC om in de rechtbank een verklaring af te leggen als getuige dan wel bij de FIOD bij wijze van een gedelegeerd RC-verhoor (zie hierover paragraaf 7 van dit hoofdstuk). Hierop kan ook worden geanticipeerd door na een oproeping aan te geven dat de adviseur slechts bereid is te verschijnen en te antwoorden indien het verhoor wordt afgenomen door de rechter(-commissaris), hij een advocaat kan meenemen tot bijstand bij het verhoor én dat slechts zal worden geantwoord voor zover hij geen beroep zal doen op het verschoningsrecht van art. 219 Sv. Het komt regelmatig voor dat de autoriteiten uiteindelijk van een verhoor afzien.

Als de adviseur op een oproep van een rechter niet als getuige verschijnt, kan hij worden gedagvaard. Verschijnt de getuige ook dan nog niet dan kan de rechter hem nogmaals dagvaarden met een bevel tot medebrenging. Een ook dan nog weigerachtige getuige, evenals een getuige die weigert te antwoorden waar de rechter hem verplicht acht om te antwoorden, kan in gijzeling worden genomen.

5.6. Het Salduz-arrest: waarborg voor bijstand van advocaat

Indien de adviseur als verdachte wordt benaderd voor een verhoor is de inmiddels als zodanig aangeduide 'Salduz-jurisprudentie' van het EHRM op hem van toepassing.²⁶ Deze jurisprudentie biedt de verdachte het recht om voorafgaand aan het verhoor door opsporingsambtenaren (dus ook ambtenaren van de FIOD en van de douane) een advocaat te raadplegen. De vaste rechtspraak van het EHRM²⁷ op dit punt lijkt ook ondubbelzinnig het recht in te houden op de bijstand van een advocaat tijdens het verhoor.²⁸

In de praktijk bieden de Nederlandse opsporingsambtenaren en de Hoge Raad echter nog steeds niet de rechten die het EVRM en de jurisprudentie van het EHRM garanderen. Bij een verhoor van een niet aangehouden verdachte vinden de Nederlandse autoriteiten bijvoorbeeld dat de verdachte niet verplicht in de gelegenheid hoeft te worden gesteld om voor het verhoor een advocaat te raadplegen, laat staan dat de advocaat moet worden toegelaten tot het verhoor om bijstand te verlenen. Toch is het in voorkomende gevallen, gelet op eventuele bijzonderheden van de zaak, mogelijk om voorafgaande consultatie en/of bijstand tijdens het verhoor te 'regelen'. Een gekozen advocaat, die verdachte zelf al heeft, kan soms door redelijk overleg met de ambtenaren of de officier van justitie zijn aanwezigheid en bijstand bij het verhoor 'regelen'.

²⁶ EHRM 27 november 2008, nr. 36391/02 (*Salduz tegen Turkije*) en HR 30 juni 2009, ECLI:NL:HR:2009:BH3079.

²⁷ EHRM 24 oktober 2013 (*Navone e.a. tegen Monaco*) en concl. AG Spronken 26 november 2013, ECLI:NL:PHR:2013:1424.

²⁸ Zie in dit verband ook de Europese richtlijn 2013/48/EU van 22 oktober 2013 die ziet op het recht op toegang tot een advocaat in strafprocedures. De richtlijn dient voor 27 november 2016 geïmplementeerd te zijn.

Vooral aan kwetsbare verdachten, die bijvoorbeeld nooit eerder met politie of justitie in aanraking zijn geweest, kan soms – wellicht ook gelet op hun bijzondere persoonlijke omstandigheden – bijstand bij het verhoor worden toegestaan. Afstand van de 'Salduz-rechten' wordt kritisch getoetst. Zelfs een eventueel 'domme' opmerking van de verdachte zoals bijvoorbeeld dat hij 'zijn rechten kent' mag de FIOD niet opvatten als het uitdrukkelijke of stilzwijgende ondubbelzinnig afstand doen van zijn recht om vooraf een advocaat te raadplegen.²⁹

Bij FIOD-verhoren wordt de advocaat in de praktijk meestal wel toegelaten. Toch blijven de (opsporings- en vervolgings)autoriteiten de 'Salduz-rechten' zoals het EHRM die heeft bepaald - weliswaar geruggesteund door de Hoge Raad - hardnekkig niet ten volle respecteren. De douane weigert bijvoorbeeld in de praktijk soms bij herhaling om de advocaat tot het verhoor toe te laten om zijn rechtsbeschermende taak ten behoeve van de rechtspleging te vervullen. Dit gebeurt ook in situaties dat de verdachte, belastingplichtige of adviseur niet (voldoende) juridisch onderlegd is op het gebied van fraude, de autoriteiten een vermoeden van schuld bij strafbare feiten baseren op een complex van (niet bewezen) feiten en omstandigheden en juridische kwalificaties en de verdachte aangeeft dat hij bereid is een verhoor te ondergaan en vragen te willen beantwoorden, mits zijn advocaat hem tijdens het verhoor kan bijstaan. Indien de verdachte belastingplichtige of adviseur in zo'n situatie volhardt in de eis om de 'Salduz-rechten' te respecteren, kan dat ófwel ertoe leiden dat de verdachte wordt aangehouden (waarna de advocaat vaak alsnog bijstand kan verlenen tijdens het verhoor) ófwel dat de zaak als een nachtkars uitgaat en na verloop van tijd simpelweg eindigt in een sepot (al dan niet met een weinig sportieve waarschuwing voor recidive), of een schikkingsvoorstel. Assertiviteit is in dergelijke complexe situaties meestal lonend.

5.7. Gedelegeerde RC-verhoren

Op grond van art. 177 Sv kan de RC in het belang van het onderzoek nasporingen opdragen en bevelen geven aan opsporingsambtenaren. In de praktijk wordt dit artikel door de RC ook gebruikt om de FIOD op te dragen om namens hem verdachten en getuigen te verhoren op een door de FIOD aan te geven tijd en plaats.

²⁹

HR 16 september 2014, ECLI:NL::HR:2014:2670.

Aanleiding hiervoor is vaak dat de onderzoekscapaciteit van de RC en/of zijn kennis van het dossier onvoldoende toereikend is om het verhoor zelf af te nemen. Men noemt dit een 'gedelegeerd RC-verhoor'. Het gedelegeerde RC-verhoor is omstreden omdat niet duidelijk is welke rechten verdachten, getuigen en advocaten hebben bij zo'n verhoor, terwijl ook de rechterlijke waarborgen van onafhankelijkheid en onpartijdigheid in zo'n verhoor niet of moeilijk te effectueren zijn.³⁰ Hoewel de advocaat bij FIOD-verhoren in de praktijk nagenoeg altijd wordt uitgenodigd, bestaat de mogelijkheid dat een gedelegeerd RC-verhoor wordt gebruikt (of misbruikt?) om het recht op aanwezigheid van de advocaat bij het verhoor, dat bij een normaal RC-verhoor geldt,³¹ uit te sluiten.

Een ander punt is dat getuigen bij verhoor door opsporingsambtenaren geen verschijningsplicht kennen, welke wel bestaat bij verhoor door de RC.³² Het verschijnen voor het verhoor zonder wettelijke verplichting houdt voor de adviseur het risico in dat hij door zijn cliënt civielrechtelijk aansprakelijk wordt gesteld voor schending van zijn beroepsgeheim of een tuchtrechtelijke klacht kan krijgen. Dagvaarding van een adviseur als getuige, die niet voor een gedelegeerd RC-verhoor wil verschijnen, al dan niet met een bevel tot medebrenging, kan soms niettemin achterwege blijven in afwachting van het verloop van de zaak. Ook zo kan de opportuniteit van het verhoor van de adviseur komen te vervallen. Maar het is ook mogelijk dat de RC wél een dagvaarding met bevel tot medebrenging laat volgen. De adviseur (en zijn advocaat) die het dan nog aandurft om niet te verschijnen en te kijken wat er vervolgens gebeurt, is niet benijdenswaardig en kan in ieder geval moed niet worden ontzegd. Een expliciete wettelijke regeling van het gedelegeerd RC-verhoor zou aan deze onduidelijkheden een eind kunnen maken. In het kader van het project 'Modernisering Wetboek van Strafvordering' is een aanzet gegeven met een discussiestuk.³³ Het gebrek aan de gebruikelijke rechterlijke waarborgen bij een dergelijk verhoor wordt daarmee echter nog niet geheeld.

³⁰ G.J.M. Corstens en M.J. Borgers, *Het Nederlands strafprocesrecht*, Kluwer: Deventer 2011, in par. 11.3 betogen zij dat de rechten van het RC-verhoor meegaan bij een delegatie aan opsporingsambtenaren.

³¹ Art. 186a, lid 1, Sv.

³² Art. 213 Sv.

³³ Aanvullend discussiestuk 'RC en RK gedelegeerd RC-verhoor' van 6 juni 2014.33.

5.8. Videoverhoren

Sinds een aantal jaren is het mogelijk om tot auditieve of audiovisuele registratie van verhoren van getuigen en verdachten over te gaan met gebruik van digitale videoapparatuur. De getuige kan dan op zijn plaats blijven voor het verhoor, evenals de RC (of de FIOD) en de advocaat. Ook bij gedelegeerde RC-verhoren is dit mogelijk. In complexe fraudezaken wordt wel gebruik gemaakt van deze methoden indien getuigen, die zich in het buitenland bevinden moeten worden gehoord. Onder meer Duitsland, Frankrijk en Polen werken daaraan mee. Echter Zwitserland bijvoorbeeld niet. Videoverhoren bieden onmiskenbaar voordelen. Opnames leveren mogelijk extra informatie, opnames registreren ook de niet-orale elementen van het verhoor (blozen, zenuwachtige trekken van de getuige, e.d.) en kunnen worden vertoond aan de zittingsrechter en andere procesdeelnemers die niet aanwezig waren bij het verhoor. Het is ook goedkoper om buitenlandse getuigen met videoapparatuur te horen dan met een heel Nederlands gevolg naar het desbetreffende land af te reizen. Omgekeerd kan het voor de Nederlandse adviseur ook gemakkelijker zijn om in Nederland te worden gehoord met videoapparatuur dan naar het buitenland te moeten afreizen. Er zijn echter ook serieuze nadelen: Er blijft ook (non verbale) informatie achterwege omdat meestal alleen een uitsnede van het bovenlichaam van de getuige zichtbaar zal zijn of omdat de camera beweegt of mogelijk verkeerd staat gericht. Dan ontbreekt het zicht op bepaalde bewegingen van de getuige, zijn kleding of schoeisel, een (kleffe) handdruk, de omgeving van het verhoor en mogelijke andere aanwezigen. De interactie is anders; apparatuur kan van invloed zijn op het gedrag van de verhoorder en de verhoorde. Ook futiliteiten en/of (vertrouwelijke) privé-uitspraken worden opgenomen. Opnames kunnen in verkeerde handen vallen. Verknipte of gemonteerde weergave is mogelijk en een volledige en letterlijke weergave is tijdrovend en waarschijnlijk duurder. In voorkomende situaties moeten de voor- en nadelen van deze modaliteiten worden afgewogen.

5.9. Praktijkvoorbeelden

In het arrest van de strafkamer van de Hoge Raad van 27 mei 2014 heeft de Hoge Raad een arrest van Hof Arnhem gecasseerd wegens ontoereikende motivering van de bewezenverklaring van de tenlastegelegde opzettelijk onjuiste aangiften vennootschapsbelasting over de jaren 2002 t/m 2004, omdat geen sprake zou zijn van een economische eigendomsoverdracht.³⁴ Het bewijs was mede (met name?) gebaseerd op de verklaring van de belastingadviseur van de verdachte belastingplichtige, die hij bij de FIOD had afgelegd en een oudere brief van de belastingadviseur aan zijn cliënt. De adviseur meende voorafgaand aan het verhoor ongetwijfeld dat hij voor zijn cliënt een ontlastende verklaring af zou kunnen leggen. De als bewijsmiddel door het hof gebruikte gedeeltes van de verklaringen en de brief van de adviseur zijn echter zo geselecteerd dat deze feitelijk als belastend voor de verdachte werden gebruikt, met passages als:

"Ik ga er daarbij vanuit dat die stukken [JP: de door de verdachte cliënt aangeleverde stukken en administratie] juist zijn. Mocht dat niet zo zijn, dan is dat natuurlijk de verantwoordelijkheid van [verdachte] zelf."

In de bijzondere bewijsoverweging verwijst het hof uitdrukkelijk naar de door de belastingadviseur afgelegde verklaring tegenover verbalisanten van de FIOD. Aldus concludeert het hof dat ten onrechte effectenverliezen op de aan verdachte in privé toebehorende aandelen in de bedoelde jaren ten laste zijn gebracht van de holding.

De Hoge Raad gaat in zijn arrest echter uitvoerig in op het doorwrochte verweer dat vanaf de zitting in eerste aanleg is aangevoerd dat al vanaf het begin sprake is geweest van een daadwerkelijke economische eigendomsoverdracht. De waarheidsvinding van de FIOD en de officier van justitie was tot aan die terechtzitting bij de rechtbank gebrekkig. Kennelijk had de adviseur de verwarring omtrent de feiten in zijn verklaringen bij de FIOD niet weg kunnen nemen maar integendeel juist aangewakkerd of vergroot. Thans verblijven we in afwachting van het eindarrest van Hof Den Bosch na verwijzing door de Hoge Raad. De adviseur had in dezen beter niet aan het FIOD-verhoor kunnen meewerken, óf pas na gedegen en zorgvuldige voorbereiding en de bijstand van een gespecialiseerde advocaat de toedracht van de zaak kunnen verhelderen.

³⁴

HR 27 mei 2014, ECLI:NL:HR:2014:1239.

Een ander praktijkvoorbeeld is de adviseur (voorheen werkzaam geweest bij een van de *big four* kantoren), die waarschijnlijk vanuit goede bedoelingen meewerkt aan een FIOD-verhoor als getuige in een btw-carrouselfraudezaak. Blijkens het proces-verbaal van verhoor van de getuige begint de adviseur met het antwoord op de eerste vraag of hij op voorhand iets wil verklaren: "*Nee, komt u maar met de vragen.*" Na enkele vragen en zéér lange antwoorden wordt op p. 3 van het verhoor al duidelijk dat de administratie van de cliënt niet of onvolledig werd aangeleverd en dat de adviseur dan maar nihil-aangiftes deed voor de omzetbelasting om boeten te voorkomen. Hij nam genoegen met antwoorden van de cliënt dat deze in het buitenland zat en de volgende keer de administratie zou aanleveren. Op p. 3 antwoordt de adviseur op een *leading question* van de FIOD-verbalisanten al dat:

"(...) het klopt dat de aangiften dan eigenlijk onjuist zijn omdat deze niet gebaseerd zijn op onderliggende documenten, zoals inkoop- en verkoopfacturen."

Pagina 4 van het proces-verbaal van verhoor vermeldt als opmerking van de verbalisanten dat de getuige:

"(...) gezien de verklaring die hij op onze laatste vraag [JP: diverse vragen later] heeft afgelegd, zichzelf nu belast en dat wij hem als verdachte moeten aanmerken en hem er op hebben gewezen dat hij niet langer tot antwoorden verplicht is."

De adviseur antwoordt hierop dat hij nog steeds niet van mening is dat hij bewust iets fout heeft gedaan en dat hij afziet van het consulteren van een advocaat en het verhoor wil voortzetten. Vervolgens legt de adviseur nog 11 pagina's met belastende verklaringen over zichzelf af! De officier van justitie en/of de inspecteur hebben het bewijs zo voor het oprapen voor een verdere strafrechtelijke vervolging of fiscale beboeting, niet alleen van de cliënt van de adviseur maar tevens van de adviseur. Een wijze adviseur zorgt ervoor dat hij in dergelijke situaties voorafgaand aan het verhoor tegen zichzelf wordt beschermd door de bijstand in te roepen van een gespecialiseerde advocaat.

5.10. Ten slotte

Aan elk contact met de FIOD zijn serieuze gevolgen verbonden. Het horen van de adviseur kent vele valkuilen, zowel voor de adviseur als voor zijn cliënt. Een goede voorbereiding van de door de adviseur te geven reactie en de zorgvuldige uitvoering daarvan is van essentieel belang. Het voorkomt erger.