

MR. P.J. SIEKMAN

Bevoegdheden van fiscale opsporingsambtenaren

DOSSIER

56

Nr. 45 / maart 2001

Ingevolge artikel 80 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR), zijn behalve de in artikel 141 van het Wetboek van Strafvordering (Sv) bedoelde personen, in casu de algemeen opsporingsambtenaren, ambtenaren van de Rijksbelastingdienst belast. Met andere woorden, naast de officier van justitie en politieambtenaren zijn ambtenaren van de Rijksbelastingdienst belast met het opsporen van fiscale delicten.

Hoewel de wet dit mogelijk maakt, is het niet zo dat de Belastingdienst al haar ambtenaren heeft opgedragen zich met opsporingsactiviteiten bezig te houden. Het zijn uitsluitend die ambtenaren die ingevolge artikel 142 Sv door de minister van Justitie zijn aangewezen, die zich daadwerkelijk met de opsporing van fiscale delicten mogen bezighouden, in casu de zogenaamde buitengewoon opsporingsambtenaren.

Dit laatste heeft als belangrijke consequentie dat alle overige belastingambtenaren in afwijking van de tekst van artikel 80 AWR niet belast zijn met het opsporen van bij de belastingwet strafbaar gestelde feiten. Dit betekent dat alle overige belastingambtenaren niet bevoegd zijn processen-verbaal op te maken.

In de praktijk zullen de officier van justitie en politiefunctionarissen zich niet bezighouden met de opsporing van fiscale delicten. Een en ander betekent dat de kring van ambtenaren die zich bezighoudt met de opsporing van fiscale delicten beperkt blijft tot dié belastingambtenaren die door de minister van Justitie benoemd zijn tot buitengewoon opsporingsambtenaar. In de regel zijn deze ambtenaren uitsluitend werkzaam bij de Fiscale Inlichtingen- en Opsporingsdienst (de FIOD). Deze ambtenaren zijn belast met de opsporing van zowel fiscale misdrijven als fiscale overtredingen. Naast deze buitengewoon opsporingsambtenaren komen op de overige belastingeenheden tevens belastingambtenaren voor die ook als buitengewoon opsporingsambtenaar benoemd zijn.

Deze laatste ambtenaren, werkzaam op de belastingeenheden, houden zich uitsluitend bezig met de opsporing van fiscale overtredingen. Bij de opsporingsdienst van de FIOD wordt aan de rechercheurs leidinggegeven door officieren van justitie in de zin van artikel 155 Sv.

Bevoegdheden

Alvorens toe te komen aan de specifieke bevoegdheden die de AWR attribueert aan de fiscaal opsporingsambtenaren¹, is het zinvol de belangrijke uitbreiding van bevoegdheden van opsporingsambtenaren in de sfeer van het commune strafrecht de revue te laten passeren.

Recente uitbreiding in de sfeer van het commune strafrecht

Per 1 februari 2000 zijn de opsporingsmogelijkheden in de sfeer van het commune strafrecht aanmerkelijk verruimd. Tot 1 februari 2000 kon de politie-opsporingsambtenaar op grond van eigen bevoegdheden geen kantoorruimten betreden en geen bescheiden in beslag nemen. Per 1 februari 2000 is daar verandering in gekomen.

De opsporingsambtenaar kan thans op grond van artikel 56a lid 2 Sv voor aanhouding elke plaats betreden. Voor inbeslagneming kan de opsporingsambtenaar elke plaats betreden in geval van ontdekking op heterdaad van een strafbaar feit, of in geval van verdenking van een misdrijf als omschreven in artikel 67 lid 1 Sv.

Dit laatste betreft misdrijven waar een maximum-gevangenisstraf op staat van vier jaar of meer. Met andere woorden, in geval van bijvoorbeeld een verdenking van valsheid in geschrifte (artikel 225 Sr) is de politie-opsporingsambtenaar bevoegd kantoorruimten te betreden en bescheiden in beslag te nemen. Deze bevoegdheden had de politiefunctionaris onder de oude wettelijke regeling niet.

Bevoegdheden van fiscale opsporingsambtenaren

Naast deze in algemene zin geformuleerde uitbreiding voor opsporingsambtenaren gelden nog een paar specifieke bevoegdheden omschreven in de artikelen 551 en 552 Sv, waar het gaat om bevoegdheden inzake misdrijven gericht tegen het Koninklijk Huis, zedendelicten en helingdelicten. Uit praktische overwegingen zullen deze situaties hier verder niet aan de orde komen.

De mogelijkheid dat een politie-opsporingsambtenaar de bevoegdheid heeft om elke plaats te betreden (voor de woning is er in dit verband een uitzonderingsmaatregel van kracht), is vooral van belang in combinatie met de veel ruimere inbeslagnemingbevoegdheid zoals deze in het nieuwe artikel 96 Sv is beschreven.

Zoals reeds hiervoor opgemerkt over de mogelijkheid tot binnentreding, is ook de bevoegdheid om in beslag te nemen beperkt tot enerzijds het geval van ontdekking op heterdaad, dan wel van een verdenking van een misdrijf als bedoeld in artikel 67 lid 1 Sv (strafmaximum vier jaar of meer).

De recente wetswijzigingen zijn van grote betekenis voor de alledaagse opsporingspraktijk gericht op fraudezaken. Vrijwel zonder uitzondering is er bij fraudezaken wat betreft valsheid in geschrifte sprake van overtreding van artikel 225 WvSr. Kon in de oude wetgeving in deze situatie de opsporingsambtenaar uitsluitend in combinatie met justitie tot het betreden van kantoren en het in beslag nemen van boeken en bescheiden overgaan, thans heeft de opsporingsambtenaar een zelfstandige daartoe strekkende bevoegdheid gekregen en kan hij tot direct handelen overgaan.

Fiscaal-strafrechtelijke bevoegdheden

In de fiscaal-strafrechtelijke procedure bestond de mogelijkheid om inbeslagneming door de opsporingsambtenaar en het betreden van elke plaats reeds lang. Artikel 81 AWR regelt de inbeslagnemingbevoegdheid voor de ambtenaren die belast zijn met het opsporen van bij de belastingwet strafbaar gestelde feiten. Deze ambtenaren zijn te allen tijde bevoegd om tot inbeslagneming over te gaan. Dit laatste impliceert dat deze inbeslagnemingbevoegdheid ruimer is dan die welke thans in het Wetboek van Strafvordering is opgenomen, omdat in deze bevoegdheid niet de beperking is aangebracht dat het zou moeten gaan om misdrijven waarvoor een strafmaximum geldt van vier jaar of meer, dan wel deze bevoegdheid op heterdaad (en of bij aanhouding) zou kunnen worden uitgeoefend.

Voor de goede orde zij opgemerkt dat onder inbeslagneming wordt verstaan het onder zich nemen of

gaan houden van enig voorwerp ten behoeve van strafvordering. Aan de inbeslagnemingbevoegdheid in artikel 81 AWR is tevens gekoppeld het recht om uitlevering te vorderen van de voorwerpen. In de meeste gevallen betreffen het hier bescheiden dan wel andersoortige gegevensdragers, zoals computerbestanden, floppy's en intern geheugen. In de jurisprudentie is vastgesteld dat de vordering tot uitlevering ook aan een *verdachte* gedaan kan worden. Alleen de verschoningsgerechtigde (advocaat, notaris, geestelijke, medicus) behoeft geen gehoor te geven aan een dergelijke vordering. Indien men niet voldoet aan een vordering tot uitlevering, overtreedt men overigens artikel 184 Sr. Het plegen van dit misdrijf leidt in de regel tot een heterdaadsituatie.

Ingevolge artikel 83 AWR hebben opsporingsambtenaren belast met een bij de belastingwet strafbaar gesteld feit, toegang tot elke plaats voorzover redelijkerwijs voor de vervulling van hun taak nodig is. Ze zijn tevens bevoegd zich door hen aangewezen personen te doen vergezellen. Dit betekent in de praktijk dat (bij uitzondering van woningen) de opsporingsambtenaren, in het kader van de opsporing van belastingdelicten, zich toegang kunnen verschaffen tot elke plaats. De wijze waarop dit laatste gebeurt is echter wel aan beperkingen onderhevig. In beginsel zal de opsporingsambtenaar zich niet met geweld toegang verschaffen tot elke plaats. Met andere woorden, het openbreken van een kantoordeur, indien er bijvoorbeeld binnen geen personen aanwezig zijn, zou strikt genomen binnen de bevoegdheidsregels vallen, maar dient wel te beantwoorden aan de door de staatssecretaris van Financiën gehanteerde instructie 'gebruik geweld'.

In de regel zullen dit soort acties uitsluitend plaatsvinden in het kader van doorzoekingsacties onder leiding van de officier van justitie (voorheen huiszoeking ter inbeslagneming genoemd).

Controlebevoegdheden van de fiscaal opsporingsambtenaar

Ambtenaren van de Belastingdienst die zijn benoemd tot buitengewoon opsporingsambtenaar, in de regel deel uitmakende van de Fiscale Inlichtingen- en Opsporingsdienst, hebben de controlebevoegdheden geattribueerd gekregen die terug te vinden zijn in de artikelen 47 en volgende van de AWR. In de jurisprudentie is uitgemaakt dat deze controlebevoegdheden door de fiscaal opsporingsambtenaar ook mogen worden gebruikt in het kader van de opsporing van belastingdelicten. Dit betekent onder meer dat behoudens de beperkingen van artikel 27 Sv (het zwijgrecht) de fiscaal opsporingsambtenaar over

Bevoegdheden van fiscale opsporingsambtenaren

een groot arsenaal van bevoegdheden beschikt om informatie in te winnen. Dit laatste impliceert een belangrijke uitbreiding van de feitelijke opsporingsmogelijkheden in de sfeer van het fiscaal strafrecht ten opzichte van het commune strafrecht. In het fiscaal strafrecht kunnen FIOD-ambtenaren derden die de kwaliteit hebben van administratieplichtige (dus elke onderneming) uitnodigen ingevolge artikel 53 AWR informatie te verstrekken.

Anders dan in het commune strafrecht zal een derde betrokkene (administratie-plichtige) tegenover de fiscaal opsporingsambtenaar verplicht zijn deze informatie te verstrekken. Dit is een belangrijke uitbreiding ten opzichte van alle andere opsporingsmogelijkheden die de FIOD-opsporingsambtenaar reeds bezit.

Hantering bevoegdheden in de praktijk

In de praktijk van alledag plegen de opsporingsambtenaren van de FIOD op te treden in koppelverband. Het onderzoek staat onder leiding van een hulpofficier van justitie van de FIOD. De uiteindelijke onderzoeksresultaten zullen in proces-verbaalvorm door tussenkomst van het bestuur van 's Rijksbelastingen worden aangereikt aan de officier van justitie.

In de regel betekent dit dat het door de desbetreffende opsporingsambtenaren opgemaakte proces-verbaal door de hulpofficier van justitie zal worden ingebracht in het zogenaamde fiscaal tripartieten-overleg. Dit overleg bestaat uit het bestuur van 's Rijksbelastingen (formeel de directeur van 's Rijksbelastingen maar in de praktijk de regionale opsporingsfraudecoördinator die daartoe is gemandateerd), de FIOD-hulpofficier en de officier van justitie. Indien er zich geen complicaties voordoen bij het onderzoek zullen de FIOD-rechercheurs zonder gebruik te maken van ingrijpende dwangmiddelen, op basis van de aanwezige stukken en door middel van het horen van de verdachte en de getuigen de onderzoeken afronden en het eindresultaat vastleggen in een proces-verbaal.

De FIOD-opsporingsambtenaren kunnen op eigen gezag de bevoegdheden hanteren van binnentreden in elke plaats met uitzondering van de woning. Zij kunnen zelfstandig overgaan tot inbeslagneming dan wel de uitlevering vorderen. Daarnaast kunnen FIOD-rechercheurs gebruikmaken van hun controlebevoegdheden teneinde bij derden/administratieplichtigen informatie te verkrijgen in het kader van hun onderzoek.

Op het moment dat er zwaardere dwangmiddelen moeten worden gehanteerd, zal de toepassing daarvan

immer in overleg gaan met de leidinggevende hulp-officier, de officier van justitie of in sommige gevallen de rechter-commissaris. Met andere woorden, bij die onderzoeken waarin zwaardere dwangmiddelen worden toegepast, is er geen sprake van een zelfstandig opererend recherchekoppel, maar is er altijd sprake van een team dat al naargelang de zwaarte van de te hanteren dwangmiddelen, in lijn zal worden uitgebreid met de hulpofficier van justitie en/of de officier van justitie en/of de rechter-commissaris.

Afhankelijk van de wijze waarop na een gerezen verdenking de waarheidsvinding het meest effectief kan plaatsvinden, zullen keuzes worden gemaakt met betrekking tot de te hanteren dwangmiddelen. De hantering van de dwangmiddelen wordt bepaald door een weging op basis van subsidiariteit en proportionaliteit. In beginsel moet het minst zware dwangmiddel worden gehanteerd om de waarheidsvinding in een bepaalde zaak te realiseren.

Indien bijvoorbeeld een verdachte bereid is daarover aan de FIOD-rechercheurs een verklaring af te leggen is het niet nodig om hem voor dit doel aan te houden en in verzekering te stellen. Indien bij derden schriftelijke bewijsstukken aanwezig zijn en op medewerking mag worden gerekend, kan worden volstaan met de vordering tot uitlevering daarvan en hoeft niet altijd gebruikgemaakt te worden van het dwangmiddel van de doorzoeking (voorheen huiszoeking genoemd).

De keuzes die hier gemaakt moeten worden, worden bepaald door een analyse van de reeds aanwezige bewijsmiddelen ten tijde van de start van het onderzoek, waarschijnlijkheid van medewerking van de desbetreffende actoren in het onderzoek en een inschatting van de mogelijkheden dat bewijsmiddelen ten tijde van het onderzoek zullen worden vernietigd en niet anderszins deze gegevens kunnen worden achterhaald. Het is niet nodig in de woning van de verdachte bankbescheiden te zoeken van een bekende bankrekening omdat deze bescheiden eenvoudig bij de desbetreffende bankinstelling kunnen worden opgevraagd. Indien er aanwijzingen zijn dat de verdachte bankrelaties heeft die hij daarvoor niet aan de inspecteur heeft gemeld, kan deze omstandigheid nu juist wel een argument opleveren om het zwaardere dwangmiddel van doorzoeking van de woning te overwegen.

De meest voorkomende dwangmiddelen die FIOD-rechercheurs niet op eigen gezag hanteren, zijn aanhouding en inverzekeringstelling van de verdachte, onderzoeken van kantoren, het onderzoeken en betreden van woningen, het aftappen van de telefoon en het instellen van een onderzoek buiten Neder-

Bevoegdheden van fiscale opsporingsambtenaren

land. Deze opsomming is niet limitatief maar dekt zeker voor 90% alle FIOD-operaties. Hierna zal in een drietal situaties in het kort worden aangegeven welke functionarissen betrokken dienen te worden als leidinggevende of toestemminggevende in door de FIOD ingestelde acties.

De woning

Ingevolge de bepalingen van de Algemene wet tot binnentreden is het de FIOD-opsporingsambtenaar in beginsel niet toegestaan anders dan in het bezit van een machtiging, zonder toestemming van de bewoner de woning te betreden. Dit betekent dat indien (een koppel) rechercheurs een woning willen betreden en geen toestemming krijgen van de bewoner, zij een schriftelijke machtiging behoeven van een hoge autoriteit. Deze laatste zou de hulpofficier van justitie van de FIOD kunnen zijn. Het doel waarvoor een dergelijke machtiging kan worden afgegeven blijft beperkt tot een tweetal mogelijkheden: de machtiging kan worden afgegeven ter aanhouding van de verdachte dan wel inbeslagneming van voor de hand liggende voorwerpen, bijvoorbeeld de in de woning aanwezige administratie. Deze bevoegdheid kan niet leiden tot doorzoeking van de woning als bedoeld in artikel 96 Sv.

Het betreden van de woning in het kader van een doorzoeking tegen de wil van de bewoner, moet gebaseerd zijn op een beslissing van de rechter-commissaris die, hetzij zelf leidinggeeft aan de doorzoeking, dan wel daarvoor een machtiging verleent aan de officier van justitie. In geval van een dringende noodzakelijkheid en indien het optreden van de rechter-commissaris niet kan worden afgewacht kan de officier van justitie ingevolge artikel 97 lid 1 Sv zonder voorafgaand verlof van de rechter-commissaris tot doorzoeking overgaan. In uitzonderlijke gevallen, indien ook het optreden van de officier van justitie niet kan worden afgewacht, komt de doorzoekingsbevoegdheid toe aan de hulpofficier van justitie.

Indien FIOD-rechercheurs een machtiging tot betreding van de woning in bezit hebben afgegeven ter aanhouding van de verdachte, kunnen in dat kader tevens voor de hand liggende stukken en bescheiden in beslag worden genomen. Met een dergelijke machtiging kan echter geen doorzoeking van de woning tegen de wil van de bewoner plaatsvinden.

Kantoor- en bedrijfsruimten

De FIOD-rechercheur kan zich in het kader van het door hem ingestelde onderzoek te allen tijde toegang verschaffen c.q. zich ophouden in kantoor- en bedrijfsruimten. Tijdens zijn verblijf kan hij alle daar-

voor vatbare voorwerpen, die voor de hand liggen, in beslag nemen. Deze inbeslagnemingmogelijkheid kent zijn grenzen op het moment dat het karakter van het ter plekke ingestelde onderzoek dat van een doorzoeking gaat krijgen.

Van een doorzoeking is sprake wanneer stelselmatig ruimten worden onderzocht met het doel vatbare voorwerpen in beslag te nemen en bij welk onderzoek tevens niet voor de hand liggende voorwerpen, papieren en bescheiden het doelwit zijn van de actie. Bij doorzoeking kan zo nodig van geweld (braak) gebruik worden gemaakt. In het algemeen kan worden gezegd dat de acties van FIOD-rechercheurs een doorzoekingskarakter krijgen op het moment dat bureauladen moeten worden opengetrokken, kastdeuren worden geopend – al of niet op slot zijnde – en computerbestanden worden doorgelicht.

De FIOD-rechercheur is zelfstandig bevoegd een afgesloten kast of zelfs een bureau in beslag te nemen, maar heeft niet een zelfstandige bevoegdheid om tot opening en ontgrendeling van deze opbergruimte over te gaan. Het is de officier van justitie die in kantoor- en bedrijfsruimten de bevoegdheid heeft om tot een doorzoekingsactie te beslissen, er leiding aan te geven en in het kader van die doorzoekingsactie de hiervoor passende maatregelen te nemen.

Vond in het verleden een dergelijke actie nog onder leiding van de rechter-commissaris plaats, met ingang van 1 februari 2000 is de officier van justitie de eindverantwoordelijke voor een dergelijke actie.

In geval van dringende noodzakelijkheid kan de hulpofficier van justitie tot een doorzoekingsactie overgaan. Hij behoeft hiertoe overigens nadien de machtiging van de officier van justitie. In dit geval is sprake van een repressief toezicht op de doorzoekingsbevoegdheid van de hulpofficier van justitie in geval van dringende noodzakelijkheid.

Afluisteren telefoongesprekken

Met ingang van 1 februari 2000 is de regeling die bestond voor het afluisteren van telefoongesprekken uitgebreid en maakt thans onderdeel uit van de regeling in artikel 126m lid 1 en artikel 126t lid 2 Sv. De wet verwijst naar het begrip telecommunicatie en definieert dit begrip als niet voor het publiek bestemde communicatie via telecommunicatie-infrastructuur of via een telecommunicatie-inrichting, die wordt aangewend voor dienstverlening aan het publiek.

Hieronder valt niet uitsluitend het telefoonverkeer maar tevens telefaxverkeer, elektronische post en dergelijke.

Bevoegdheden van fiscale opsporingsambtenaren

Was in het verleden de PTT de enige aanbieder op de markt, in de laatste jaren is daar in de private sector een aantal bijgekomen. Aanbieders zijn verplicht hun medewerking te verlenen aan bevelen tot aftappen.

Fiscaal opsporingsambtenaren zijn niet bevoegd zelfstandig beslissingen te nemen met betrekking tot het aftappen van telecommunicatiemiddelen. De eerst verantwoordelijke is de officier van justitie. Wel is het zo dat elke beslissing om tot aftappen over te gaan, preventief moet worden getoetst door de rechter-commissaris.

Het aftappen van telecommunicatie is een dwangmiddel dat geregeld is in het Wetboek van Strafvordering en volledig onder de verantwoordelijkheid van justitie plaatsvindt. In het kader van het opsporen van belastingdelicten wordt van dit middel gebruikge-

maakt, maar uitsluitend in de combinatie van de leidinggevende officier van justitie en na toestemming van de rechter-commissaris. In de praktijk wordt dit middel minder toegepast dan het publiek veronderstelt.

Binnen het kader van het opsporen van fiscale delicten wordt dit dwangmiddel vaker gebruikt in de sfeer van de douanebepalingen dan in de sfeer van de directe belastingen. Dit laatste ligt voor de hand omdat in het douanestrafrecht meer sprake is van heterdaadsituaties, in het kader waarvan telefoongesprekken een belangrijker plaats innemen dan de delicten beschreven in de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

Mr. P.J. Siekman is advocaat te Hoofddorp.

1 Zie voor nadere literatuur over dit onderwerp onder andere D.V.A. Brouwer, *Dwangmiddelen in bijzondere wetten*, diss. Groningen; W.E.C.A. Valkenburg en J. Wortel, *Inleiding fiscaal strafrecht*; W.E.C.A. Valkenburg, *Fiscus, openbaar ministerie en (fiscale) fraudebestrijding*, in: *Delikt en Delinkwent*, december 2000.