

Artikel

Wegwijs door het Caribisch fiscaal strafrecht

The game is changing

Mr. K.M.G. Demandt*

1. Bestrijding fiscale fraude als speerpunt van Justitie

In de Caribische delen van het Koninkrijk heeft de bestrijding van belastingfraude en de daarmee beoogde prikkel tot verbetering van de belastingmoraal van de burger, uitgebreide aandacht van justitie. Zo kopte het Antilliaans Dagblad op 15 juni 2019 'OM: Belastingmoraal verbeteren'¹ en op 1 juli 2019 'Belastingontduikers worden vervolgd'.² Met de inzet van het strafrecht wil het Openbaar Ministerie op Curaçao normconform gedrag afdwingen en zijn per 1 juli 2019 nieuwe afspraken gemaakt tussen de Inspectie der Belastingen, de Sector Fiscale Zaken, de Stichting Belastingaccountantsbureau, de Douane en het Openbaar Ministerie over de Aanmelding, Transactie en Vervolging van fiscale delicten en douanedelicten (ATV-richtlijnen). Dat het daadwerkelijk strafrechtelijk vervolgen van belastingfraude iets is van de afgelopen jaren, blijkt uit een beschikking van het Gemeenschappelijk Hof van Justitie van Aruba, Curaçao, Sint Maarten en van Bonaire, Sint Eustatius en Saba (verder: het Hof) van 20 juli 2011.³ Het betrof een Arubaanse raadkamerzaak over een bevel gevangenhouding. De verdenking was belastingfraude

met een fiscaal nadeel van circa 10-14 miljoen Arubaanse florin, in combinatie met het commune delict witwassen. Het Hof beëindigde de gevangenhouding en oordeelde dat in deze situatie, waarin het gaat om belastingfraude, geen sprake was van een geschokte, laat staan van een ernstig geschokte rechtsorde. In dat oordeel betrof het Hof de omstandigheid dat belastingfraude tot voor kort niet door het Openbaar Ministerie werd vervolgd en hooguit in de fiscale sfeer werd afgedaan. Deze overweging spreekt boekdelen over de ontwikkeling van strafvervolging van fiscale fraude in de Caribische delen van het Koninkrijk. Tot voor kort was er nog de traditie van niet-vervolging van zuivere fiscale delicten en tot 1995 was er op de voormalige Antillen geen sprake van enig fraudebeleid en dus ook niet van fraudebestrijding.

Acht jaar sinds die beschikking wordt op de voormalige Antillen langzaam maar zeker anders gedacht over belastingfraude en de strafrechtelijke vervolging daarvan. Zo oordeelde het Gerecht in eerste aanleg van Curaçao in 2016⁴ dat geen geval op de eilanden bekend was waarin een belastingplichtige was veroordeeld voor belastingontduiking. Oplegging van een onvoorwaardelijke gevangenisstraf werd door het Gerecht dan ook niet passend geacht. Weliswaar werd wel een voorwaardelijke gevangenisstraf opgelegd, want zo wordt *'het niet voor misverstand vatbare signaal afgegeven dat belastingfraude, in de toekomst, wel degelijk kan leiden tot onvoorwaardelijke gevangenisstraf.'* Het is daarom de moeite waard om aan de hand van de tot nu toe voorhanden zijnde Antilliaanse rechtspraak te vergelijken in hoeverre de fiscaal-strafrechtelijke leerstukken afwijken van of overeenkomen met de Nederlandse fiscaal-strafrechtelijke leer-

133

* Mr. K.M.G. Demandt is advocaat bij Hertoghs advocaten te Breda. Met dank aan mr. P.C. Janssen, advocaat bij Hertoghs advocaten te Curaçao.

1. 'OM: Belastingmoraal verbeteren', *Antilliaans Dagblad* 15 juni 2019.

2. 'Belastingontduikers worden vervolgd', *Antilliaans Dagblad* 1 juli 2019.

3. Gemeenschappelijk Hof van Justitie van Aruba, Curaçao, Sint Maarten en van Bonaire, Sint Eustatius en Saba 20 juli 2011, ECLI:NL:OGHACMB:2011:BR6706.

4. Gerecht in eerste aanleg van Curaçao 1 april 2016, ECLI:NL:OGECAC:2016:4.

stukken. Hierbij is ervoor gekozen om de meest in het oog springende leerstukken te beschouwen, zoals de verhouding tussen het Openbaar Ministerie en de Belastingdienst, de inkeerregeling als vervolgingsuitsluitingsgrond en tot slot de bijstand van een adviseur en het pleitbaar standpunt in de sleutel van het opzet.

2. De verhouding tussen het Openbaar Ministerie en de Belastingdienst

Evenals in Nederland geldt ook op de eilanden het wettelijke uitgangspunt dat het primaat van de vervolging van fiscale delicten in beginsel ligt bij de Belastingdienst. Door fiscale controles constateren zij mogelijke fraudes en kan worden besloten tot het overdragen van de zaak aan het Openbaar Ministerie voor verdere strafrechtelijke afdoening. Echter, uit bestudering van de voorhanden zijnde Antilliaanse rechtspraak valt op dat dit uitgangspunt in de praktijk is omgedraaid. Het Openbaar Ministerie stuit tijdens een (commuun) strafrechtelijk onderzoek op fiscale fraude en betreft dat in de vervolging.

Dit vindt weerklank in de per 1 juli 2019 alleen op Curaçao gepubliceerde en in werking getreden nieuwe ATV-richtlijnen.⁵ In de toelichting is opgenomen dat vanwege de intensivering van de bestrijding van fiscale fraude de behoefte ontstond aan nieuwe afspraken voor de aanpak en afdoening van fiscale fraude en ontduiking van douaneregeling. Tot 1 juli 2019 hanteerden de betrokken diensten op Curaçao niet gepubliceerde ATV-richtlijnen, die alleen bedoeld waren voor intern gebruik binnen het Openbaar Ministerie en de Belastingdienst. Zo blijkt uit het vonnis van het Gerecht in eerste aanleg van Curaçao van 1 april 2016⁶ dat door de verdediging een beroep is gedaan op die niet openbaar gemaakte ATV-richtlijnen. Het Openbaar Ministerie erkende dat deze richtlijnen bestonden, doch stelde dat het niet-vastgestelde en niet-gepubliceerde richtlijnen waren, uitsluitend bedoeld als procedureafspraken voor de Belastingdienst voor uit de controle voortgekomen verdenkingen. De rechter schoof daarmee het beroep van de verdediging op die richtlijnen terzijde, omdat verder niet is gebleken van het bestaan van een gepubliceerde richtlijn met die inhoud.

In Nederland kennen we dergelijke richtlijnen al langer, hoewel het in Nederland geen ATV-richtlijnen meer heten, maar sprake is van het AAFD-protocol. Tussen de Curaçaose ATV-richtlijnen en het Nederlandse AAFD-protocol zitten een aantal verschillen. Zo wordt

in Nederland een zaak pas aangemeld door de Belastingdienst als voor het drempelbedrag sprake is van opzet, terwijl dit in de Curaçaose als een van de bijzondere aspecten is opgenomen die meewegen bij de beoordeling of het strafrecht wordt ingezet. Daarnaast wordt het strafrecht als een 'ultimum remedium' gezien, terwijl in Nederland deze zienswijze in 2006 is gewijzigd. In Nederland is het strafrecht sindsdien een 'optimum remedium'.⁷

Hoewel in de Curaçaose ATV-richtlijnen afspraken zijn opgenomen tussen de Belastingdienst en het Openbaar Ministerie over de afdoening van fiscale fraude (bestuurlijke boete versus strafvervolging), blijkt het vooral een eenzijdige normering te zijn van de constatering van fiscale fraude door de Belastingdienst en het overdragen van een zaak aan het Openbaar Ministerie. Het was wenselijk geweest om een meer wederkerig beleid op te nemen, waarbij ook afspraken worden vastgelegd voor de afstemming tussen het Openbaar Ministerie en de Belastingdienst in het geval dat het Openbaar Ministerie de fiscale fraude constateert. Op de eilanden zijn tot nu toe alle belastingfraudezaken gestart uit een commuun strafrechtelijk onderzoek. Blijkens het vonnis van het Gerecht in eerste aanleg van Curaçao van 1 april 2016,⁸ het vonnis als gevolg van eveneens het Curaçaose strafrechtelijk onderzoek Saffier,⁹ en diverse strafvonnissen die zijn voortgekomen uit het Sint Maartense strafrechtelijk onderzoek Emerald,¹⁰ is door de verdediging steeds verweer gevoerd met betrekking tot artikel 55 van de Algemene Landsverordening Landsbelastingen (ALL). Dat artikel houdt in dat alle processen-verbaal worden ingezonden aan de Directeur (zijnde de sectordirecteur Fiscale Zaken van de Belastingdienst). Dit betekent dat de opportuniteitsbeslissing over strafvervolging in beginsel bij de Directeur ligt, tenzij reeds bepaalde dwangmiddelen zijn toegepast. Als het Openbaar Ministerie dan zelfstandig tot strafvervolging beslist, wordt artikel 55 ALL van meet af aan buitenspel gezet.

In bovengenoemde zaken betoogde de verdediging dat deze gang van zaken de niet-ontvankelijkheid van het Openbaar Ministerie tot gevolg zou moeten hebben. Dit verweer werd verworpen door de rechter.¹¹ Desalniettemin legt dit naar mijn mening tegelijkertijd bloot dat het

5. Aanmeldings-, Transactie- en Vervolgingsrichtlijnen voor fiscale delicten en douanedelicten 2019, minister van Financiën en procureur-generaal, 17 mei 2019.

6. Gerecht in eerste aanleg Curaçao 1 april 2016, ECLI:LNL:OGEAC:2016:4.

7. Zie nader A.A. Feenstra en P.C. Janssen in *Hertoghs Beschouwt*, '#125 Déjà vu', 22 juli 2019.

8. Gerecht in eerste aanleg Curaçao 1 april 2016, ECLI:LNL:OGEAC:2016:4.

9. Gerecht in eerste aanleg Curaçao 17 november 2017, ECLI:NL:OGEAC:2017:167 en Gemeenschappelijk Hof van Justitie van Aruba, Curaçao, Sint Maarten en van Bonaire, Sint Eustatius en Saba 13 december 2018, ECLI:NL:OGHACMB:2018:264.

10. Gerecht in eerste aanleg van Sint Maarten 17 april 2018, ECLI:NL:OGEAM:2018:20.

11. Gerecht in eerste aanleg Curaçao 1 april 2016, ECLI:LNL:OGEAC:2016:4, Gerecht in eerste aanleg Curaçao 17 november 2017, ECLI:NL:OGEAC:2017:167 en Gemeenschappelijk Hof van Justitie van Aruba, Curaçao, Sint Maarten en van Bonaire, Sint Eustatius en Saba 13 december 2018, ECLI:NL:OGHACMB:2018:264 en Gerecht in eerste aanleg van Sint Maarten 17 april 2018, ECLI:NL:OGEAM:2018:20.

wenselijk is om op de eilanden óók beleid op te stellen voor de afstemming tussen het Openbaar Ministerie en de Belastingdienst indien het Openbaar Ministerie de fraude constateert.

Als het Openbaar Ministerie al bij de constatering van fiscale fraude tijdens een gemeen strafrechtelijk onderzoek naar andere feiten de opportuniteitsbeslissing verkrijgt over de vermeende fiscale fraude, wordt de bescherming die de ATV-richtlijnen nu beogen te bieden c.q. bieden – met betrekking tot de gewogen afweging tussen bestuursrecht of strafrecht – illusoir. Desalniettemin is het een goede ontwikkeling dat de nieuwe ATV-richtlijnen gepubliceerd zijn, zodat het kader voor de afdoening van fiscale fraude voor de justitiabelen bekend is.

3. In de sleutel van opzet: bijstand van een (belasting)adviseur en het pleitbaar standpunt

Bij belastingfraude is een van de eerste vragen die beantwoord moet worden, of de aangifte onjuist of onvolledig is gedaan, dan wel of de aangifte binnen de gestelde termijn is gedaan. Als daarvan geen sprake is, strandt de mogelijkheid van beboeting of bestraffing reeds daarop. Als wel sprake is van een onjuiste, onvolledige of te laat gedane aangifte, is de vervolgvraag of de verdachte grove schuld had aan of (voorwaardelijk) opzet had op die onjuiste, onvolledige of te laat gedane aangifte. Vergelijk in dit opzicht artikel 49, eerste en tweede lid ALL met de artikelen 68 en 69 AWR).

Afhankelijk van het ten laste gelegde feit, speelt opzet of schuld een rol bij de bepaling van de strafrechtelijke aansprakelijkheid. Veelal wordt de opzettelijke variant ten laste gelegd. Er zijn echter diverse aspecten die het aannemen van opzet bij de verdachte in de weg staan, zoals bijstand van een deskundige adviseur en het hebben van een pleitbaar standpunt. Deze twee aspecten worden in de volgende paragraaf beschouwd.

3.1. De rol van de (belasting)adviseur

Wil sprake zijn van boete- of strafrechtelijke aansprakelijkheid dan dient opzet (of bij boeterechtelijke aansprakelijkheid ook grove schuld) bewezen te worden verklaard.

Vóór 2006 was het uitgangspunt van de Hoge Raad dat een belastingplichtige zich ter afwijking van een boete niet kon beroepen op de ingeschakelde adviseur om onder boete- of strafrechtelijke aansprakelijkheid uit te komen. In 2006 ging de Hoge Raad om.¹² Opzet van de adviseur kan niet meer een-op-een worden toegerekend

aan de belastingplichtige. Dit opzet kan echter wel samengaan. Het is dan van belang om na te gaan:

‘of de belastingplichtige de zorg heeft betracht die redelijkerwijs van hem kan worden gevegd bij de keuze van zijn adviseur en bij de samenwerking met die adviseur. Wat in dit opzicht redelijkerwijs van de belastingplichtige kan worden gevegd, zal intussen van geval tot geval sterk kunnen verschillen, bij voorbeeld naar gelang zijn hoedanigheid en zijn kennis en ervaring omtrent de terzake relevante fiscale en andere aspecten.’¹³

Een beroep op disculpatie van de belastingplichtige wegens inschakeling van een adviseur kwam aan de orde in de strafzaak die voortvloeide uit het Curaçaose strafrechtelijk onderzoek ‘Saffier’. Het Gemeenschappelijk Hof van Justitie besteedt hier uitgebreid aandacht aan, hoewel al was geoordeeld dat geen sprake was van onjuiste aangiften en zodoende niet toegekomen werd aan de opzet-vraag.¹⁴ Van belang is dat de Hoge Raad in 2009 heeft geoordeeld, dat indien een belastingplichtige een ter zake kundige adviseur heeft ingeschakeld aan wiens zorgvuldige taakvervulling hij niet behoefde te twijfelen, ‘er geen aanleiding [is] tot het stellen van de algemene eis dat de belastingplichtige zich ter voorkoming van fouten ook zelf in de inhoudelijke aspecten van op hem toepasselijke belastingregelingen verdiept.’¹⁵ Ook als het gaat om ‘betrekkelijk eenvoudige formele voorwaarden’ kan niet van een belastingplichtige worden gevegd dat hij zich in die regelgeving verdiept.¹⁶ Zelfs als de belastingplichtige dat wél zou hebben gedaan, brengt dat nog niet mee dat hij ook gehouden is om de door zijn adviseur opgestelde aangiften te controleren op juistheid.¹⁷

Het Gemeenschappelijk Hof van Justitie neemt de rechtsregels uit deze jurisprudentie over in de Curaçaose zaak Saffier tegen de voormalige president van de Centrale Bank van Curaçao en Sint Maarten. Het Gemeenschappelijk Hof van Justitie oordeelt dat de wet- en regelgeving omtrent de fiscaal gefaciliteerde pensioenopbouw verspreid is over meerdere landsverordeningen en een ministeriële beschikking, de verdachte niet fiscaal-deskundig was en dat de adviseur betrokken was bij de pensioenstichting. In navolging van de Hoge Raad mocht zodoende niet van de verdachte worden verlangd dat hij de door zijn adviseur opgemaakte aangiften zou controleren op juistheid en was hij ook niet gehouden tot enig nader onderzoek, omdat hij in redelijkheid niet behoefde te twijfelen aan de behoorlijke taakuitvoering van zijn belastingadviseur.

12. HR 1 december 2006, ECLI:NL:HR:2006:AA7741.

13. Zie nader K.M.G. Demandt & A.C.M. Klaasse, ‘De (dunne?) scheidslijn tussen onzorgvuldigheid en voorwaardelijk opzet’, *TvS&O* 2017, nr. 4, p. 160-170.

14. Gemeenschappelijk Hof van Justitie van Aruba, Curaçao, Sint Maarten en van Bonaire, Sint Eustatius en Saba 13 december 2018, ECLI:NL:OGHACMB:2018:264.

15. HR 13 februari 2009, ECLI:NL:HR:2009:BH2586.

16. HR 3 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:127.

17. HR 11 augustus 2017, ECLI:NL:HR:2017:1611.

Dit standpunt is nog niet vaak naar voren gebracht op de eilanden. Het werd wel aan de orde gesteld door de verdediging in een zaak bij het Gerecht in eerste aanleg van Curaçao, maar het Gerecht kwam uiteindelijk niet toe aan de inhoudelijke behandeling van het verweer. De boete werd al vernietigd op andere gronden. De inspecteur heeft de boete naar het oordeel van het Gerecht namelijk niet goed gemotiveerd en zodoende het opzet of de grove schuld niet aannemelijk gemaakt.¹⁸

3.2. Pleitbaar standpunt

Het pleitbaar standpunt-leerstuk heeft ook zijn weg gevonden naar de Antilliaanse strafrechtspleging. Hoewel dit leerstuk al lange tijd terug een prominente plek heeft ingenomen in het Nederlandse fiscale boeten- en strafrecht, was overzees pas in 2017 voor het eerst verweer gevoerd op het pleitbaar standpunt. Om deze reden is het goed om nader in te gaan op de ontwikkeling van het pleitbaar standpunt op de eilanden.

Van een pleitbaar standpunt is kort gezegd sprake als (later) wordt geoordeeld dat een door de belastingplichtige ingenomen standpunt onjuist is geweest, maar de daaraan ten grondslag gelegen overwegingen wel pleitbaar zijn. Het dient dan te gaan om de interpretatie of toepassing van het recht. De belastingkamer van de Hoge Raad verwoordt het als volgt:

‘Van een pleitbaar standpunt is sprake indien aan de aangifte een standpunt ten grondslag ligt dat gebaseerd kan worden op een pleitbare uitleg van het (fiscale) recht, in die zin dat de belasting- of inhoudingsplichtige ten tijde van het doen van de aangifte – naar objectieve maatstaven gemeten – redelijkerwijs kon en mocht menen dat deze uitleg en daarmee de door hem gedane aangifte juist was.’¹⁹

Er is dan geen sprake van grove schuld of opzet aan de zijde van de belastingplichtige, ook al wordt het ingenomen standpunt later door de rechter onjuist bevonden.²⁰ De strafkamer van de Hoge Raad heeft deze overwegingen overgenomen.²¹

In het vonnis van het Gerecht in eerste aanleg van Curaçao van 17 november 2017 oordeelt de rechter voor het eerst over de toepassing van het pleitbaar standpunt aldaar.²² In deze gerechtelijke procedure zijn door de verdediging maar liefst vijf opinies van fiscaal-deskundigen ingediend om de pleitbaarheid van het standpunt nader te onderbouwen. De vraag die beantwoord moest worden was – in het kort – of een stichting als pensioen-

uitvoerder mocht worden aangemerkt ter uitvoering van de aan verdachte gedane pensioentoezegging. Volgens het Gerecht was het door de verdachte ingenomen standpunt verdedigbaar, dat inhield dat de gekozen pensioenvoorziening voldoet aan de fiscale wet- en regelgeving, en slaagde het beroep op het pleitbaar standpunt met als gevolg dat de verdachte werd vrijgesproken.

In het door het Openbaar Ministerie ingestelde hoger beroep heeft het Gemeenschappelijk Hof van Justitie zich in beginsel niet kunnen buigen over dit leerstuk, omdat de verdachte namelijk al reeds werd vrijgesproken omdat, in tegenstelling tot het oordeel van het Gerecht, de aangiften juist waren.²³ Maar het Gemeenschappelijk Hof van Justitie gaat hier toch op in bij het bespreken van het (ontbreken van het) opzet.

Het Gemeenschappelijk Hof van Justitie neemt het beroep op het pleitbaar standpunt aan op twee gronden. De eerste grond is dat naar het oordeel van het Hof zodanige argumenten zijn aangevoerd dat aannemelijk is gemaakt dat de pensioenaanspraak onbelast is. De vrijgesproken verdachte heeft dus niet dermate lichtvaardig gehandeld dat hij opzet of schuld heeft aan het doen van een onjuiste of onvolledige aangifte. Hoewel dit niet expliciet uit het vonnis blijkt, zal het Gemeenschappelijk Hof van Justitie hier doelen op de door de verdediging ingebrachte opinies van fiscaal deskundigen. De tweede grond betreft het opgewekte vertrouwen door de Belastingdienst vanwege een in 1994 afgegeven fiscale ruling over de toepassing van de omkeerregeling op het pensioen. In 2001 is de wet gewijzigd. De vraag is dan of de ruling vanaf dat moment zo duidelijk in strijd is met de wet waardoor verdachte niet op nakoming mocht rekenen. Technisch-inhoudelijk gaat het om een 10%-eis die wordt gesteld sinds 2001 met betrekking tot wat een maatschappelijk aanvaardbare pensioenregeling is. De bevoegdheid daartoe is gedelegeerd aan de minister van Financiën. Het is evenwel verdedigbaar dat de minister van Financiën buiten zijn gedelegeerde bevoegdheid is getreden door regels te stellen over wie als pensioenverzekeraar kan optreden. Dit bleek ook uit de ingebrachte opinies. Het is volgens het Gemeenschappelijk Hof van Justitie dus verdedigbaar dat de ruling – sinds 2001 – niet zo duidelijk in strijd is met de wet. Het beroep op een pleitbaar standpunt zou aldus slagen, omdat verdachte mocht menen dat de aangiften juist waren ingediend gelet op het pleitbare standpunt dat de omkeerregeling in die jaren gold.

In tegenstelling tot de fiscale strafzaken op de eilanden komt in puur fiscale zaken op de eilanden het pleitbaar standpunt veelvuldig naar voren. Zo oordeelde de Raad van Beroep voor Belastingzaken van de voormalige Nederlandse Antillen en Aruba in 2004 dat het innemen van een pleitbaar standpunt omtrent de belastingplicht, de verwijtbaarheid niet wegneemt ten aanzien van het niet tijdig voldoen aan de aangifteverplichting. Eenieder aan wie een aangiftebiljet is uitgereikt, is op grond van

18. Gerecht in eerste aanleg van Curaçao 28 juni 2016, ECLI:NL:OGAC:2016:43.

19. HR 21 april 2017, ECLI:NL:HR:2017:638 en HR 11 augustus 2017, ECLI:NL:HR:2017:1611.

20. HR 21 april 2017, ECLI:NL:HR:2017:638 en HR 11 augustus 2017, ECLI:NL:HR:2017:1611.

21. HR 3 oktober 2017, ECLI:NL:HR:2017:2542.

22. Gerecht in eerste aanleg van Curaçao 17 november 2017, ECLI:NL:OGAC:2017:167. Zie ook K.M.G. Demandt en M. Coenen, 'Annotatie bij vonnis in de zaak Tromp (Gerecht in eerste aanleg Curaçao)', *TvS&O* 1 mei 2018.

23. GHVJ 13 december 2018, ECLI:NL:OGHACMB:2018:264.

artikel 6 ALL (te vergelijken met artikel 8 AWR) gehouden aangifte te doen.²⁴ Het is juist dat een uitnodiging om aangifte te doen leidt tot de verplichting om dat ook daadwerkelijk te doen, zelfs als de belastingplichtige meent dat hij niet belastingplichtig is.

Een pleitbaar standpunt kan volgens Kors niet gelden voor het niet of niet tijdig doen van aangifte of het niet tijdig betalen van aangiftebelastingen, omdat niet goed denkbaar is dat daaraan een standpunt over de interpretatie of toepassing van het recht ten grondslag kan worden gelegd.²⁵

In een zaak bij het Gerecht in eerste aanleg van Sint Maarten ging het om een verzuimboete wegens het niet tijdig betalen van belasting, omdat te weinig was aangegeven. Het Gerecht gaat wel in op het pleitbaar standpunt, want het beboetbare feit lijkt hier een samentrekking te zijn van het niet tijdig betalen en het onjuist doen van aangifte.²⁶

Een pleitbaar standpunt kan worden onderbouwd met een rapport van een deskundige derde of onder verwijzing naar de stand van de jurisprudentie²⁷ en de heersende leer. Zo had een belastingplichtige bij het Gerecht in eerste aanleg van Curaçao verwezen naar een rapport van een taxateur met betrekking tot de waardering van grond. Het Gerecht acht het standpunt van de belastingplichtige zodanig verdedigbaar, dat geen sprake is van grove schuld. Daaraan doet niet af dat de verdedigde waarde in die procedure niet aannemelijk is geacht.²⁸ Daarmee past het Gerecht de eerder aangehaalde jurisprudentie van de Hoge Raad uit 2017 toe, dat moet worden beoordeeld of sprake was van een pleitbaar standpunt *ten tijde van het doen van aangifte*. Het is daarbij niet van belang of de rechter – later oordelend – tot een ander standpunt komt.

4. Inkeer: het straffeloos verbeteren van onjuiste of onvolledige aangiften?

In Nederland kennen we de inkeerregeling al langere tijd. De Nederlandse wetgever heeft belastingplichtigen daarmee de mogelijkheid geboden om – zonder of tegen gereduceerde boete – eerdere onjuist of onvolledig gedane aangiften te herstellen. Het aan deze regeling ten grondslag liggende idee was dat iemand door zal (moe-

ten) gaan met het doen van onjuiste aangiften als hij niet van straffeloosheid is verzekerd als hij die aangiften corrigeert.²⁹

Ook in de Caribische delen van het Koninkrijk is op enig moment een inkeerbepaling opgenomen in de wetgeving: een belastingplichtige kan een beroep doen op de inkeerregeling als hij vrijwillig zijn aangifte verbetert, voordat hij weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de Belastingdienst met de onjuistheid of onvolledigheid bekend is of wordt. Met name tijdens een Curaçaose strafzaak is de inkeerregeling uitgebreid aan bod gekomen. Blijkens het vonnis van het Gerecht in eerste aanleg van Curaçao van 1 april 2016 is het beroep op de vrijwillige verbetering een van de verdedigingsverweren geweest gericht op de ten laste gelegde belastingfraude. Van belang te noemen is dat in 2012 de inkeerregeling in Curaçao is verruimd, in die zin dat voor inkeerders in de periode 1 januari 2012 tot en met 31 december 2012 geen boete zou worden opgelegd.³⁰ Vervolgens volgden een aantal berichten van de minister van Justitie en minister van Financiën die onduidelijkheid creëerden over de mogelijkheid van strafvervolging, nadat rechtsgeldig was ingekeerd.³¹ Die onduidelijkheid is met de nieuw gepubliceerde beleidsregels op 7 september 2012 weggenomen: er volgt geen strafvervolging na een rechtsgeldige inkeermelding van inkomen c.q. vermogen met een legale herkomst. Dat hiermee nog niet alle vragen omtrent strafvervolging bij inkeer waren opgelost, bleek wel uit voornoemd vonnis. Eveneens op Sint Maarten, waar in het Sint Maartense onderzoek Emerald door diverse verdachte belastingplichtigen tevergeefs een beroep werd gedaan op de inkeerregeling.

4.1. 50% gemeld is 100% niet ingekeerd?

Het Gerecht in eerste aanleg van Curaçao boog zich over een zaak die zag op het strafrechtelijk vervolgen van met illegale loterijen gerealiseerde omzetten.³² Net zoals Nederland kent Curaçao een fiscale en strafrechtelijke inkeerbepaling (respectievelijk 26a ALL en 49 ALL). Door de verdediging wordt een beroep gedaan op de vervolgingsuitsluitingsgrond van de strafrechtelijke inkeerbepaling. Het Openbaar Ministerie bestrijdt het beroep op de inkeerregeling op drie gronden: i) er is geen sprake van inkeer, omdat niet al het verzwegen vermogen/inkomen is aangegeven in het

24. RvB Belastingzaken (Nederlandse Antillen en Aruba) 29 december 2004, ECLI:NL:ORBBNAA:2004:BT6212, ECLI:NL:RBORBBNAA:2004:BT6214 en ECLI:NL:RBORBBNAA:2004:BT6215.

25. M.M. Kors, *Pleitbaar standpunt in het fiscale boete- en strafrecht* (diss. Nijmegen), Deventer: Wolters Kluwer 2017, p. 8 en 71-72.

26. Gerecht in eerste aanleg van Sint Maarten 7 maart 2019, ECLI:NL:OGGEAM:2019:23.

27. Gerecht in eerste aanleg van Curaçao 24 mei 2018, ECLI:NL:OGEAC:2018:116.

28. Gerecht in eerste aanleg van Curaçao 26 februari 2019, ECLI:NL:OGEAC:2019:84.

29. *Kamerstukken II 1954/55*, 4 080, nr. 3, p. 28.

30. Landsverordening van de 21^{ste} december 2011 tot wijziging van de Algemene landsverordening Landsbelastingen (...) (Landsverordening belastingvoorzieningen), *P.B.* 2011, 72.

31. Zie G.R.M. Jamaloodin, minister van Financiën, 'Vaststelling en gebruik formulieren vrijwillige verbetering', 7 april 2011, Curaçao, de Aanschrijving ter uitvoering van artikel 39, lid 1, onderdeel a, van de Algemene landsverordening Landsbelastingen (Aanschrijving verduidelijking inkeerregeling), 6 december 2011, de Instructie i.v.m. de Beleidsnota inkeerregeling, 21 december 2011, en de Verduidelijking verhouding tussen Beleidsregels van de minister van Justitie en de minister van Financiën de dato 06 december 2011 en de Instructie aan de inspecteur der Belastingen en het Openbaar Ministerie in verband met de Beleidsnota inkeerregeling de dato 30 december 2011, 12 januari 2011. Het jaartal op het document lijkt een typefout te zijn.

32. Gerecht in eerste aanleg van Curaçao 1 april 2016, ECLI:NL:OGEAC:2016:4.

inkeerverzoek, ii) op het moment van inkeer moest de verdachte redelijkerwijs vermoeden dat tegen hem een strafrechtelijk onderzoek liep en iii) als al sprake is van een partiële inkeer, dan nog geldt dat uiteindelijk wel volledig moet zijn ingekeerd.

Het Gerecht komt niet aan de beoordeling van het tweede punt toe, aangezien het beroep op de inkeerregeling al sneuvelt op de grond dat geen sprake is van de *'juiste en volledige aangifte'* en het verstrekken van *'juiste en volledige inlichtingen, gegevens en aanwijzingen'*. Het is dan niet meer van belang om te toetsen of de verdachte (volgens de geldende rechtspraak van de Hoge Raad: objectief)³³ 'wist of redelijkerwijs moest vermoeden' dat de Belastingdienst hem op het spoor was of zou komen.

De verdachte had op 11 april 2011 een inkeerverzoek aan de Belastingdienst gezonden. Door de verdachte is niet ontkend dat hij nog andere verzwegen vermogensbestanddelen had dan die zijn opgegeven in het inkeerverzoek. Het Gerecht oordeelt dat *'vriend en vijand (...) het erover eens [zijn] dat het inkeerverzoek onvolledig is'*. Volgens het Gerecht betreft het ook geen gering bedrag dat buiten het inkeerverzoek is gebleven, het ging immers om circa 30 miljoen dollar. Uit de tapespreken van de verdachte leidt het Gerecht verder af dat de verdachte niet de intentie had om volledig te willen inkeren, maar juist om vermogen buiten het zicht te houden. Van een getrapte inkeer zou volgens het Gerecht wel sprake kunnen zijn, maar alleen als blijkt wordt gegeven van een oprechte wil om de gemaakte fouten te herstellen. Daarvan is hier volgens het Gerecht geen sprake. Het beroep op de inkeerregeling wordt verworpen.

Uit de Nederlandse rechtspraak is gebleken dat de intentie van een belastingplichtige om in te keren van belang wordt geacht om te beoordelen of sprake is van een geldige inkeer. Zo vond Hof Amsterdam het aannemelijk dat de belastingplichtige de intentie had om in te keren en dat duidelijk had gemaakt aan zijn adviseur, vóórdat hij kennis had genomen van de brief van de Belastingdienst.³⁴ Zou Hof Amsterdam die intentie niet aannemelijk hebben geacht, dan was de belastingplichtige te laat geweest met zijn inkeermelding. Het kenbaar maken van een intentie, maar zonder het noemen van de gegevens van de belastingplichtige (dus op anonieme basis), wordt daarentegen niet aangemerkt als een rechtsgeldige inkeermelding.³⁵ Van belang is nog dat in de rechtspraak een gefaseerde inkeer wel mogelijk wordt geacht.³⁶ Het moet echter wel zodanig worden vormgegeven dat het redelijkerwijze duidelijk moet zijn voor de Belastingdienst dat wordt ingekeerd.³⁷

4.2. Een te late inkeermelding is geen rechtsgeldige inkeer

De Hoge Raad heeft al enige tijd terug geoordeeld dat de inkeermelding tijdig moet zijn gedaan. Dat houdt in vóórdat de belastingplichtige weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de Belastingdienst met de onjuistheid bekend is of zal worden.³⁸ In een van de zaken waarover het Gerecht in eerste aanleg van Sint Maarten moest oordelen over belastingfraude en corruptie in de haven van Sint Maarten³⁹ is ook een beroep gedaan op de strafrechtelijke vervolgingsuitsluitingsgrond van de inkeerregeling. In dit geval hadden huiszoekingen plaatsgevonden en had een verhoor plaatsgevonden waarin de belastingplichtige als getuige was gehoord en was geconfronteerd met facturen van zijn bedrijf voor (vermeende) werkzaamheden voor de haven. Het benaderen van een boekhouder daags na de huiszoekingen schreeuwt dan volgens het Gerecht om een verklaring, anders dan het op orde brengen van de administratie. Nu de verdachte zich beroept op zijn zwijgrecht, houdt het Gerecht het ervoor dat het benaderen van de boekhouder erin gelegen is dat bij de huiszoekingen de facturen voor de haven zouden worden aangetroffen. De belastingplichtige moest dus objectief vermoeden en heeft vermoed dat de Belastingdienst bekend zou worden met de onjuistheid van zijn aangiften. Het beroep op de inkeerregeling wordt dan verworpen.⁴⁰

Een vergelijkbare casus zien we terug bij Hof Arnhem-Leeuwarden. Daarin is eveneens geoordeeld dat geen sprake is van een tijdige inkeer, omdat de verdachte tijdens de doorzoeking in het kader van een strafrechtelijk onderzoek (gericht op de Opiumwet en witwassen) wist (of redelijkerwijs moest vermoeden) dat de onjuistheid of onvolledigheid van zijn aangiften bij de Belastingdienst bekend was of zou worden. Hoewel het strafrechtelijk onderzoek dus niet gericht was op de aangiften inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting en omzetbelasting, waren de facturen die ten grondslag liggen aan de onjuistheden in de aangiften inkomstenbelasting als (ver)vals(t)e documenten wél onderwerp van het strafrechtelijk onderzoek. Bovendien heeft de verdachte ter zitting erkend dat hij zich door de doorzoeking bewust was van de 'fouten' die hij had gemaakt.⁴¹ De algemene regel dat een inkeermelding te laat is als informatie wordt verstrekt nádat de Belastingdienst per brief vragen heeft gesteld over de onjuistheid of onvolledigheid in de aangifte, lijkt uit de rechtspraak te kunnen worden gedestilleerd.⁴²

33. HR 2 mei 2001, ECLI:NL:HR:2001:AB1375 (belastingkamer) en HR 30 maart 2010, ECLI:NL:HR:2010:BK6922 (strafkamer).

34. Hof Amsterdam 18 januari 2006, ECLI:NL:GHAMS:2006:AU9848.

35. Rb. Gelderland 11 februari 2019, ECLI:NL:RBGEL:2019:459.

36. Zie voor een opsomming: K.M.G. Demandt, 'Inkeren: beter net op tijd, dan niet!', *NTRF-A* 2014/6.

37. HR 22 mei 2001, ECLI:NL:HR:2001:AB1760.

38. HR 2 mei 2001, ECLI:NL:HR:2001:AB1375 (belastingkamer) en HR 30 maart 2010, ECLI:NL:HR:2010:BK6922 (strafkamer).

39. Zie ook K.M.G. Demandt & P.C. Janssen, 'Strafvervolgung van belastingdelicten in de Caribische delen van het Koninkrijk: nieuwe ontwikkelingen', *TBS&H* 2018, nr. 3, p. 176-184.

40. Gerecht in eerste aanleg van Sint Maarten 17 april 2018, ECLI:NL:OGAM:2018:16.

41. Hof Arnhem-Leeuwarden 20 februari 2018, ECLI:NL:GHARL:2018:1574.

42. Hof Den Bosch 6 juni 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:1708.

In een fiscale zaak bij de Raad van Beroep voor Belastingzaken (Nederlandse Antillen en Aruba) ging het ook om de tijdigheid van de vrijwillige verbetering. Volgens de Belastingdienst geeft de computer vrijwel gelijk een signaal af als een werkgever zijn aangifte- en afdrachtverplichtingen niet tijdig nakomt. Daar doet niet aan af dat het daarna nog maanden duurt voordat een naheffingsaanslag wordt opgelegd. Volgens de Raad was de belastingplichtige daarvan op de hoogte, of kon hij dat redelijkerwijs zijn vanwege eerdere ervaringen met te late aangiften en betaling. De vrijwillige verbetering was dus niet tijdig.⁴³

5. Strafvervolgning als 'optimum remedium'

In de Emerald-vonnissen heeft het Gerecht in eerste aanleg van Sint Maarten bij de strafoverweging uitdrukkelijk stilgestaan bij de traditie van niet-vervolgning van belastingfraude door het Openbaar Ministerie.⁴⁴ Het kwam zelden voor dat een verdachte voor enkel en alleen belastingfraude zich voor de Antilliaanse strafrechter moest verantwoorden. Door strafrechtelijke vervolging van de verdachten in het Emerald onderzoek is de traditie van niet-vervolgning doorbroken, zo oordeelde het Gerecht in eerste aanleg van Sint Maarten in 2018.

Dit vindt navolging in het krantenbericht dat op 15 juni 2019 op Curaçao verscheen, inhoudende dat een verdachte strafrechtelijk is veroordeeld tot een geldboete van NAf 2.500 plus een voorwaardelijke werkstraf van 40 uur voor het niet binnen de gestelde termijn indienen van haar aangiften inkomstenbelasting. *“Deze zaak is een eerste aanzet om door inzet van strafrechtelijke instrumenten, de belastingmoraal in het land Curaçao te verbeteren,” aldus het OM in een persbericht,* zo blijkt uit het krantenartikel. Uit het krantenbericht blijkt dat het een 'laatste middel' zou zijn om de verdachte tot normconform gedrag te dwingen, aangezien de verdachte al vaker bestuurlijke boetes had gekregen voor het te laat indienen van de aangiften. In schril contrast hiermee staat de uitspraak van Hof Den Bosch⁴⁵ waarbij de maximale verzuimboete (van € 4.920!) passend en geboden werd geacht voor het stelselmatig niet indienen van aangiften, terwijl er al eerder boetes waren opgelegd. In lijn hiermee is de uitspraak van Hof Amsterdam, waarbij een boete van € 369 passend werd geacht voor het niet indienen van een aangifte.⁴⁶

Het Curaçaose 'zero-tolerance'-beleid kan ook worden afgeleid uit de gepubliceerde ATV-richtlijnen. Daarin staat dat als de Belastingdienst voldoende actie heeft

ondernomen om de belastingplichtige aan te zetten tot naleving van de wettelijke verplichtingen en dit niet tot naleving leidt, in beginsel steeds tot dagvaarding moet worden overgegaan. De inzet van het strafrecht in de Caribische delen van het Koninkrijk komt dus meer neer op een 'optimum remedium'-benadering dan een 'ultimum remedium'-benadering.

6. Tot slot

Overzees is de afgelopen negen jaren de bestrijding van belastingfraude hoge prioriteit geworden van Justitie. Dat blijkt uit de toenemende strafrechtelijke aanpak van fiscale fraude voornamelijk op Aruba, Curaçao en Sint Maarten en de per 1 juli 2019 gepubliceerde ATV-richtlijnen 2019 op Curaçao. Verder hebben diverse leerstukken, zoals het pleitbare standpunt en de disculpatie van een belastingplichtige vanwege de inschakeling van een adviseur, nu ook hun weg gevonden naar de Caribische fiscale strafrechtspleging. Gelet op de actuele berichten in de media zal deze ontwikkeling zich de komende jaren doorzetten, zeker ook als wordt gekeken naar hetgeen is vermeld tijdens de persconferentie van minister-president Rutte na afloop van de ministerraad op 12 juli 2019: Nederland gaat Curaçao ondersteunen met praktische hulp en expertise om de economie aan te jagen.⁴⁷

43. RvB Belastingzaken (Nederlandse Antillen en Aruba) 18 januari 2006, ECLI:NL:ORBBNAA:2006:BQ9219.

44. O.a. geoordeeld in: Gerecht in eerste aanleg van Sint Maarten 17 april 2018, ECLI:NL:OGEAM:2018:16.

45. Hof Den Bosch 25 april 2019, ECLI:NL:GHSHE:2019:1586.

46. Hof Amsterdam 23 mei 2019, ECLI:NL:GHAMS:2019:1838.

47. Rijksoverheid, 'Letterlijke tekst persconferentie na ministerraad 12 juli 2019', 12 juli 2019. Te vinden via: <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/mediateksten/2019/07/12/letterlijke-tekst-persconferentie-na-ministerraad-12-juli-2019>.