

#125 Déjà vu

Zoals eerder in Hertoghs Beschouwt [#120](#) aangekondigd is Hertoghs advocaten in mei 2019 een nieuwe vestiging gestart op Curaçao. De start van deze vestiging lijkt een perfecte timing, omdat per 1 juli 2019 nieuwe Aanmeldings-, Transactie- en Vervolgingsrichtlijnen voor fiscale delicten en douanedelicten 2019 voor Curaçao zijn gepubliceerd.¹ Daar waar deze ATV-richtlijnen een nieuw ijkpunt vormen in de verscherpte aanpak van belastingfraude en/of ontduiking van de douaneregelgeving op Curaçao, zijn deze voor de Nederlandse (fiscaal) advocaat eerder een déjà vu naar de praktijk van meer dan tien jaar geleden in Nederland. Dat neemt niet weg dat het, zowel tien jaar geleden als nu, de moeite loont om het traject van de aanmelding en selectie van een fiscale strafzaak nauwgezet te volgen.

ATV-richtlijnen ≠ het AAFD-protocol

De ATV-richtlijnen beschrijven hoe de selectie van aangemelden, die voor strafrechtelijk onderzoek in aanmerking komen, verloopt voor de domeinen fiscaliteit en douanewetgeving. Het ATV-traject kent drie fases, namelijk de aanmelding, het selectieoverleg en het tripartiete overleg en zal worden ingezet bij een vermoedelijk ontdoken bedrag aan belasting dan wel douanerechten van NAf 50.000 respectievelijk NAf 10.000. Er was al een eerdere, niet-gepubliceerde, versie van de ATV-richtlijnen voor de Nederlandse Antillen waarin stond vermeld dat aansluiting was gezocht bij de Nederlandse richtlijnen. Dat maakt het opmerkelijk dat bij deze nieuwe ATV-richtlijnen niet is gekeken naar het huidige in Nederland geldende [AAFD-protocol](#). Althans, dit valt niet op te maken uit de ATV-richtlijnen.

Opzet

In de Curaçaose richtlijnen valt op dat het doen van een onjuiste belastingaangifte veelal in één adem belastingontduiking of belastingfraude wordt genoemd. Tussen belastingontwijking en belastingontduiking/belastingfraude zit echter een wezenlijk verschil, namelijk de intentie van de belastingplichtige. Het niet, onjuist of onvolledig indienen van belastingaangiften of het opzettelijk niet, onjuist of onvolledig voldoen aan fiscale verplichtingen is immers pas strafbaar als sprake is van opzettelijk handelen. Het opzet wordt in de ATV-richtlijnen pas in ogenschouw genomen als één van de bijzondere aspecten, die worden meegewogen bij de keuze voor inzet van het strafrecht.

In de Nederlandse versies van zowel de ATV-richtlijnen als thans het AAFD-protocol, dient bij de melding door de Belastingdienst reeds een vermoeden van opzettelijk handelen aanwezig te zijn. Er valt iets voor te zeggen om die afweging niet bij de controlerend ambtenaar van de Belastingdienst neer te leggen, maar pas later in de verdere selectie van zaken een rol te laten spelen op het moment dat meer strafrechtelijk georiënteerde ambtenaren bij het traject ingeschakeld zijn.

Ultimum remedium

Een ander verschil met de Nederlandse richtlijnen en thans het AAFD-protocol is dat in de Curaçaose versie nog steeds vermeld staat dat het strafrecht het 'ultimum remedium' dient te zijn. Het was lange tijd ook zo in Nederland dat de inzet van het fiscale strafrecht gold als sluitstuk van de handhavingsketen. Vanaf 2006 is dit gewijzigd in die zin dat het fiscale strafrecht het 'optimale remedium' dient te zijn. Het strafrecht vormt daardoor een wisselwerking met andere schakels in de handhavingsketen, maakt een thematische aanpak in afwijking van de uitgangspunten in het protocol mogelijk en kan ook worden ingezet als daarmee een beoogd maatschappelijk effect wordt bereikt. Vooral deze wijziging stuit

¹ [Aanmeldings-, Transactie- en Vervolgingsrichtlijnen voor fiscale delicten en douanedelicten 2019 voor Curaçao](#)

regelmatig op weerstand, nu het voor de verdachte belastingplichtige en zijn verdediging niet is uit te leggen dat hij in afwijking van het protocol toch wordt vervolgd om als afschrikwekkend voorbeeld te gelden voor andere (vermeende) fraudeurs.

ATV-stukken

ATV-richtlijnen zijn recht in de zin van artikel 79 RO (HR 19 juni 1990, NJ 1991/119²). Dat neemt niet weg dat de ATV-stukken in beginsel geen onderdeel dienen uit te maken van het strafdossier, maar beginselen van een behoorlijke procesorde kunnen onder omstandigheden meebrengen dat het Openbaar Ministerie naar aanleiding van een desbetreffend verweer gemotiveerd uiteenzet waarom het in een individueel geval, in plaats van de zaak fiscaalbestuursrechtelijk af te doen, overgaat tot een strafrechtelijke vervolging (vgl. HR 5 maart 1991, NJ 1991/694). Daartoe kan het in voorkomende gevallen vereist zijn dat het Openbaar Ministerie de ATV-stukken aan de strafrechter (en de verdediging) overhandigt (HR 16 juni 2009, NJ 2009/295³). Voor de verdediging in fiscale strafzaken is een onderzoek naar de aanvang van het onderzoek en het ATV-traject zeker geen overbodige exercitie. Op 6 september 2016 casseerde de Hoge Raad nog een uitspraak van het hof wegens een te laag bedrag aan fiscaal nadeel (HR 6 september 2016, ECLI:NL:HR:2016:2020⁴).

Overigens is interessant om op te merken dat de discussie omtrent de ATV-stukken of AAFD-stukken zich ook in fiscale procedures voordoet en dan zelfs makkelijker ertoe kan leiden dat deze (wel) tot het fiscale dossier dienen te behoren dat de inspecteur aan de belastingrechter dient te overleggen (Hof Den Bosch 10 november 2017⁵).

ATV en AAFD in de gereedschapskist met verweren in fiscale (straf)zaken!

De overwegingen van de Belastingdienst en het Openbaar Ministerie om al dan niet tot strafrechtelijke vervolging van een fiscale zaak over te gaan, zijn vaak relevant voor de verdediging in een fiscale strafzaak, maar ook in een fiscale procedure. Zeker als daar vraagtekens bij zijn te plaatsen kan aan de hand van de ATV- of AAFD-stukken worden nagegaan of de rechten van de verdachte of de belastingplichtige worden gerespecteerd en of bevoegdheden op de juiste wijze zijn ingezet. Zowel voor de fiscalist als de strafrechtadvocaat dienen de ATV-richtlijnen en/of het AAFD-protocol aan de 'gereedschapskist' met verweren te worden toegevoegd.

² HR 19 juni 1990, NJ 1991/119, [ECLI:NL:HR:1990:ZC8556](#)

³ HR 16 juni 2009, NJ 2009/295, [ECLI:NL:HR:2009:BI1430](#)

⁴ HR 6 september 2016, [ECLI:NL:HR:2016:2020](#)

⁵ Hof Den Bosch 10 november 2017, [ECLI:NL:GHSHE:2017:4839](#)