

# NTFR 2023/308 - Grootschalige belastingfraude door belastingadviseur

## Gegevens

### Publicatie

NTFR 2023/308

### Instantie

Hoge Raad

### Datum uitspraak

7 februari 2023

### Datum publicatie

21 februari 2023

### Annotator

mr. F.A.C. den Ouden

wetenschappelijk docent en promovenda formeel belastingrecht Erasmus Universiteit Rotterdam

### ECLI

[ECLI:NL:HR:2023:124](#)

### Belastingjaar

01-01-2011 t/m 31-12-2015

### Zaaknummer

21/01190

### Relevante informatie

Art. 225 WvSr, [Art. 69 AWR](#)

## Inhoudsindicatie

beroepsverbod, fraude, straftoemeting, persoonsgebondenaftek

## Samenvatting

Hof Arnhem-Leeuwarden heeft in deze strafzaak bewezen verklaard dat verdachte – een belastingadviseur – aangiften IB/PVV van zijn cliënten valselijk heeft opgemaakt. Verdachte heeft daarin, zonder overleg met zijn cliënten, te hoge, onjuiste of fictieve aftrekposten opgenomen (zorgkosten, studiekosten en giften). Het hof heeft de belastingadviseur veroordeeld tot een onvoorwaardelijke gevangenisstraf van acht maanden en een beroepsverbod van vijf jaren.

Het hof heeft bij de straftoemeting geoordeeld dat uit het dossier en het verhandelde ter terechtzitting voldoende aannemelijk is geworden dat sprake is van grootschalige fraude. In de tenlastelegging en de bewezenverklaring zijn slechts 25 aangiften van vijf cliënten opgenomen, maar voor de straftoemeting wordt ook rekening gehouden met de aangiften van andere cliënten (in totaal 4.564 aangiften) waarin de belastingadviseur steeds veelal dezelfde aftrekposten heeft opgevoerd.

Verdachte heeft cassatieberoep ingesteld tegen dit oordeel, maar zonder succes. De Hoge Raad oordeelt dat het hof op juiste wijze heeft beslist dat uit het verhandelde ter terechtzitting voldoende aannemelijk is geworden dat sprake is van grootschalige belastingfraude en dat dit grootschalige karakter een voor de straftoemeting relevante omstandigheid betreft.

Het hof heeft immers vastgesteld dat verdachte ten behoeve van een groot aantal van zijn cliënten onjuiste aangiften IB/PVV heeft gedaan en dat de stelselmatige en systematische handelwijze van verdachte met betrekking tot het valselijk opmaken van de in de bewezenverklaring genoemde aangiften ook geldt voor aangiften van cliënten die niet in de bewezenverklaring zijn genoemd. Verdachte heeft bevestigd dat de in de bewezenverklaring genoemde cliënten ‘doorsnee cliënten’ betroffen. De in de tenlastelegging genoemde cliënten zijn volgens het hof voldoende representatief voor het merendeel van de (in totaal 4.546) aangiften die als afwijkend uit de blauwdruk van de FIOD naar voren kwamen.

## Noot

### *Grootschalige karakter belastingfraude en straftoemeting*

In cassatie spitst het debat zich toe op de vraag of het hof, zoals het heeft gedaan, bij de straftoemeting rekening mocht houden met de onjuiste aangiften (in totaal 4.564 aangiften) die niet aan de verdachte ten laste zijn gelegd. Het hof heeft in zijn oordeel aansluiting gezocht bij eerdere jurisprudentie van de Hoge Raad van 26 oktober 2010, [ECLI:NL:HR:2010:BM9968](#) en 19 mei 2020, [ECLI:NL:HR:2020:896](#). De Hoge Raad heeft in die zaken – kort gezegd – overwogen dat het de rechter vrij staat om bij de strafoplegging rekening te houden met niet ten laste gelegde feiten, onder meer wanneer deze feiten kunnen worden aangemerkt als een omstandigheid waaronder het bewezenverklaarde is begaan. Deze beslissing is herhaald in HR 2 maart 2021, [ECLI:NL:HR:2021:260](#), [NTFR 2021/933](#) en HR 20 december 2022, [ECLI:NL:HR:2022:1900](#), [NTFR 2023/97](#).

Bij een zogenoemde ‘selectieve tenlastelegging’ is van belang dat het grootschalige karakter zowel uit het dossier als uit het verhandelde ter terechtzitting aannemelijk moet zijn geworden. Dit betekent dat de rechter er scherp op dient toe te zien dat ter zitting alle aangiften die zich in het procesdossier bevinden ook aan de verdachte worden voorgehouden en dat de verdachte in de gelegenheid wordt gesteld om daarover een verklaring af te leggen. Alleen dan kunnen de niet ten laste gelegde feiten worden betrokken in de strafmaat. De verdachte (en zijn advocaat) kan (kunnen) in zekere zin ter zitting ‘achteroverleunen’ in afwachting van wat door het OM of de rechter ter zitting aan de orde wordt gesteld. Maar een goede voorbereiding is vereist. Indien een aangifte die niet in de tenlastelegging is opgenomen ter terechtzitting aan verdachte wordt voorgehouden, is het aan de verdediging om hierop inhoudelijk te reageren.

*Medeplegen versus doen plegen*

Een frauderende belastingadviseur kan verzeild raken in een strafrechtelijk traject en geconfronteerd worden met de fiscale delicten uit de AWR en een aantal commune delicten uit het WvSr. In onderhavige strafzaak heeft het OM ervoor gekozen om de belastingadviseur primair te vervolgen voor een commuun delict: het opmaken van valse geschriften in de zin van art. 225 lid 1 WvSr. Subsidiair is een fiscaal delict uit de AWR ten laste gelegd: het medeplegen van het doen van onjuiste aangifte (art. 69 lid 2 AWR).

De strafbaarstelling van valsheid in geschrifte (art. 225 WvSr) is een kapstokartikel waaraan een groot deel van de fraudebestrijding in Nederland wordt opgehangen. In dit geval heeft het OM er naar alle waarschijnlijkheid voor gekozen om primair te vervolgen op grond van het commune strafrecht om zo de beperking van art. 74 AWR te ontwijken. Zie in dit verband mijn commentaar bij de bij onderhavige strafzaak behorende ontnemingszaak (HR 7 februari 2023, [ECLI:NL:HR:2023:123](#)) welk arrest ook in deze NTFR is opgenomen ([NTFR 2023/307](#)).

Opmerkelijk in mijn ogen is dat het OM hier heeft gekozen om subsidiair te vervolgen voor het medeplegen van art. 69 lid 2 AWR in plaats van een vervolging op grond van de deelnemingsvariant 'doen plegen'. Vast staat immers dat verdachte zelfstandig, dus zonder overleg met zijn (oudere en kwetsbare) cliënten aangiften IB/PVV voor deze cliënten heeft ingediend, waarin kosten in aftrek werden gebracht die niet daadwerkelijk door zijn cliënten waren gemaakt. Van een nauwe en bewuste samenwerking tussen de belastingadviseur en zijn cliënten – dat voor 'medeplegen' is vereist - lijkt dus geen sprake te zijn geweest. Alsdan lijkt een vervolging op basis van 'doen plegen' meer voor de hand te hebben gelegen. Van 'doen plegen' is sprake als een ander opzettelijk wordt bewogen tot het plegen van een delict. Dus de uitvoerder – in dit geval de belastingplichtige op wiens naam immers aangifte wordt gedaan – wordt bewogen tot het plegen van het opzettelijk doen van onjuiste aangifte door de adviseur, de 'doen pleger'. Voor deze deelnemersvariant is vereist dat de belastingplichtige (de cliënt) zelf geen verwijt kan worden gemaakt. Dat lijkt hier aan de orde. Nu de belastingadviseur op naam van zijn cliënten de betreffende valse aangiften heeft ingediend, had het OM in mijn optiek in dit geval beter de deelnemingsvariant 'doen plegen' van stal kunnen halen.