

ANNOTATIE

## **Doen van onjuiste belastingaangifte door belastingconsulent. Commentaar bij Hoge Raad 15 september 2020, ECLI:NL:HR:2020:1372.**

*mr. J.H.J. Verbaan*

*Annotatie bij Hoge Raad, 15-09-2020, ECLI:NL:HR:2020:1372 (SR-2020-0293)*

De verdediging klaagt namens de verdachte, ten aanzien van wie het opzettelijk onjuist doen van een bij de belastingwet voorziene aangifte, terwijl het feit ertoe strekt dat te weinig belasting wordt geheven, meermalen gepleegd, is bewezen verklaard, over het oordeel van het hof dat de verdachte in zijn hoedanigheid van belastingadviseur/-consulent kan worden aangemerkt als 'degene die een bij de belastingwet voorziene aangifte heeft gedaan' in de zin van artikel 69 lid 2 AWR.

Het hof heeft ten aanzien van de bewezenverklaring voorts overwogen dat de verdediging ter terechtzitting heeft bepleit dat indien het hof het onder het eerste alternatief/cumulatief ten laste gelegde bewezen acht, de verdachte dient te worden ontslagen van alle rechtsvervolging nu hij als belastingconsulent niet de door artikel 69 lid 2 AWR vereiste kwaliteit bezit. Immers, de wettelijke aangifteplicht rust op degene die is uitgenodigd tot het doen van aangifte, dan wel op de belastingplichtige die dat eigener beweging doet, maar in geen geval op de belastingadviseur/belastingconsulent.

Het hof verwerpt het verweer en overweegt dat artikel 68 AWR een expliciet kwaliteitsdelict betreft. Artikel 69 AWR daarentegen is geen expliciet kwaliteitsdelict, omdat het zich niet enkel richt tot degene aan wie bij of krachtens de belastingwet een verplichting is opgelegd. Het hof is van oordeel dat in artikel 69 lid 2 AWR slechts sprake is van kwaliteitsdelicten

indien en voor zover wordt terugverwezen naar de in artikel 68 lid 1 AWR omschreven gedragingen. In het onderhavige geval is daarvan geen sprake, nu is bewezen verklaard dat de verdachte opzettelijk onjuist aangiftes inkomstenbelasting heeft gedaan, welke gedraging zelfstandig strafbaar is gesteld in artikel 69 lid 2 AWR, zonder dat wordt terugverwezen naar de in artikel 68 lid 1 AWR genoemde verplichtingen voor de bedoelde belastingplichtige.

De Hoge Raad haalt artikel 69 lid 2 AWR, op welke bepaling de tenlastelegging en bewezenverklaring zijn toegesneden, aan en overweegt dat het in ECLI:NL:HR:2020:121 over artikel 69 lid 2 AWR onder meer heeft overwogen dat artikel 69 lid 2 AWR is gericht tot degene die een 'bij de belastingwet voorziene aangifte' onjuist of onvolledig doet. Als pleger van het onjuist of onvolledig doen van een bij de belastingwet voorziene aangifte moet daarom worden aangemerkt degene die tot het doen van de aangifte gehouden is (vgl. over een geval waarin deze aangifteplicht rustte op een vennootschap en derhalve niet op de persoon die namens de vennootschap de aangifte feitelijk had gedaan:

ECLI:NL:HR:2006:AU8286, r.o. 3.3). Die gehoudenheid tot het doen van aangifte kan worden vastgesteld bij eenieder die tot het doen van aangifte is uitgenodigd als voorzien in artikel 8 lid 1 AWR. De omstandigheid dat de in artikel 8 lid 1 AWR bedoelde uitnodiging tot het doen van aangifte (nog) niet was ontvangen, staat op zichzelf beschouwd niet in de weg aan het oordeel dat sprake is van een 'bij de belastingwet voorziene aangifte' in de zin van artikel 69 lid 2 AWR (vgl. ECLI:NL:HR:2011:BP3746, r.o. 2.3 en ECLI:NL:HR:2011:BQ3673, r.o. 4.2).

De Hoge Raad overweegt dat, mede gelet op de parlementaire geschiedenis van de thans in artikel 69 lid 2 AWR opgenomen strafbaarstelling, een als aangifte ingediende gegevensdrager uitsluitend kan worden aangemerkt als een 'bij de belastingwet voorziene aangifte' indien die aangifte is gedaan door degene op wiens belasting- of betalingsplicht die aangifte betrekking heeft, of door degene die uit hoofde van artikel 42 tot en met 44 AWR als vertegenwoordiger van de belasting- of betalingsplichtige kan optreden. De Hoge Raad overweegt dat de klacht uitgaat van de opvatting dat ook buiten deze gevallen sprake kan zijn van het als pleger strafrechtelijk aansprakelijk zijn voor het onjuist of onvolledig doen van een bij de belastingwet voorziene aangifte als bedoeld in artikel 69 lid 2 AWR. De Hoge Raad oordeelt dat deze opvatting onjuist is, zodat de klacht niet tot cassatie kan leiden.

De Hoge Raad overweegt dat opmerking verdient dat – zoals ook blijkt uit de wetsgeschiedenis – artikel 47 tot en met 51 Sr diverse mogelijkheden bieden om degene die anders dan als pleger betrokken is bij het onjuist of onvolledig doen van een bij de belastingwet voorziene aangifte, onder specifieke voorwaarden strafrechtelijk aansprakelijk te stellen voor die betrokkenheid. Onder omstandigheden kan een dergelijke gedraging ook opleveren het in artikel 225 lid 2 Sr strafbaar gestelde ('valsheid in geschrift'), welke delictsomschrijving tot eenieder is gericht.

De Hoge Raad oordeelt dat, gelet hierop het oordeel van het hof dat de verdachte – die als belastingadviseur/consulent opzettelijk onjuist aangiftes inkomstenbelasting heeft gedaan ‘voor de in de bewezenverklaring genoemde belastingplichtige personen’ – kan worden aangemerkt als ‘degene die opzettelijk een bij de belastingwet voorziene aangifte onjuist doet’ als bedoeld in artikel 69 lid 2 AWR, van een onjuiste rechtsopvatting getuigt.