

JURISPRUDENTIE TUCHTRECHTSPRAAK

JT 2005-58 RAAD VAN TUCHT AMSTERDAM EN COLLEGE VAN BEROEP VOOR HET
BEDRIJFSLEVEN

Afhaalverklaringen, artikel 11 GBR-1994, belastingdienst, deugdelijke grondslag, goedkeurende verklaringen, mededeling 38, naheffingsaanslag, nultarief, schriftelijke waarschuwing

De betrokken registeraccountant Z heeft als extern accountant goedkeurende verklaringen afgegeven bij de jaarrekeningen met betrekking tot de jaren 1996 tot en met 1999 van ABC. ABC dreef in die jaren een groothandel in computerapparatuur en computeronderdelen. Met ingang van september 1996 was er veel vraag naar processors (Simms/CPU's). ABC leverde deze artikelen onder meer aan ondernemingen in andere lidstaten 'af magazijn'. Deze zogenoemde afhaaltransacties verrichtte zij tegen het 'nultarief', hetgeen wil zeggen dat aan de afnemers geen BTW in rekening werd gebracht. In de totale omzet van ABC vertegenwoordigden deze afhaaltransacties een groot belang. In 1996 werd hiermee meer dan een derde van de omzet gegenereerd, terwijl in 1997 ruw gezegd bijna de helft van de omzet afkomstig was van dit soort transacties. De winstmarge op de afhaaltransacties was klein. In 1998 liep het belang van deze transacties sterk terug. Ingevolge art. 12 van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting dient de toepasselijkheid van het nultarief te blijken uit boeken en bescheiden. In het besluit van de Staatssecretaris van Financiën 'Mededeling 38 zijn beleidsregels gegeven met betrekking tot de wijze waarop aan de verplichtingen als bedoeld in art. 12 voornoemd kan worden voldaan. Het besluit houdt onder meer het volgende in: Uit een onderzoek van de Belastingdienst Ondernemingen naar de aanvaardbaarheid van de door ABC gedane aangiften omzetbelasting over het tijdvak van 1 januari 1996 tot en met 31 december 1998, bleek dat ABC de voorwaarden voor levering tegen het nultarief niet strikt heeft nageleefd, zodat niet vastgesteld kon worden of zij terecht dat tarief had toegepast bij een groot aantal transacties in de jaren 1996 tot en met 1998. De geconstateerde administratieve gebreken leidden tot een naheffingsaanslag over de jaren 1996 tot en met 1998, die vermeerderd met boete en heffingsrente, een vordering van de belastingdienst op ABC ter grootte van f 35.831.586,- opleverde. Op 15 november 2000 is tussen de belastingdienst en ABC een compromis bereikt, kort gezegd inhoudende dat ABC f 4.000.000,- zou betalen aan de belastingdienst tegen kwijting van de hiervoor vermelde vordering.

De klacht behelst o.a. het volgende verwijt. De betrokkene heeft de art. 11 en 13, eerste en tweede lid, GBR-1994 geschonden door ten onrechte goedkeurende verklaringen af te geven bij de jaarrekeningen van ABC over de jaren 1996 tot en met 1999.

De raad neemt mitsdien tot uitgangspunt dat de jaarrekeningen van ABC over de jaren 1996 tot en met 1999 als gevolg van de onjuiste, althans onvolledige implementatie in de

administratieve organisatie van ABC van mededeling 38 en de gevolgen daarvan, geen getrouw beeld geven. De vraag die aldus voorligt is of de betrokkene ervan een tuchtrechtelijk verwijt valt te maken dat hij bij die jaarrekeningen niettemin goedkeurende verklaringen heeft afgegeven. Die vraag beantwoordt de raad bevestigend. In het bijzonder gelet op het aandeel van de afhaaltransacties in het totaal van de omzet van ABC in een aantal van de betreffende jaren had de betrokkene, die bekend was met de eisen die mededeling 38 aan de administratie stelde, zich grondig ervan moeten vergewissen dat ABC feitelijk voldeed aan de door mededeling 38 gestelde eisen. De betrokkene had er niet op mogen vertrouwen dat mededeling 38 op juiste wijze in de administratieve organisatie van ABC was verwerkt op basis van hetgeen hem in de gesprekken dienaangaande door de klaagster is medegedeeld en de bevinding van de betrokkene dat het juiste bij afhaaltransacties te hanteren formulier binnen de onderneming aanwezig was. Dit geldt temeer omdat er, gelet op het aandeel van de betreffende transacties in de omzet van de klaagster, voor haar klaagster een groot belang mee was gemoeid dat deze transacties op de juiste wijze in haar administratie werden verantwoord. Immers liep zij bij onjuiste administratieve verwerking van die transacties het risico te worden geconfronteerd met een zeer omvangrijke navordering van de belastingdienst, welk risico zich ook heeft verwezenlijkt. De Raad komt op grond van hetgeen hiervoor is overwogen tot de slotsom dat voor de door de betrokkene afgegeven goedkeurende verklaringen bij jaarrekeningen van ABC geen deugdelijke grondslag bestond. Door het afgeven van deze verklaringen heeft de betrokkene gehandeld in strijd met art. 11 GBR-1994. De niet goed begrijpelijke omstandigheid dat de klaagster de betrokkene niet direct op de hoogte heeft gesteld van het onderzoek dat de belastingdienst binnen ABC uitvoerde, doet naar het oordeel van de raad aan het voorgaande niet af. De raad legt de maatregel op van schriftelijke waarschuwing.

Betrokkene is in beroep gegaan bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven. Hoewel betrokkene betoogt dat hij zijn werkzaamheden overeenkomstig de Richtlijnen voor de accountantscontrole heeft uitgevoerd, is het college met de raad van oordeel dat betrokkene in deze controlewerkzaamheden tekort is geschoten. Het college wijst in dit verband op het rapport waarin een groot aantal onvolkomenheden is geconstateerd ten aanzien van de door ABC gebruikte afhaalverklaringen. Gezien de aard van deze onvolkomenheden, het gaat daarbij om basale zaken als het ontbreken van de naam van de afnemer, het kenteken en de handtekening op de verklaring, moet, anders dan betrokkene in het tweede middel betoogt, worden geoordeeld dat deze bij een zorgvuldige controle zijnerzijds naar voren zouden zijn gekomen. Met betrekking tot het betoog van betrokkene dat uit de uitspraak van de Hoge Raad van 5 december 2003, zou volgen dat eventuele gebreken in de bewijsvoering om voor het nultarief in aanmerking te komen achteraf nog hadden kunnen worden hersteld, overweegt het college dat betrokkene hiermee destijds niet bekend kon zijn, zodat dit niet afdoet aan de onaanvaardbaarheid van het door betrokkene genomen risico. Buiten beschouwing kan worden gelaten of de in het geval van ABC geconstateerde gebreken in de afhaalverklaringen achteraf herstelbaar waren. Gelet op het voorgaande is de Raad van Tucht terecht tot de slotsom gekomen dat voor de door betrokkene afgegeven goedkeurende verklaringen bij jaarrekeningen van ABC geen deugdelijke grondslag bestond zodat betrokkene in strijd met artikel 11 GBR-1994 heeft gehandeld. Ten aanzien van de zwaarte van de in het geding zijnde maatregel acht het College, evenals de Raad van Tucht, de maatregel van schriftelijke waarschuwing passend en geboden

AWB 03/957 en 03/958 LJN AS4451

RAAD VAN TUCHT VOOR REGISTERACCOUNTANTS EN ACCOUNTANTS-ADMINISTRATIECONSULENTEN TE AMSTERDAM

beslissing

in de zaak met nummer R 388 van:

ABC BV,
gevestigd te N,
klaagster,

tegen

Z,
registeraccountant,
kantoorhoudende te N,
betrokkene.

1. Het verloop van de procedure
 - 1.1 De Raad van Tucht heeft kennisgenomen van de in deze zaak gewisselde en aan partijen bekende stukken, waaronder:
 - a. het klaagschrift van 3 oktober 2002, met bijlagen;
 - b. het verweerschrift van de betrokkene van 3 december 2002, met bijlagen;
 - c. de brief van de raadsman van klaagster van 27 januari 2003, met bijlagen.
 - 1.2 De Raad heeft de klacht behandeld ter openbare zitting van 11 februari 2003, waar aanwezig waren:
 - aan de zijde van klaagster -
 - de vertegenwoordigers van klaagster, D en H, tot bijstand vergezeld van de raadsman van klaagster mr. R en drs. V RA;
 - en aan de zijde van betrokkene -
 - betrokkene Z RA in persoon, tot bijstand vergezeld van zijn raadsman G RA, kantoorhoudende te W en voorts L en E.
 - 1.3 Partijen hebben bij gelegenheid van voormelde zitting hun standpunten - mede aan de hand van aan de Raad overgelegde pleitnotities - toegelicht en geantwoord op vragen van de Raad.
 - 1.4 De inhoud van de gedingstukken geldt als hier ingevoegd.
2. De vaststaande feiten
 - 2.1 Op grond van de gedingstukken en het verhandelde ter zitting stelt de Raad het volgende vast.
 - 2.2 De betrokkene heeft als extern accountant goedkeurende verklaringen afgegeven bij de jaarrekeningen met betrekking tot de jaren 1996 tot en met 1999 van CDE. CDE dreef in die jaren een groothandel in computerapparatuur en computeronderdelen.
 - 2.3 Met ingang van september 1996 was er veel vraag naar processors (Simms/CPU's). CDE leverde deze artikelen onder meer aan ondernemingen in andere lidstaten 'af magazijn'. Deze zogenoemde afhaaltransacties verrichtte zij tegen het 'nultarief', hetgeen wil zeggen dat aan de afnemers geen BTW in rekening werd gebracht.
In de totale omzet van CDE vertegenwoordigden deze afhaaltransacties een groot belang. In 1996 werd hiermee meer dan een derde van de omzet gegenereerd, terwijl in 1997 ruw gezegd bijna de helft van de omzet afkomstig was van dit soort transacties. De winstmarge op de afhaaltransacties was klein. In 1998 liep het belang van deze transacties sterk terug.

- 2.4 Ingevolge artikel 12 van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting dient de toepasselijkheid van het nultarief te blijken uit boeken en bescheiden. In het besluit van de Staatssecretaris van Financiën 'Mededeling 38, Heffing van omzetbelasting met betrekking tot intracommunautaire leveringen', besluit van 20 juni 1995, VB 95/2120, zoals gewijzigd bij besluit van 10 november 1995, nr. VB 95/3447 (hierna ook: mededeling 38) zijn beleidsregels gegeven met betrekking tot de wijze waarop aan de verplichtingen als bedoeld in artikel 12 voornoemd kan worden voldaan. Het besluit houdt onder meer het volgende in:

"4.3. Afhaaltransacties

Indien goederen aan een buitenlandse afnemer worden geleverd "af-fabriek" of "af-magazijn" (afhaaltransacties), zal het intracommunautaire karakter van de levering niet mede kunnen blijken uit een vrachtbrief of uit de eigen-vervoersadministratie van de leverancier. Desalniettemin zijn er omstandigheden denkbaar waaronder de leverancier zich er ook in deze situatie van overtuigd mag weten dat de buitenlandse afnemer de goederen naar een andere Lid-Staat zal vervoeren. In aanvulling op het in de administratie al aanwezige samenstel van bescheiden en vastleggingen moet het dan gaan om een vaste afnemer, tenzij de leverancier weet dat door hem aan deze afnemer verrichte intracommunautaire leveringen tot problemen hebben geleid, welke afnemer bovendien een hierna bedoelde verklaring heeft afgegeven. Deze, door degene die de geleverde goederen in ontvangst neemt, te ondertekenen schriftelijke verklaring zal ten minste moeten bevatten de naam van de afnemer en, indien de afnemer de goederen niet persoonlijk in ontvangst neemt, de naam van degene die dat namens de afnemer doet, het kenteken van het voertuig waarmee de goederen zullen worden vervoerd, het nummer van de factuur waarop de geleverde goederen zijn gespecificeerd, de plaats waarheen de afhaler de goederen zal vervoeren, alsmede de toezegging dat de afnemer bereid is aan de Belastingdienst desgevraagd nadere informatie te verstrekken omtrent de bestemming van de goederen. Een model van deze verklaring is als bijlage opgenomen.

In gevallen van afhaaltransacties, waarin geen sprake is van een vaste afnemer en waarin de goederen contant worden betaald, terwijl de leverancier ook overigens niet over bescheiden beschikt die het intracommunautaire karakter van de levering ondersteunen, dat wil zeggen gevallen waarin er behalve een op naam van een buitenlandse afnemer gestelde factuur (waarop het buitenlandse BTW identificatienummer van de afnemer is vermeld) geen andere bescheiden zijn waaruit het intracommunautaire karakter van de levering blijkt, zal de leverancier de aanspraak op toepassing van het nultarief niet zonder meer kunnen rechtvaardigen. Onder deze omstandigheden kan de leverancier het risico van naheffing vermijden door Nederlandse BTW aan de koper in rekening te brengen."

- 2.5 Uit een onderzoek van de Belastingdienst naar de aanvaardbaarheid van de door CDE gedane aangiften omzetbelasting over het tijdvak van 1 januari 1996 tot en met 31 december 1998, bleek dat CDE de voorwaarden voor levering tegen het nultarief niet strikt heeft nageleefd, zodat niet vastgesteld kon worden of zij terecht dat tarief had toegepast bij een groot aantal transacties in de jaren 1996 tot en met 1998. De geconstateerde administratieve gebreken leidden tot een naheffingsaanslag over de jaren 1996 tot en met 1998, die vermeerderd met boete en heffingsrente, een vordering van de belastingdienst op CDE ter grootte van f 35.831.586,- opleverde.
- 2.6 Op 15 november 2000 is tussen de belastingdienst en CDE een compromis bereikt, kort gezegd inhoudende dat CDE f 4.000.000,- zou betalen aan de belastingdienst tegen kwijting van de hiervoor vermelde vordering.

3. De klacht

De klacht valt uiteen in vier onderdelen die zich als volgt kort laten samenvatten:

- a. De betrokkene heeft de artikelen 11 en 13, eerste en tweede lid, GBR-1994 geschonden door ten onrechte goedkeurende verklaringen af te geven bij de jaarrekeningen van CDE over de jaren 1996 tot en met 1999.
- b. De betrokkene was ten onrechte niet op de hoogte van mededeling 38, althans van de op grond van mededeling 38 aan de administratie en de jaarrekening te stellen eisen, hetgeen een schen-

- ding oplevert van artikel 11 GBR-1994.
- c. De betrokkene heeft verzuimd om CDE te informeren over de op grond van mededeling 38 aan de administratie te stellen eisen. Dit levert een schending van de artikelen 5 en 11 GBR-1994 op.
 - d. De betrokkene weigert inlichtingen te verstrekken respectievelijk verantwoording af te leggen over zijn arbeid, hetgeen strijdig is met het in de artikel 5 GBR-1994 en 7:403 lid 2 BW.
4. De gronden van de beslissing
- 4.1 Omtrent de klacht en het daartegen gevoerde verweer overweegt de Raad als volgt.
 - 4.2 In het licht van het tegen klachtonderdeel b door de betrokkene gevoerde verweer acht de Raad niet aannemelijk dat de betrokkene niet bekend was met mededeling 38 en de op grond daarvan aan de administratie te stellen eisen. Mitsdien faalt dit klachtonderdeel.
 - 4.3 Het door de betrokkene tegen de klachtonderdelen a en c gevoerde verweer komt kort samengevat op het volgende neer. Primair, zo begrijpt de Raad, heeft hij de stelling betrokken dat de administratie van CDE voldeed aan de daaraan te stellen eisen, zodat de jaarrekeningen wel degelijk een getrouw beeld gaven, hetgeen gebleken zou kunnen zijn wanneer de klaagster enig rechtsmiddel had aangewend tegen de door de belastingdienst opgelegde naheffingsaanslag. De betrokkene meent de dupe te worden van de omstandigheid dat de klaagster heeft nagelaten tegen deze naheffingsaanslag in rechte op te komen.
Subsidiar is door de betrokkene betoogd dat hem geen verwijt valt te maken van de onjuistheden, omdat hij er gerechtvaardigd op heeft vertrouwd dat mededeling 38 op een juiste wijze in de administratie van CDE was geïmplementeerd. Als feitelijke onderbouwing van deze stelling heeft de betrokkene aangevoerd dat hij de klaagster meermalen heeft medegedeeld dat afhaaltransacties een speciale administratieve verantwoording vereisen, doch dat telkens door de klaagster te kennen is gegeven dat zij hiervan op de hoogte was en nauw contact onderhield met de belastingdienst met betrekking tot deze transacties. Daarbij is door de betrokkene mede betekenis toegekend aan de omstandigheid dat de heer X, die als voormalig collega van de betrokkene bij hem bekend stond als een bekwame financiële man, in deze kwesties zijn gesprekspartner was. Verder is door de betrokkene in dit verband gesteld dat uit de door hem uitgevoerde controle bleek dat CDE voor de afhaaltransacties gebruik maakte van het voorgeschreven formulier, dat als bijlage bij mededeling 38 is gevoegd, en dat hij op grond van dit samenstel van omstandigheden heeft geoordeeld dat mededeling 38 zorgvuldig werd nageleefd, zodat deze transacties niet meebrachten dat bij de jaarrekeningen geen goedkeurende verklaringen konden worden afgelegd.
 - 4.4 Wat klachtonderdeel c betreft overweegt de Raad als volgt. In het licht van dit verweer en de door de betrokkene ter adstructie daarvan overgelegde gespreksnotities acht de Raad voldoende aannemelijk geworden dat het bestaan van mededeling 38 en (de noodzaak van het gebruik van) het daarbij behorende formulier door betrokkene bij X aan de orde is gesteld, zodat dit klachtonderdeel in zoverre faalt.
 - 4.5 Wat klachtonderdeel a betreft overweegt de Raad als volgt. Aan de primaire stelling van de betrokkene gaat de Raad voorbij, in aanmerking genomen dat deze stelling door de betrokkene niet van feitelijke grondslag is voorzien, terwijl zij, gelet op de inhoud van het door de belastingdienst opgemaakte rapport van 10 juli 2000 en de door klaagster overgelegde correspondentie van MNO Advocaten, zonder nadere motivering door de Raad niet aannemelijk wordt geacht. De Raad neemt mitsdien tot uitgangspunt dat de jaarrekeningen van CDE over de jaren 1996 tot en met 1999 als gevolg van de onjuiste, althans onvolledige implementatie in de administratieve organisatie van CDE van mededeling 38 en de gevolgen daarvan, geen getrouw beeld geven. De vraag die aldus voorligt is of de betrokkene ervan een tuchtrechtelijk verwijt valt te maken dat hij bij die jaarrekeningen niet-temin goedkeurende verklaringen heeft afgegeven.
Die vraag beantwoordt de Raad bevestigend.
In het bijzonder gelet op het aandeel van de afhaaltransacties in het totaal van de omzet van CDE in een aantal van de betreffende jaren had de betrokkene, die bekend was met de eisen die medede-

ling 38 aan de administratie stelde, zich grondig ervan moeten vergewissen dat CDE feitelijk voldeed aan de door mededeling 38 gestelde eisen. De betrokkene had er niet op mogen vertrouwen dat mededeling 38 op juiste wijze in de administratieve organisatie van CDE was verwerkt op basis van hetgeen hem in de gesprekken dienaangaande door de klaagster is medegedeeld en de bevinding van de betrokkene dat het juiste bij afhaaltransacties te hanteren formulier binnen de onderneming aanwezig was. Dit geldt temeer omdat er, gelet op het aandeel van de betreffende transacties in de omzet van de klaagster, voor haar klaagster een groot belang mee was gemoeid dat deze transacties op de juiste wijze in haar administratie werden verantwoord. Immers liep zij bij onjuiste administratieve verwerking van die transacties het risico te worden geconfronteerd met een zeer omvangrijke navordering van de belastingdienst, welk risico zich ook heeft verwezenlijkt. Dat de betrokkene tekort is geschoten in de door hem uitgevoerde controle wordt onderstreept door de aan het verweerschrift als productie 4 gehechte kopie van een 'afhaalverklaring' uit de administratie van klaagster. Deze kopie is overgelegd ten bewijze van de omstandigheid dat de betrokkene zich ervan heeft vergewist dat binnen de onderneming de juiste administratieve bescheiden voorhanden waren. In strijd met hetgeen in mededeling 38 is voorgeschreven, bevat deze kopie echter niet de naam van degene die de goederen in ontvangst heeft genomen. Juist de bevinding dat zulks niet gebeurd was, had de betrokkene tot uitvoeriger onderzoek dienen aan te zetten.

De Raad komt op grond van hetgeen hiervoor is overwogen tot de slotsom dat voor de door de betrokkene afgegeven goedkeurende verklaringen bij jaarrekeningen van CDE geen deugdelijke grondslag bestond. Door het afgeven van deze verklaringen heeft de betrokkene gehandeld in strijd met artikel 11 GBR-1994.

De niet goed begrijpelijke omstandigheid dat de klaagster de betrokkene niet direct op de hoogte heeft gesteld van het onderzoek dat de belastingdienst binnen CDE uitvoerde, doet naar het oordeel van de Raad aan het voorgaande niet af.

- 4.6 Bij bespreking van klachtonderdeel d heeft de klaagster geen zelfstandig belang gelet op het hiervoor overwogene en in aanmerking genomen dat de betrokkene bij gelegenheid van de behandeling ter zitting in voldoende mate inzicht heeft gegeven in de door hem verrichtte werkzaamheden, alsmede gelet op de hiernavolgende beslissing.
- 4.7 Hetgeen hiervoor is overwogen leidt tot de volgende beslissing. Gelet op de aard van de gegrond bevonden klacht acht de Raad oplegging van de na te melden maatregel terzake passend en geboden.

De beslissing

De Raad van Tucht:

Verklaart de klacht wat betreft de onderdelen b, c en d ongegrond;

Verklaart de klacht wat betreft onderdeel a gegrond;

Legt terzake daarvan aan de betrokkene de maatregel op van schriftelijke waarschuwing.

Aldus beslist door mr. drs. J. den Boer, voorzitter, mr. O.G. van Laar en Tsj. Hotsma RA, leden, in aanwezigheid van mr. R. Kuiper, adjunct-secretaris, en uitgesproken in het openbaar op 17 juni 2003.

COLLEGE VAN BEROEP VOOR HET BEDRIJFSLEVEN

Uitspraak in de zaak van:

1) drs. Z RA, kantoorhoudende te N,
gemachtigde: mr. F, advocaat te W,
2) ABC BV, gevestigd te N,
gemachtigde: mr. R, advocaat te N,
appellanten van een beslissing van de Raad van Tucht voor registeraccountants en Accountants-Administratieconsulenten te Amsterdam (hierna: Raad van Tucht), gewezen op 17 juni 2003.

1. De procedure

Bij brief van 3 oktober 2002 heeft ABC BV (voorheen CDE; hierna ABC) bij de Raad van Tucht een klacht ingediend tegen drs. Z RA (hierna: betrokkene).

Bij beslissing van 17 juni 2003 heeft de Raad van Tucht uitspraak gedaan op de klacht.

Bij op 15 augustus 2003 en 18 augustus 2003 bij het College ingekomen beroepschriften hebben onderscheidenlijk ABC en betrokkene tegen die beslissing beroep ingesteld bij het College. Het beroep van ABC is geregistreerd onder nummer Awb 03/958 en het beroep van betrokkene onder nummer Awb 03/957.

De Raad van Tucht heeft bij brief van 21 augustus 2003 stukken als bedoeld in artikel 53 van de Wet op de Registeraccountants (hierna: Wet RA), doen toekomen aan de griffier van het College.

Bij brief van 15 oktober 2003 heeft ABC gereageerd op het beroepschrift van betrokkene.

Bij brief van 4 november 2003 heeft betrokkene gereageerd op het beroepschrift van ABC.

Bij brief van 18 oktober 2004 heeft ABC een nader stuk ingediend.

Op 4 november 2004 heeft het onderzoek ter zitting plaatsgehad. Aldaar waren aanwezig betrokkene, zijn gemachtigde, alsmede G RA en L, beiden evenals betrokkene werkzaam bij de RST Groep. Aan de zijde van ABC zijn verschenen haar gemachtigde, A, directeur van ABC en X, werkzaam bij ABC, alsook drs. V RA.

2. De bestreden tuchtbeslissing

Bij de bestreden tuchtbeslissing, die in afschrift aan deze uitspraak is gehecht en als hier ingelast wordt beschouwd, heeft de Raad van Tucht de klacht van ABC gedeeltelijk gegrond verklaard en betrokkene de maatregel van schriftelijke waarschuwing opgelegd. Voor het overige is de klacht ongegrond verklaard.

Terzake van de formulering van de klacht door de Raad van Tucht, de beoordeling daarvan en de daarbij in aanmerking genomen feiten en omstandigheden, wordt verwezen naar de inhoud van de bestreden tuchtbeslissing.

3. De middelen van beroep van betrokkene

3.1 De (twee) middelen van beroep van betrokkene richten zich tegen de gegrondverklaring van klacht-onderdeel a door de Raad van Tucht. De Raad van Tucht heeft geoordeeld dat betrokkene heeft gehandeld in strijd met artikel 11 GBR-1994 door ten onrechte goedkeurende verklaringen af te geven bij de jaarrekeningen van ABC over de jaren 1996 tot en met 1999.

3.2 Betrokkene betoogt in het eerste middel (samengevat weergegeven) dat hij zijn werkzaamheden overeenkomstig de Richtlijnen voor de accountantscontrole, waaronder RAC 250 heeft uitgevoerd

en dat de Raad van Tucht daar in zijn oordeel onvoldoende rekening mee heeft gehouden. Betrokkene heeft de werking van de administratieve organisatie en de interne controle getoetst en beoordeeld of in geval van afhaaltransacties werd voldaan aan mededeling 38. Betrokkene heeft hierbij tevens rekening gehouden met de kennis en ervaring van X terzake. Betrokkene meent dan ook dat hij voldoende controleinformatie heeft verkregen omtrent de naleving van de regelgeving en deze genoegzaam heeft getoetst, zodat hij in het kader van de controle van de jaarrekening de conclusie mocht trekken dat de administratie voldeed aan de daaraan te stellen eisen.

3.3 In het tweede middel betoogt betrokkene dat de Raad van Tucht te veel gewicht heeft toegekend aan het rapport van de belastingdienst. Betrokkene heeft daartoe enerzijds aangevoerd dat, anders dan waar de Raad van Tucht vanuit gaat, de omstandigheid dat bij een controle van de belastingdienst vermeende onjuistheden aan het licht zijn gekomen, niet met zich brengt dat deze ook bij een controle van betrokkene naar voren zouden zijn gekomen. Anderzijds heeft betrokkene gesteld dat de Raad van Tucht er te gemakkelijk van uit is gegaan dat het rapport, dat nimmer door ABC is weersproken, in al zijn facetten juist is. Ter zitting van het College heeft betrokkene in dit verband gewezen op de uitspraak van de Hoge Raad van 5 december 2003 (Vakstudie Nieuws 2003/63.13), waaruit volgens betrokkene blijkt dat eventuele gebreken in de bewijsvoering om voor het nultarief in aanmerking te komen achteraf nog hadden kunnen worden hersteld.

4. De middelen van beroep van ABC

4.1 Het eerste, tweede en derde middel van ABC richten zich tegen de ongegrondverklaring van de klachtonderdelen b en c door de Raad van Tucht. In deze klachtonderdelen heeft ABC respectievelijk geklaagd dat betrokkene ten onrechte niet op de hoogte was van mededeling 38, althans van de op grond van deze mededeling aan de administratie en de jaarrekening te stellen eisen en dat betrokkene heeft verzuimd haar over deze eisen te informeren. Volgens ABC levert dit een schending op van respectievelijk artikel 11 GBR-1994 en de artikelen 5 en 11 GBR-1994.

4.2 In het eerste en derde middel heeft ABC (samengevat weergegeven) het volgende aangevoerd.

4.2.1 Allereerst heeft de Raad van Tucht de beoordeling van de beide klachtonderdelen niet of nauwelijks met redenen omkleed zodat de beslissing in strijd is met artikel 44 Wet RA.

4.2.2 Voorts is de beslissing van de Raad van Tucht inconsistent, nu hij, gezien de gegrondverklaring van klachtonderdeel a en de samenhang van dit klachtonderdeel met klachtonderdelen b en c, niet tot ongegrondverklaring van laatstgenoemde klachtonderdelen heeft kunnen komen. ABC heeft daartoe enerzijds betoogd dat uit het oordeel van de Raad van Tucht, dat betrokkene een tuchtrechtelijk verwijt valt te maken dat hij bij de jaarrekeningen over de jaren 1996 tot en met 1999 goedkeurende verklaringen heeft afgegeven, nu deze jaarrekeningen ten gevolge van de onjuiste implementatie in de administratie van mededeling 38 geen getrouw beeld geven, voortvloeit dat betrokkene tekort is geschoten in de opzet en uitvoering van zijn controle en in zijn informatieplicht jegens ABC. Dit valt niet te rijmen met het oordeel van de Raad van Tucht dat niet aannemelijk is dat betrokkene niet bekend was met mededeling 38 en de op grond daarvan aan de administratie te stellen eisen en dat voldoende aannemelijk is dat het bestaan van mededeling 38 door betrokkene bij X aan de orde is gesteld. Anderzijds heeft ABC betoogd dat uit de overweging van de Raad van Tucht, dat betrokkene er op basis van hetgeen hem in de gesprekken dienaangaande door ABC is medegedeeld en de bevinding van betrokkene dat het juiste bij afhaaltransacties te hanteren formulier binnen de onderneming aanwezig was niet op had mogen vertrouwen dat mededeling 38 op juiste wijze in de administratie van ABC was verwerkt, volgt dat hetgeen door betrokkene aan de orde is gesteld niet afdoende is geweest.

4.2.3 Vervolgens betoogt ABC dat de Raad van Tucht ten onrechte niet aannemelijk acht dat betrokkene niet bekend was met mededeling 38. In dit verband voert ABC aan dat nergens uit blijkt dat betrokkene op enig moment het bestaan van mededeling 38 ter sprake heeft gebracht. Uit de door betrokkene bij zijn verweerschrift als productie vier overgelegde 'afhaalverklaring' blijkt weliswaar dat betrokkene afhaalverklaringen heeft gecontroleerd, maar niet goed. Hiermee is volgens ABC

bewezen dat betrokkene niet met de tekst van mededeling 38 op de hoogte was. Voorts blijkt uit de door L tijdens de zitting van de Raad van Tucht afgelegde verklaring, inhoudende dat destijds niet bekend was dat de fiscus mededeling 38 zo streng zou toepassen, dat betrokkene niet bekend was met de strikte voorschriften van mededeling 38.

- 4.2.4 Daarnaast betoogt ABC dat de Raad van Tucht ten onrechte heeft overwogen dat het bestaan van mededeling 38 en het daarbij behorende formulier door betrokkene bij X aan de orde is gesteld. In dit verband heeft ABC aangevoerd dat de klacht ruimer is, namelijk dat betrokkene heeft nagelaten ABC te informeren over de op grond van mededeling 38 aan de administratie te stellen eisen. Voorts heeft ABC aangevoerd dat zij, noch X bekend was met de tekst van mededeling 38 totdat ABC op 7 september 2000 in het bezit kwam van het rapport van 10 juli 2000 van de Belastingdienst Ondernemingen N (hierna: rapport). Ter zitting van het College heeft ABC aangegeven dat de 'afhaalverklaring' door een werknemer van haar is opgesteld naar aanleiding van een door hem gevolgde EVO-cursus, doch dat tijdens deze cursus niet over mededeling 38 is gesproken. Ook hebben X en A ten overstaan van een notaris onder ede verklaard dat zij (kort gezegd) niet door betrokkene op de hoogte zijn gebracht van mededeling 38. De hiervan door de notaris opgemaakte akte is door ABC in het geding is gebracht.
- 4.3 In het tweede middel betoogt ABC dat de Raad van Tucht ten onrechte heeft overwogen dat door betrokkene is gesteld dat uit de door hem uitgevoerde controle bleek dat ABC voor de afhaaltransacties gebruik maakte van het voorgeschreven formulier en dat hij op grond van dit samenstel heeft geoordeeld dat mededeling 38 zorgvuldig werd nageleefd, zodat deze transacties niet meebrachten dat bij de jaarrekeningen geen goedkeurende verklaringen konden worden afgelegd. Volgens ABC heeft betrokkene dit niet, althans niet met zoveel woorden gesteld.
- 4.4 Het vierde middel van ABC strekt ten betoge dat de Raad van Tucht klachtonderdeel d ten onrechte ongegrond heeft verklaard door te overwegen dat ABC geen zelfstandig belang heeft bij bespreking van dit klachtonderdeel. In dit klachtonderdeel heeft ABC geklaagd dat betrokkene weigert inlichtingen te verstrekken en verantwoording af te leggen over zijn arbeid, hetgeen in strijd is met respectievelijk artikel 5 GBR-1994 en artikel 7:403, tweede lid, BW. Onder verwijzing naar laatstgenoemd artikel en artikel 19 GBR-1994 betoogt ABC dat zij recht heeft op inzage in de registratie van de werkzaamheden van betrokkene.
- 4.5 Tot slot heeft ABC aangevoerd dat de door de Raad van Tucht aan betrokkene opgelegde maatregel van schriftelijke waarschuwing, gezien de gegrondverklaring van klachtonderdeel a, te licht is en dat minimaal de maatregel van schriftelijke berisping moet worden opgelegd.
5. De beoordeling
- 5.1 Het College zal de (twee) middelen van betrokkene en de (vier) middelen van ABC beoordelen aan de hand van de door de Raad van Tucht onderscheiden klachtonderdelen (a tot en met d).
- 5.2 In tegenstelling tot hetgeen ABC in het eerste en derde middel betoogt is het College van oordeel dat geen grond bestaat voor de conclusie dat de Raad van Tucht zijn beslissing wat betreft klachtonderdelen b en c niet voldoende met redenen heeft omkleed, zodat deze niet in strijd is met artikel 44 Wet RA. Voorts is het College van oordeel dat de Raad van Tucht beide klachtonderdelen terecht ongegrond heeft verklaard. Dienaangaande overweegt het College als volgt.
- 5.2.1 Betrokkene heeft gemotiveerd uiteengezet dat de administratieve organisatie en interne controle rondom de handel in CPU's en Simm's in verschillende besprekingen met X aan de orde zijn geweest. Ten bewijze hiervan heeft betrokkene gewezen op de door hem overgelegde besprekingsnotitie die is opgemaakt naar aanleiding van een overleg op 25 maart 1997 tussen X en betrokkene. Hierin is het volgende opgenomen:

"Naar aanleiding van de (voor-)bespreking jaarrekening 1996 is specifiek gesproken over de (vanaf najaar 1996) handel in CPU's. RST geeft aan dat, gezien het specifieke karakter van deze

transacties (omvangrijke omzet met relatief lage marges, in- en verkoop vaak binnen 1 dag, afhaaltransacties, levering tegen 0%-tarief, kredietwaardigheid afnemers) extra aandacht is vereist voor de interne procedures hieromtrent.

X is zich hiervan bewust en is direct betrokken bij de (financiële) afwikkeling van deze transacties. Per transactie heeft X (telefonisch) contact met de belastingdienst, waarna de belastingdienst (per fax) relevante informatie omtrent de afnemer bevestigt (waaronder het btw-identificatienummer). X laat tijdens het gesprek enkele faxen van de belastingdienst zien.

(...).

Met betrekking tot levering tegen 0%-tarief geeft X aan consequent te werken met afhaalverklaringen, waarop de afhaler verklaart dat de goederen naar het buitenland zullen worden vervoerd.

(...)." "

Uit deze, in beroep onbestreden, besprekingsnotitie blijkt (in ieder geval) dat betrokkene - in zijn algemeenheid - is nagegaan dat door ABC wordt geverifieerd of de leveringen voldoen aan de juridische kenmerken van een intracommunautaire levering en dat ABC hiervoor bewijs voorhanden heeft.

- 5.2.2 Uit het voorgaande volgt dat de voor ABC van belang zijnde elementen van mededeling 38 met haar zijn besproken. Naar het oordeel van het College moet dit voldoende worden geacht en heeft betrokkene geen aanleiding hoeven zien ABC hier nog eens afzonderlijk op te wijzen in een management letter. Het College neemt hierbij in aanmerking dat ABC als ervaren marktdeelnemer op de hoogte moet zijn geweest van de eisen die worden gesteld aan het bewijs dat de goederen naar het grondgebied van de andere lidstaten zijn vervoerd. Met name moet zij hebben geweten van de complicaties met betrekking de zogenoemde afhaaltransacties. Het betoog van ABC dat zij, noch X niet eerder dan 7 september 2000, de dag waarop zij in het bezit kwam van het rapport van de belastingdienst, bekend was met de strekking van mededeling 38 komt het College dan ook niet geloofwaardig voor.

Meer in het bijzonder wijst het College voorts op het volgende. Blijkens het persbericht van 21 juni 1995 (Vakstudie Nieuws 1995/2324) omtrent mededeling 38, is deze regeling getroffen in overleg met een aantal direct betrokken organisaties, waaronder EVO, van welke organisatie ABC lid is. Een medewerker van ABC heeft een door EVO in september 1996 georganiseerde studiemiddag bijgewoond waar aan de orde is geweest hetgeen nodig is voor de bewijsvoering van export naar een ander lidstaat. In aanmerking genomen dat EVO betrokken is geweest bij de totstandkoming van mededeling 38, acht het College het onwaarschijnlijk dat inhoud en tekst hiervan niet ter sprake zijn geweest.

Daarbij komt dat ABC naar aanleiding van de studiemiddag een verklaring heeft opgesteld die (uiteindelijk) nagenoeg overeenstemt met het model van de als bijlage bij mededeling 38 opgenomen afhaalverklaring en dat X, overeenkomstig hoofdstuk 3 van mededeling 38, bij de belastingdienst informatie over de afnemer, waaronder het BTW-identificatienummer, verifieerde. Dat een en ander, zoals ABC ter zitting bij het College heeft verklaard, is gedaan omdat zulks uit notities van haar werknemer zou volgen zonder daarbij kennis te hebben genomen van de achtergronden, is onaanvaardbaar.

- 5.2.3 Onder deze omstandigheden bestaat geen grond voor het oordeel dat betrokkene in gebreke is gebleven ABC te informeren over de op grond van mededeling 38 aan de administratie te stellen eisen. Aan de door ABC overgelegde in een notariële akte vastgelegde verklaringen, komt dan ook niet de betekenis toe die zij daaraan gehecht wenst te zien.
- 5.2.4 Ten aanzien van klachtonderdeel b overweegt het College nog dat voor de beoordeling van dit klachtonderdeel van belang is dat betrokkene bekend was met de strekking van mededeling 38 en niet of hij deze mededeling als zodanig heeft aangeduid. Niet aannemelijk is geworden dat betrokkene niet met deze strekking bekend was. Dat betrokkene de afhaalverklaringen niet nauwgezet heeft gecontroleerd en dat hij destijds niet bekend was dat de fiscus mededeling 38 zo streng zou toepassen maakt dat niet anders.

- 5.2.5 In tegenstelling tot hetgeen ABC uitvoerig heeft betoogd is de beslissing van de Raad van Tucht dat klachtonderdeel a gegrond is, maar dat klachtonderdelen b en c ongegrond zijn, niet inconsistent. Immers, het feit dat, zoals hierna onder paragraaf 5.3 wordt overwogen, voor de door betrokkene afgegeven goedkeurende verklaringen bij jaarrekeningen van ABC geen deugdelijke grondslag bestond, brengt niet met zich dat betrokkene niet bekend was met de inhoud, noch dat hij nalatig is geweest bij zijn informatieverstrekking over de op grond van mededeling 38 aan de administratie te stellen eisen.
- 5.2.6 De conclusie is dat het eerste en het derde middel van ABC falen.
- 5.2.7 Uit het voorgaande vloeit tevens voort dat hetgeen ABC in het tweede middel heeft aangevoerd niet kan slagen.
- 5.3 Met betrekking tot de twee middelen van beroep van betrokkene gericht tegen de gegrondverklaring van klachtonderdeel a door de Raad van Tucht overweegt het College als volgt.
- 5.3.1 Bij de beoordeling van deze middelen stelt het College voorop dat de directie van ABC de verantwoordelijkheid draagt dat haar activiteiten worden verricht in overeenstemming met geldende regelgeving en gevoerd beleid, waaronder begrepen de voorwaarden voor de toepassing van het nultarief bij intracommunautaire leveringen. De Raad van Tucht heeft terecht overwogen dat betrokkene in het kader van zijn controlewerkzaamheden, gelet op het grote aandeel van de afhaaltransacties in het totaal van de omzet van ABC in een aantal van de betreffende jaren, zich er grondig van had moeten vergewissen dat ABC feitelijk voldeed aan de door mededeling 38 gestelde eisen. Weliswaar bevat mededeling 38 geen bindende voorschriften voor de toepasselijkheid van het nultarief bij intracommunautaire leveringen, zodat niet is uitgesloten dat ook bij niet-nakoming door de ondernemer van de in deze mededeling geformuleerde voorwaarden het nultarief van toepassing is, betrokkene heeft in dit verband terecht gerefereerd aan voornoemde uitspraak van de Hoge Raad van 5 december 2003, maar evenzeer moet worden onderkend dat in laatstbedoelde omstandigheden de niet-toepasselijkheid van het nultarief geenszins is uitgesloten, zodat het niet in acht nemen van de voorwaarden zoals neergelegd in mededeling 38 een financieel risico voor de ondernemer impliceert. Gezien het relatieve belang van de afhaaltransacties voor de totale omzet van ABC vormt de niet-naleving van de voorwaarden genoemd in mededeling 38 een belangrijk financieel risico. Hoewel betrokkene betoogt dat hij zijn werkzaamheden overeenkomstig de Richtlijnen voor de accountantscontrole heeft uitgevoerd, is het College met de Raad van Tucht van oordeel dat betrokkene in deze controlewerkzaamheden tekort is geschoten.
- 5.3.2 Het College wijst in dit verband op het rapport waarin een groot aantal onvolkomenheden is geconstateerd ten aanzien van de door ABC gebruikte afhaalverklaringen. Gezien de aard van deze onvolkomenheden, het gaat daarbij om basale zaken als het ontbreken van de naam van de afnemer, het kenteken en de handtekening op de verklaring, moet, anders dan betrokkene in het tweede middel betoogt, worden geoordeeld dat deze bij een zorgvuldige controle zijnerzijds naar voren zouden zijn gekomen.
- Meer in het bijzonder wijst het College op de afhaalverklaring die betrokkene als productie vier aan zijn verweerschrift bij de Raad van Tucht heeft gehecht, waarmee betrokkene heeft willen aantonen dat hij zich ervan heeft vergewist dat binnen ABC de juiste administratieve bescheiden voorhanden waren. Deze door ABC gebruikte afhaalverklaring bevat -in strijd met hetgeen in mededeling 38 is neergelegd- niet de naam van degene die de goederen in ontvangst heeft genomen. Zoals de Raad van Tucht terecht heeft overwogen, had juist de bevinding dat dit niet was gebeurd, betrokkene tot uitvoeriger onderzoek dienen aan te zetten. Betrokkene heeft dit ten onrechte nagelaten. Door te veronderstellen dat de belastingdienst het geheel aan stukken met betrekking tot de afhaaltransacties zoals dat bij ABC aanwezig was, voldoende zou achten als bewijs dat ABC mededeling 38 op correcte wijze toepaste, heeft betrokkene, gezien het belang van ABC dat de transacties op correcte wijze in haar administratie werden verantwoord, een onaanvaardbaar risico genomen. Hoewel het gebruik van een afhaalverklaring in mededeling 38 niet dwingend is voorgeschreven voor het bewijs dat sprake is van een intracommunautaire levering, heeft betrokkene echter niet concreet kunnen aangeven welke andere bescheiden bij ABC aanwezig waren die dit bewijs wel zouden kunnen leveren.

- 5.3.3 Met betrekking tot het betoog van betrokkene dat uit de uitspraak van de Hoge Raad van 5 december 2003, zou volgen dat eventuele gebreken in de bewijsvoering om voor het nultarief in aanmerking te komen achteraf nog hadden kunnen worden hersteld, overweegt het College dat betrokkene hiermee destijds niet bekend kon zijn, zodat dit niet afdoet aan de onaanvaardbaarheid van het door betrokkene genomen risico. Buiten beschouwing kan worden gelaten of de in het geval van ABC geconstateerde gebreken in de afhaalverklaringen achteraf herstelbaar waren.
- 5.3.4 Gelet op het voorgaande is de Raad van Tucht terecht tot de slotsom gekomen dat voor de door betrokkene afgegeven goedkeurende verklaringen bij jaarrekeningen van ABC geen deugdelijke grondslag bestond zodat betrokkene in strijd met artikel 11 GBR-1994 heeft gehandeld.
- 5.3.5 De conclusie is dat het eerste en tweede middel van betrokkene falen.
- 5.4 Met betrekking tot het vierde middel van ABC, gericht tegen de gegrondverklaring van de Raad van Tucht van klachtonderdeel d, overweegt het College als volgt.
Ingevolge artikel 7:403, tweede lid, eerste volzin, BW doet de opdrachtnemer aan de opdrachtgever verantwoording van de wijze waarop hij zich van de opdracht heeft gekweten. Het College ziet geen grond voor het oordeel dat betrokkene hier niet aan heeft voldaan. Anders dan ABC betoogt, volgt uit deze bepaling immers niet dat betrokkene gehouden is het volledige controledossier aan ABC over te leggen of in de tuchtprocedure in te brengen zoals ABC haar klachtonderdeel ter zitting van de Raad van Tucht heeft gepreciseerd. Een dergelijke verplichting vloeit evenmin voort uit artikel 19 GBR-1994. Het doel van dit voorschrift is dat de accountant zich in een tegen hem gerezen tuchtprocedure moet kunnen verantwoorden omtrent de door hem verrichte werkzaamheden. Betrokkene heeft zowel ten overstaan van de Raad van Tucht, als ten overstaan van het College verantwoording over zijn litigieuze werkzaamheden afgelegd. Derhalve bestaat evenmin grond voor het oordeel dat betrokkene in strijd met de artikel 5 GBR-1994 heeft gehandeld door ABC geen inzage te geven in de registratie van zijn werkzaamheden.
Hoewel het College inziet dat de wijze waarop de Raad van Tucht dit klachtonderdeel heeft afgedaan tot verwarring bij ABC heeft kunnen leiden, volgt uit het vorenstaande dat ook het vierde middel van ABC faalt.
- 5.5 Ten aanzien van de zwaarte van de in het geding zijnde maatregel acht het College, evenals de Raad van Tucht, de maatregel van schriftelijke waarschuwing passend en geboden.

Voorzover ABC haar beroepschrift ook zou hebben willen richten tegen de door de Raad van Tucht aan betrokkene opgelegde maatregel overweegt het College dat zij als oorspronkelijk klager, ingevolge artikel 52, eerste lid Wet RA, niet kan opkomen tegen gegrond verklaarde klachtonderdelen en daaraan door de Raad van Tucht verbonden consequenties.
- 5.6 Hetgeen ABC en betrokkene in hun beroepschriften en ter zitting van het College verder nog hebben aangevoerd, tast de juistheid van de bestreden tuchtbeslissing niet aan.
- 5.7 Het hiervoor overwogene leidt het College tot de conclusie dat zowel het beroep van ABC als het beroep van betrokkene moet worden verworpen.
De hierna te vermelden beslissing berust op titel IV van de Wet RA en de artikelen 5, 9 en 11 GBR-1994.

De beslissing

Het College:

- **verwerpt het onder nummer Awb 03/957 geregistreerde beroep van betrokkene;**
- **verwerpt het onder nummer Awb 03/958 geregistreerde beroep van ABC.**

Aldus gewezen door mr. M.A. Fierstra, mr. J.L.W. Aerts en mr. J.W.M. Tijnagel, in tegenwoordigheid van mr. A. Venekamp, als griffier, en uitgesproken in het openbaar op 13 januari 2005.