

Tuchtcollege, uitspraak 14 april 2020, nr. TC 61/2018

(mr. W. Brouwer, prof. mr. dr. A.H.H. Bollen-Vandenboorn en mr. J.J.J. Engel)

Noot: mr. G. Lammers

1.Het OM ontvankelijk in een tuchtklacht. Tuchtrecht is geen strafrecht.

2.Art. 23 Gedrags-en Beroepsregels juncto art. 10 Voorschrift Kwaliteitsbeheersing (aanvaardbare belastingaangiften).

3.De onvoorwaardelijke ontzetting uit het lidmaatschap NOAB bij belastingfraude (art. 12 lid 7 Reglement Tuchtrechtspraak NOAB).

Inleiding.

In deze zaak gaat het om een door het Openbaar Ministerie/Functioneel parket, hierna te noemen: het OM, ingediende tuchtklacht tegen een als NOAB-lid geregistreerde rechtspersoon. Ingevolge art. 1 lid 2 Reglement (Her)Kwalificering en Toelating is de heer X de NOAB-gekwalificeerde natuurlijke persoon. Waar in deze samenvatting wordt gesproken over de heer X dient hij vereenzelvigd te worden met de als NOAB-lid geregistreerde rechtspersoon Y. Ten tijde van de indiening van de klacht waren strafzaken aanhangig tegen de heer X als feitelijk leidinggevende en de rechtspersoon Y (het NOAB-lid), zijnde een tezamen strafrechtelijke vervolging op grond van art. 51 lid 2 sub 3 WvSr). Het OM beschouwt deze tuchtzaak als een voorbeeldzaak, gelet op de samenloop met de strafzaken.

1.De feiten.

1.1. Vanaf 2012 voerde de heer X voor zijn cliënte (een onderneming) de administratie en verzorgde hij de aangiften omzetbelasting en vennootschapsbelasting.

1.2. In 2017 is deze cliënte geselecteerd voor een periodiek boekenonderzoek naar de aanvaardbaarheid van de aangiften vennootschapsbelasting en omzetbelasting over de jaren 2014 en 2015. De bevindingen van de controlerend belastingambtenaar hebben geleid tot een op 21 maart 2018 gestart strafrechtelijk financieel opsporingsonderzoek door de FIOD.

1.3. Verkort en zakelijk weergegeven is uit dat onderzoek het volgende gebleken. In de jaren 2015 tot en met 2017 zijn de 36 maandelijkse aangiften omzetbelasting als volgt tot stand gekomen.

De cliënte van het NOAB-lid gaf aan de heer X als verschuldigde omzetbelasting een rond bedrag door dat was gebaseerd op haar beschikbare banksaldo. De heer X vulde op de aangifte een niet afgerond bedrag in en paste de bedragen aan omzet en voorbelasting hierop aan. Hij paste vervolgens e.e.a. in het boekhoudsysteem administratief aan en diende de aangifte elektronisch bij de belastingdienst in. Volgens de FIOD is op deze manier € 431.924 aan te weinig omzetbelasting aangegeven.

1.4. Op de zitting van het Tuchtcollege van 6 maart 2020 is gebleken dat de strafrechter de heer X (feitelijk leidinggevende) wegens het opzettelijk doen van onjuiste belastingaangiften ten name van zijn cliënte heeft veroordeeld tot een voorwaardelijke gevangenisstraf en een werkstraf. Dit vonnis is in kracht van gewijsde gegaan. Gelijktijdig is ook het NOAB-lid (de rechtspersoon Y) veroordeeld, doch tegen dit vonnis (de opgelegde straf) is hoger beroep ingesteld.

1.5. Op 18 september 2018 , zijnde één dag na de door het OM ingediende tuchtklacht, heeft het NOAB-lid Y wegens de pensionering van de heer X haar lidmaatschap per 1 januari 2019 opgezegd.

2.De klacht.

Op 17 september 2018 heeft het OM de volgende klacht tegen het NOAB-lid (rechtspersoon Y) ingediend. De heer X is niet eerlijk en oprecht opgetreden, nu hij in zijn hoedanigheid van adviseur de belastingfraude van zijn cliënte in verregaande mate heeft gefaciliteerd door meerdere aangiften omzetbelasting opzettelijk onjuist in te vullen. Aldus heeft hij de artikelen 1 en 4 van de Gedrags- en Beroepsregels NOAB juncto artikel 1 lid b en lid c van het Reglement Tuchtrechtspraak met voeten getreden.

3.Het procedureverloop.

3.1. Nadat het Tuchtcollege de klacht in behandeling heeft genomen, heeft zij in overleg met partijen de verdere behandeling van de zaak tot nader bericht aangehouden, dit in afwachting van de afloop van de aanhangige strafzaken.

3.2. Bij e-mailbericht van 20 maart 2019 heeft het OM het Tuchtcollege verzocht om in overweging te nemen of een verdere aanhouding van de tuchtrechtelijke procedure nog opportuun is, nu de strafzaken op zijn vroegst 15 maanden na de indiening van de tuchtklacht behandeld zullen worden. In goed overleg met partijen heeft het Tuchtcollege een inlichtingencomparitie ten overstaan van haar voorzitter gelast teneinde enkel te inventariseren welke onderwerpen voor een formele en materiële tuchtrechtelijke beoordeling in aanmerking kunnen komen.

3.3. Tijdens de op 23 augustus 2019 gehouden comparitie heeft de heer X aangeboden om schriftelijk te verklaren dat hij zich niet opnieuw zal laten inschrijven als NOAB-lid. Hij heeft dit aanbod gekoppeld aan zijn verzoek aan klager (het OM) om alsdan in overweging te nemen de klacht alsnog in te trekken. Zo niet, dan zal binnen 4 weken het verweerschrift ingediend worden. Het OM wordt in de gelegenheid gesteld hierop te reageren. De griffier heeft van de comparitie een proces-verbaal opgemaakt.

3.4. Het OM heeft de klacht niet ingetrokken. Het ingediende verweerschrift is op 14 november 2019 naar het OM gestuurd voor haar reactie. Op 28 november 2019 heeft het OM verzocht om een zittingsdag te bepalen. Op die zitting zal dan worden ingegaan op de ingediende formele verweren.

3.5. De zaak is op de zitting van 6 maart 2020 behandeld. De heer X is om hem moverende redenen niet ter zitting verschenen, doch wel zijn echtgenote en de als NOAB-lid geregistreerde rechtspersoon Y, bijgestaan door haar raadsman. Het OM heeft een pleitnota voorgedragen en overgelegd.

4.Het verweer, reactie van het OM en de overwegingen van het Tuchtcollege.

4.1.1. Het NOAB-lid stelt primair dat het OM onvoldoende redelijk belang bij de klacht heeft. Het OM is niet persoonlijk benadeeld.

4.1.2. Reactie van het OM.

a. Nergens in de statuten of reglementen van NOAB is de voorwaarde terug te vinden dat een klager enig (redelijk) belang bij zijn klacht moet hebben. Niet-ontvankelijkheid kan bij het NOAB-tuchtrecht alleen worden ingeroepen bij termijnoverschrijding. Het NOAB-klachtrecht is daarmee laagdrempelig en op dat vlak vergelijkbaar met het wettelijk tuchtrecht voor accountants. Ook voor die beroepsgroep hoeft een klager geen belang bij zijn klacht te hebben.

b. De stelling dat het OM geen (redelijk) belang heeft, is ook feitelijk onjuist. Op basis van de Wet justitiële en strafvorderlijke gegevens (Wjsg) kan het OM de in een strafrechtelijk onderzoek verkregen gegevens delen met andere partijen als aan enkele voorwaarden is voldaan. Naast de opsporing en vervolging van strafbare feiten is het OM ook verantwoordelijk om een effectieve bijdrage te leveren aan een veilige, maar ook rechtvaardige samenleving. Daarom is de Wjsg in het

leven geroepen. Na toestemming van het Parket-Generaal, de ambtelijke staf van het College van procureurs-generaal, is informatie uit het strafdossier aan het Tuchtcollege verstrekt. De juiste naleving van de Wjsg impliceert immers dat er sprake is van *een algemeen belang* (cursivering bew.) dat door het OM als zwaarwegend wordt beschouwd.

4.1.3. *Overwegingen van het Tuchtcollege.*

a. Anders dan het OM in paragraaf 4.1.2. sub a heeft aangevoerd, is het Tuchtcollege van oordeel dat er wel sprake moet zijn van enig (redelijk) belang bij een klacht. Het volledig ontbreken van enig belang zou immers leiden tot een volstrekt ongewenste situatie dat te pas en te onpas zou kunnen worden geklaagd. Daarvoor is het klachtrecht niet in het leven geroepen.

b. Het Tuchtcollege kan zich volledig vinden in hetgeen het OM in paragraaf 4.1.2. sub b heeft aangevoerd. Naar haar oordeel is in deze zaak sprake van een algemeen belang (bij de klacht, toev.bew.).

4.2.1. Het NOAB-lid stelt subsidiair dat het OM voor haar belangenbehartiging het openbaar strafproces als middel heeft. Inmiddels zijn de vermeende misstanden in een strafproces aan de orde gesteld.

4.2.2. *Reactie van het OM.*

a. Het straf-en tuchtrecht kunnen naast elkaar worden ingezet. Het strafrecht dient voornamelijk een punitief doel, terwijl het NOAB-tuchtrecht de kwaliteit van de beroepsuitoefening door haar leden beoogt te bewaken en te bevorderen. Van “ne bis in idem” is geen sprake, omdat tuchtrecht per definitie geen punitief karakter heeft. Ook op grond van het EVRM (Europees Verdrag van de Rechten van de Mens (toev.bew.) bestaat er om die reden geen enkele grond om de samenloop tussen deze twee rechtsgebieden niet toe te staan. Het Tuchtcollege is dan ook bevoegd te oordelen over (onder meer) al het handelen of nalaten dat een NOAB-lid niet betaamt. Zij doet dat op grond van een eigen normenkader en met een eigen doel.

4.2.3. *Overweging van het Tuchtcollege.*

Het Tuchtcollege volgt hetgeen door het OM is aangevoerd en door het NOAB-lid onvoldoende is weersproken. Het verweer (te lezen als een beroep op de niet-ontvankelijkheid van het OM , toev. bew.) treft geen doel.

4.3.1. Uit de processtukken en haar verklaringen ter zitting blijkt niet dat het NOAB-lid heeft geweigerd om mee te werken aan het tuchtrechtelijk onderzoek. Het OM heeft in haar pleitnota het volgende gesteld.

4.3.2. *Stelling van het OM.*

Er is geen sprake van strijd met het “nemo tenetur beginsel” wegens de samenloop met het strafrecht. Het OM is zich echter bewust van het spanningsveld tussen de informatieplicht die in het tuchtrecht geldt en het zwijgrecht in het strafrecht. Om die reden heeft het OM toegezegd dat al hetgeen het NOAB-lid verklaart in de tuchtrechtelijke procedure niet door het OM zal worden gevoegd in de lopende strafzaak (thans nog het hoger beroep in de strafzaak tegen het NOAB-lid, in casu de rechtspersoon Y, toev. bew.).

4.3.3. *Overweging van het Tuchtcollege.*

Het Tuchtcollege volgt hetgeen door het OM is aangevoerd en door het NOAB-lid onvoldoende is weersproken.

4.4.1. Het door het NOAB-lid gevoerde inhoudelijke verweer komt- zakelijk samengevat- op het volgende neer. De heer X is niet kritisch genoeg geweest met betrekking tot de btw-bedragen, die hij van zijn cliënte door kreeg. Hij had moeten doorvragen. Hij heeft zich de nieuwe systemen onvoldoende eigen gemaakt. Bij het bijwerken van de administratie heeft hij niet tijdig om hulp

gevraagd.

4.4.2. *Reactie van het OM* .

Er is veel meer aan de hand dan “niet voldoende kritisch optreden”. De afwezigheid van opzet is verre van geloofwaardig. In de periode 2015 tot en met 2017 zijn 36 achtereenvolgende aangiften onjuist ingevuld. De verschuldigde omzetbelasting werd gebaseerd op het beschikbare banksaldo van de cliënte. De omzet en voorbelasting werden vervolgens door de heer X administratief aangepast. Hoewel de cliënte steeds een rond bedrag aan de heer X doorgaf, maakte hij daar op de aangifte een niet-afgerond getal van, zodat het gemuteerde karakter van de cijfers minder opviel. De aangiften omzetbelasting volgden kortom niet de werkelijke fiscale positie . De fiscale werkelijkheid werd door de heer X aangepast aan de ingediende aangiften. Door de administratieve aanpassingen blijkt de verplichting met betrekking tot de verschuldigde omzetbelasting niet meer uit de jaarrekeningen, maar is deze volledig “weggepoetst”.

4.4.3. *Overwegingen van het Tuchtcollege*.

Het OM heeft overtuigend aangetoond dat er veel meer aan de hand is geweest dan niet voldoende kritisch optreden. Alleen al het jarenlang (gedurende 36 achtereenvolgende aangiften) omzetten van ronde bedragen naar misleidende “aangiftebedragen” getuigt van een laakbaar handelen. In haar tuchtrechtelijke toetsing komt het Tuchtcollege dan ook tot het oordeel dat het NOAB-lid in ernstige mate in strijd heeft gehandeld met hetgeen een behoorlijk NOAB-lid betaamt. Hij heeft daardoor in ernstige mate het vertrouwen in het NOAB-kwaliteitskeurmerk ondermijnd. De klacht is dan ook gegrond.

5. De maatregel.

5.1. Met een beroep op art. 12 lid 7 van het Reglement Tuchtrechtspraak verzoekt het OM het Tuchtcollege de maatregel onvoorwaardelijke ontzetting uit het lidmaatschap NOAB uit te spreken. Motivering van dit verzoek: a) de signaalfunctie naar de overige NOAB-leden en b) de kwaliteit van de beroepsuitoefening door en de integriteit van de NOAB-leden moeten boven iedere twijfel verheven zijn.

5.2. Het NOAB-lid verweert zich tegen de verzochte onvoorwaardelijke ontzetting en voert daartoe het volgende aan. De onvoorwaardelijke ontzetting heeft geen effect meer, nu het lidmaatschap op eigen verzoek per 1 januari 2019 is beëindigd. De heer X bouwt zijn werkzaamheden af. Hij is als belastingadviseur nooit eerder “ de fout” ingegaan. Verder worden een aantal persoonlijke omstandigheden opgesomd, die uit oogpunt van privacy in deze samenvatting onvermeld blijven.

5.3. *Overwegingen van het Tuchtcollege*.

a. Gelet op de gegrond bevonden klacht (de belastingfraude van zijn cliënte in verregaande mate faciliteren) heeft het NOAB-lid in ernstige mate gehandeld in strijd met hetgeen een behoorlijk NOAB-lid betaamt. Daardoor is in ernstige mate het vertrouwen in het NOAB-kwaliteitskeurmerk ondermijnd, maar ook het aanzien van de vereniging NOAB als zodanig. Het Tuchtcollege acht dan ook de onvoorwaardelijke ontzetting uit het lidmaatschap NOAB *normaliter* (curs. bew.) passend en geboden. Hieraan doet niet af dat het lidmaatschap op verzoek van het NOAB-lid per 1 januari 2019 is beëindigd.

b. Het Tuchtcollege vindt echter aanleiding om, gelet op de in het verweer aangevoerde bijzondere omstandigheden, in onderlinge samenhang beschouwd, niet over te gaan tot de (met terugwerkende kracht) onvoorwaardelijke ontzetting uit het lidmaatschap, maar tot het opleggen van de maatregel geldboete van € 1000,-- als bijdrage in de door NOAB gemaakte proceskosten. Het Tuchtcollege acht deze maatregel passend en geboden.

6. De beslissing.

Het Tuchtcollege:

- verklaart klager ontvankelijk in de klacht;
- verklaart de klacht gegrond;
- legt aan betrokkene op de maatregel van het betalen van een geldboete van € 1000,-- als bijdrage in de gemaakte proceskosten door NOAB, te voldoen binnen vier weken na het onherroepelijk worden van deze uitspraak;
- beveelt dat deze beslissing na de dag, waarop deze in kracht van gewijsde is gegaan, op grond van art. 12 lid 4 van het Reglement Tuchtrechtspraak zal worden tenuitvoergelegd door het bestuur van NOAB;
- bepaalt dat een geanonimiseerde samenvatting van de in kracht van gewijsde gegane beslissing van het Tuchtcollege zal worden openbaar gemaakt door publicatie in de nieuwsbrief en op de website van NOAB.

Noot.

1. Het klachtrecht.

1.1. Dit recht komt uiteraard toe aan de eigen cliënt van een NOAB-lid. Op grond van de NOAB-jurisprudentie komt het klachtrecht ook toe aan *een derde, die een eigen belang* bij zijn klacht heeft. Hij moet dan aannemelijk maken dat hij door de gewraakte handelwijze van het NOAB-lid benadeeld is of kan zijn. In de loop der tijd heeft het Tuchtcollege zo'n 5 zaken behandeld. In twee zaken is de derde-klager niet-ontvankelijk verklaard.

1.2. In deze specifieke zaak (belastingfraude) heeft het Tuchtcollege ook aan het OM het klachtrecht toegekend. De functie van het OM brengt n.l. met zich mee dat zij *in het algemeen belang* een tuchtklacht kan indienen. Hieruit volgt naar mijn mening dat het OM voor *alle* werkgerelateerde strafbare feiten het klachtrecht heeft.

1.3. Een door een derde of het OM ingediende tuchtklacht wordt inhoudelijk getoetst aan de norm: handelen of nalaten dat een behoorlijk NOAB-lid niet betaamt (art. 1 sub b Reglement Tuchtrechtspraak NOAB). "Behoorlijk" wil zeggen: de beroepsuitoefening moet overeenkomen met de regels zoals die zijn neergelegd in de Gedrags- en Beroepsregels NOAB en het Voorschrift Kwaliteitsbeheersing en alle verdere ongeschreven regels, die voortvloeien uit de NOAB-tuchtrechtelijke jurisprudentie.

2. Het ne bis in idem beginsel.

2.1. Dit beginsel houdt in dat niemand geen twee keer kan terechtstaan voor hetzelfde feitelijk gebeuren. In deze zaak staat vast dat het in de strafzaak en in de tuchtzaak gaat over hetzelfde feitelijk gebeuren. De reikwijdte van het ne bis in idem beginsel is echter beperkt tot het strafrecht. De te beantwoorden vraag is dus of het (NOAB) tuchtrecht als strafrecht is te kwalificeren.

2.2. Uit de jurisprudentie van het EHRM (Europees Hof voor de Rechten van de Mens) volgt dat het (NOAB) tuchtrecht geen "criminal charge" in de zin van art. 6 EVRM is. De overtreden norm geldt n.l. niet voor alle burgers, maar slechts voor een bepaalde beroepsgroep. Een op te leggen maatregel is niet bedoeld als straf, maar brengt de mate van ernst van de tuchtrechtelijk verweten beroepsgedraging tot uiting.

2.3. Het NOAB-tuchtrecht is derhalve geen strafrecht. Het heeft een eigen status. Het is gericht op het in stand houden en bevorderen van een goede beroepsuitoefening door de NOAB-leden.

3. Het nemo tenetur beginsel.

3.1. Dit beginsel houdt in dat een "aangeklaagde" niet mag worden gedwongen te verklaren tegen

zichzelf (niet actief meewerken aan zijn eigen veroordeling). Dit is het strafrechtelijke zwijgrecht.

3.2. Hiervoor is geconstateerd dat het NOAB-tuchtrecht geen strafrecht is. Daarmee staat vast dat het NOAB-lid in een tuchtrechtelijk onderzoek geen zwijgrecht toekomt. In deze zaak heeft het OM zich overigens magistraatelijk opgesteld door de toezegging “dat al hetgeen het NOAB-lid in de tuchtrechtelijke procedure verklaart niet door haar zal worden gevoegd in de lopende strafzaak”.

3.3. Stel dat een derde een tuchtklacht heeft ingediend.

Hoe zit het dan met de geheimhoudingsplicht van het NOAB-lid jegens zijn cliënt ? Op grond van art. 6 Gedrags-en Beroepsregels NOAB geldt zijn geheimhoudingsplicht niet indien “openbaarmaking” noodzakelijk is voor de verdediging van zijn eigen belangen.

4. *Art. 10 van het Voorschrift Kwaliteitsbeheersing.*

4.1. Op grond van art. 23 Gedrags-en Beroepsregels NOAB is art. 10 van dit Voorschrift tot een gedrags-en beroepsregel gepromoveerd (zorgplicht voor aanvaardbare aangiften). Naar mijn mening is in deze zaak art. 10 ondergesneeuwd. Gelet op het Horizontaal Toezicht had dit artikel naar mijn mening een prominente plaats in de uitspraak moeten krijgen, zelfs indien de cliënte van het betrokken NOAB-lid geen deelnemer in dat Horizontaal Toezicht geweest zou zijn. In het kader van het Horizontaal Toezicht vertrouwt de belastingdienst n.l. op de professionaliteit en de kwaliteit van de fiscale aangiften van een NOAB-lid.

5. *De onvoorwaardelijke ontzegging uit het lidmaatschap NOAB (art. 12 lid 7 Reglement Tuchtrechtspraak NOAB).*

5.1. Het NOAB-lid (een rechtspersoon) heeft wegens pensionering van de heer X als gekwalificeerde natuurlijk persoon haar lidmaatschap per 1 januari 2019 beëindigd (e-mailbericht d.d. 18 september 2018, dus één dag na de ingediende klacht !).

5.2. Gelet op de gegrond bevonden klacht (als adviseur de belastingfraude van zijn cliënte in verregaande mate faciliteren door meerdere aangiften omzetbelasting opzettelijk onjuist in te vullen) vindt het Tuchtcollege de onvoorwaardelijke ontzetting uit het lidmaatschap *normaliter* passend en geboden. Hieraan doet niet af het op 1 januari 2019 beëindigd lidmaatschap, zo voegt het Tuchtcollege eraan toe.

5.3. Op grond van een aantal bijzondere omstandigheden (vgl. paragraaf 5.2. van de samenvatting van de uitspraak , in onderlinge samenhang beschouwd , is de onvoorwaardelijke ontzetting uit het lidmaatschap echter niet (met terugwerkende kracht) opgelegd. Een gedachtengang in de afweging van de bijzondere omstandigheden ontbreekt. Hoe dan ook, wat mij betreft is het op 1 januari 2019 beëindigde lidmaatschap de bepalende factor.

5.4. Waar geen bestaand lidmaatschap (meer) is, kan geen onvoorwaardelijke ontzetting uit het lidmaatschap worden opgelegd, ook niet met terugwerkende kracht. Toch kan naar mijn mening bij een beëindigd lidmaatschap de onvoorwaardelijke ontzetting worden uitgesproken en wel ingaande het moment, waarop betrokkene weer als NOAB-lid zou zijn geregistreerd. Ik ga hierbij dan uit van de veronderstelling dat de kwalificatieprocedure positief is verlopen.

5.5. Alhoewel mijn oplossing als theoretisch beschouwd kan worden, heeft het wel als effect dat het publieke vertrouwen in de beroepsgroep NOAB wordt versterkt, waaronder in het bijzonder begrepen de belastingdienst in relatie tot het Horizontaal Toezicht. Het is tevens een signaal aan de NOAB-leden om hun beroep deskundig en integer (maatschappelijk verantwoord) uit te oefenen. Voor wat betreft “maatschappelijk verantwoord” wijs ik de lezer op de toelichting bij art.1 van de Gedrags-en Beroepsregels.

5.6. De als maatregel opgelegde boete als bijdrage in de door NOAB gemaakte proceskosten, die

overigens ook op grond van art. 12 lid 6 Reglement Tuchtrechtspraak naast een andere maatregel kan worden opgelegd, heeft naar mijn mening de hiervoor bedoelde effecten niet.

Mr. G. Lammers, oud-lid Tuchtcollege .