



**Het derdenonderzoek ex art. 53 AWR getoetst aan het recht op privacy ex
art. 8 EVRM**

Touria Khidous

Master Fiscaal Recht

ANR 934058

Examencommissie:

Prof. mr. dr. M.B.A. van Hout

Prof. mr. I.J.F.A. van Vijfeijken

Voorwoord

Voor u ligt mijn scriptie ter afronding van de master Fiscaal Recht, de afronding van een leerzame tijd aan de Universiteit van Tilburg. Gedurende mijn studie heb ik het vak Formeel belastingrecht gevolgd bij en het vak Mootcourt. Op die wijze heb ik ontdekt waar mijn passie ligt: formeel belastingrecht. Inmiddels ben ik werkzaam in de praktijk bij een kantoor dat zich specialiseert in (onder meer) het formele belastingrecht. Vanuit deze positie maak ik in de praktijk mee hoe omvangrijk informatieverzoeken kunnen zijn en de hoeveelheden privacygevoelige informatie die de inspecteur kan opvragen. Dit niet alleen bij belastingplichtige zelf, maar ook bij een administratieplichtige in het kader van een derdenonderzoek. Het valt mij op dat betrokkene verbaasd zijn van het feit dat aan de inspecteur dergelijke (vergaande) bevoegdheden toekomen. Het is dan ook van belang om te bezien waar de (onder-)grens van deze bevoegdheden ligt of dient te liggen en hoe dat zich verhoudt tot het fundamentele recht op privacy.

Ik maak graag gebruik van de gelegenheid om de mijn scriptiebegeleidster Diana van Hout te bedanken voor haar tijd en begeleiding. Verder wil ik ook prof. mr. I.J.F.A. van Vijfeijken bedanken.

Tot slot gaat mijn grootste dank uit naar mijn ouders. Ik ben dankbaar voor de steun, de onvoorwaardelijke liefde en de kansen die zij mij hebben geboden. Ik wil mijn familie bedanken, mijn collega's, in het bijzonder Priscilla de Haas, alsook mijn vrienden, waarvan speciaal nog mijn dank uitgaat naar Ayoub, en mijn vriendinnen. Er is een einde gekomen aan mijn studietijd, maar het begin van een mooi carrière is het vooruitzicht.

Er resteert mij niets anders dan u veel leesplezier te wensen.

Touria Khidous

Inhoudsopgave

Voorwoord	1
Lijst met afkortingen	4
1 Inleiding	5
1.1 Aanleiding van het onderzoek	5
1.2 Verantwoording van de opzet	7
2 Het derdenonderzoek ex art. 53 AWR.....	9
2.1 Inleiding	9
2.2 Het derdenonderzoek	9
2.2.1 Welke voorwaarden gelden er bij het derdenonderzoek?	9
2.2.1.1 Aan wie kan er om informatie worden verzocht?	9
2.2.1.2 Om welke informatie kan er worden verzocht?	10
2.2.1.3 Over wie kan er informatie worden verzocht?	12
2.2.2 Serievragen en sleepnettechnieken.....	13
2.2.2.1 Serievragen	13
2.2.2.2 Sleepnettechnieken	14
2.2.3 Meewerkplicht en de mogelijke sancties.....	15
2.3 Begrenzing van het derdenonderzoek.....	17
2.3.1 Algemene beginselen van behoorlijk bestuur	17
2.3.1.1 Zorgvuldigheidsbeginsel.....	17
2.3.1.2 Het evenredigheidsbeginsel.....	18
2.3.1.3 Het motiveringsbeginsel	19
2.3.1.4 Het beginsel van détournement de pouvoir.....	19
2.4 De kostenvergoedingsbeschikking	20
2.4.1 Ratio kostenvergoedingsbeschikking.....	20
2.4.2 Verzoek om kostenvergoeding	22
2.5 Tussenconclusie.....	24

3	Het derdenonderzoek in nationale rechtspraak	26
3.1	Inleiding	26
3.2	Invulling van art. 8 EVRM in de nationale rechtspraak.....	27
3.2.1	<i>Stad Rotterdam, SMSParking & EMS Omnipay</i>	27
3.2.2	<i>De ANPR-arresten</i>	34
3.2.3	<i>Stichting Museumkaart & GWK Travelex</i>	35
3.3	Tussenconclusie.....	40
4	Het derdenonderzoek versus het recht op privacy	41
4.1	Inleiding	41
4.2	De reikwijdte van art. 8, lid 1, EVRM	42
4.3	Wanneer is een inbreuk ex art. 8, lid 2, EVRM gerechtvaardigd?	43
4.3.1	<i>Een deugdelijke wettelijke basis</i>	43
4.3.2	<i>Het noodzakelijkheidscriterium</i>	44
4.4	Het derdenonderzoek getoetst aan het recht op privacy.....	46
4.4.1	<i>Een deugdelijke wettelijke basis</i>	46
4.4.1.1	Toegankelijk	47
4.4.1.2	Voorzienbaar	48
4.4.1.3	Voorzienbaarheid ten aanzien van serievragen en sleepnettechnieken.....	50
4.4.2	<i>Het noodzakelijkheidscriterium</i>	51
4.4.2.1	Legitieme doel.....	51
4.4.2.2	Noodzakelijk: proportionaliteit en subsidiariteit	52
4.4.3	<i>Rechtsbescherming: Bernh Larsen Holding AS/Noorwegen</i>	55
4.4.3.1	Bernh Larsen Holding AS/Noorwegen	56
4.4.3.2	Rechtsbescherming in Nederland in het licht van Bernh Larsen Holding.....	57
4.4.3.3	Adequate rechtsbescherming?	58
4.5	Tussenconclusie.....	61
5	Conclusie en aanbevelingen	63

5.1 Conclusie	63
5.2 Aanbevelingen	65
Literatuurlijst	66
Jurisprudentielijst	69

Lijst met afkortingen

A-G	Advocaat-Generaal
Art.	Artikel
ANPR	Automatic Number Plate Recognition
Awb	Algemene wet bestuursrecht
AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
BNB	Beslissingen in Belastingzaken
EHRM	Europees Hof voor de Rechten van de Mens
EVRM	Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens
FTV	Fiscaal Tijdschrift Vermogen
Gw	Grondwet
NDFR	Nederlandse Documentatie Fiscaal Recht
NTFR	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht
TFB	Tijdschrift Formeel Belastingrecht
TFO	Tijdschrift Fiscaal Ondernemingsrecht
Stb.	Staatsblad
Uitv.reg.	Uitvoeringsregeling
V-N	Vakstudie Nieuws
WFR	Weekblad Fiscaal Recht
Wet IB 2001	Wet Inkomstenbelasting 2001

1 Inleiding

1.1 Aanleiding van het onderzoek

De samenleving is in een hoog tempo aan het veranderen, mede door de technologische ontwikkelingen en de daarmee samenhangende digitalisering. Dit brengt met zich mee dat er veel informatie voorhanden is en een grote hoeveelheid informatie wordt vastgelegd, zoals bijvoorbeeld door het gebruik van sociale media. Die (technologische) ontwikkelingen hebben niet alleen invloed op de samenleving, maar ook op het rechtssysteem. Zoals Feteris & Kamerling¹ reeds in 1997 hebben opgemerkt, drukken de tijd en cultuur hun stempel op het recht.

De inspecteur is bij het bepalen van de heffing van belastingen afhankelijk van informatie. De inspecteur beschikt meestal al over veel informatie, bijvoorbeeld doordat hij deze gerenseigneerd krijgt² of omdat de belastingplichtige verplicht is om zelf informatie te verstrekken. Een voorbeeld van dit laatste is art. 10a Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR), waarin is bepaald dat belastingplichtigen verplicht zijn uit eigen beweging mededeling te doen van onjuistheden c.q. onvolledigheden die van belang zijn voor de heffing.

De informatie die benodigd is voor het beoordelen van de aangifte, maar waar de inspecteur niet over beschikt en relevant kan zijn voor de belastingheffing, kan de inspecteur middels een (ruime) wettelijke bevoegdheden waar hij over beschikt, vergaren. Zo kan informatie worden opgevraagd bij de belastingplichtige zelf door gebruik te maken van de bevoegdheid ex art. 47 AWR. De inspecteur kan zich ook wenden tot derden. Deze bevoegdheid is geregeld in art. 53, lid 1, onderdeel a, van de AWR.

Deze laatstgenoemde bepaling heeft de afgelopen jaren flink wat pennen in beweging gezet. Zo is er niet alleen kritiek geleverd op (het ontbreken van) de rechtsbescherming in het kader van een derdenonderzoek³, maar is ook de vraag gesteld of de bepaling wel voldoet aan de eisen ex art. 8 van het Europese Verdrag voor de Rechten van de Mens (hierna: EVRM), te weten het recht op privacy.

Recent heeft de Hoge Raad een drietal arresten gewezen, de zogenaamde ANPR-zaken.⁴ In elk van de zaken staat het privégebruik door de belastingplichtige van de door de werkgever ter beschikking gestelde auto ter discussie. De belastingplichtigen hebben een rittenregistratie overgelegd, waaruit

¹ Feteris & Kamerling 1997, p. 1.

² Hierbij kan worden gedacht aan de informatie die banken moeten renseigneren aan de inspecteur.

³ Zie bijvoorbeeld Burgers & Nuyens 2017, p. 5-6.

⁴ Hoge Raad 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:286 (t/m 288), *NTFR* 2017/562.

zou volgen dat het privégebruik onder de grens van 500 kilometer is gebleven.⁵ De Belastingdienst accepteert de registraties niet en stelt dat uit de gegevens, die zijn verkregen door middel van camera's voorzien van *Automatic Number Plate Recognition* (hierna: ANPR), volgt dat de auto's op plaatsen zijn gesignaleerd die niet in de rittenregistratie zijn opgenomen. De belastingplichtigen voeren in cassatie aan dat de ANPR-gegevens in strijd met art. 8 EVRM zijn verkregen. De Hoge Raad oordeelt kortgezegd dat er geen wettelijke grondslag is op grond waarvan privacygevoelige gegevens (die herleidbaar zijn naar personen) systematisch kunnen worden verzameld en vastgelegd. De Hoge Raad acht de huidige wet⁶ niet voldoende precies genoeg daarvoor en oordeelt dat de gegevens in strijd met art. 8 EVRM zijn verkregen.

Het oordeel van de Hoge Raad roept de vraag op of het huidige art. 53 AWR wel voldoet aan de eisen ex art. 8 EVRM en of dat deze uitspraak voor een kentering heeft gezorgd? Weliswaar zijn de gegevens in de ANPR-arresten niet verkregen op de voet van art. 53 AWR, maar bestaat er wel enigszins een gelijkenis tussen artt. 53 en 55 AWR.⁷ Voorts komt de vraag op of en hoe er rechtsbescherming wordt geboden indien er (mogelijk) sprake is van schending van privacy in het kader van een derdenonderzoek? Is die rechtsbescherming wel afdoende?

Met dit onderzoek wordt onderzocht in hoeverre het derdenonderzoek voldoet aan de eisen van het recht op privacy ex art. 8 EVRM. Dit zal worden gedaan door de nationale rechtspraak te analyseren, meer in het bijzonder de recente ANPR-uitspraken, en te toetsen aan de rechtspraak van het EHRM in het kader van art. 8 EVRM. Dit leidt tot de volgende onderzoeksvraag:

“Voldoet het derdenonderzoek ex art. 53, lid 1, onderdeel a, AWR aan de eisen ex art. 8 EVRM en biedt de kostenvergoedingsbeschikking ex art. 53, lid 5, AWR in dat kader adequate rechtsbescherming?”

⁵ Indien er meer dan 500 kilometer privé van de auto gebruik wordt gemaakt, geldt art. 13bis Wet op de loonbelasting 1964 en dient er een voordeel in aanmerking te worden genomen. De inspecteur legt dan een correctie op.

⁶ Onder meer art. 55 AWR.

⁷ Hoge Raad 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:286 (t/m 288), *NTFR* 2017/562, p.3.

Om de onderzoeksvraag te kunnen beantwoorden, zullen de volgende deelvragen worden behandeld:

- Welke bevoegdheden heeft de inspecteur op grond van art. 53 AWR en welke grenzen worden daaraan gesteld?
- Welke eisen worden gesteld door art. 8 EVRM? Welke invulling geeft de nationale rechtspraak aan art. 8 EVRM in het kader van een derdenonderzoek ex art. 53 AWR?
- Welke invulling geeft het Europese Hof voor de Rechten van de Mens (hierna: EHRM) aan art. 8 EVRM en dan meer in het bijzonder ingeval van art. 8, lid 2, EVRM?
- Voldoet het in art. 53, lid 1, onderdeel a, AWR geregelde derdenonderzoek aan de vereisten van art. 8 EVRM?
- Wordt er adequate rechtsbescherming geboden door de kostenvergoedingsbeschikking ex art. 53, lid 5, AWR?

Het onderzoek zal zich specifiek richten op het derdenonderzoek ex art. 53, lid 1, onderdeel a, AWR. In het eerste lid van art. 53 AWR worden de verplichtingen die zijn geregeld in de artt. 47 jo. 48 jo. 49. jo. 50 AWR van overeenkomstige toepassing verklaard ten behoeve van het derdenonderzoek. Deze bepalingen zullen in deze scriptie niet (uitgebreid) worden besproken. De artikelen komen enkel aan bod indien zij van betekenis zijn voor de invulling c.q. de werking van art. 53, lid 1, onderdeel a AWR, zoals bijvoorbeeld welke informatie door de inspecteur in het kader van een derdenonderzoek kan worden opgevraagd.

1.2 Verantwoording van de opzet

In hoofdstuk 2 zal art. 53 AWR worden besproken. In dit hoofdstuk staat de eerste deelvraag centraal, zijnde welke bevoegdheden de inspecteur heeft op grond van art. 53 AWR en welke grenzen aan die bevoegdheid worden gesteld. Er wordt daarbij algemeen onderzoek gedaan naar de reikwijdte van de bevoegdheid van de inspecteur en hoe ver deze reikt. Deze uiteenzetting zal uiteindelijk ook van belang zijn voor de begrenzing van de bevoegdheden van de inspecteur door art. 8 EVRM.

In hoofdstuk 3 wordt vervolgens de nationale rechtspraak besproken die is gewezen in het kader van een derdenonderzoek en waarbij art. 8 EVRM ter discussie staat. In dit hoofdstuk staat de tweede deelvraag centraal, te weten welke eisen er worden gesteld door art. 8 EVRM en welke invulling de nationale rechtspraak geeft aan art. 8 EVRM in het kader van een derdenonderzoek. Eerst zal er een

korte introductie plaatsvinden van art. 8 EVRM, zodat de overwegingen die ten grondslag liggen van een uitspraak goed kunnen worden gevolgd.

Op deze wijze kan er een analyse worden gemaakt van de wijze waarop er in de rechtspraak getoetst wordt aan art. 8 EVRM. Deze analyse is van belang om uiteindelijk in hoofdstuk 4 te kunnen toetsten of dat de rechtspraak conform de eisen van het EHRM toetst of al dan niet een inbreuk op art. 8 EVRM gerechtvaardigd is.

In hoofdstuk 4 staan de laatste drie deelvragen van het onderzoek centraal. Er zal uiteen worden gezet op welke wijze het EHRM de eisen van art. 8 EVRM invult. Er zal aan de hand van de bevindingen van de voorgaande hoofdstukken worden getoetst of de toepassing van het huidige art. 53, lid 1, onderdeel a, AWR voldoet aan de art. 8 EVRM.

In het laatste hoofdstuk zal aan de hand van het onderzoek een conclusie worden genomen door een antwoord te geven op de hoofdvraag. Er zullen tevens aanbevelingen worden gedaan.

2 Het derdenonderzoek ex art. 53 AWR

2.1 Inleiding

In dit hoofdstuk staat het derdenonderzoek in de zin art. 53, lid 1, onderdeel a, AWR centraal. Er wordt stilgestaan bij de reikwijdte van de bevoegdheid van de inspecteur bij het instellen van een derdenonderzoek en aan welke grenzen hij daarbij is gebonden. In de hoofdstuk komt verder aanbod onder welke voorwaarden een derdenonderzoek kan worden ingesteld alsook in welke vorm het derdenonderzoek plaats kan vinden. Deze beschouwing is relevant, omdat hiermee wordt gezien welke bevoegdheden de wet de inspecteur (precies) biedt en wat er in dat kader wettelijk is geregeld. Tot slot komt de kostenvergoedingsbeschikking in de zin van art. 53, lid 5, AWR aan bod en worden de bevindingen van dit hoofdstuk vervat in een tussenconclusie.

2.2 Het derdenonderzoek

2.2.1 Welke voorwaarden gelden er bij het derdenonderzoek?

2.2.1.1 Aan wie kan er om informatie worden verzocht?

Het derdenonderzoek is geregeld in art. 53, lid 1, onderdeel a, van afdeling 2 van hoofdstuk VIII van de AWR. Op grond van deze bepaling geldt dat een derdenonderzoek kan worden ingesteld bij een administratieplichtige in de zin van art. 52, lid 2, AWR. Dit maakt dat de kwalificatie als ‘administratieplichtige’ de voorwaarde vormt voor toepassing van laatstgenoemde bepaling. Onder sub a van deze bepaling is geregeld dat lichamen als administratieplichtigen kwalificeren. Met lichamen wordt bedoeld op verenigingen en andere rechtspersonen, maat- en vennootschappen, ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen en doelvermogens. Hieronder vallen ook stichtingen, verenigingen en maatschappen die geen onderneming drijven.⁸

Indien een lichaam of een natuurlijke persoon (in de zin van onderdeel b, c, of d) kwalificeert als administratieplichtige in de zin van art. 52, lid 2, AWR, dan kan op grond van art. 53, lid 1, onderdeel a, AWR ten behoeve van de belastingheffing van derden om informatie worden verzocht door de

⁸ Vakstudie 01 Algemeen Deel, art. 52 AWR, aant. 3.1, bijgewerkt tot 15 maart 2019; art. 2, lid 1, onderdeel b, AWR.

inspecteur. Het verdient opmerking dat een particulier niet als administratieplichtige in de zin van art. 52, lid 2, AWR wordt aangemerkt.⁹ Dit betekent dat – op grond van de letter van de wet – een derdenonderzoek niet bij een particulier kan plaatsvinden. Er bestaat geen wettelijke bevoegdheid voor de inspecteur om bij particulieren een derdenonderzoek in stellen.¹⁰ Desondanks is het de inspecteur wel toegestaan om vragen te stellen aan en om informatie op te vragen bij een particulier over een derde.¹¹ Dit is naar mijn mening opmerkelijk, gezien er geen wettelijke bevoegdheid is op basis waarvan de inspecteur handelt. Dat een particulier niet verplicht is om zijn medewerking te verlenen, doet daar niet aan af. De inspecteur dient de particulier overigens wel te wijzen op het feit dat er geen meewerkplicht bestaat.¹² Laat de inspecteur dit na, dan heeft dit (mogelijk) gevolgen voor het gebruik van de vergaarde informatie als bewijs (in een procedure).¹³

Doordat art. 53, lid 1, AWR verwijst naar de administratieplichtige ex art. 52, lid 2, AWR zijn de verplichtingen die op de administratieplichtige rusten op grond van art. 52 AWR eveneens van belang. Daarbij is de administratieverplichting, welke is neergelegd in art. 52 AWR het belangrijkste, nu de administratie de informatiebron vormt voor de inspecteur ingeval van een derdenonderzoek. De inspecteur kan informatie opvragen en om inzage vragen in de administratie van de administratieplichtige, die op grond van art. 52 AWR verplicht is een administratie te voeren en te bewaren.¹⁴

2.2.1.2 Om welke informatie kan er worden verzocht?

In art. 53, lid 1, onderdeel a, AWR is bepaald dat de verplichtingen ex artt. 47 jo. 48 t/m 50 AWR van overeenkomstige toepassing zijn voor een administratieplichtige ten behoeve van de belastingheffing van derden. Dit heeft tot gevolg dat de administratieplichtige op de voet van art. 47 AWR verplicht is desgevraagd alle gegevens en inlichtingen te verstrekken (lid 1, sub a)¹⁵ en verplicht is inzage te

⁹ Pechler 2006, p. 2.; Zie ook *Vakstudie 01 Algemeen Deel*, art. 52 AWR, aant. 3.8, bijgewerkt tot 15 maart 2019.

¹⁰ Er dient te worden opgemerkt dat in de praktijk de inspecteur veelal aangeeft dat de gevraagde informatie ook mogelijk relevant is voor de belastingheffing van de particulier zelf ex art. 47 AWR.

¹¹ Feteris 2007, p. 273-274, p. 280.

¹² Zie bijvoorbeeld Hof Leeuwarden 29 november 2011, ECLI:NL:GHLEE:2011:BU6834, V-N 2012/14.6. De inspecteur heeft bewijs verzameld middels derdenonderzoek bij particuliere kopers gedurende de fase van hoger beroep. Het Hof oordeelt dat de inspecteur in strijd heeft gehandeld met het zorgvuldigheidsbeginsel en het beginsel van *'fair play'*. Het resultaat van het onderzoek van de inspecteur moet van het bewijs worden uitgesloten.

¹³ Zie ook paragraaf 2.3.1.1 over het zorgvuldigheidsbeginsel.

¹⁴ Het begrip 'administratie' is niet in de wet gedefinieerd en betreft in beginsel een open norm. De omvang van de administratie- en bewaarplicht verschilt per onderneming. De bewaarplicht is geregeld in art. 52, lid 4, AWR. Zie ook *NDFR commentaar*, art. 52 AWR, aant. 2.2., bijgewerkt tot 11 februari 2019.

¹⁵ Dit wordt ook wel geïmplied als de actieve informatieverplichting.

verlenen in de boeken en bescheiden aan de inspecteur (lid 1, onderdeel b).¹⁶ Daarbij geldt dat het moet gaan om informatie die van belang *kan* zijn voor de Nederlandse belastingheffing van een derde.¹⁷ Het is niet vereist dat het voorafgaand aan het verzoek om informatie vaststaat dat de gevraagde informatie ook daadwerkelijk van belang is voor de heffing.¹⁸ Evenmin is het vereist dat de derde (uiteindelijk) daadwerkelijk in Nederland in de heffing wordt betrokken. De inspecteur mag derhalve geen informatie opvragen die niet van belang is of niet kan zijn voor de Nederlandse belastingheffing.¹⁹ Poelmann meent dat de grens hierin moet worden gevonden. Hij stelt naar mijn mening terecht dat als een (te algemeen) vermoeden (elke) fundering mist, er niet meer gesteld kan worden dat de gevraagde informatie van belang kan zijn en in zoverre niet meer in redelijkheid van belang kan zijn voor de belastingheffing.²⁰ Anderzijds moeten er wel voldoende aanknopingspunten zijn en niet vooraf door de inspecteur moet worden aangegeven welke informatie wordt opgevraagd. Dat zou toezicht, aldus Poelmann, illusoir maken.

Het is van belang dat de administratieplichtige ook redelijkerwijs over de gevraagde informatie beschikt en/of daarover kan beschikken.²¹ De bewijslast daarvan rust op de inspecteur.²² Gevraagde informatie die niet bestaat of waar niet over kan worden beschikt, kan immers niet worden verstrekt.²³ Op grond van art. 48 AWR geldt voorts dat de passieve informatieplicht ex art. 47, lid 1, onderdeel b, AWR ook geldt voor een derde bij wie zich de informatie bevindt, zoals bijvoorbeeld de accountant of boekhouder van de administratieplichtige.²⁴ Indien de inspecteur de gegevensdragers die zich bij een derde bevinden en van de derde vordert, dan is de inspecteur verplicht de administratieplichtige gelijktijdig van die vordering op de hoogte te stellen.²⁵

¹⁶ Dit wordt ook wel geduid als de passieve informatieplichting. Zie in dit verband ook Hoge Raad 10 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:192, *V-N* 2017/9.6. De Hoge Raad heeft bepaald dat de art. 47 AWR ook betrekking heeft op informatie die zich bevindt op gegevensdragers van een derde, maar waartoe de belanghebbende wel toegang heeft. De gegevensdrager moet desgevraagd door de belanghebbende ter beschikking worden gesteld aan de inspecteur.

¹⁷ Douma e.a. 2017, p. 133.; Hoge Raad 8 januari 1986, ECLI:NL:HR:1986:AW8125, *BNB* 1986/128.

¹⁸ Hoge Raad 22 september 2006, ECLI:NL:HR:2006:AY8656, *BNB* 2007/45.

¹⁹ Hoge Raad 18 april 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF7498, *BNB* 2003/268.

²⁰ Poelmann 2016, p. 1.

²¹ Douma e.a. 2017, p. 134; Hoge Raad 1 november 2013, *BNB* 2013/254-255. Zie ook Hoge Raad 29 april 2016, *BNB* 2016/134.

²² *Ibidem*.

²³ Indien er niet wordt beschikt over de gevraagde informatie, maar de informatie wel bestaat, dan moet er enige inspanning worden verricht om de informatie alsnog te verkrijgen. Zie Hoge Raad 13 juli 1993, ECLI:NL:HR:1993:BH8961, *BNB* 1993/279.

²⁴ *Vakstudie 01 Algemeen deel*, art. 48 AWR, aant. 2, bijgewerkt tot 15 maart 2019.

²⁵ Art. 48, lid 2, AWR.

Verstrekt de administratieplichtige uiteindelijk informatie in het kader van het derdenonderzoek, dan geldt op grond van art. 49 AWR dat die informatie duidelijk, stellig en zonder voorbehoud dient te zijn verstrekt binnen een daartoe door de inspecteur gestelde termijn.²⁶ De inspecteur kan daarbij bepalen op welke wijze de informatie dient te worden verstrekt.²⁷

Tot slot geldt dat de inspecteur gebruik kan maken van zijn bevoegdheid ex art. 50 AWR om toegang te verkrijgen tot een gebouw of grond, indien dit voor het derdenonderzoek nodig is. De administratieplichtige is in het kader van het derdenonderzoek verplicht om toegang te verlenen aan de inspecteur.²⁸

Het vorenstaande gaat uit van de situatie dat de inspecteur actief een derdenonderzoek instelt op grond van art. 53, lid 1, onderdeel a, AWR. Op grond van art. 53, lid 2 AWR bestaat de verplichting voor aangewezen administratieplichtigen om uit eigen beweging gegevens en inlichtingen te verstrekken aan de inspecteur, oftewel het renseigneren van gegevens.²⁹ Te denken valt aan gegevens die zijn vermeld in de vooraf ingevulde belastingaangifte, zoals banksaldi en inkomsten uit loon.³⁰ Anders dan bij een derdenonderzoek, gaat er geen informatieverzoek vooraf aan de renseignering. Doordat bij of krachtens wet is geregeld welke informatie dient te worden verstrekt en ten aanzien van wie, verschilt art. 53, lid 2, AWR in dit opzicht van het derdenonderzoek ex art. 53, lid 1, onderdeel a, AWR.³¹

2.2.1.3 Over wie kan er informatie worden verzocht?

In art. 53, lid 1, onderdeel a, AWR is bepaald dat er om informatie kan worden verzocht ten behoeve van de belastingheffing van 'derden'. De wet geeft geen definitie van het begrip 'derden'. Dit roept de vraag op wie onder het begrip 'derden' moet worden verstaan.

²⁶ Indien er (bewust) onjuiste inlichtingen worden verstrekt, dan moet dit op één lijn worden gesteld te worden met het weigeren de gevraagde informatie te verstrekken. Zie Hoge Raad 25 januari 2002, ECLI:NL:HR:2002:AD847, *BNB* 2002/136.

²⁷ De inspecteur moet ook hier de algemene beginselen van behoorlijk bestuur in acht nemen. Zie bijvoorbeeld Rechtbank Noord-Nederland 23 april 2015, ECLI:NL:RBNNE:2015:2046.

²⁸ Art. 50, lid 1, AWR. Zie ook: *Vakstudie 01 Algemeen deel*, art. 50 AWR, aant. 2, bijgewerkt tot 15 maart 2019.

²⁹ De kring van aangewezen administratieplichtigen is bepaald in art. 22 van het Uitvoeringsbesluit IB 2001. Zie ook art. 75 Successiewet en art. 29c van de Wet VPB 1969. Op grond van art. 52, lid 3, AWR geldt dat het BSN van de betrokkenen moet worden vermeld bij het verstrekken van de gegevens.

³⁰ *Vakstudie 01 Algemeen deel*, art. 53, aant. 22, bijgewerkt tot 15 maart 2019. Bij de renseigneringsplicht voor banken geldt het Voorschrift informatie fiscus/banken (*Stct.* 2012, 26782). Zie art. 10b Wet IB 2001 jo. art. 22 Uitv.besl. Wet IB 2001.

³¹ Art. 53, lid 2, AWR zal buiten beschouwing worden gelaten in dit onderzoek.

Onder een derde wordt verstaan een ander dan degene van wie de informatie wordt verzocht.³² Hieronder valt te verstaan een directe zakelijke relatie en een commerciële relatie, maar ook particulieren vallen onder het begrip.³³ In feite heeft te gelden dat als er sprake is van een connectie tussen de administratieplichtige en de derde, er al snel wordt voldaan aan het begrip 'derden' in de zin van art. 53, lid 1, onderdeel a, AWR.³⁴

Daarnaast geldt dat de inspecteur niet bekend hoeft te zijn met de identiteit van de derde(n).³⁵ In het arrest Stad Rotterdam heeft de strafkamer van de Hoge Raad geoordeeld dat onder 'derden' ook particulieren - wiens identiteit onbekend in die zaak waren - dienen te worden begrepen en een derdenonderzoek niet enkel beperkt hoeft te worden tot zakelijke relaties.³⁶

2.2.2 Serievragen en sleepnettechnieken

De inspecteur kan een derdenonderzoek instellen door het verzoek te vervatten in een vragenbrief en verzoeken om inzage te nemen in boeken of gegevensdragers.³⁷ Een simpele vragenbrief ligt het meest voor de hand indien het gaat om een geïndividualiseerde derde, waarbij de inspecteur bekend is met de identiteit van de derde. De inspecteur vraagt dan specifieke informatie op bij de administratieplichtige, bijvoorbeeld een factuur of een contract. De inspecteur kan echter ook serievragen stellen of een sleepnettechniek toepassen.

2.2.2.1 Serievragen

De inspecteur kan een derdenonderzoek instellen ten aanzien van niet-geïndividualiseerde derden, te weten derden die niet bij naam worden gespecificeerd.³⁸ Er wordt dan veelal gesproken over het stellen van serievragen. De parlementaire geschiedenis omschrijft serievragen als vragen die niet zijn geïndividualiseerd naar personen of lichamen en die al dan niet betrekking hebben op meer dan een jaar.³⁹ Meestal gaat het om grote hoeveelheden (contra-)informatie, die gebruikt worden om andere gegevens die reeds bekend zijn bij de inspecteur, te controleren.⁴⁰ Serievragen bieden de inspecteur

³² Feteris 2007, p. 279; Zie ook: Van Houte 2005.

³³ Burgers & Nuyens 2017, p.2; Zie ook: Douma e.a. 2017, p. 184.

³⁴ Burgers & Nuyens 2017, p. 2.

³⁵ *Kamerstukken II*, 1987/88, nr. 19 393, p.3.

³⁶ Hoge Raad 10 december 1974, ECLI:NL:HR:1974:AB4412, *BNB* 1975/52.

³⁷ Van Pelt 2017, p.2.

³⁸ Feteris 2007, p. 283.

³⁹ *Kamerstukken II*, 1985/1986, 19 393, nr. 3, p. 7.; Dijkstra 2015, p. 4.

⁴⁰ Dijkstra 2015, p. 4.; Meussen en Dijkstra 2016, p. 8. De inspecteur dient bij het stellen van serievragen de algemene beginselen van behoorlijk bestuur in acht te nemen. Bij het stellen van serievragen is met name het evenredigheidsbeginsel (proportionaliteit en subsidiariteit) van belang.

de mogelijkheid om informatie op te vragen en vervolgens zelf de benodigde informatie daar uit te putten.⁴¹ De bevoegdheid van de inspecteur is echter niet onbegrensd.⁴² De inspecteur mag zijn bevoegdheid ex art. 53, lid 1, onderdeel a, AWR enkel gebruiken ten behoeve van de belastingheffing. Bij serievragen zal het controle-element prevaleren.⁴³ Dit laatste kan anders zijn als er sleepnettechnieken worden toegepast.

2.2.2.2 Sleepnettechnieken

In de praktijk blijkt dat de inspecteur zogeheten sleepnettechnieken kan toepassen, ook wel sleepnetacties genoemd, in geval van een derdenonderzoek.⁴⁴ Wanneer er precies sprake is van een sleepnetactie, is niet eenduidig. Dit maakt dat de grens tussen het stellen van serievragen en het toepassen van sleepnettechnieken niet precies is vast te stellen.⁴⁵ Poelmann meent dat serievragen niet vereenzelvigd kunnen worden met sleepnettechnieken. Hij meent dat het stellen van serievragen wel de vraag kan oproepen of er sprake is van een '*fishing expedition*', maar dat het vereenzelvigen van beide termen te ver gaat.⁴⁶

Bij sleepnettechnieken prevaleert niet de controle, maar wordt er onder het mom van controle (exclusief) fiscaal forensisch onderzoek gedaan.⁴⁷ Bij de toepassing van sleepnettechnieken gaat het veelal om een (zeer) omvangrijk verzoek om informatie die wordt opgevraagd, waarbij het heffingsbelang van de gevraagde gegevens niet concreet is geduid en zodanig ruim is dat het niet duidelijk is waar de inspecteur nu naar op zoek is.⁴⁸ Het doel is niet het vergaren van contra-informatie, maar vanuit een ongericht vermoeden van fraude een breed onderzoek in te stellen om te zien welke informatie er wordt verkregen c.q. gevangen ('sleepnet').⁴⁹ Deze manier kan ook worden omschreven als een '*fishing expedition*'. Zoals Feteris terecht voorstelt, is het onmogelijk aan te tonen dat de inspecteur met deze intentie een derdenonderzoek instelt.⁵⁰ Dit heeft tot gevolg dat een belastingplichtige die stelt dat de inspecteur zijn bevoegdheden voor het opsporen van fraude inzet,

⁴¹ Vakstudie 01 Algemeen Deel, art. 53 AWR, aant. 15, bijgewerkt tot 15 maart 2019.

⁴² Dijkstra 2015, p. 4.

⁴³ *Ibidem*.

⁴⁴ Van Pelt 2017, p. 2. Voordat er serievragen worden gesteld of sleepnettechnieken worden toegepast, dient er op (centraal) niveau overleg plaats te vinden.

⁴⁵ Dijkstra 2015, p. 4.

⁴⁶ Poelmann 2016, p. 9.

⁴⁷ Dijkstra 2015, p. 5.

⁴⁸ Wijsman 2017, p. 423.

⁴⁹ Dijkstra 2015, p. 4.

⁵⁰ Feteris 2007, p. 329.

waarschijnlijk niet kan slagen in de op hem rustende bewijslast, doordat er ook vaak een heffingsbelang speelt.⁵¹ In paragraaf 2.3.1.4 komt dit nog nader aan de orde.

2.2.3 Meewerkplicht en de mogelijke sancties

De administratieplichtige is verplicht om in het kader van een derdenonderzoek zijn medewerking te verlenen aan de inspecteur.⁵² Is de administratieplichtige het niet eens met het derdenonderzoek van de inspecteur, dan bestaat er geen mogelijkheid om tegen het informatieverzoek op te komen. Het informatieverzoek is niet een voor bezwaar vatbare beschikking in de zin van art. 26 AWR. Er kan derhalve geen bezwaar worden gemaakt of beroep worden ingesteld bij de belastingrechter. De administratieplichtige kan in discussie gaan met de inspecteur of al dan niet de gevraagde informatie moet worden verstrekt of eventueel een klacht indienen over het informatieverzoek. Dit schorst de verplichting om mee te werken aan het derdenonderzoek niet zonder meer op. Ook de kostenvergoedingsbeschikking, die in paragraaf 2.4 wordt besproken, biedt geen oplossing. De administratieplichtige kan pas nadat hij heeft voldaan aan zijn verplichting om mee te werken aan het derdenonderzoek, verzoeken om een kostenvergoedingsbeschikking. De administratieplichtige kan in dat kader verzoeken om vergoeding van de gemaakte kosten en de rechtmatigheid van het onderzoek aan de orde stellen.

Weigert de administratieplichtige om mee te werken aan het derdenonderzoek, dan is dan niet geheel zonder risico's. Naar mijn mening is een voor de hand liggend gevolg, dat de inspecteur de administratieplichtige zelf aan een boekenonderzoek kan onderwerpen om zo alsnog over de informatie ten aanzien van de derde te kunnen beschikken. Het is de vraag of de inspecteur dan niet misbruik maakt van zijn bevoegdheden door middels een boekenonderzoek, waarbij de controle van de heffing van de administratieplichtige centraal staat, gegevens van een derde te verkrijgen.⁵³

Het verdient tevens opmerking dat de weigering om mee te werken aan het derdenonderzoek niet bevorderlijk kan zijn voor de relatie tussen de administratieplichtige en de inspecteur.

Een weg die de inspecteur verder kan bewandelen om de gevraagde informatie alsnog af te dwingen, is via de civiele rechter.⁵⁴ De inspecteur beschikt niet over de bevoegdheid krachtens de AWR om

⁵¹ Rechtbank Amsterdam 8 november 2011, ECLI:NL:RBAMS:2011:BW2575, r.o. 4.4. In deze zaak voert EMS Omnipay tevergeefs aan dat een verzoek ex art. 53 AWR niet gedaan mag worden ten behoeve van de opsporing van fiscale fraude, maar dat niet valt uit te sluiten dat deze gegevens daarvoor wel zullen worden gebruikt.

⁵² Poelmann e.a. 2018, p. 156.

⁵³ Zie paragraaf 2.3.1.4.

⁵⁴ Feteris 2007, p. 285.

nakoming middels een dwangsom af te dwingen.⁵⁵ De inspecteur kan een civiel (kort) geding starten bij de voorzieningenrechter en nakoming van de verplichting te vorderen op straffe van een dwangsom.⁵⁶ De dwangsom heeft dan tot doel om de administratieplichtige tot nakoming van de informatieverplichting te dwingen.⁵⁷ Het bedrag van een dwangsom kan aanzienlijk oplopen, nu de civiele rechter niet verplicht is om een maximum te verbinden aan de (op te leggen) dwangsom.⁵⁸

De administratieplichtige riskeert ook strafvervolgning op grond van art. 68 AWR of art. 69 AWR.⁵⁹ Op grond van art. 68, lid 1, AWR is het niet voldoen aan de informatieplicht strafbaar gesteld.⁶⁰ Hierop staat een straf van een hechtenis ten hoogste van 6 maanden of een geldboete van de derde categorie.⁶¹ Dit is anders ingeval van strafvervolgning op grond van art. 69 AWR. Op grond van het eerste lid en het tweede lid zijn de gedragingen omschreven in art. 68, lid 1, AWR strafbaar gesteld indien er sprake is van opzet. In dat geval is er sprake van een misdrijf, waarop een gevangenisstraf staat van ten hoogste 4 of 6 jaren, of een geldboete van de vierde of vijfde categorie.⁶²

Het verdient nog opmerking dat de processuele sanctie van de omkering en verzwaring van de bewijslast ex art. 25, lid 3 jo. 27e AWR geen rol speelt in het kader van een derdenonderzoek ex art. 53, lid 1, onderdeel a, AWR.⁶³ Voor de administratieplichtige kan de omkering en verzwaring van de bewijslast niet plaatsvinden. De gevraagde informatie is ten behoeve van de belastingheffing van een derde en niet ten aanzien van de heffing van de administratieplichtige zelf.

Een uitzondering op de meewerkplicht is neergelegd in art. 53a AWR. In art. 53a, lid 1, AWR is geregeld dat bekleders van een geestelijk ambt, notarissen, advocaten, artsen en apothekers zich kunnen beroepen op hun verschoningsrecht. Beroepsbeoefenaren die onder het verschoningsrecht vallen, hoeven op grond van art. 53a AWR hun administratie in het kader van een derdenonderzoek niet beschikbaar te stellen en geen gegevens en inlichtingen te verstrekken over derden.⁶⁴ Het is aan de

⁵⁵ Douma e.a. 2017, p. 165.

⁵⁶ Douma e.a. 2017, p. 165.

⁵⁷ Douma e.a. 2017, p. 166; Hoge Raad 24 februari 2017, *BNB* 2017/102. De dwangsom wordt niet aangemerkt als een *criminal charge* in de zin van art. 6 EVRM.

⁵⁸ Hoge Raad 24 februari 2017, 15/02182, *ECLI:NL:HR:2017:310*, *BNB* 2017/102.

⁵⁹ Feteris 2007, p. 285.

⁶⁰ Douma e.a. 2017, p. 482.

⁶¹ Op grond van art. 23 Sr bedraagt een geldboete van de derde categorie per 1 januari 2020 € 8.700.

⁶² Douma e.a. 2017, p. 485 – 486. De geldboete van de vierde categorie bedraagt per 1 januari 2020 € 21.750 en van de vijfde categorie € 87.000. De boete kan ook worden vastgesteld op het bedrag van de te weinig geheven belasting indien dat bedrag hoger is dan de boetecategorie. Zie art. 69, lid 1 jo. lid 2, AWR.

⁶³ Dit is wel relevant voor art. 53, lid 1, onderdeel b, AWR.

⁶⁴ Artikelsgewijs commentaar, art. 53a AWR, aant. 3, bijgewerkt tot 3 augustus 2018.

verschoningsgerechtigde om te bepalen welke stukken onder het verschoningsrecht vallen.⁶⁵ Volgens vaste rechtspraak van de Hoge Raad dient dit oordeel te worden geëerbiedigd⁶⁶ en wordt er slechts marginaal getoetst door de rechter.⁶⁷

2.3 Begrenzing van het derdenonderzoek

2.3.1 Algemene beginselen van behoorlijk bestuur

Bij toepassing van een controlebevoegdheid ex afdeling 2 van hoofdstuk VIII van de AWR staat voorop dat het gaat om de uitoefening van aan een bestuursorgaan toegekende bevoegdheden.⁶⁸ Dit maakt dat de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) van toepassing is op het handelen van de inspecteur.⁶⁹ De inspecteur is derhalve gebonden aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.⁷⁰

2.3.1.1 Zorgvuldigheidsbeginsel

Het (formele) zorgvuldigheidsbeginsel is gecodificeerd in art. 3:2 Awb.⁷¹ In deze bepaling is geregeld dat bij de voorbereiding van een besluit het bestuursorgaan de nodige kennis vergaart omtrent de relevante feiten en de af te wegen belangen. Voordat de inspecteur een derdenonderzoek instelt, dient hij eerst de informatie waarover hij beschikt zorgvuldig te onderzoeken.⁷² Gaat de inspecteur over tot een derdenonderzoek, dan vereist het zorgvuldigheidsbeginsel dat de inspecteur dit van tevoren dient aan te kondigen.⁷³

⁶⁵ Artikelsgewijs commentaar, art. 53a AWR, aant. 3.1, bijgewerkt tot 3 augustus 2018.

⁶⁶ Hoge Raad 12 februari 2012, V-N 2002/18.8. Zie ook: Rechtbank Limburg 16 januari 2019, ECLI:NL:RBLIM:2019:325. De Inspecteur heeft in kort geding op de voet van art. 53, lid 1, onderdeel a, AWR informatie gevorderd van de advocaat van een belastingplichtige. De advocaat doet een geslaagd beroep op zijn verschoningsrecht ex art. 53a AWR.

⁶⁷ Hoge Raad 1 maart 1985, ECLI:NL:HR:1985:AC9066, NJ 1986/173.

⁶⁸ Douma e.a. 2017, p. 134.

⁶⁹ Happé e.a. 2017, p. 17.

⁷⁰ Hoge Raad 4 november 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5152, BNB 1993/90.

⁷¹ Het zorgvuldigheidsbeginsel kent meerdere aspecten. Het zorgvuldigheidsbeginsel ex art. 3:2 Awb is één aspect daarvan. Het wordt ook wel aangeduid als het beginsel van het zorgvuldige voorbereiding. Zie Happé 2017, p. 39.

⁷² Van Pelt 2017, p. 2.

⁷³ Douma e.a. 2017, p. 184.

Tevens dient de inspecteur de belangen van degene aan wie hij het verzoek zal richten in acht te nemen.⁷⁴ Een derdenonderzoek kan gevolgen hebben voor de (zakelijke) relatie tussen de derde en de belastingplichtige op wie het verzoek om informatie ziet.⁷⁵ Een aspect dat daarbij kan spelen is de mogelijkheid van concurrentievervalsing.⁷⁶ Op grond van het zorgvuldigheidsbeginsel kan het op de weg liggen van de inspecteur om niet enkel bij één onderneming in een bepaalde branche aan een derdenonderzoek te onderwerpen, maar zo veel mogelijk alle concurrerende ondernemingen te betrekken. Zo wordt er voorkomen dat de concurrentiepositie van een onderneming geschaad wordt.⁷⁷

2.3.1.2 *Het evenredigheidsbeginsel*

In art. 3:4, lid 2, Awb is het evenredigheidsbeginsel geregeld. In dit artikel is bepaald dat de voor een belanghebbende nadelige gevolgen van een besluit niet onevenredig mogen zijn in verhouding tot de met het besluit te dienen doelen. Dit houdt in dat er proportionaliteit moet zijn tussen het doel dat wordt beoogd met het besluit en de keuze van de middelen die worden ingezet om het doel te bereiken, hetgeen maakt dat er een belangenafweging dient plaats te vinden.⁷⁸

Van Hout is van mening dat de inspecteur in dat kader gehouden is zijn bevoegdheden uit te oefenen op een wijze waarbij rekening wordt gehouden met de autonomie en privacy van belastingplichtigen. Zij stelt naar mijn mening terecht dat er uitsluitend die informatie moet worden verzameld die noodzakelijk is voor de belastingheffing en die de persoonlijke levenssfeer van de belastingplichtige zo veel mogelijk in de gegeven omstandigheden respecteert.⁷⁹ Mijns inziens kan daarnaast dan meer recht worden gedaan aan het beginsel van subsidiariteit dat onderdeel uitmaakt van het evenredigheidsbeginsel: kan de inspecteur via een ander kanaal dezelfde gegevens verkrijgen die minder bezwaarlijk zijn voor de administratieplichtige, dan dient hij (eerst) die weg te bewandelen.⁸⁰ Bij een derdenonderzoek kan dit beginsel een grote rol spelen. Zeker indien er om een grote hoeveelheid informatie wordt verzocht van de administratieplichtige door de inspecteur of zeer privacygevoelige informatie. Van Hout stelt terecht aan de orde dat er intensiever dient te worden getoetst aan het evenredigheidsbeginsel door de inspecteur. Mijns inziens geldt dat door de

⁷⁴ Van Pelt 2017, p. 2.

⁷⁵ Feteris 2007, p. 284.

⁷⁶ *Vakstudie Algemeen Deel*, art. 53 AWR, aant. 1.11.3: zorgvuldigheidsbeginsel. Zie ook *NDFR Commentaar*, art. 53 AWR, aant. 4.

⁷⁷ Feteris 2007, p. 285.

⁷⁸ Poelmann e.a. 2018, p. 220.

⁷⁹ Van Hout 2019, p. 5.

⁸⁰ Feteris 2007, p. 255.

rechterlijke macht eveneens intensiever moet worden getoetst aan het evenredigheidsbeginsel. Enkel dan kan worden gewaarborgd dat de inspecteur dit beginsel recht wordt gedaan. Dit zal nog in hoofdstuk 3 aan de orde komen.

2.3.1.3 *Het motiveringsbeginsel*

Het motiveringsbeginsel is geregeld in art. 3:46 Awb. Op grond van deze bepaling heeft te gelden dat een besluit dient te berusten op een deugdelijke motivering. In het kader van een derdenonderzoek betekent dit dat wanneer de inspecteur een derdenonderzoek instelt, hij dit besluit dient te motiveren.⁸¹ Er dient te worden gemotiveerd waarom het derdenonderzoek wordt ingesteld en wat de relevantie is van de gevraagde informatie ter zake de belastingheffing van een derde.⁸² Er dient tevens inzicht te worden gegeven in de overwegingen die de inspecteur tot zijn informatieverzoek hebben gebracht.⁸³

2.3.1.4 *Het beginsel van détournement de pouvoir*

Het beginsel van *détournement de pouvoir* houdt in dat de inspecteur zijn bevoegdheden niet mag gebruiken voor een ander doel dan waarvoor de bevoegdheden aan hem zijn verleend.⁸⁴ Dit beginsel is geregeld in art. 3:3 Awb. De inspecteur heeft de bevoegdheid ex art. 53, lid 1, onderdeel a, AWR om (contra-)informatie ten behoeve van de belastingheffing van derden te verzamelen. Een voorbeeld waarbij de inspecteur in strijd met art. 3:3 Awb handelt, is de situatie dat de inspecteur een derdenonderzoek instelt enkel met als doel om informatie te vergaren ten behoeve van een strafrechtelijk onderzoek.⁸⁵

Een ander voorbeeld is dat de inspecteur op de voet van art. 47 AWR vragen stelt aan een belastingplichtige, terwijl het de inspecteur te doen is om informatie over een derde.⁸⁶ De inspecteur gebruikt dan zijn bevoegdheid op basis van art. 47 AWR, terwijl het feitelijk een derdenonderzoek betreft bij een particulier. Ook in dat geval is er sprake van schending van *détournement de pouvoir*.

⁸¹ Van Pelt 2017, p. 2; Feteris 2007, p. 271.

⁸² Van Pelt 2017, p. 2.

⁸³ Feteris 2007, p. 84.

⁸⁴ Feteris 2007, p. 73, p. 254;

⁸⁵ Feteris 2007, p. 254; Hoge Raad 23 september 1992, nr. 23 388, *BNB* 1992/387. Feteris stelt dat deze omstandigheid zich niet snel zal voordoen. Het zal praktisch gezien ook gaan om informatie die ook bruikbaar kan zijn voor de heffing. Tevens dient er te worden opgemerkt dat het in de praktijk lastig is om een geslaagd beroep te doen op schending van dit beginsel, omdat de bewijslast rust op belastingplichtige en er vaak ook sprake is van een heffingsbelang. Zie ook Meussen & Dijkstra 2016, p. 8.

⁸⁶ Feteris 2007, p. 254.

2.4 De kostenvergoedingsbeschikking

In de paragraaf 2.2 is aan de orde gekomen dat er door de administratieplichtige geen bezwaar kan worden gemaakt tegen het besluit van de inspecteur om een derdenonderzoek in te stellen. Het verzoek van de inspecteur waarin het derdenonderzoek wordt vervat, is geen voor bezwaar vatbare beschikking in de zin van art. 26 AWR.⁸⁷ De administratieplichtige heeft geen (bestuursrechtelijke) rechtsingang. Meent de administratieplichtige dat er sprake is geweest van een onrechtmatig verzoek en er ten onrechte kosten zijn gemaakt, dan kan achteraf nadat er gehoor is gegeven aan het derdenonderzoek door de administratieplichtige, worden verzocht om een schadevergoeding van de gemaakte kosten middels een kostenvergoedingsbeschikking op de voet van art. 52a, lid 5, AWR. Hierna zal ik eerst de ratio achter de kostenvergoedingsbeschikking bespreken, omdat dit van belang is voor de vraag of, en in hoeverre de kostenvergoedingsbeschikking adequate rechtsbescherming beoogd. Verder zal de werking van de kostenvergoedingsbeschikking worden uiteengezet en hoe dit in de praktijk uitwerkt. Er zal worden afgesloten met een tussenconclusie.

2.4.1 Ratio kostenvergoedingsbeschikking

Het initiatiefwetsvoorstel van Dezentjé Hamming-Bluemink en Tang is ingediend ter wijziging van de AWR ten behoeve van de rechtsbescherming van belastingplichtigen bij controlehandelingen van de fiscus.⁸⁸ De indieners van het wetsvoorstel constateren dat er geen effectieve rechtsbescherming bestaat voor degenen die met informatieverzoeken van de inspecteur worden geconfronteerd, doch (in de praktijk) er wel behoefte bestaat aan een effectieve rechtsgang om dergelijke verzoeken ter discussie te stellen of aan de belastingrechter voor te leggen.⁸⁹ Er bestaat alleen een rechtsingang via de civiele rechter. De civiele rechter toetst echter enkel marginaal en op een andere wijze dan art. 8 EVRM (en de jurisprudentie van het EHRM) voorschrijft. Dit verschil zal nog nader worden uitgelegd in hoofdstuk 3 alsook in paragraaf 4.4.3.

Het ontbreken van een rechtsgang in het kader van informatieverzoeken wordt veroorzaakt doordat de AWR een gesloten stelsel van rechtsbescherming kent. In het belastingrecht geldt dat slechts bezwaar kan worden gemaakt tegen bepaalde besluiten, te weten: belastingaanslagen en

⁸⁷ In samenhang met art. 7:1 Awb.

⁸⁸ *Kamerstukken II*, 2005/2006, 30 645, nr. 2.

⁸⁹ *Kamerstukken II*, 2005/2006, 30 645, nr. 3, p. 1, p. 3.

beschikkingen die op de voet van art. 26, lid 1, onderdeel b, AWR 'voor bezwaar vatbare beschikkingen' worden aangemerkt.⁹⁰ Het verzoek in het kader van een derdenonderzoek kwalificeert niet als een voor bezwaar vatbare beschikking. Feteris alsook Stevens menen dat het gesloten stelsel van rechtsbescherming dient te worden afgeschaft.⁹¹ De wetgever is daar echter tot op heden huiverig voor.

Om dit hiaat in de rechtsbescherming van administratieplichtigen op te vullen, is er in het wetsvoorstel voorgesteld om informatieverzoeken aan administratieplichtigen in het kader van een derdenonderzoek in een voor bezwaar vatbare beschikking te vervatten.⁹² De administratieplichtige zou op die wijze bezwaar kunnen maken tegen de beschikking met het informatieverzoek indien hij zich er niet mee kon verenigen.⁹³

Op enig moment is het wetsvoorstel herzien en is er van desbetreffende voorgestelde regeling afgestapt.⁹⁴ In het herziene wetsvoorstel hebben de indieners voorgesteld om alleen een vergoeding van de gemaakte kosten inzet van de procedure te laten zijn, omdat de omkering en verzwaring van de bewijslast in het kader van belastingheffing van derden geen rol speelt.⁹⁵ De wetgever heeft op dit punt naar mijn mening in acht moeten nemen dat het derdenonderzoek van de inspecteur onrechtmatig kan zijn en dat de onrechtmatig verkregen informatie vervolgens wordt gebruikt voor nader onderzoek ten aanzien de belastingplichtige. Een kostenvergoedingsbeschikking achteraf, nadat de informatie reeds is verstrekt en dan pas wordt gezien of er sprake is van een onrechtmatige verplichting voor de administratieplichtige, biedt geen soelaas. Bovendien is het dan ook nog maar de vraag of de belastingplichtige op de hoogte wordt gesteld c.q. kan worden gesteld van de beslissing op de aanvraag van de kostenvergoedingsbeschikking. De belastingplichtige heeft daar immers belang bij, nu de onrechtmatig verkregen informatie jegens die belastingplichtige is gebruikt. De belangen van de belastingplichtige zijn daarbij uit het oog verloren.

De Raad van State bekritiseert in zijn advies dat met het gewijzigde voorstel een stap wordt teruggezet ten aanzien van de rechtsbescherming.⁹⁶ De Raad betoogt dat een informatieverzoek ten aanzien van

⁹⁰ De Bleeck 2013, p. 293; In samenhang met art. 7:1, lid 1, Awb.

⁹¹ Feteris & Kamerling 1997, p. . Zie ook Stevens 2018, p. 8.

⁹² *Kamerstukken II*, 2005/2006, 30 645, nr. 3, p. 5.

⁹³ Het verdient de opmerking dat in beginsel op grond van art. 6:16 Awb een bezwaarschrift- of beroepsprocedure de werking van het besluit waartegen het is gericht niet opschort, tenzij bij of krachtens wettelijk voorschrift anders is bepaald.

⁹⁴ *Kamerstukken II*, 2008/2009, 30 645, nr. 14.

⁹⁵ *Kamerstukken II*, 2008/2009, 30 645, nr. 14, p. 7.; zie ook paragraaf 2.2.3 met betrekking tot de processuele sanctie van de omkering en verzwaring van de bewijslast.

⁹⁶ *Kamerstukken II* 2009/2010, 30 465, nr. 15, p. 3 - 4.

derden belastend kan zijn voor de administratieplichtige en er geen evenwichtige situatie wordt gecreëerd met het gewijzigde wetsvoorstel.⁹⁷ De informatiebeschikking ex art. 52a AWR dient alsnog te worden uitgebreid naar derdenonderzoeken.⁹⁸ De indieners van het wetsvoorstel Dezentjé menen dat het voorstel van de Raad kan leiden tot tijdverlies en de omkering en verwijzing van de bewijslast geen rol speelt bij derdenonderzoeken.⁹⁹ Ondanks de geuite kritiek van de Raad van State, heeft het wetsvoorstel uiteindelijk geresulteerd in de invoering van de kostenvergoedingsbeschikking ex art. 53, lid 5, AWR.¹⁰⁰

2.4.2 Verzoek om kostenvergoeding

Op grond van art. 53, lid 5, AWR geldt dat indien een administratieplichtige zijn verplichting in het kader van een derdenonderzoek is nagekomen, maar van oordeel is dat de verplichting onrechtmatig is opgelegd, aan de inspecteur kan worden verzocht om vergoeding van de kosten die rechtstreeks verband houden met de nakoming van de verplichting. Het initiatief ligt bij de administratieplichtige om te verzoeken om een kostenvergoedingsbeschikking.¹⁰¹ De inspecteur beslist vervolgens op het verzoek in een voor bezwaar vatbare beschikking ex art. 26 AWR, waardoor de beslissing van de inspecteur op het verzoek om een kostenvergoedingsbeschikking vatbaar is voor bezwaar en beroep. De inspecteur kan het verzoek honoreren indien er aan twee voorwaarden is voldaan¹⁰²:

- i) er moet sprake zijn van een verplichting die onrechtmatig is opgelegd; en
- ii) er moeten kosten zijn gemaakt die daarmee rechtstreeks verband houden.

⁹⁷ *Kamerstukken II* 2009/2010, 30 465, nr. 15, p. 3.; De Raad van State constateert Indien de administratieplichtige wel aan het verzoek voldoet, kan hij nog (enkel) een procedure op grond van schade uit hoofde van onrechtmatige daad voeren.

⁹⁸ *Kamerstukken II* 2009/2010, 30 465, nr. 15, p. 4.; De informatiebeschikking is conform het oorspronkelijke wetsvoorstel ingevoerd en is geregeld in art. 52a AWR. De inspecteur is bevoegd om een informatiebeschikking te nemen indien hij van mening is dat er niet (volledig) is voldaan aan de informatieverplichtingen zoals opgenomen in art. 52a, lid 1, AWR. De belastingplichtige kan hiertegen in bezwaar en beroep gaan. Zie art. 52a, lid 1, AWR. Art. 53a, lid 1, onderdeel a, AWR is niet opgenomen in art. 52a, lid 1, AWR. Dit heeft tot gevolg dat de informatiebeschikking niet van toepassing is in het kader van derdenonderzoeken.

⁹⁹ *Kamerstukken II* 2009/2010, 30 465, nr. 15, p. 4.

¹⁰⁰ Wet van 27 mei 2011, *Stb.* 2011, 265.

¹⁰¹ *NDFR Commentaar*, art. 53 AWR, paragraaf 13.3, bijgewerkt tot 20 januari 2020. Zie ook *Kamerstukken II*, 2009/2010, 30 645, nr. 14, p. 7

¹⁰² Art. 53, lid 5, AWR.

De wet geeft geen definitie wanneer er sprake is van een onrechtmatige verplichting. Uit de parlementaire geschiedenis volgt dat daarvan in ieder geval sprake van is als de inspecteur in strijd met de wettelijke bevoegdheden heeft gehandeld of als er in strijd is gehandeld met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, zoals het evenredigheidsbeginsel of het zorgvuldigheidsbeginsel.¹⁰³ Met betrekking tot de tweede voorwaarde, te weten dat er kosten moeten zijn gemaakt die rechtstreeks met de onrechtmatigheid verband houden, geldt op de eerste plaats dat er daadwerkelijk kosten moeten zijn gemaakt.¹⁰⁴ Daarbij valt te denken aan de kosten die zijn gemaakt om informatie te onttrekken aan (digitale) archieven en waarbij er manuren zijn gemaakt of een gespecialiseerd bedrijf dat is ingeschakeld om die werkzaamheden te verrichten.¹⁰⁵ Die kosten komen voor integrale vergoeding in aanmerking, indien en voor zover de omvang van de kosten redelijk is.¹⁰⁶ Hierbij dient mijns inziens de kanttekening te worden geplaatst dat als er sprake is van een onrechtmatig derdenonderzoek, het niet zo kan zijn dat de vergoeding enkel op zijn plaats is als de omvang van de kosten redelijk is. Dat dient naar mijn mening voor rekening (en risico) van de inspecteur te blijven. De inspecteur is immers degene die een onrechtmatig derdenonderzoek heeft ingesteld en in dat kader het niet zo kan zijn dat de administratieplichtige de gemaakte kosten niet geheel vergoed krijgt. Er kan ook discussie bestaan of dat andere schade, bijvoorbeeld gevolgschade, moet worden vergoed. Daarbij kan worden gedacht aan omzetverlies en imagoschade.¹⁰⁷ Er valt ook te denken aan kosten die een administratieplichtige moet maken voor het inschakelen van juridische bijstand, om te beoordelen of dat het verzoek om een kostenvergoedingsbeschikking een kans van slagen heeft en om de bezwaar- en beroepsprocedure te voeren.¹⁰⁸ De kosten zijn dan wel gemaakt wegens het mogelijke onrechtmatige informatieverzoek, maar worden niet veroorzaakt door de nakoming ervan.¹⁰⁹ Uit de parlementaire geschiedenis volgt niet of deze kosten in aanmerking komen. Er is evenmin jurisprudentie gewezen door de belastingrechter waarbij de kostenvergoedingsbeschikking ter discussie staat. Het is de vraag of dat in een dergelijk geval door de inspecteur de aanvraag in behandeling kan worden genomen, gezien er dan niet worden voldaan aan de eisen van art. 53, lid 5,

¹⁰³ *Handelingen II*, 15 september 2010, TK 100-8077. Zie paragraaf 2.3 voor de algemene beginselen van behoorlijk bestuur in het kader van een derdenonderzoek.

¹⁰⁴ Muller 2011, p. 2. Zie ook *NDFR Commentaar*, art 53 AWR: paragraaf 13.4.1, 20 januari 2020.

¹⁰⁵ *Kamerstukken II*, 2009-2010, nr. 30 645, nr. 14, p. 13.

¹⁰⁶ *Kamerstukken II*, 2009-2010, nr. 30 645, nr. 14, p. 7; *Kamerstukken I*, 2010/2011, 30 645, nr. C, p.3.; Zie ook Muller 2011, p.2. De toets van redelijkheid moet voorkomen dat er excessieve kosten moeten worden vergoed.

¹⁰⁷ *Ibidem*.

¹⁰⁸ *NDFR Commentaar*, art. 53 AWR, paragraaf 13.4.2, bijgewerkt tot 20 januari 2020.

¹⁰⁹ Muller 2011, p. 2.

AWR dat er sprake moet zijn van rechtstreeks gemaakte kosten. Meussen & Dijkstra stellen zich op het standpunt dat een kostenvergoedingsbeschikking alleen kan worden aangevraagd als er sprake is van een economisch belang en niet als er enkel om principiële redenen om een kostenvergoedingsbeschikking wordt verzocht, zoals bijvoorbeeld een schending op het recht op privacy.¹¹⁰ Muller betoogt eveneens terecht dat een bezwaar of beroepsprocedure tegen de proceskostenvergoeding zal falen als het element van de kostenvergoeding ontbreekt.¹¹¹ Mijns inziens zijn deze standpunten terecht, nu de wet als voorwaarde stelt dat er kosten moeten zijn gemaakt.

2.5 Tussenconclusie

De inspecteur kan bij een administratieplichtige op de voet van art. 53, lid 1, onderdeel a, AWR een derdenonderzoek instellen ten behoeve van de belastingheffing van derden. De inspecteur dient zich bij het instellen van een derdenonderzoek te houden aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Deze beginselen begrenzen zijn bevoegdheid. Zo dient de inspecteur op grond van het zorgvuldigheidsbeginsel zorgvuldig te werk gaan en mag hij zijn bevoegdheden niet voor een ander doel gebruiken dan waarvoor hij de bevoegdheden heeft gekregen op grond van het beginsel van *détournement de pouvoir*. Ook het evenredigheidsbeginsel kan een belangrijke rol spelen bij een derdenonderzoek.

Het begrip ‘administratieplichtige’ wordt door art. 52, lid 2, AWR nader gedefinieerd. De inspecteur kan aan de administratieplichtige om informatie verzoeken over een derde. Onder een derde wordt in ieder geval verstaan een ander dan degene van wie de informatie wordt verzocht. Vaak betreft het een zakelijke relatie, maar het kan ook een particulier betreffen. De inspecteur hoeft daarbij niet bekend te zijn met de identiteit van de derde. Het derdenonderzoek kan derhalve zien op een groep niet-geïndividualiseerde derden alsook kan de tijdsperiode meerdere jaren beslaan.

De informatie die de inspecteur opvraagt of waarin hij om inzage verzoekt, moet wel van belang kunnen zijn voor de belastingheffing in Nederland. Er hoeft vooraf aan het verzoek niet daadwerkelijk vast te staan dat de gevraagde informatie van belang is voor de belastingheffing in Nederland. Echter, als de gevraagde informatie te algemeen is en elke fundering mist, kan naar mijn mening niet worden gesteld dat de gevraagde informatie van belang kan zijn voor de belastingheffing. Ligt de gevraagde

¹¹⁰ Meussen & Dijkstra 2016, p. 5.

¹¹¹ Muller 2011, p.

informatie niet bij de administratieplichtige, maar bij een derde zoals de boekhouder, dan kan de inspecteur zich tot die derde richten.

De administratieplichtige is verplicht om mee te werken aan het derdenonderzoek. Doet hij dit niet, dan riskeert de administratieplichtige strafrechtelijke vervolging. De inspecteur kan ook door middel van een civiele procedure de informatie afdwingen op straffe van een dwangsom. Voor de administratieplichtige bestaat er geen rechtsmiddel tegen het besluit van de inspecteur om een derdenonderzoek in te stellen. Het besluit is namelijk geen voor bezwaar vatbare beschikking in de zin van art. 26 AWR. De administratieplichtige kan achteraf pas verzoeken om een kostenvergoedingsbeschikking op de voet van art. 52, lid 5, AWR. Er kan een kostenvergoeding worden toegekend indien vast komt te staan dat het derdenonderzoek onrechtmatig is geweest. De kosten die zijn gemaakt en die daarmee rechtstreeks verband houden, komen voor vergoeding in aanmerking.

3 Het derdenonderzoek in nationale rechtspraak

3.1 Inleiding

In dit hoofdstuk staat de tweede deelvraag centraal, te weten: welke eisen worden gesteld door art. 8 EVRM en welke invulling geeft de nationale rechtspraak aan art. 8 EVRM in het kader van een derdenonderzoek ex art. 53 AWR? De bevoegdheid van de inspecteur om op de voet van art. 53 AWR een derdenonderzoek in te stellen staat op gespannen voet met het recht op privacy.¹¹² Art. 53 AWR levert in beginsel een inbreuk op het recht op privacy ex art. 8 EVRM. Er kunnen immers privacygevoelige gegevens door de inspecteur worden opgevraagd.

De hoofdregel is geregeld in art. 8, lid 1, EVRM: eenieder heeft het recht op respect voor zijn privéleven, zijn familie- en gezinsleven, zijn woning en correspondentie. Op grond van art. 8, lid 2, EVRM wordt een inbreuk op het recht op privacy onder een tweetal voorwaarden gerechtvaardigd:

*‘There shall be no interference by a public authority with the exercise of this right except such as is **in accordance with the law** and is **necessary in a democratic society** in the interests of national security, public safety or the economic well-being of the country, for the prevention of disorder or crime, for the protection of health or morals, or for the protection of the rights and freedoms of others.’*

De eerste voorwaarde houdt in dat er sprake dient te zijn van een wettelijke basis die voorziet in de inbreuk op het recht op privacy. De tweede voorwaarde behelst het noodzakelijkheids criterium. De toetst naar proportionaliteit en subsidiariteit is daarbij eveneens een vereiste. Dit speelt bij de vraag of de inbreuk op het recht op privacy noodzakelijk is in een democratische samenleving. Er moet bij dit criterium tevens wordt getoetst of er sprake is van adequate rechtsbescherming.

Hierna zal ik de analyseren op welke wijze in de nationale rechtspraak invulling wordt gegeven aan (de eisen van) art. 8 EVRM.

¹¹² Booij 2014, p. 2.

3.2 Invulling van art. 8 EVRM in de nationale rechtspraak

3.2.1 *Stad Rotterdam, SMSParking & EMS Omnipay*

In hoofdstuk 2 is het arrest Stad Rotterdam aan bod gekomen ten aanzien van de kwalificatie van het begrip ‘derden’ en de invulling daarvan in dit arrest. Het arrest is gewezen in 1974 door de strafkamer van de Hoge Raad en wordt sindsdien als standaardarrest aangemerkt als het gaat om een derdenonderzoek.¹¹³ In het arrest staat de vraag centraal of de verzekeringsmaatschappij Stad Rotterdam op verzoek van de Belastingdienst inzage dient te verstrekken in de boeken met betrekking tot alle polishouders die bij de verzekeringsmaatschappij een pleziervaartuig hebben verzekerd. Stad Rotterdam weigert om aan de vordering van de Belastingdienst te voldoen en stelt zich op het standpunt dat er enkel een verplichting bestaat tot het verschaffen van gegevens van de zakelijke relaties.¹¹⁴ Nu de vordering van de Belastingdienst ook persoonlijke gegevens van particulieren betreft, is dat volgens Stad Rotterdam in strijd met het recht op privacy ex art. 8 EVRM van de betrokken burgers.

De Hoge Raad oordeelt dat de wetgever geen beperking heeft willen aanbrengen in het begrip ‘derden’. Een derdenonderzoek ziet niet alleen op derden met wie er een zakelijke relatie bestaat, maar kan ook betrekking hebben op particulieren. Meer belangrijk is het oordeel van de Hoge Raad dat er geen sprake is van een schending van art. 8 EVRM. De inbreuk op het recht op privacy dient als noodzakelijk in het belang van het economische welzijn van Nederland te worden aangemerkt. Dit maakt dat art. 8, lid 2, EVRM van toepassing is en de inbreuk op het recht op privacy is geoorloofd. Het derdenonderzoek met betrekking tot alle polishouders acht de Hoge Raad derhalve niet in strijd met art. 8 EVRM.

Van Duyn concludeert in zijn annotatie dat het arrest Stad Rotterdam een grote betekenis zal hebben en zelfs wellicht van verstrekkende aard zal zijn.¹¹⁵ Sinds de Hoge Raad het arrest heeft gecasseerd, wordt het in de rechtspraak alsook de literatuur aangemerkt als het standaardarrest in relatie tot het

¹¹³ Hoge Raad 10 december 1974, ECLI:NL:PHR:1974:AB4412, *BNB* 1975/52, m.nt. Y.D.C. van Duyn (Stad Rotterdam).

De verzekeringsmaatschappij Stad Rotterdam is in hoger beroep strafrechtelijk veroordeeld tot een geldboete van f.250 wegens het niet voldoen aan de verplichting ex art. 49, lid 1, AWR (oud; thans art. 53, lid, onderdeel a, AWR).

¹¹⁴ Art. 49, lid 1, AWR (oud; thans art. 53, lid 1, AWR).

¹¹⁵ Hoge Raad 10 december 1974, ECLI:NL:PHR:1974:AB4412, *BNB* 1975/52, m.nt. Y.D.C. van Duyn (Stad Rotterdam).

derdenonderzoek. Het is echter de vraag of dat terecht is; is het arrest nog wel onverkort van toepassing?¹¹⁶ Of is het arrest inmiddels achterhaald?¹¹⁷

Het verdient opmerking dat het arrest in het jaar 1974 is gewezen. De omstandigheden ten tijde van het arrest zijn niet meer vergelijkbaar met de technologische mogelijkheden c.q. ontwikkelingen zoals we die nu kennen.¹¹⁸ Zeker indien in acht wordt genomen dat het huidige art. 53 AWR in werking is getreden in een tijd waarbij er veelal sprake was van een papieren administratie waaruit de inspecteur stukken kon opvragen.¹¹⁹ Dat staat in een groot contrast met de vorm, de hoeveelheid en de aard van de informatievergaring door de inspecteur zoals we die in de huidige tijd kennen.¹²⁰

De wijze waarop de Hoge Raad heeft getoetst of het recht op privacy ex art. 8 EVRM is geschonden, speelt een rol bij de vraag of dit arrest (nog) onverkort van toepassing is. Feteris merkt terecht op dat het arrest geen blijk geeft van een toets naar de proportionaliteit in de zin van art. 8, lid 2, EVRM of een toets naar de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.¹²¹ Sterker nog, mijns inziens ontbreekt er een gemotiveerd oordeel in deze zaak op dat punt. De Hoge Raad neemt enkel de conclusie dat de inbreuk op het recht op privacy in desbetreffende zaak noodzakelijk is. Enige toelichting daarop ontbreekt.

Rechtbank Amsterdam heeft een soortgelijke zaak behandeld, waarbij het een derdenonderzoek betreft bij de aanbieder van geldtransacties European Merchant Services B.V. (hierna: EMS) op de voet van art. 53, lid 1, onderdeel a, AWR.¹²² De Belastingdienst vordert de gegevens van alle transacties van buitenlandse credit- en debitcards over meerdere jaren, teneinde (alle) Nederlandse belastingplichtigen met buitenlands vermogen te identificeren.¹²³ EMS voert een tal van verweren aan, waaronder dat de vordering van de Belastingdienst een inbreuk vormt op het recht op privacy ex art. 8 EVRM.

¹¹⁶ Van Houte 2005, p. 2.

¹¹⁷ Poelmann 2019, p. 4.; Poelmann stelt zich op het standpunt dat het arrest Stad Rotterdam is achterhaald sinds de ANPR-arresten van de Hoge Raad.

¹¹⁸ Van Hout 2017, p. 3.

¹¹⁹ Oenema & Poelmann 2017, p. 1.; *Kamerstukken II* 1988/1989, 21 287, nr. 3, p. 6.

¹²⁰ Oenema & Poelmann 2017, p. 3.

¹²¹ Feteris 2000, p. 848-865.; Met name het evenredigheidsbeginsel is in het kader van de toets naar proportionaliteit van belang.

¹²² Rechtbank Amsterdam 8 november 2011, ECLI:NL:RBAMS:2011:BW2575; Het bedrijf Omnipay is in Ierland gevestigd. EMS draagt zorg voor de transacties in Nederland.

¹²³ Een specificatie van de gegevens die worden opgevraagd ontbreekt in de uitspraak. Hierbij kan echter worden gedacht aan gegevens die een kaarthouder linken aan Nederland. In de praktijk blijkt dat er vaak wordt gevraagd naar kaarthouders met een Nederlands telefoonnummer, e-mailadres of adresgegevens.

De rechtbank overweegt dat de omvang van de bevoegdheid ex art. 53 AWR voldoende wettelijke is geclausuleerd en daarmee voldoende bescherming biedt tegen willekeur.¹²⁴ De AWR bevat bepalingen over de wijze waarop de bevoegdheid wordt uitgeoefend. Art. 53 AWR gaat volgens de rechtbank dan ook niet buiten de grenzen van art. 8 EVRM.

Het beroep van EMS op schending van het proportionaliteits- en subsidiariteitsbeginsel mag eveneens niet baten. De rechtbank overweegt dat de bevoegdheid niet verder gaat dan nodig is voor het doel, nu de Belastingdienst heeft voorgesteld de criteria aan te reiken voor een voorselectie door EMS. De rechtbank oordeelt dat de gegevens verder niet op een minder bezwaarlijke wijze kunnen worden verkregen, nu de gevorderde gegevens ter verificatie zijn en in dit geval de bevoegdheden worden gebruikt voor het opsporen van verborgen gehouden spaartegoeden.¹²⁵

Ook het standpunt dat de Belastingdienst enkel handelt op basis van vermoedens en de inbreuk op het recht op privacy daarmee niet noodzakelijk is, mag eveneens niet baten. De rechtbank overweegt onder verwijzing naar een arrest van de Hoge Raad uit 2006 dat vooraf niet hoeft vast te staan dat de gegevens daadwerkelijk van belang zijn voor de heffing.¹²⁶ De rechtbank oordeelt dat EMS aan de vordering dient te voldoen.

Deze zaak wordt, net als bij het arrest Stad Rotterdam, mijns inziens gekenmerkt door een onderliggend (ongericht) vermoeden van fiscale fraude. Bij het arrest Stad Rotterdam gaat het om het opsporen van polishouders met een jacht, welke niet fiscaal verantwoord zijn. In deze zaak gaat het om het opsporen van mogelijk fiscaal niet-verantwoord vermogen op buitenlandse rekeningen in het kader van Nederlandse belastingheffing.

Mijns inziens komt hier het verschil tussen serievragen en sleepnettechnieken aan de orde, althans de onduidelijkheid die art. 53, lid 1, onderdeel a AWR in dat kader veroorzaakt. Er is aan de orde gekomen dat serievragen mogelijk zijn en dat die serievragen worden gekenmerkt door het controle element. In het kader van sleepnettechnieken of *fishing expedition* is er meestal sprake van een onderliggend (ongericht) vermoeden van fraude of zijn er in ieder geval onvoldoende aanknopingspunten voor de relevantie van de belastingheffing. Het probleem is dat art. 53, lid 1, onderdeel a, AWR niet voldoende precies is om onderscheid te maken welke soorten derdenonderzoeken er mogelijk zijn.¹²⁷ Meussen & Dijkstra stellen dat sleepnetacties per definitie een onrechtmatig kader hebben en niet voldoen aan doel en strekking van art. 53 AWR.¹²⁸ In het kader van de recht op privacy is het de vraag of er dan een

¹²⁴ R.o. 4.10 t/m 4.11.

¹²⁵ R.o. 4.16 t/m 4.18.

¹²⁶ R.o. 4.22; Hoge Raad 22 september 2006, ECLI:NL:HR:2006:AY8656, *BNB* 2007/45. Zie ook paragraaf 2.2.1.1.

¹²⁷ Van Houte 2005, p. 3.

¹²⁸ Meussen & Dijkstra 2016, p. 12 – p. 13.

deugdelijke wettelijke basis bestaat daarvoor en of art. 53, lid 1, onderdeel a, daaraan voldoet. Het is in ieder geval duidelijk dat dit punt in de uitspraak van EMS onderbelicht is gebleven.

Een vergelijkbare zaak als Stad Rotterdam is de spraakmakende zaak SMSParking.¹²⁹ SMSParking biedt diensten aan voor het voldoen van parkeergelden via de smartphone. SMSParking beschikt hierdoor over gegevens van voertuigen die op een bepaald tijdstip op een bepaalde plaats voor een bepaalde duur geparkeerd staan. De Belastingdienst heeft op enig moment een derdenonderzoek ingesteld bij SMSParking en in dat kader, overeenkomstig in het arrest Stad Rotterdam, verzocht om alle parkeergegevens van alle klanten over het jaar 2012. Het doel van het onderzoek is om op zoek te gaan naar *hits* in de gegevens van SMSParking, die mogelijk relevant kunnen zijn voor de heffing van verschillende belastingmiddelen.¹³⁰ Onder verwijzing naar vaste jurisprudentie van de Hoge Raad, waaronder het arrest Stad Rotterdam, stelt de Belastingdienst dat er geen sprake is van een inbreuk op art. 8 EVRM.¹³¹ SMSParking weigert om te voldoen aan het verzoek (onder meer) wegens schending van het recht op privacy ex art. 8 EVRM en schending van het proportionaliteitsbeginsel en het subsidiariteitsbeginsel.

De voorzieningenrechter constateert onder verwijzing naar het arrest *BNB 2007/45* dat de wettelijke bevoegdheid om informatie te vergaren ex art. 53 AWR ruim moet worden opgevat.¹³² Er hoeft niet vooraf vast te staan dat alle inlichtingen relevant zijn voor de belastingheffing.¹³³ De voorzieningenrechter stelt – mijns inziens – aan de orde of de vordering in deze zaak niet een te vergaande inmenging van het openbaar gezag, meer in het bijzonder of er recht wordt gedaan aan het proportionaliteitsbeginsel.¹³⁴ De rechtbank oordeelt dat het ongelimiteerde karakter van de privacygevoelige informatie in combinatie met het feit dat de Inspecteur het doel van het onderzoek in algemene termen heeft omschreven, tot gevolg heeft dat SMSParking geen medewerking hoeft te verlenen aan het derdenonderzoek.¹³⁵ Daarbij heeft de rechtbank naar mijn mening terecht met

¹²⁹ Rechtbank Oost-Brabant 26 november 2013, ECLI:NL:RBOBR:2013:6553.

¹³⁰ Uit r.o. 2.3 blijkt dat de Belastingdienst in het verzoek om informatie heeft aangegeven: “*De Belastingdienst zal deze gegevens gebruiken ten behoeve van de motorrijtuigenbelasting, de belasting van personenauto’s en motorrijwielen 1992 (BPM), de belasting zware motorrijtuigen, de inkomstenbelasting, de loonbelasting, de vennootschapsbelasting en de omzetbelasting.*”.

¹³¹ R.o. 3.2.3.; Hoge Raad 10 december 1974, *BNB 1975/52* (Stad Rotterdam), Hoge Raad 28 januari 1998, *BNB 1998/47*, Hoge Raad 22 september 2006, *BNB 2007/45* en Rechtbank Amsterdam 8 november 2011, ECLI:NL:RBAMS:2011:BW2575.

¹³² Hoge Raad 22 september 2006, ECLI:NL:HR:2006:AY8656, *BNB 2007/45*.

¹³³ R.o. 4.12.

¹³⁴ Rechtbank Oost-Brabant 26 november 2013, ECLI:NL:RBOBR:2013:6553, r.o. 4.14.

¹³⁵ *Ibidem*; r.o. 4.23.

name gehad oog voor de technologische ontwikkelingen. De rechtbank oordeelde vervolgens dat de Belastingdienst onvoldoende aannemelijk heeft gemaakt dat er is voldaan aan de eis van noodzakelijkheid ex art. 8, lid 2, EVRM.

Het oordeel van de voorzieningenrechter heeft in hoger beroep bij Hof Den Bosch echter geen stand gehouden.¹³⁶ Het hof oordeelt dat art. 8 EVRM alsook de beginselen van subsidiariteit en proportionaliteit niet verhinderen dat SMSParking de gegevens aan de Belastingdienst dient te verstrekken. Daaraan legt het hof ten grondslag dat het informatieverzoek conform de jurisprudentie van de Hoge Raad in beginsel geen strijd oplevert met art. 8 EVRM, nu de inbreuk noodzakelijk is in een democratische samenleving vanwege het belang van het economisch welzijn van het land.¹³⁷

Dit laat volgens het hof onverlet dat het informatieverzoek is onderworpen aan de toets van proportionaliteit en subsidiariteit.¹³⁸ Het hof komt daarbij tot oordeel dat er door de inspecteur niet in strijd met het proportionaliteitsbeginsel wordt gehandeld, nu de gevraagde gegevens niet direct herleidbaar zijn tot een persoon¹³⁹ en het in deze zaak gaat om het uitoefenen van een controlebevoegdheid die voldoende gerechtvaardigd wordt door het doel om te komen tot een richtige belastingheffing.¹⁴⁰ Het feit dat de omvang van de verzochte gegevens aanzienlijk is, doet daar niet aan af. Het gaat volgens het hof om de controle van het gebruik van een auto en niet om de opsporing van strafbare feiten. Deze omstandigheden leveren volgens het hof geen schending op van het proportionaliteitsbeginsel.

Het hof oordeelt voorts dat het subsidiariteitsbeginsel evenmin wordt geschonden. Het hof overweegt dat SMSParking geen onderscheid lijkt te maken tussen de bescherming die voortvloeit uit art. 8 EVRM voor de betrokken particulieren enerzijds en de belangen van SMSParking zelf anderzijds. De methoden die SMSParking in dat kader voorstelt, te weten het fotograferen van kentekens door het gebruik van ANPR-camera's of de informatie bij andere parkeerbedrijven of gemeenten op te vragen, zijn niet minder bezwarend voor de betrokken particulieren.¹⁴¹ Het hof oordeelt dat noch uit het oogpunt van proportionaliteit noch uit het oogpunt van subsidiariteit in relatie tot art. 8 EVRM

¹³⁶ Hof Den Bosch 19 augustus 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:2803, V-N 43.6. Tegen deze uitspraak is geen cassatie ingesteld bij de Hoge Raad.

¹³⁷ Hoge Raad 10 december 1974, ECLI:NL:HR:1974:AB4412, *BNB* 1975/52 (Stad Rotterdam), Hoge Raad 28 januari 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2391, *BNB* 1998/147 en Hoge Raad 13 mei 2005, ECLI:NL:HR:2005:AS3646, *NJ* 2005/423.

¹³⁸ *Ibidem*; r.o. 3.5.2.

¹³⁹ R.o.3.5.3.

¹⁴⁰ *Ibidem*.

¹⁴¹ R.o. 3.5.4.; het Hof overweegt dat de methodes die SMSParking voorstelt aanzienlijk arbeidsintensiever zijn dan het opvragen van de gegevens bij SMSParking. Om die reden kan niet gezegd worden dat de voorgestelde methoden door SMSParking gelijkwaardig en even effectief zijn.

SMSParking een gerechtvaardigd belang heeft om het verstrekken van de gegevens te weigeren en dient derhalve te voldoen aan de vordering.

Anders dan de rechtbank in eerste aanleg, is het hof onder verwijzing naar het arrest Stad Rotterdam tot het oordeel gekomen dat het informatieverzoek noodzakelijk is in verband met de doelmatige en eerlijke belastingheffing.¹⁴² De toets of sprake is van een voldoende duidelijke wettelijke grondslag, ontbreekt geheel in de uitspraak van het hof. Zeker gezien het feit dat het arrest Stad Rotterdam in het jaar 1974 is gewezen, hetgeen de rechtbank in eerste aanleg terecht heeft meegewogen, waardoor onder meer de stand van technologische ontwikkelingen moeten worden meegewogen.¹⁴³ Het vonnis van het hof heeft dan ook de nodige stof doen opwaaien in de literatuur.¹⁴⁴

Zo stelt De Haas dat het oordeel van het hof erg kort door de bocht is. Het hof stelt vast dat het gaat om een controle van ongeveer 3,5 miljoen auto's ten opzichte van ongeveer 9 miljoen geregistreerde auto's. Het hof overweegt dat het inzetten van het derdenonderzoek voor de grote hoeveelheid auto's die zich hiertoe lenen, derhalve proportioneel is. De Haas meent dat hetgeen ten grondslag heeft gelegd bij de proportionaliteitstoets niets van doen heeft met de proportionaliteit van het verzoek. De Haas neemt daarbij in aanmerking dat een groot deel van de gevraagde informatie fiscaal niet relevant is. De gevraagde informatie bevatten identificerende gegevens, waardoor de identiteit van een burger eenvoudig te achterhalen is. De Haas stelt naar mijn mening terecht dat de privacy van een betrokken burger wordt geraakt.¹⁴⁵ De Haas vraagt zich tevens af of art. 53 AWR wel voldoet aan de eisen die art. 8 EVRM stelt. Zij meent onder meer dat er een noodzaak moet zijn en een deugdelijke wettelijke basis. Zij vraagt zich af of art. 53 AWR daaraan voldoet.¹⁴⁶

Ook Wisman uit in dezelfde lijn kritiek op de uitspraak van het hof. Hij meent dat de AWR toelaat dat de categorie van de gegevens die mag worden opgevraagd, nagenoeg onbegrensd is. Dit is in strijd met het criterium van voorzienbaarheid. Daarnaast is niet omschreven onder welke omstandigheden

¹⁴² Hof Den Bosch 19 augustus 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:2803, V-N 43.6, r.o. 3.2.4. Het hof oordeelt dat voor die doelmatige en eerlijke belastingheffingen het vergaren van inlichtingen door de Belastingdienst nodig is bij zowel de belastingplichtigen zelf maar ook bij derden.

¹⁴³ Vissers 2019, p. 23.

¹⁴⁴ Zie onder andere Dijkstra 2015, Meussen & Dijkstra 2016.

¹⁴⁵ De Haas 2014 II. Het hof geeft verder aan dat het in dit geval gaat Het gaat in dit geval namelijk om een controle van meer dan drie miljoen voertuigen. Hierbij wordt niet verzocht om de persoonlijke gegevens van de klanten te verstrekken, maar slechts het kenteken. De Haas meent dat deze twee zaken niets van doen hebben met de proportionaliteit van het verzoek.

¹⁴⁶ De Haas 2014. Zij stelt verder dat art. 53 AWR geen mogelijkheid biedt om in rechte tegen de informatiegaring op te komen, nu een rechtsingang ontbreekt. Dit is wel een eis die het noodzakelijkheids criterium stelt.

de Belastingdienst welke handeling(en) mag uitvoeren op de opgevraagde gegevens, hetgeen strijd oplevert met het legaliteitsvereiste.¹⁴⁷

Ook Meussen en Dijkstra stellen aan de orde dat het hof erg summier is geweest in zijn overwegingen met betrekking tot de toets naar proportionaliteit en subsidiariteit.¹⁴⁸ Zij stellen dat het hof het proportionaliteitsbeginsel en subsidiariteitsbeginsel enkel in het belang van de Belastingdienst uitlegt en daarbij geen oog heeft gehad voor de belangen van SMSParking. Zij leggen daaraan ten grondslag dat de beginselen van proportionaliteit en subsidiariteit primair de belangen van SMSParking moeten dienen in plaats van de belangen van de Belastingdienst.

Mijns inziens dient aan deze kritiekpunten nog een belangrijk punt in ogenschouw te worden genomen dat het hof buiten beschouwing heeft gelaten. Verstrekking van de gegevens door SMSParking is in het onderhavige geval onomkeerbaar geweest. Art. 8 EVRM eist in het kader van de noodzakelijkheid dat adequate rechtsbescherming (vooraf) geboden is, om misbruik van bevoegdheid door de overheid te voorkomen. Dit geldt met name indien resultaten onomkeerbaar zijn. In de SMSParking zaak had dit punt door de rechter niet buiten beschouwing kunnen worden gelaten. Het feit dat niet-relevante gegevens door de Belastingdienst achteraf kunnen worden vernietigd, doet daar niet aan af. De gegevens zijn immers dan al verstrekt aan de Belastingdienst. In dat kader dient te worden opgemerkt dat de uitspraak van het hof tevens wordt gevormd door de wijze waarop partijen procederen en de standpunten die daarbij worden ingenomen. Uit het vonnis blijkt niet dat er een grief is aangevoerd ter zake de rechtsbescherming. Enige jurisprudentie van het EHRM is kennelijk evenmin aangevoerd. Het is dan ook onwaarschijnlijk dat er ten aanzien van de onomkeerbare gevolgen of de rechtsbescherming ingeval van een derdenonderzoek een grief is aangevoerd door SMSParking.

Deze drie uitspraken, zijnde Stad Rotterdam, SMSParking en EMS Omnipay, hebben gemeen dat er omvangrijke informatieverzoeken in het kader van een derdenonderzoek ten aanzien van niet-geïndividualiseerde derden (al dan niet over één of meerdere jaren) worden ingesteld, die zijn gewezen in het kader van civiele procedures. De ANPR-arresten zien eveneens op niet-geïndividualiseerde derden, maar in die arresten is geen derdenonderzoek aan de orde. De ANPR-arresten zullen hierna worden besproken.

¹⁴⁷ Hof Den Bosch 19 augustus 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:2803, *Computerrecht* 2014/182, m.nt. T.H. Wisman, p. 2. Wisman uit voorts kritiek op het feit dat er geen sprake is van proportionaliteit. Wettelijke waarborgen zijn in dat kader van groot belang.

¹⁴⁸ Meussen & Dijkstra 2016, p. 13.

3.2.2 De ANPR-arresten

In hoofdstuk 1 zijn de feiten van de ANPR-arresten reeds uiteengezet. In desbetreffende arresten staat de vraag centraal of de ANPR-gegevens door de Belastingdienst in strijd met art. 8 EVRM zijn verkregen. De Belastingdienst heeft in deze zaken gegevens verkregen die zijn ontleend aan foto's die zijn gemaakt door de ANPR-camera's. De camera's zijn van het Korps landelijke politiediensten (hierna: KLPD). Op basis van een convenant worden de ANPR-camera's in medegebruik gesteld aan de Belastingdienst.¹⁴⁹

Hof Den Bosch oordeelt dat de Belastingdienst de ANPR-gegevens van de KLPD heeft verkregen op grond van art. 55 AWR.¹⁵⁰ Op grond van art. 55 AWR geldt dat overheidsinstanties gehouden zijn tot het verstrekken van gegevens en inlichtingen die door de Belastingdienst worden gevraagd. Het hof komt daarmee tot het oordeel dat er sprake is van een toereikende wettelijke grondslag die de inmenging in de persoonlijke levenssfeer ex art. 8 EVRM rechtvaardigt.

De Hoge Raad casseert de uitspraak van het hof. De Hoge Raad stelt vast dat er sprake is van een inmenging van het openbaar gezag in het privéleven. Door de wijze van verzamelen, vastleggen, bewerken, bewaren, en door het gebruik van de met de ANPR-camera's verkregen gegevens, wordt het privéleven van de betrokkenen geraakt. Dit is op zodanige wijze gebeurd dat de gegevens aan de hand van het kenteken en het voertuig tot een persoon kunnen worden herleid. De omstandigheid dat de voor fiscale controle niet relevant geachte gegevens binnen korte tijd worden verwijderd, doet daar niet aan af.¹⁵¹ De inmenging op het recht op privacy vereist een *voldoende precieze wettelijke* grondslag. De Hoge Raad oordeelt dat art. 55 AWR geen voldoende precieze grondslag is voor het verzamelen, vastleggen, bewaren, bewerken en gebruiken van de ANPR-gegevens. Evenmin is er een andere wettelijke bepaling die een voldoende precieze grondslag verschaft.¹⁵² De Hoge Raad oordeelt dat de ANPR-gegevens zijn verzameld als resultaat van een systematische inbreuk op art. 8 EVRM.

Weliswaar hebben deze arresten betrekking op art. 55 AWR, doch moet naar aanleiding van deze arresten de vraag worden gesteld of dat art. 53, lid 1, onderdeel a, AWR in de huidige vorm wel een voldoende precieze wettelijke grondslag is.¹⁵³ Castelijns stelt in zijn commentaar bij dit arrest dat er

¹⁴⁹ Het convenant dat door de Belastingdienst en het KLPD na 1 september 2014 in werking is getreden, houdt in dat de Belastingdienst de ANPR-camera's mag (mede-)gebruiken.

¹⁵⁰ Hof Den Bosch 27 maart 2015, nr. 13/00800, ECLI:NL:GHSHE:2015:1086.

¹⁵¹ R.o. 2.3.3.

¹⁵² R.o. 2.3.4.; art. 2 lid, 1 van de Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003, art. 20 AWR en art. 13bis Wet LB 1964 voldoen verschaften volgens de Hoge Raad evenmin een voldoende precieze grondslag voor de handelswijze van de Inspecteur.

¹⁵³ Zie ook: De Haas 2014, V-N 2014/14.0.

geen belangwekkend verschil bestaat tussen art. 53 en art. 55 AWR. Castelijns stelt naar mijn mening terecht dat ook art. 53 AWR slechts een algemene, niet specifieke regeling om informatie vergaren bevat.¹⁵⁴ Booij is dezelfde mening toegedaan en stelt daarnaast dat er geen afdoende duidelijke wettelijke regeling bestaat die soortgelijke acties als in de ANPR-arresten mogelijk maakt.¹⁵⁵ Ook Oenema en Poelmann betwijfelen of art. 53 AWR voldoende precies is als wettelijke grondslag.¹⁵⁶ Poelmann stelt dat vanuit de ANPR-arresten bezien de beslissingen inzake Stad Rotterdam en SMSParking achterhaald zijn en de derdenonderzoeken kwetsbaar zijn, gezien het oordeel van de Hoge Raad in de ANPR-arresten ten aanzien van het ontbreken van een voldoende precieze wettelijke grondslag.¹⁵⁷ Van Hout meent dat de ANPR-zaken in ieder geval hebben gezorgd voor een duidelijk keerpunt.¹⁵⁸ Zij stelt naar mijn mening terecht dat afdeling 2, hoofdstuk VIII AWR er vanuit gaat dat alle informatie die van belang kan zijn voor de belastingheffing verzameld mag worden door de inspecteur en dat deze bevoegdheid jarenlang ruim is geïnterpreteerd op grond van het arrest Stad Rotterdam. Mijns inziens heeft de Hoge Raad hiermee een grens gesteld aan die ruime bevoegdheid.

3.2.3 *Stichting Museumkaart & GWK Travelex*

Op 5 november 2018 heeft de voorzieningenrechter van Rechtbank Amsterdam zich uitgelaten over de vraag of Stichting Museumkaart in het kader van een derdenonderzoek gegevens van een kaarthouder moet verstrekken. De Belastingdienst heeft over drie jaren informatie opgevraagd over het gebruik van een museumkaart door een kaarthouder.¹⁵⁹ De kaart registreert waar en op welk tijdstip gebruik wordt gemaakt van de kaart. De Stichting weigert om de gevraagde gegevens te verstrekken en voert onder meer aan dat art. 53 AWR, onder verwijzing naar de ANPR-arresten, onvoldoende specifiek is.¹⁶⁰ Voorts vormt het verstrekken van de gegevens een inbreuk op het recht op privacy van de kaarthouder, aldus de Stichting.

De rechtbank oordeelt dat de verstrekking van de gegevens in beginsel een inbreuk zijn op het recht op privacy van de kaarthouder. Op grond van art. 8, lid 2, EVRM is de inbreuk echter gerechtvaardigd,

¹⁵⁴ Hoge Raad 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:286 (t/m 288), *NTFR* 2017/562.

¹⁵⁵ Booij 2017, p. 1.

¹⁵⁶ Oenema & Poelmann 017, p. 6.

¹⁵⁷ Poelmann 2019, p. 4.

¹⁵⁸ Van Hout 2017, p. 2.

¹⁵⁹ Rechtbank Amsterdam 15 november 2018, ECLI:NL:RBAMS:2018:8138, *V-N* 2018/62.18.

¹⁶⁰ R.o. 3.3.

nu het verzamelen van informatie ten behoeve van de belastingheffing als noodzakelijk dient te worden aangemerkt.¹⁶¹

Het beroep op de ANPR-arresten slaagt naar het oordeel van de rechtbank niet. In de ANPR-zaken is er sprake van een *systematische* inbreuk op het privéleven en daarvoor een onvoldoende specifieke wettelijke basis bestaat. De rechtbank concludeert dat het in deze zaak gaat om specifieke informatie ten aanzien van één individuele (mogelijke) belastingplichtige, waarvoor de artt. 53 jo. 47 AWR voldoende basis bieden.¹⁶² Stichting Museumkaart moet de gevraagde gegevens verstrekken. Stichting Museumkaart gaat in hoger beroep, maar ook het hof oordeelt dat het appel faalt en laat het vonnis van eerste aanleg in stand.¹⁶³

Enige motivering waarom deze bepalingen een voldoende, precieze wettelijke basis bieden, worden door de rechtbank alsook door het hof niet gegeven. De vraag of daarmee is voldaan aan het aan de eis voor een deugdelijke wettelijke basis in de zin van art. 8 EVRM, laat de rechter onbehandeld.¹⁶⁴ Vissers stelt dat zulks wel opmerkelijk is, nu dat de belangrijkste vraag is die centraal staat in deze zaak.¹⁶⁵ Het is de vraag of er in casu sprake is van een deugdelijke wettelijke basis voor de inbreuk van het recht op privacy. De rechtbank alsook het hof stellen als feit vast dat er sprake is van een aantasting van de privacy van de kaarthouder. De inspecteur heeft het derdenonderzoek aangekondigd in het kader van een woonplaatsdiscussie in de zin van art 4 AWR. Een fiscale woonplaats dient te worden beoordeeld aan de hand van alle feiten en omstandigheden van het geval. Vermoedelijk probeert de inspecteur in deze zaak te onderzoeken of bewijs te verzamelen voor de stelling dat er sprake is van een (fiscale) woonplaats in Nederland. Het betreft informatie die van belang kan zijn voor de heffing in Nederland.¹⁶⁶ Het onderzoek door de inspecteur is in deze zaak derhalve een aantasting van het recht op privacy van de kaarthouder. Er wordt een beeld geschetst wanneer en waar de kaarthouder aanwezig is geweest.¹⁶⁷ Weliswaar is de casuïstiek van de ANPR-zaken anders dan in casu, maar dat doet niet af aan het feit dat de rechtbank ten onrechte de toets of er sprake is van een voldoende precieze wettelijke grondslag, onbehandeld heeft gelaten.¹⁶⁸

In hoger beroep concludeert het hof ten aanzien van de proportionaliteit en subsidiariteit dat daaraan is voldaan. Het hof legt daaraan ten grondslag dat er slechts beperkte informatie is opgevraagd door

¹⁶¹ R.o. 4.9.

¹⁶² R.o. 4.10.

¹⁶³ Hof Amsterdam 5 november 2019, ECLI:NL:GHAMS:2019:3967, V-N 2019/59.26.10.

¹⁶⁴ Rechtbank Amsterdam 15 november 2018, ECLI:NL:RBAMS:2018:8138.; Zie ook Vissers 2019, p. 21.

¹⁶⁵ Vissers 2019, p. 20 - 21.

¹⁶⁶ Hoge Raad 22 september 2006, ECLI:NL:HR:2006:AY8656, BNB 2007/45.

¹⁶⁷ De Museumkaart registreert wanneer er een bezoek is gebracht aan een bepaalde locatie.

¹⁶⁸ Vissers 2019, 21.

de inspecteur en dat Stichting Museumkaart niets heeft aangevoerd tegen het oordeel van de rechtbank dat niet aannemelijk is geworden dat de inspecteur onder meer op een andere, voor de betrokkene minder ingrijpende wijze informatie zou kunnen verkrijgen.¹⁶⁹

Een andere zaak die heeft zich voorgedaan bij Rechtbank Amsterdam, betreft een zaak tussen de Belastingdienst en een aanbieder van betaaldiensten, te weten GWK Travelex. GWK Travelex biedt (betaal-)diensten aan waarbij een afnemer rekeningen contant kan voldoen bij een vestiging van GWK, waarna de betaling wordt gedaan aan de crediteur. De Belastingdienst vordert alle gegevens te verstrekken die betrekking hebben op vier personen in de periode 1 januari 2007 tot en met 31 december 2010.¹⁷⁰ GWK weigert om de gegevens te verstrekken en stelt zich onder meer op het standpunt dat sprake is van schending van het recht op privacy in de zin van art. 8 EVRM. GWK stelt meer in het bijzonder dat art. 53 AWR niet aan de eisen voldoet zoals gesteld in art. 8, lid 2, EVRM.¹⁷¹ De rechtbank oordeelt dat art. 53 AWR een bij wet voorziene beperking van het recht op privacy is. Het standpunt van GWK dat art. 53 AWR een te onbegrensde bevoegdheid oplevert tot het plegen van een inbreuk op het recht op privacy, wordt door de rechtbank ongegrond verklaard. De rechtbank oordeelt dat de omvang van de bevoegdheid ex 53, lid 1, onderdeel a, AWR wettelijk is geclausuleerd doordat de artt. 47 t/m 50 en 52 AWR van overeenkomstige toepassing zijn verklaard. Dit leidt volgens de rechtbank tot de conclusie dat de bevoegdheid om een derdenonderzoek in te stellen niet buiten de aangegeven grenzen gaat van art. 8 EVRM. In het volgende paragraaf zal nader onderzocht worden of en in hoeverre dit in overeenstemming is met de jurisprudentie van het EHRM.

Resumerend meen ik dat de besproken jurisprudentie kan worden verdeeld in twee categorieën:

- 1) geïndividualiseerde derde(n); en
- 2) niet-geïndividualiseerde derde(n).

In de zaken GWK Travelex en Stichting Museumkaart heeft de inspecteur om gegevens verzocht die zien op geïndividualiseerde derden. De identiteit van de personen in kwestie zijn bij de inspecteur bekend. De inspecteur heeft ten aanzien van die specifieke personen informatie opgevraagd. Het doel

¹⁶⁹ R.o. 3.12.

¹⁷⁰ Rechtbank Amsterdam 14 oktober 2011, ECLI:NL:RBAMS:2011:BU2940, V-N 2011/60.7.

¹⁷¹ GWK Travelex stelt zich onder meer op het standpunt dat er in strijd wordt gehandeld met het zwijgrecht ex art. 6 EVRM en de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, meer in het bijzonder het zorgvuldigheidsbeginsel ex art. 3:2 Awb.

van het derdenonderzoek van de inspecteur is concreet, zijnde een woonplaatsonderzoek inzake Stichting Museumkaart en een onderzoek naar mogelijke belastbare inkomsten van vier belastingplichtigen in de zaak GWK Travelex.

In de overige zaken, te weten Stad Rotterdam, EMS Omnipay, SMSParking en de ANPR-zaken, gaat het om een (mogelijk grote) groep niet-geïndividualiseerde derden ten aanzien van wie gegevens worden gevorderd. De inspecteur weet niet om hoeveel personen het gaat en de inspecteur is niet bekend met de identiteit van die personen. In dit geval is het doel van het derdenonderzoek van de inspecteur zeer breed en nagenoeg niet concreet. Het doel van het derdenonderzoek is kennelijk ten behoeve van de belastingheffing van (mogelijke) belastingplichtigen.

Op de eerste plaats wordt er nagenoeg in elke zaak aangenomen dat er sprake is van een wettelijk voldoende specifieke grondslag voor de inbreuk op het recht op privacy ex art. 8 EVRM door te verwijzen naar eerdere rechtspraak, zoals het arrest Stad Rotterdam op grond waarvan de bevoegdheid van de inspecteur zeer ruim wordt uitgelegd, of naar de wettelijke grondslagen in de AWR, waarin de (controle-) bevoegdheden van de inspecteur zijn neergelegd. Zo wordt in het arrest Stad Rotterdam verwezen naar art. 49 AWR (oud, thans: art. 53 AWR) en in de zaak Stichting Museumkaart wordt verwezen naar art. 53 AWR alsook de artt. 47 t/m 50 en 52 AWR als wettelijke grondslag. Een uitzondering hierop vormen de ANPR-zaken, waarin de Hoge Raad heeft geoordeeld dat er geen sprake is van een voldoende, precieze wettelijke grondslag ten aanzien van art. 55 AWR. Ten tweede wordt de noodzakelijkheid van de inbreuk op het recht op privacy in de besproken uitspraken zonder meer aanwezig geacht. In het arrest Stad Rotterdam ontbreekt de toets naar proportionaliteit geheel. In alle zaken waarbij het gaat om geïndividualiseerde personen, zijnde de eerste categorie, wordt de proportionaliteit en subsidiariteit door de rechter zonder meer aangenomen.

Ten derde wordt er in de zaken SMSParking en EMS Omnipay meer vanuit het belang van de inspecteur geredeneerd dan de belangen van de betrokkene, terwijl er naar mijn mening een belangenafweging tussen de betrokken belangen dient plaats te vinden.¹⁷²

¹⁷² Ook hier geldt dat de arresten ANPR een uitzondering vormen. In die zaak was er geen sprake van een voldoende, wettelijke grondslag.

Op grond van de verdeling van de jurisprudentie in desbetreffende categorieën, kan er worden gesteld dat hoe groter de groep, hoe minder concreet het onderzoek en hoe ruimer de bevoegdheden worden ingezet door de inspecteur. Dit zou met zich moeten meebrengen dat er streng(er) dient te worden getoetst door de civiele rechter in die zaken. Met name de toets van de wettelijke grondslag en de proportionaliteit zijn dan belangrijk. De analyse van de rechtspraak laat dat echter niet zien.

Als het gaat om de geïndividualiseerde derden, kan er worden gesteld dat het derdenonderzoek zeer ingrijpend kan zijn voor de belastingplichtige en diens recht op privacy. Daarbij dient dan met name te worden gekeken of er sprake is van een wettelijke grondslag voor die ingrijpende inmenging en is ook de belangenafweging in dat kader ten zeerste van belang. Ook dit komt in de analyse van dit hoofdstuk niet naar voren. De besproken jurisprudentie, met uitzondering van de ANPR-arresten, worden onderling op dezelfde, stelselmatig, wijze afgedaan door de civiele rechter. Dit terwijl de twee categorieën wezenlijk van elkaar verschillen.

3.3 Tussenconclusie

In dit hoofdstuk staat de tweede deelvraag centraal. In de inleiding is art. 8 EVRM kort geïntroduceerd. Daaruit volgt dat een inbreuk op het recht op privacy niet is toegestaan, mits is voldaan aan de twee cumulatieve voorwaarden ex art. 8, lid 2, EVRM. Er moet sprake zijn van een wettelijke grondslag die voorziet in de inbreuk op het recht op privacy en de inbreuk dient noodzakelijk te zijn. Dit wordt mede ingevuld aan de eisen van proportionaliteit en subsidiariteit.

In zaken Stad Rotterdam, EMS Omnipay en SMSParking wordt de wettelijke grondslag waarin is voorzien in de inbreuk op het recht op privacy aangenomen door te verwijzen naar de bepalingen van de AWR waarin het derdenonderzoek is geregeld. Dit geldt ook voor de zaken Stichting Museumkaart en GWK Travelex. In de ANPR-zaken oordeelt de Hoge Raad echter dat er geen sprake is van een voldoende wettelijke grondslag door de systematische inbreuk op het recht op privacy.

Het blijkt dat de toets naar proportionaliteit en subsidiariteit niet (altijd) plaatsvindt, zoals in het arrest Stad Rotterdam, of zonder meer wordt aangenomen, zoals in de zaken SMSParking en EMS Omnipay. In de zaken waarbij het om geïndividualiseerde zaken gaat, blijkt dat de proportionaliteit zonder meer is aangenomen, maar dit is kennelijk gelegen in het feit dat het gaat om beperkte gegevens die worden gevorderd.

Tot slot wordt in geen van de zaken – behoudens de arresten van ANPR – rekening gehouden met de omstandigheid dat de resultaten van het derdenonderzoek onomkeerbaar zijn als de gegevens worden verstrekt en achteraf blijkt dat de gegevens niet relevant zijn voor de belastingheffing. Dit is mijn inziens ten onrechte, nu de rechtsbescherming die wordt voorgeschreven door art. 8 EVRM dat wel vereist en die rechtsbescherming ook adequaat dient te zijn.

4 Het derdenonderzoek versus het recht op privacy

4.1 Inleiding

In hoofdstuk twee is het derdenonderzoek ex art. 53, lid 1 onderdeel a, AWR uiteengezet. Er is geanalyseerd welke bevoegdheden de inspecteur heeft op grond van art. 53, lid 1, onderdeel a, AWR en welke voorwaarden daarbij gelden. Ingeval van een toepassing van het derdenonderzoek, is er sprake van een inbreuk op het recht op privacy van de betrokkene(n). Het recht op privacy is echter niet absoluut. Onder bepaalde voorwaarden is de inbreuk op het recht op privacy gerechtvaardigd. In hoofdstuk drie is onderzocht op welke wijze de Nederlandse rechtspraak invulling geeft aan art. 8 EVRM, waarbij een vordering in het kader van een derdenonderzoek centraal staat.

In dit hoofdstuk wordt nader ingegaan op de voorwaarden die art. 8 EVRM stelt en het toetsingskader dat het EHRM in de rechtspraak heeft ontwikkeld. Ter beantwoording van de onderzoeksvraag van dit onderzoek, staan in dit hoofdstuk de laatste drie deelvragen centraal. In paragraaf 4.2 wordt onderzocht welke fundamentele rechten door art. 8, lid 1, EVRM worden beschermd. Deze korte beschouwing is van belang om te bezien in welke gevallen een beroep kan worden gedaan op grond van art. 8 EVRM. In paragraaf 4.3 staat het tweede lid van art. 8 EVRM centraal. In deze paragraaf komt aan bod wanneer een inbreuk op het recht op privacy is gerechtvaardigd. Dit vormt tevens het toetsingskader dat de voorwaarden schetst wanneer een inbreuk op het recht op privacy is gerechtvaardigd.

In paragraaf 4.4 staat de vraag centraal of het derdenonderzoek ex art. 53, lid 1, onderdeel a, AWR voldoet aan de eisen van art. 8 EVRM en de nadere invulling door het EHRM in de rechtspraak. In die analyse zal ook de invulling van de nationale rechtspraak aan art. 8 EVRM worden betrokken.

Tot slot staat in paragraaf 4.5 de vraag centraal of de huidige kostenvergoedingsbeschikking ex art. 53, lid 5, AWR adequate rechtsbescherming biedt. Deze toetst zal in het bijzonder plaatsvinden aan de hand van het arrest *Bernh Larsen Holding*, nu in die zaak een Noorse variant van het derdenonderzoek aan de orde is. Tot slot zullen de bevindingen zullen worden vervat in een tussenconclusie.

4.2 De reikwijdte van art. 8, lid 1, EVRM

Op grond van art. 94 van de Grondwet (hierna: Gw) geldt dat wettelijke voorschriften geen toepassing vinden, indien deze toepassing niet verenigbaar is met een verbindende bepaling van een verdrag of van een besluit van een volkenrechtelijke organisatie. Via art. 94 Gw heeft art. 8 EVRM directe werking in ons nationale recht.¹⁷³ Concreet betekent dit dat eenieder een beroep kan doen op het recht op privacy ex art. 8 EVRM.¹⁷⁴ In art. 8, lid 1, EVRM zijn de fundamentele rechten neergelegd die toekomen aan een ieder:

‘Everyone has the right to respect for his private and family life, his home and his correspondence.’

Op grond van het eerste lid heeft een ieder recht op respect eerbiediging van het privéleven, het familie- en gezinsleven, de woning en correspondentie. Aan het begrip *‘private life’* wordt door het EHRM een ruime uitleg gegeven.¹⁷⁵ Het EHRM heeft het begrip privéleven niet gedefinieerd in haar rechtspraak en kent volgens het EHRM geen uitputtende definitie.¹⁷⁶ Het EHRM acht het van belang dat een burger recht heeft om zijn privéleven ongestoord te kunnen leiden en ontwikkelen.¹⁷⁷ Het recht op privacy omvat ook het recht op een privéleven dat door de overheid wordt bevorderd. Het houdt in dat het recht bestaat om tot op zekere hoogte relaties aan te gaan en te ontwikkelen met andere mensen.¹⁷⁸ Hoewel de tekst van het eerste lid doet voorkomen alsof de bepaling enkel ziet op natuurlijke personen, heeft het EHRM bepaald dat ook rechtspersonen een beroep toekomt op art. 8 EVRM. Onder het begrip *‘private life’* worden ook zakelijke relaties begrepen en mogen activiteiten van beroeps- of bedrijfsmatige aard niet worden uitgesloten.¹⁷⁹

¹⁷³ Feteris 2007, p.361-362.

¹⁷⁴ Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat in art. 10 Gw het recht op privacy is vastgelegd. Op grond van art. 10 Gw. heeft eenieder recht op eerbieding van zijn persoonlijke levenssfeer. In verband met het toetsingsverbod van art. 120 Gw. mag een rechter niet beoordelen of een wet inhoudelijk in strijd is met de Grondwet.

¹⁷⁵ EHRM 16 december 1992, ECLI:NL:XX:1992:AD1800 (Niemietz/Duitsland), par. 29. Het EHRM acht het niet mogelijk of noodzakelijk om een het begrip *‘private life’* te definiëren.

¹⁷⁶ Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht, art. 8 EVRM, aant. 1.19.

¹⁷⁷ Ibidem.

¹⁷⁸ Dijkstra 2015, p. 4; EHRM 16 december 1992, , ECLI:NL:XX:1992:AD1800 (Niemietz/Duitsland).

¹⁷⁹ EHRM 16 december 1992, ECLI:NL:XX:1992:AD1800 (Niemietz/Duitsland). Het Hof is van oordeel dat het niet altijd mogelijk is om een onderscheid te maken welke relaties c.q. activiteiten onderdeel vormen van een persoonlijke relatie of een zakelijke relatie. Er bestaat derhalve geen reden om ook zakelijke relaties uit te sluiten van de reikwijdte van het recht op een *‘private life’*.

Art. 8, lid 1, EVRM omvat het recht op respect voor de woning. Het EHRM verstaat onder het begrip ‘home’ niet alleen de woning, maar ook kantoorruimten, bedrijfsvestigingen en andere bedrijfsterreinen.¹⁸⁰

Tot slot beschermt art. 8, lid 1, EVRM het recht op ‘correspondance’, zijnde het recht op correspondentie.¹⁸¹ Ook rechtspersonen hebben het recht op respect voor correspondentie en daarmee ook zakelijke correspondentie onder de reikwijdte van het begrip ‘correspondance’ valt.¹⁸²

Het recht op privacy ex art. 8 EVRM is één van de fundamentele rechten, maar dit recht is niet absoluut. Uit de besproken jurisprudentie in hoofdstuk drie volgt dat het toepassen van een derdenonderzoek ex art 53, lid 1, onderdeel a, AWR een inbreuk vormt op het recht op privacy. Er wordt immers informatie opgevraagd die een inmenging vormt in het privéleven van de betrokkene. In de besproken jurisprudentie is dat veelal niet het punt van discussie, maar wel de vraag of de inmenging gerechtvaardigd is.

4.3 Wanneer is een inbreuk ex art. 8, lid 2, EVRM gerechtvaardigd?

4.3.1 Een deugdelijke wettelijke basis

In paragraaf 3.1 is art. 8 EVRM kort geïntroduceerd. Uit het tweede lid van art. 8 EVRM volgt dat een inbreuk op het recht op privacy ‘*in accordance with the law*’ moet zijn. Dit houdt in dat er moet sprake zijn van een zekere wettelijke basis, die voorziet in de inbreuk op het recht op privacy.¹⁸³ De achterliggende gedachte van het EHRM is dat de wettelijke basis onder meer dient te voorkomen dat er sprake kan zijn van misbruik of willekeurige inmenging door de autoriteiten, hetgeen overigens ook een uitvloeisel is van het legaliteitsbeginsel.¹⁸⁴ In dit kader is wel vereist dat de wettelijke basis daadwerkelijk is gericht op de beperking van het recht in kwestie.¹⁸⁵ Als ingangsvoorwaarde geldt dat er sprake moet zijn van een zekere wettelijke basis.¹⁸⁶ Is er geen wettelijke basis, dan levert dat per

¹⁸⁰ EHRM 16 april 2002, ECLI:CE:ECHR:2017:0207DEC007474214 (Stés Colas Est/Frankrijk), par. 41. Zie ook EHRM 16 december 1992, ECLI:NL:XX:1992:AD1800 (Niemietz/Duitsland), par. 30.

¹⁸¹ EHRM 25 maart 1992, ECLI:CE:ECHR:1992:0325JUD001359088 (Campbell/Verenigd Koninkrijk), par. 32 – 34.

¹⁸² EHRM 28 mei 2019, ECLI:CE:ECHR:2019:0528JUD000017315 (Liblik/Estland), par. 110.

¹⁸³ EHRM 15 maart 1998, ECLI:CE:ECHR:1998:0325JUD002322494 (Kopp/Zwitserland).

¹⁸⁴ EHRM 2 augustus 1984, ECLI:CE:ECHR:1984:0802JUD000869179 (Malone/Verenigd Koninkrijk).

¹⁸⁵ Gerards e.a. 2017, p. 165.

¹⁸⁶ EHRM 15 maart 1998, ECLI:CE:ECHR:1998:0325JUD002322494 (Kopp/Zwitserland), par. 55.

definitie een schending op van het recht op privacy.¹⁸⁷ Onder het begrip ‘wettelijke basis’ wordt verstaan wetten in formele zin, lagere regelgeving alsook het ongeschreven recht.¹⁸⁸

De eis van ‘*in accordance with the law*’ gaat echter verder dan enkel het formele vereiste dat de inbreuk in een wettelijke basis moet zijn voorzien.¹⁸⁹ Er dienen eisen te worden gesteld aan de wettelijke basis; te weten de kwaliteit van het recht.¹⁹⁰ Op de eerste plaats geldt dat de wettelijke grondslag ‘*accessible*’ dient te zijn.¹⁹¹ Dit betekent dat het om een wettelijke basis moet gaan die voldoende toegankelijk en openbaar is voor de betrokkene. De wettelijke basis dient te zijn gepubliceerd.

Ten tweede geldt dat de wettelijke basis ‘*foreseeable*’ moet zijn, te weten voorzienbaar.¹⁹² Voor de betrokkene moet de wettelijke basis een adequate indicatie c.q. reikwijdte (aan-)geven onder welke omstandigheden en onder welke voorwaarden de autoriteiten bevoegd zijn om een inbreuk te maken op het recht op privacy.¹⁹³ De wettelijke basis dient daarnaast voldoende precies te zijn geformuleerd. De betrokkene moet kunnen voorzien wat de gevolgen kunnen zijn.¹⁹⁴

4.3.2 Het noodzakelijkheidscriterium

Nadat is getoetst of er voldaan is aan het vereiste van ‘*in accordance with the law*’, dient te worden getoetst of er wordt voldaan aan het vereiste van noodzakelijkheid (*necessary in a democratic society*). Hiermee wordt aanvullend de eis gesteld dat de inbreuk op het recht op privacy een doel moet dienen, te weten een ‘*legitimate aim*’.¹⁹⁵ De doelen zijn limitatief opgesomd in het tweede lid van art. 8 EVRM,

¹⁸⁷ Een voorbeeld hiervan zijn de ANPR-arresten, waarin de Hoge Raad heeft geoordeeld dat er geen sprake is van een wettelijke grondslag; zie ook paragraaf 3.2.2.

¹⁸⁸ EHRM 26 april 1979, ECLI:NL:XX:1979:AC6568 (Sunday Times/Verenigd Koninkrijk), par. 47.; *NDFR Commentaar*, art. 8 EVRM, aant. 2.1, bijgewerkt tot 1 september 2014.; In sommige gevallen kan vaste jurisprudentie kwalificeren als een wettelijke basis. Zie Gerards e.a. 2017, p. 165.

¹⁸⁹ EHRM 13 september 2018, ECLI:CE:ECHR:2018:0913JUD005817013 (Big Brother Watch e.a./Verenigd Koninkrijk).; Zie ook EHRM 16 april 2002, ECLI:CE:ECHR:2017:0207DEC007474214 (Stés Colas Est/Frankrijk), par. 43.

¹⁹⁰ *NDFR Commentaar*, art. 8 EVRM, aant. 2.1, bijgewerkt tot 1 september 2014.

¹⁹¹ EHRM 13 september 2018, (Big Brother Watch e.a./Verenigd Koninkrijk), par. 25. Zie ook EHRM 15 maart 1998, ECLI:CE:ECHR:1998:0325JUD002322494 (Kopp/Zwitserland).

¹⁹² EHRM 13 september 2018, ECLI:CE:ECHR:2018:0913JUD005817013 (Big Brother Watch e.a./Verenigd Koninkrijk), par. 25. Zie ook: EHRM 2 augustus 1984, ECLI:CE:ECHR:1984:0802JUD000869179 (Malone/Verenigd Koninkrijk).

¹⁹³ EHRM 13 september 2018, ECLI:CE:ECHR:2018:0913JUD005817013 (Big Brother Watch e.a./Verenigd Koninkrijk), par. 306.

¹⁹⁴ EHRM 26 april 1985, ECLI:CE:ECHR:1984:0802JUD000869179 (Malone/Verenigd Koninkrijk). EHRM 26 april 1979, ECLI:NL:XX:1979:AC6568 (Sunday Times/Verenigd Koninkrijk), par. 49.

¹⁹⁵ EHRM 25 februari 1993, ECLI:NL:XX:1993:AW2060, (Funke/Frankrijk), par. 52.

waaronder het economisch welzijn van het land. Indien wordt vastgesteld dat de inbreuk op het recht op privacy één van de doelen dient, komt vervolgens aan de orde of de inbreuk noodzakelijk is in een democratische samenleving om het doel te bereiken.¹⁹⁶ Volgens de jurisprudentie van het EHRM dient te worden beoordeeld of het middel dat wordt ingezet relevant en afdoende is in het licht van alle feiten en omstandigheden van het geval.¹⁹⁷ Daarbij komt volgens het EHRM aan de autoriteiten een zekere mate van vrije beoordelingsruimte toe aan de autoriteiten. Het EHRM maakt daarbij wel de kanttekening dat de uitzonderingen van het tweede lid strikt moeten worden gelegd en daarbij de noodzaak voor de inmenging in het privéleven van de betrokkene(n) overtuigend moet worden bewezen in de voorliggende zaak¹⁹⁸. Zo vindt er in de zaak *Funke* in het kader van een strafrechtelijk onderzoek een doorzoeking plaats in de woning van de heer Funke. De heer Funke stelt dat de doorzoeking niet noodzakelijk is en een schending oplevert van zijn recht op privacy. De Franse overheid stelt in deze zaak dat de doorzoeking in de woning noodzakelijk is voor het strafrechtelijk onderzoek en om beslag te kunnen leggen op de administratie. De Franse overheid stelt dat dit noodzakelijk is om belastingontduiking te bestrijden. Het EHRM erkent dat overheden problemen kunnen ondervinden bij het bestrijden van belastingontduiking en dat doorzoekingen in het kader van onderzoeken wellicht noodzakelijk zijn. Het EHRM stelt hier vast dat de noodzaak voor de inbreuk op het recht op privacy overtuigend is vastgesteld.

De eis van noodzakelijkheid omvat tevens de toets naar de beginselen van proportionaliteit en subsidiariteit.¹⁹⁹ Daarbij dient er rekening te worden gehouden met alle feiten en omstandigheden van het geval om te komen tot beantwoording van de vraag of het te dienen doel in verhouding staat tot het gebruikte middel (proportionaliteit) en of het doel op een minder belastende wijze kan worden bereikt (subsidiariteit).²⁰⁰ Er dient in elke voorliggende zaak een belangenafweging te worden gemaakt. Daarbij dienen de belangen van de betrokkene, de belangen van de autoriteiten en het algemene belang (dat wordt nagestreefd door de autoriteiten) te worden gewogen.

¹⁹⁶ EHRM 25 februari 1993, ECLI:NL:XX:1993:AW2060, (Funke/Frankrijk), par. 52 EHRM 16 april 2002, ECLI:CE:ECHR:2017:0207DEC007474214 (Stés Colas Est/Frankrijk), par. 44.

¹⁹⁷ EHRM 14 maart 2013, ECLI:NL:XX:2013:BZ9840, (Bernh Larsen Holding/Noorwegen), par. 158.

¹⁹⁸ EHRM 25 februari 1993, ECLI:NL:XX:1993:AW2060, (Funke/Frankrijk), par. 55.; EHRM 16 april 2002, ECLI:CE:ECHR:2017:0207DEC007474214 (Stés Colas Est/Frankrijk), par. 47.; EHRM 14 maart 2013, ECLI:NL:XX:2013:BZ9840, (Bernh Larsen Holding/Noorwegen), par. 158. In *Berhn Larsen Holding* benadrukt het Hof dat er moet worden gekeken naar alle feiten en omstandigheden van de voorliggende zaak.

¹⁹⁹ EHRM 25 februari 1993, ECLI:NL:XX:1993:AW2060 (Funke/Frankrijk).

²⁰⁰ EHRM 14 maart 2013, ECLI:NL:XX:2013:BZ9840 (Bernh Larsen Holding/Noorwegen), par. 174.

Om het fundamentele recht op privacy te kunnen waarborgen, acht het EHRM daarbij van belang dat de wet- en regelgeving erin voorziet dat er sprake is van adequate en effectieve rechtsbescherming om misbruik te voorkomen.²⁰¹ Dit vloeit voort uit het proportionaliteitsbeginsel en subsidiariteitsbeginsel. Daarbij geldt dat rechtsbescherming achteraf weliswaar is toegestaan, mits er sprake is van adequate en effectieve rechtsbescherming. Daarbij geldt dat als resultaten onomkeerbaar zijn, rechtsbescherming vooraf is geboden. Het EHRM acht het van belang om te kijken naar alle feiten en omstandigheden van de zaak, de aard van de zaak – strafrechtelijk of bijvoorbeeld bestuursrechtelijk – en welke waarborgen er worden geboden voor een adequate en effectieve rechtsbescherming, hetgeen hierna verder zal worden toegelicht.²⁰²

4.4 Het derdenonderzoek getoetst aan het recht op privacy

In deze paragraaf staat de vierde deelvraag van dit onderzoek centraal: voldoet het in art. 53, lid 1, onderdeel a, AWR geregelde derdenonderzoek aan de eisen van art. 8 EVRM? In de voorgaande paragrafen van dit hoofdstuk is aan bod gekomen wanneer er sprake is van een inbreuk op het recht op privacy en onder welke voorwaarden een inbreuk op het recht op privacy is gerechtvaardigd. In deze paragraaf staat de vraag centraal of het in derdenonderzoek ex art. 53, lid 1, onderdeel a, AWR voldoet aan de eisen van art. 8 EVRM en de eisen die het EHRM in dat kader nader stelt.

4.4.1 Een deugdelijke wettelijke basis

Het derdenonderzoek is geregeld in art. 53, lid 1, onderdeel a, AWR, hetgeen een bepaling betreft in een wet in formele zin, wat maakt dat *een zekere* wettelijke basis voorhanden is waarin de inbreuk op het recht op privacy is voorzien.²⁰³ Het EHRM stelt dat is vereist dat de wettelijke basis daadwerkelijk is gericht op de beperking van het recht op privacy. Zeer algemene geformuleerde bevoegdheden acht het EHRM in beginsel niet toelaatbaar en niet *‘in accordance with the law’*.²⁰⁴ Uit de analyse van de

²⁰¹ EHRM 16 april 2002, ECLI:CE:ECHR:2017:0207DEC007474214 (Stés Colas Est/Frankrijk), par. 48.

²⁰² EHRM 14 maart 2013, ECLI:NL:XX:2013:BZ9840 (Bernh Larsen Holding/Noorwegen), par. 172.

²⁰³ Conclusie A-G Niessen, 16 augustus 2016, ECLI:NL:PHR:2016:885, V-N Vandaag 2016/1838, p. 3.24; Gerards a.s. 2017, p. 165.

²⁰⁴ EHRM 25 september 2001, ECLI:NL:XX:2001:AN9273, (P.G. & J.H./Verenigd Koninkrijk), par. 62; Het EHRM oordeelt dat er niet wordt voldaan het vereiste van *‘in accordance with the law’*, doordat de algemene controle bevoegdheid van de politie geen zekere wettelijke basis biedt voor het plaatsen van afluisterapparatuur. Naar mate de ingezette middelen ingrijpend zijn in het privéleven, dient de wet meer precies te zijn geformuleerd.

ationale rechtspraak zoals besproken in hoofdstuk 3, volgt dat dit punt niet wordt getoetst en geen punt van discussie oplevert.²⁰⁵ In de nationale rechtspraak wordt impliciet aangenomen dat er sprake is van een *zekere* wettelijke basis door te oordelen c.q. in overweging te nemen dat de bevoegdheden van de inspecteur zijn geregeld in art. 53, lid 1, onderdeel a, AWR en wettelijk zijn geregeld en begrensd.²⁰⁶ Op basis van de zaak *Ravon* kan worden gesteld dat er zowel een toetsing *de facto* en *de jure* moet plaatsvinden.²⁰⁷ Weliswaar heeft de inspecteur een zekere wettelijke basis waarop hij zich kan beroepen (*de jure*), maar er dient ook te worden getoetst of dat de feitelijke uitvoering van de bepaling door de inspecteur kan worden geschaard onder die zekere wettelijke basis (*de facto*).²⁰⁸ Er dient dan te worden getoetst of de feitelijke uitoefening van de controlebevoegdheid van de inspecteur in strijd is met art. 8 EVRM. Een dergelijke toets vindt mijns inziens ten onrechte niet plaats in de nationale rechtspraak, nu het EHRM zulks wel als vereiste heeft gesteld in de zaak *Ravon*. Of dat er sprake is van een zekere wettelijke basis, dient per geval opnieuw te worden geoordeeld. De toets naar enkel het voorhanden zijn van een zekere wettelijke basis, is niet voldoende.

4.4.1.1 Toegankelijk

Er worden ook eisen gesteld aan de wettelijke basis. De wettelijke basis moet voldoen aan de eis van kwalitatief recht. Dit moet per concreet geval worden beoordeeld. Dit maakt dat in elke zaak waarin art. 8 EVRM in het geding is, er dient te worden getoetst of er sprake is van een deugdelijke wettelijke basis. Ter beantwoording van die vraag moet worden nagegaan of art. 53, lid 1, onderdeel a, AWR voldoende toegankelijk en openbaar is (*accessible*). Art. 53 AWR is een wettelijke bepaling die openbaar en toegankelijk is voor een ieder. Art. 53, lid 1, onderdeel a, AWR wordt nader ingevuld door hetgeen is bepaald in de artt. 47, 48 t/m 50 AWR. Deze bepalingen zijn eveneens voldoende toegankelijk en openbaar voor een ieder. Daarnaast geldt dat gewezen jurisprudentie een nadere invulling geeft aan de toepassing van art. 53, lid 1, onderdeel a, AWR. Deze jurisprudentie is eveneens openbaar en voldoende toegankelijk, nu de jurisprudentie te raadplegen is via openbare bronnen, zoals de website van De Rechtspraak.²⁰⁹ Mijns inziens geldt dat art. 53, lid 1, onderdeel a, AWR voldoende toegankelijk is voor een ieder. Uit de analyse van de nationale rechtspraak inzake het derdenonderzoek volgt dat dit punt niet in geschil is tussen partijen.²¹⁰

²⁰⁵ Meussen & Dijkstra, p. 10.

²⁰⁶ Zie bijvoorbeeld de zaak van GWK Travelex, r.o. 4.11 en 4.12.

²⁰⁷ Michalek 2014, p. 149; EHRM 21 februari 2008, ECLI:NL:XX:2008:BL4228, (*Ravon*/Frankrijk), par. 26.

²⁰⁸ Booij 2014, p. 4.

²⁰⁹ Voor zover de gewezen jurisprudentie is gepubliceerd.; www.rechtspraak.nl

²¹⁰ Meussen & Dijkstra, p. 10.

4.4.1.2 Voorzienbaar

Het EHRM eist daarnaast dat een wettelijke basis ook voorzienbaar dient te zijn (*foreseeable*). In de zaak *Sunday Times* heeft het EHRM geoordeeld dat een betrokkene een behoorlijke indicatie moet kunnen hebben onder welke omstandigheden en onder welke voorwaarden de overheid bevoegd is een inbreuk te maken op het privéleven van de betrokkene.²¹¹ Aan de overheid komt wel een discretionaire bevoegdheid toe, maar deze moet naar aard en omvang beperkt zijn c.q. worden.²¹² In de zaak *Gillan and Quinton* oordeelt het EHRM dat de wettelijke basis duidelijk de reikwijdte moet aangeven en de wijze waarop zulks wordt uitgevoerd. Uiteindelijk is de mate van precisie ook afhankelijk van het middel dat wordt ingezet, het toepassingsgebied waarbinnen het middel wordt ingezet en ten aanzien van wie.²¹³ Daarbij dient tevens rekening te worden gehouden met de technologische mogelijkheden.²¹⁴

In beginsel volgt uit art. 53, lid 1, onderdeel a, AWR dat informatie kan worden verzameld over derden die relevant kan zijn voor de belastingheffing.²¹⁵ De wet geeft een definitie van het begrip ‘administratieplichtige’²¹⁶, maar dat een nadere definitie van het begrip ‘derden’ ontbreekt in de wet. Op dit punt kan er op grond van de jurisprudentie van het EHRM worden betoogd dat niet nader is gespecificeerd ten aanzien van wie het derdenonderzoek kan worden ingezet.²¹⁷ De inspecteur kan immers het derdenonderzoek instellen ten aanzien van een individu, maar ook ten aanzien van een onbeperkte groep derden, waardoor onder meer serievragen en sleepnetacties mogelijk zijn. Dit levert mijns inziens met name een probleem op in het kader van de voorzienbaarheid. Er kan namelijk worden betoogd dat uit art. 53, lid 1, onderdeel a, AWR het voor een betrokkene geen sprake is van een behoorlijke indicatie dat er in het kader van een sleepnetacties gegevens kunnen worden verzameld over hem. Dat maakt dat er niet wordt voldaan aan het vereiste van voorzienbaarheid.

²¹¹ EHRM 26 april 1979, ECLI:NL:XX:1979:AC6568 (*Sunday Times/Verenigd Koninkrijk*), par.

²¹² EHRM 2 augustus 1984, nr. 8691/79 (*Malone/Verenigd Koninkrijk*), par. 67. Het EHRM maakt in deze zaak wel het voorbehoud dat het wettelijke voorschrift, in dit geval ging het om afluisteren/heimelijk toezicht, niet zo duidelijk hoeft te zijn dat wanneer de overheid voornemens is om af te luisteren zodat de betrokkene daarop zijn gedrag kan aanpassen.

²¹³ EHRM 12 januari 2010, ECLI:CE:ECHR:2010:12JUD000415805, (*Gillan en Quinton/Verenigd Koninkrijk*), par. 77.

²¹⁴ EHRM 24 april 1990, ECLI:CE:ECHR:1990:0424JUD001110584, (*Huvig/Frankrijk*), par. 26.

²¹⁵ De inspecteur dient de bevroegde particulier erop te wijzen dat er geen verplichting bestaat om mee te werken aan het derdenonderzoek. Laat de inspecteur dit na, dan levert dit een schending op van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur en kan het bewijs worden uitgesloten.

²¹⁶ Art. 52, lid 2, AWR.

²¹⁷ EHRM 12 januari 2010, ECLI:CE:ECHR:2010:12JUD000415805, (*Gillan en Quinton/Verenigd Koninkrijk*), par. 77.

Vervolgens komt de vraag op of art. 53, lid 1, onderdeel a, AWR voldoende bepaalt onder welke omstandigheden en onder welke voorwaarden de inspecteur een derdenonderzoek in kan stellen en of in dat kader de wet voldoende precies is. Uit de artt. 47, 48 t/m 50 AWR dat de inspecteur *alle* informatie die van belang *kan* zijn voor de belastingheffing mag verzamelen. Op de inspecteur rust de bewijslast om aannemelijk te maken dat de gevraagde informatie van belang kan zijn voor de Nederlandse heffing. Daar wordt al gauw aan toegekomen. De discretionaire bevoegdheid van de inspecteur wordt nagenoeg niet beperkt. Uit de jurisprudentie van het EHRM valt af te leiden dat er moet zijn bepaald onder welke omstandigheden en voorwaarden de inspecteur het derdenonderzoek mag en kan instellen. Daarbij kan gedacht worden aan de omvang van het verzoek om informatie, de gegevens en ten aanzien van wie die worden opgevraagd en welke handelingen de inspecteur mag uitvoeren op de gegevens.²¹⁸ Dat is geenszins in de AWR (nader) geregeld.

De onbeperkte bevoegdheid van de inspecteur in het kader van een derdenonderzoek heeft mijns inziens de kenmerken van een '*unfettered power*'. Het EHRM acht dit in strijd met de beginselen van een rechtsstaat. Het EHRM is van oordeel dat als het gaat om fundamentele rechten, zoals het recht op privacy, het is in strijd is met de beginselen van een rechtstaat als aan de overheid een onbegrensde bevoegdheid (*unfettered power*) toekomt, zonder dat er sprake is van een wettelijke basis die voldoende precies en geen adequate rechtsbescherming wordt geboden.²¹⁹

Voor de beantwoording van de vraag of dit voldoet aan de eisen die het EHRM aan de voorzienbaarheid stelt, is dit mijns inziens tevens afhankelijk op wie het derdenonderzoek betrekking heeft. Indien het derdenonderzoek betrekking heeft op een individu of een aantal individuen, dan kan worden betoogd dat de wet voorzienbaar is en art. 53, lid 1, onderdeel a, AWR daartoe een voldoende precieze wettelijke grondslag biedt.²²⁰ Uit deze bepaling volgt immers dat de inspecteur informatie kan opvragen over een derde die van belang kan zijn voor diens belastingheffing. Dat maakt overigens dat er nog steeds een toetst dient plaats te vinden of dat er in die gevallen sprake is van een deugdelijke wettelijke grondslag. Uit de civiele zaken, waarbij het gaan om één belastingplichtige, zoals in de zaak Stichting Museumkaart, valt op dat volgens de rechtbank en het hof reeds voldaan is

²¹⁸ EHRM 12 januari 2010, ECLI:CE:ECHR:2010:12JUD000415805, (Gillan en Quinton/Verenigd Koninkrijk), par. 77.; Van Hout 2017, p. 3.

²¹⁹ EHRM 12 januari 2010, ECLI:CE:ECHR:2010:12JUD000415805, (Gillan en Quinton/Verenigd Koninkrijk), par. 77.

²²⁰ Daarbij moet wel de kanttekening worden gemaakt dat het afhankelijk kan zijn in welk kader de inspecteur informatie opvraagt. Als de inspecteur informatie verzameld ten behoeve van de fiscale woonplaats van een betrokkene, dan kan in dat kader de inbreuk veel ingrijpender zijn op het privéleven van een betrokkene dan wanneer het onderzoek ziet op bijvoorbeeld de belastbare winst van een vennootschap.

aan het vereiste dat er sprake is van een deugdelijke wettelijke grondslag, doordat het onderzoek enkel op één belastingplichtig ziet.²²¹ Een toetsing of dat daarvan daadwerkelijk sprake is gegeven de feiten en omstandigheden, ontbreekt volledig in deze zaak, terwijl het EHRM zulks wel als eis stelt.

4.4.1.3 Voorzienbaarheid ten aanzien van serievragen en sleepnettechnieken

Met betrekking tot serievragen en sleepnettechnieken voorziet art. 53, lid 1, onderdeel a, AWR mijns inziens niet in een voldoende precieze wettelijke basis voor serievragen en is deze bepaling geen wettelijke basis voor het inzetten van sleepnetacties door de inspecteur, omdat het niet voldoet aan de eisen die het EHRM stelt. In geval van dergelijke informatieverzoeken wordt er een zeer grote hoeveelheid data verzameld ten aanzien van een onbepaalde grote groep mensen. Het doel van een dergelijke acties is vaak niet voldoende geduid of concreet. Veelal is er sprake van een ongericht vermoeden van (belasting-)fraude. De inspecteur zet een ‘sleepnet’ uit en ziet vervolgens welke informatie hij vangt. Of dat alle informatie die hij ontvangt ook relevant kan zijn voor de heffing, kan vooraf niet worden uitgesloten. Uit de wet kan niet worden opgemaakt dat de inspecteur een dergelijk breed onderzoek kan instellen. Evenmin is bepaald wanneer de inspecteur een dergelijk onderzoek mag instellen, onder welke voorwaarden, welke gegevens daarbij mogen worden opgevraagd en wat er met de verzamelde informatie mag gebeuren. Dit voldoet naar mijn mening niet aan de eisen die het EHRM in de jurisprudentie stelt.

Het EHRM heeft tevens beslist dat de mate van precisie van de wetgeving verband moet houden met de technologische mogelijkheden.²²² Het moge duidelijk zijn dat de AWR in zijn huidige vorm is ingehaald door de technologische mogelijkheden van nu.²²³ De inspecteur beschikt anno 2020 niet alleen over meer informatie door de technologische ontwikkelingen, mensen zijn ook anders gaan communiceren waardoor er meer informatie gebruikt, gedeeld en toegankelijk is.²²⁴ Daar houdt art. 53 AWR geen rekening mee.

In de nationale rechtspraak heeft de Hoge Raad recent in de ANPR-zaken geoordeeld dat er geen sprake was van een voldoende precieze wettelijke grondslag voor het op *systematische* wijze verzamelen van gegevens. Een dergelijk inbreuk moet berusten op een naar behoren bekend gemaakt

²²¹ Zie Stichting Museumkaart. Dit geldt eveneens voor de zaak GWK Travelex, waarbij het gaat om 4 bij naam bekende belastingplichtigen.

²²² EHRM 24 april 1990, ECLI:CE:ECHR:1990:0424JUD001110584 (Huvig/France), par. 26.

²²³ Van Hout, 2017, p. 3.

²²⁴ Vissers 2019, p. 22. Zie ook dissenting opinion bij EHRM 13 september 2018, ECLI:CE:ECHR:2018:0913JUD005817013 (Big Brother Watch e.a./Verenigd Koninkrijk).

wettelijk voorschrift waaruit de burger met voldoende precisie kan opmaken welke op zijn privéleven betrekking hebbende gegevens met het oog op de vervulling van een bepaalde overheidstaak kunnen worden vastgelegd en verzameld en onder welke voorwaarden die gegevens met dat doel kunnen worden bewerkt, bewaard en gebruikt.²²⁵ De Hoge Raad heeft in deze zaken, zonder verwijzing naar jurisprudentie van het EHRM doch wel in lijn daarmee, een invulling gegeven aan het vereiste '*in accordance with the law*'.

Mijns inziens is dit arrest ook van toepassing ingeval van sleepnetacties. Hoewel in de ANPR-zaken op systematische wijze de gegevens zijn aangeleverd, wordt er in geval van een sleepnetacties in een keer een massaal informatie verzameld. Het resultaat blijft mijns inziens hetzelfde: in beide gevallen wordt er op enig moment beschikt over een grote hoeveelheid informatie, die een diepe inbreuk maakt op het recht op privacy van de betrokkenen. Op basis van de arresten van de Hoge Raad en de jurisprudentie van het EHRM bestaat er geen wettelijke grondslag voor sleepnetacties. Dit heeft tot gevolg dat er sprake is van een ongeoorloofde inbreuk op het recht op privacy. Zelfs als er sprake zou zijn van een wettelijke grondslag, dan wordt er niet aan de toets van voorzienbaarheid voldaan. Voor deze toets geldt dat voor een betrokkene bekend moet zijn onder welke omstandigheden en onder welke voorwaarden de overheid bevoegd is een inbreuk te maken op het privéleven van de betrokkene. Mijns inziens volgt uit art. 53, lid 1, onderdeel a, AWR geenszins dat de inspecteur sleepnetacties kan toepassen. Evenmin volgt uit deze bepaling onder welke omstandigheden en onder welke voorwaarden een sleepnetactie mag worden toegepast. Dit heeft tot gevolg dat er niet wordt voldaan aan het vereiste van voorzienbaarheid. In het verlengde daarvan is door middel van het derdenonderzoek in de zaak SMSParking naar mijn mening in strijd met art. 8 EVRM informatie vergaard.

4.4.2 *Het noodzakelijkheids criterium*

4.4.2.1 *Legitieme doel*

De tweede cumulatieve voorwaarde van art. 8, lid 2, EVRM behelst het noodzakelijkheids criterium. Dit criterium valt uiteen in viertal subvoorwaarden. Op de eerste plaats geldt dat de inmenging in het recht op privacy een legitiem doel moet dienen. Deze doelen zijn limitatief opgesomd in het tweede

²²⁵ Hoge Raad 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:286 (t/m 288), *NTFR* 2017/562. Zie ook Oenema & Poelmann, p. 5.

lid van art. 8 EVRM. De inbreuk die wordt gepleegd op het recht op privacy bij een derdenonderzoek dient het doel *'in the interest of the economic well-being of the country'*.

Uit de rechtspraak zoals besproken in hoofdstuk 3 volgt dat over dit punt veelal geen discussie bestaat tussen partijen. De Hoge Raad heeft in het arrest Stad Rotterdam geoordeeld dat de controlebevoegdheden van de inspecteur (in het kader van een derdenonderzoek) in belang zijn van het economisch welzijn van Nederland.²²⁶ Ook in de rechtspraak gewezen door de civiele rechter wordt dit punt niet getoetst of impliciet aangenomen.²²⁷

Het EHRM acht dat de inbreuk op het recht op privacy ten behoeve van de belastingheffing (of het voorkomen van belastingontduiking) in het belang is van het economische welzijn van het land.²²⁸ Het doel dient volgens het EHRM ruim te worden uitgelegd. Bijvoorbeeld in de zaak *Bernh Larsen Holding*, waarbij het gaat om de Noorse variant van een derdenonderzoek, heeft het EHRM aangenomen dat er sprake is de inbreuk op het recht op privacy in het belang is van het economisch welzijn van een land.²²⁹

4.4.2.2 Noodzakelijk: proportionaliteit en subsidiariteit

De vervolgvraag is of de inbreuk *noodzakelijk* in een democratische samenleving? Of de inbreuk noodzakelijk is, dient op grond van de jurisprudentie van het EHRM te worden getoetst of dat het middel dat wordt ingezet relevant en afdoende is, waarbij alle feiten en omstandigheden van belang zijn, om het legitieme doel dat wordt beoogd te behalen.²³⁰ Het EHRM plaatst daarbij de kanttekening dat aan de overheid een zekere beoordelingsruimte toekomt. Ingeval van een derdenonderzoek rust conform de rechtspraak van het EHRM de bewijslast op de inspecteur om te bewijzen dat de noodzaak bestaat om een derdenonderzoek in te stellen. De inspecteur dient volgens het EHRM overtuigend te bewijzen dat het ingezette derdenonderzoek, en de wijze waarop dat gebeurt, relevant en afdoende is voor de belastingheffing. Veelal wordt de noodzaak *an sich* aangenomen, omdat dit in feite samenhangt met (het legitieme) doel dat wordt gediend.

²²⁶ Hoge Raad 10 december 1974, ECLI:NL:HR:1974:AB4412, *BNB* 1975/52.

²²⁷ Zie bijvoorbeeld Rechtbank Amsterdam 14 oktober 2011, ECLI:NL:RBAMS:2011:BU2940, r.o. 4.20 – 4.21. Zie ook Rechtbank Amsterdam 8 november 2011, ECLI:NL:RBAMS:2011:BW2575, r.o. 4.10 – 4.12.

²²⁸ EHRM (25 februari 1993, ECLI:NL:XX:1993:AW2060, (Funke/Frankrijk), par. 52.

²²⁹ EHRM 14 maart 2013, ECLI:NL:XX:2013:BZ9840, (Bernh Larsen Holding/Noorwegen), par. 135 – 136. De Noorse overheid heeft aangevoerd dat het derdenonderzoek in het belang is van het economische welzijn van het land. Hier is door de tegenpartij niets tegen aangevoerd, zodat wordt aangenomen dat er sprake is van een legitiem doel.

²³⁰ EHRM 14 maart 2013, ECLI:NL:XX:2013:BZ9840, (Bernh Larsen Holding/Noorwegen), par. 158.

Of er sprake is van een noodzaak, hangt echter ook samen met de vraag of er wordt voldaan aan het vereiste van proportionaliteit en subsidiariteit.²³¹ Het EHRM eist dat er moet worden gezocht naar een *'fair balance'* tussen het recht op privacy van de betrokkene enerzijds en anderzijds het belang van een overheid tot inmenging van dit recht en het doel dat wordt nagestreefd. Daarbij komt wel een zekere beoordelingsvrijheid toe aan de inspecteur. Als de inspecteur een derdenonderzoek instelt, dan dient dit middel in verhouding te staan (proportionaliteit) tot de te dienen doelen. Eveneens dient te worden getoetst of de inspecteur niet op een minder belastende wijze een onderzoek kan instellen. De toetst naar proportionaliteit en subsidiariteit is zozeer afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het geval, dat er per concreet geval deze toetst dient plaats te vinden.

Uit de nationale rechtspraak zoals besproken onder hoofdstuk 3, valt op dat in het standaardarrest Stad Rotterdam een toets naar de proportionaliteit geheel ontbreekt, terwijl het EHRM eist dat daaraan dient te worden getoetst. De Hoge Raad toetst niet of dat het doel dat is ingezet in verhouding staat tot het doel dat wordt beoogd en/of een minder bezwarend middel kan worden ingezet.²³² Het arrest voldoet derhalve niet aan de eisen die het EHRM voorschrijft en is reeds op dit punt al achterhaald.²³³ Daarbij dient overigens in acht te worden genomen dat het arrest is gewezen in 1974. Wat opvalt aan de uitspraak van het hof in SMSParking is dat de belangen van de Belastingdienst centraal worden gezet en daarbij wordt getoetst of de Belastingdienst in redelijkheid de vordering van gegevens bij SMSParking mocht neerleggen. Het EHRM vereist echter dat er een *fair balance* moet zijn, waarbij ook de belangen van het de betrokkene dienen te worden afgewogen. In het kader van de proportionaliteit had het hof moeten toetsen of dat het middel dat is ingezet, dat een inbreuk oplevert op het recht op privacy, in verhouding staat tot het doel. Het hof overweegt daarbij dat het gaat om een grote hoeveelheid auto's. Het hof overweegt voorts dat de gegevens niet herleidbaar zijn naar de persoon van het gebruikte voertuig. Voor de identificatie van de persoon van het gebruikte voertuig acht het Hof het kenteken, datum, plaats en tijd kennelijk niet voldoende.²³⁴ Overigens acht de Hoge Raad in de ANPR-zaken dat deze gegevens in beginsel wel herleidbaar zijn tot een persoon.²³⁵

²³¹ EHRM 25 februari 1993, ECLI:NL:XX:1993:AW2060, (Funke/Frankrijk).

²³² Zie paragraaf 3.2.1.

²³³ Poelmann 2019, p. 5.

²³⁴ R.o. 3.5.3. Het Hof overweegt daarnaast dat de gegevens voor de heffing van belang kunnen zijn. Achteraf is gebleken dat de gegevens niet nuttig zijn gebleken; Zie Poelmann 2016, p. 10.

²³⁵ Hoge Raad 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:286, r.o. 2.3.3.

Met betrekking tot de subsidiariteit stelt het hof mijns inziens eveneens de belangen van de Belastingdienst centraal en boven de belangen van de betrokkene, door te overwegen dat de voorgestelde minder belastende middelen te arbeidsintensief zouden zijn voor de Belastingdienst. Het hof heeft mijns inziens onvoldoende onderzocht of er minder belastende middelen voor de betrokken burgers aan de Belastingdienst ter beschikking hebben gestaan. SMSParking heeft aangevoerd dat de inspecteur gebruik kan maken van de ANPR-camera's, maar het Hof acht die wijze niet minder belastend voor de betrokken burgers. Het hof acht dat een dergelijke wijze arbeidsintensiever is voor de inspecteur. Mijns inziens kan er worden gedacht aan de mogelijkheid dat de Belastingdienst per belastingplichtige een derdenonderzoek zou kunnen instellen bij SMSParking of bij de belastingplichtige zelf vooreerst informatie op te vragen die van belang is voor de heffing. Dat zou meer in lijn zijn met de jurisprudentie van het EHRM.

In de zaak *Bernh Larsen Holding* maakt het EHRM de afweging tussen de belangen van de overheid en van de bedrijven. Het EHRM constateert daarbij dat enerzijds de vordering van een kopie van de back-up alle documenten beslaat op de server, waaronder ook documenten die niet relevant zijn voor de belastingheffing. Anderzijds constateert het EHRM dat de maatregel jegens een vennootschap wordt ingezet en in dat geval er een ruimere beoordelingsvrijheid toekomt aan de overheid en er minder strikt kan worden getoetst dan wanneer het een individu betreft.²³⁶

Een verschil tussen de zaak *Bernh Larsen Holding* en de SMSParking zaak is gelegen in het feit dat in de zaak SMSParking een grote hoeveelheid informatie wordt opgevraagd ten aanzien van onbekende aantal personen. Dat geldt overigens ook voor de zaak EMS Omnipay. Het doel van het onderzoek is eveneens niet concreet in de zaak SMSParking. Naar mijn mening is deze uitspraak niet in lijn met de jurisprudentie van het EHRM. Ook hier wordt een bevoegdheid ingezet die nagenoeg onbegrensd is, behoudens de voorwaarde dat de gegevens relevant kunnen zijn voor de heffing. Als deze twee zaken naast elkaar worden gelegd, had het EHRM in de zaak SMSParking naar mijn mening zeer waarschijnlijk geoordeeld dat er niet wordt voldaan aan de noodzakelijkheidseis, meer in het bijzonder de proportionaliteit en subsidiariteit.

Als de zaken Stichting Museumkaart en GWK Travelex nader worden vergeleken, dan zijn dit zaken die betrekking hebben op één persoon of een (beperkt) aantal personen.²³⁷ Wat opvalt aan deze uitspraken is de vraag of de inbreuk noodzakelijk is in een democratische samenleving niet wordt getoetst. Dit terwijl op basis van de jurisprudentie van het EHRM deze toets wel dient plaats te vinden.

²³⁶ EHRM 14 maart 2013, ECLI:NL:XX:2013:BZ9840 (*Bernh Larsen Holding*/Noorwegen), par. 159 – 161.

²³⁷ In de zaak Stichting Museumkaart gaat het om één (mogelijke) belastingplichtige en in de zaak GWK Travelex gaat het om een viertal belastingplichtigen.

Op de inspecteur rust de bewijslast om die noodzaak te bewijzen. Het feit dat de inspecteur op de voet van art. 53, lid 1 onderdeel a jo art. 47 AWR de bevoegdheid heeft, maakt niet dat daarmee de noodzaak een gegeven is. Daarbij dient nog te worden opgemerkt dat in geval van de zaak Stichting Museumkaart het een discussie betreft of de betrokkene al dan niet een (fiscale) woonplaats in Nederland heeft. In het kader van het noodzakelijkheids criterium heeft Stichting Museumkaart aangevoerd dat de kaart ook door andere personen kan worden gebruikt.²³⁸ Dit heeft tot gevolg dat er kan worden betoogd dat de bezoeken nog steeds niets zeggen over de woonplaats van de betrokkene, zodat het de vraag is of de gevraagde informatie echt noodzakelijk is of relevant is voor de woonplaatsdiscussie. Het blijven immers ingrijpende verzoeken om informatie. Op deze wijze kan (tot op zekere hoogte) het verplaatsingsgedrag van iemand in kaart worden gebracht. Zeker als het gaat om onderzoeken naar de (fiscale) woonplaats wordt er gebruik gemaakt van privacygevoelige informatie die een zodanige inbreuk maken op het recht op privacy, dat er naar mijn mening indringend door de rechter moet worden getoetst of dat er wordt voldaan aan het noodzakelijkheids criterium.²³⁹ Het feit dat de omvang van het verzoek om informatie beperkt is, maakt niet dat er per definitie is voldaan aan de eisen van proportionaliteit. Mijns inziens dient in dat kader conform de jurisprudentie van het EHRM te worden getoetst of de inbreuk zelf, alsmede hoe ingrijpend het verzoek is, wel in verhouding staat tot het doel.

Er kan worden geconcludeerd dat door de rechter in Nederlandse zaken niet conform, althans onvoldoende, de eisen van de jurisprudentie wordt getoetst aan het noodzakelijkheids criterium, zijnde de proportionaliteit – en subsidiariteit.

4.4.3 Rechtsbescherming: Bernh Larsen Holding AS/Noorwegen

In de voorgaande paragrafen is naar voren gekomen dat een van de vereisten van art. 8 EVRM behelst dat er sprake moet zijn van een wettelijke grondslag om een inbreuk op het recht op privacy te kunnen

²³⁸ Er staat geen pasfoto op de kaart, waardoor de kaart ook een andere persoon kan worden gebruikt. Of de stelling wordt betrokken dat de kaart ook daadwerkelijk door een andere persoon of personen wordt gebruikt, volgt niet uit de uitspraak.

²³⁹ In het kader van woonplaatsonderzoeken brengt de inspecteur alle mogelijke feiten en relevante omstandigheden die duiden op een (fiscale) woonplaats in Nederland. In de praktijk heeft dat tot gevolg dat de inspecteur in kaart brengt waar er boodschappen wordt gedaan, van welke faciliteiten in Nederland gebruik wordt gemaakt (zoals telefoonabonnementen, tijdschriftabonnementen, bezoek aan ziekenhuizen) en hoe vaak Nederland wordt bezocht. De inspecteur maakt daarbij gebruik van zeer privacygevoelige informatie, nu op deze wijze het verplaatsingsgedrag in kaart kan worden gebracht. Daarbij zijn overigens ook bankafschriften (waar, wanneer en wat er wordt gepind) en het internet eveneens een veelgebruikte bron door de inspecteur.

rechtvaardigen. De ratio daarachter is onder meer dat willekeurige inmenging door de overheid moet worden voorkomen. Daarbij is tevens stil gestaan bij de kwaliteit van het recht en het noodzakelijkheidsvereiste. Er is reeds aan de orde gekomen dat het noodzakelijkheidscriterium vereist dat er sprake dient te zien van adequate en effectieve rechtsbescherming.

Zoals in paragraaf 2.4 aan bod is gekomen, heeft de wetgever getracht de rechtsbescherming in het kader van een derdenonderzoek vorm te geven door middel van een kostenvergoedingsbeschikking. Het is de vraag of dat het EHRM deze vorm van rechtsbescherming als effectief en adequaat acht.

4.4.3.1 *Bernh Larsen Holding AS/Noorwegen*

In de zaak *Bernh Larsen Holding* is er sprake van de Noorse variant van een derdenonderzoek.²⁴⁰ In deze zaak gaat het om drie Noorse bedrijven die allen gebruik maken van één computerserver. De Noorse belastingdienst heeft in het kader van een derdenonderzoek een kopie van de server gevorderd. De bedrijven weigeren te voldoen aan de vordering en gaan in bezwaar, waarbij onder meer wordt aangevoerd dat op de server bestanden staan die niet relevant zijn voor de belastingheffing en privébestanden betreffen. Gedurende de bezwaarschriftprocedure is een back-up van de server geplaatst in een verzegelde envelop totdat er is beslist op het bezwaar. De grieven die de bedrijven aanvoeren worden afgewezen en de zaak komt uiteindelijk voor bij het EHRM.

In het kader van de noodzakelijkheidstoets stelt het EHRM vast dat de Noorse belastingdienst het derdenonderzoek een jaar van tevoren heeft aangekondigd en beide bedrijven aanwezig waren bij het bezoek van de Noorse belastingdienst en daarbij de mogelijkheid bestond om de standpunten ten aanzien van het onderzoek naar voren te brengen. Het EHRM acht in het bijzonder van belang dat het niet alleen mogelijk was om bezwaar te maken tegen de vordering, maar dat gedurende de bezwaarschriftprocedure gebruik is gemaakt van een verzegelde envelop waarin de back-up is geplaatst. Het EHRM acht de getroffen maatregelen in deze zaak in het kader van het derdenonderzoek als effectief en adequate waarborgen tegen misbruik.²⁴¹ Hierbij komt de vraag op of het derdenonderzoek zoals dat in Nederland is geregeld wel voldoende waarborgen biedt in vergelijking met het Noorse derdenonderzoek.

²⁴⁰ EHRM 14 maart 2013, ECLI:NL:XX:2013:BZ9840 (*Bernh Larsen Holding/Noorwegen*).

²⁴¹ EHRM 14 maart 2013, ECLI:NL:XX:2013:BZ9840, (*Bernh Larsen Holding/Noorwegen*), par. 164-165. Het EHRM acht voorts van belang dat in dit geval pas nadat de *Supreme Court* uitspraak heeft gedaan in de zaak, dat de Noorse belastingdienst kennis heeft genomen van de back-up. Daarbij zijn partijen uitgenodigd om aanwezig te zijn. Tot slot acht het EHRM ook van belang dat na kennisname van de back-up, de back-up is verwijderd en alle informatie van de computers van de Noorse belastingdienst zijn verwijderd.

4.4.3.2 Rechtsbescherming in Nederland in het licht van *Bernh Larsen Holding*

Er is één verschil tussen het Nederlandse derdenonderzoek en het Noorse derdenonderzoek. Nederland kent geen bezwaarschriftprocedure vooraf bij de Belastingdienst in het kader van een derdenonderzoek.²⁴² In de praktijk kan er achteraf worden verzocht om een kostenvergoedingsbeschikking bij de Inspecteur, waartegen bezwaar en beroep openstaat, maar dat schorst de verplichting om mee te werken aan het derdenonderzoek niet op.²⁴³ Er kan pas een kostenvergoedingsbeschikking worden gevraagd als er is voldaan aan de meewerkplicht.

Het EHRM staat rechtsbescherming achteraf weliswaar toe, maar dit is afhankelijk van de omstandigheden van het geval. Indien de resultaten onomkeerbaar zijn, is rechtsbescherming in beginsel vooraf geboden. Het EHRM heeft in aanmerking genomen dat er in de zaak *Bernh Larsen Holding* weliswaar geen sprake is van een rechterlijke toetsing van de vordering voorafgaand aan het onderzoek aan de server, maar de inmenging door de Noorse belastingdienst is niet zodanig en ingrijpend als ingeval van een beslag in een strafzaak. Om die reden is er volgens het Hof een rechterlijke bevel vooraf niet verplicht.

In de *dissenting opinion* bij de *Bernh Larsen Holding* zaak geven de rechters Berro-Lefèvre en Laffranque aan dat zij dit oordeel van het Hof niet delen. Het in beslag nemen c.q. kopiëren van een server in het kader van een derdenonderzoek is niet minder bezwarend dan in een strafzaak. Zij stellen dat de inbreuk op het recht op privacy alsook de gevaren van misbreuk even zwaar wegen in zowel fiscale zaken als in strafzaken. Rechterlijke toetsing is vooraf geboden, aldus Berro-Lefèvre en Laffranque.

Eenzijds kan er worden betoogd er vooraf wél een rechtsingang bestaat voor de administratieplichtige die geconfronteerd wordt met een derdenonderzoek, namelijk de civiele rechter als restrechter. De nationale rechtspraak die is besproken in hoofdstuk 3 zijn allen aanhangig gemaakt bij de civiele rechter door de Belastingdienst (c.q. de Staat). De administratieplichtige kan op zijn beurt eveneens een kort geding bij de voorzieningenrechter aanhangig maken alvorens

²⁴² Het arrest van het EHRM bevat een Engelse vertaling van de Noorse wet- en regelgeving: '*A person ordered to provide information or to cooperate with an inspection pursuant to Chapter 4 or 6, may lodge a complaint if he considers that he has no duty to comply, or is prohibited by law from doing so.*'. Deze bepaling voorziet in een bezwaarschriftprocedure.

²⁴³ Hierbij dient de kanttekening te worden geplaatst dat in beginsel er moet worden voldaan aan de vordering van de Noorse Belastingdienst. Hierbij bestaat de uitzondering dat de Inspecteur kan beslissen dat er medewerking dient te worden opgeschorst. De opschorting van de medewerking is op zijn plaats als de Inspecteur twijfels heeft over de rechtmatigheid van de vordering.

medewerking te verlenen aan het derdenonderzoek.²⁴⁴ In zoverre biedt de civiele rechter als restrechter in beginsel de mogelijkheid voor een administratieplichtige om het derdenonderzoek voor te leggen aan een onafhankelijke partij. Anderzijds dient de civiele rechter zich te buigen over fiscale wet- en regelgeving en in dat kader kan kennis over het fiscale recht ontbreken. De civiele rechter staat evenwel slechts een marginaal toetsingskader ten dienste ter zake het derdenonderzoek en het handelen van de Inspecteur, nu het een handelen betreft van een overheidsinstelling. Daarnaast zijn de hoge proceskosten die een civiele procedure met zich mee brengen, zoals hoge griffierechten en veroordeling tot de proceskosten, omstandigheden die ervoor kunnen zorgen dat de administratieplichtige besluit om niet op te komen tegen het derdenonderzoek, want het gaat eindelijk niet direct om schending van de privacy van de administratieplichtige zelf. Het is dan ook de vraag of het EHRM de civiele rechtsgang als adequaat en effectieve waarborg aanmerkt of er juist sprake dient te zijn van een rechtsingang in fiscalibus. Het is immers zo dat er geen mogelijkheid bestaat om vooraf aan het derdenonderzoek in bezwaar te gaan bij de inspecteur, doch pas slechts achteraf tegen de kostenvergoedingsbeschikking, terwijl er wel sprake is van een bezwaarschriftprocedure in de zaak *Bernh Larsen Holding*.

4.4.3.3 Adequate rechtsbescherming?

In de literatuur en de fiscale praktijk bestaat er consensus over het feit dat er in het kader van een derdenonderzoek geen adequate rechtsbescherming bestaat en de civiele rechter geen soelaas biedt. Zo stellen Meussen en Dijkstra dat bij een derdenonderzoek de resultaten onomkeerbaar zijn. De administratieplichtige die zijn medewerking heeft verleend aan het derdenonderzoek en in dat kader gegevens heeft verstrekt of ter inzage heeft gelegd, kan dat niet meer ongedaan maken.²⁴⁵ Adequate rechtsbescherming vooraf is volgens Meussen & Dijkstra op zijn plaats. Burgers en Nuyens delen dezelfde mening.²⁴⁶ Zij menen dat het de voorkeur geniet om vooraf duidelijkheid te verkrijgen en met de kostenvergoedingsbeschikking wordt dat niet bereikt. Nadat de Inspecteur kennis heeft genomen van de informatie, kan dat niet ongedaan worden gemaakt.

Booij is van mening dat er geen sprake is van controle doordat er geen mogelijkheid bestaat voor de administratieplichtige om op te komen tegen het derdenonderzoek.²⁴⁷ Dit maakt dat de kans op misbruik niet kan worden uitgesloten. Dit doet zich volgens Booij met name voor als de verkregen

²⁴⁴ Burgers & Nuyens 2017, p.6.

²⁴⁵ Meussen & Dijkstra 2016, p. 7 & p. 9.

²⁴⁶ Burgers & Nuyens 2017, p. 6.

²⁴⁷ Booij 2014, p. 4.

informatie vervolgens met buitenlandse belastingdiensten wordt gedeeld. In dergelijke gevallen is adequate rechtsbescherming geboden.

Pelt stelt voor om conform het systeem in Noorwegen (zoals de verzegelde envelop), ook in Nederland een soortgelijke procedure in te voeren, waarbij er gedurende het onderzoek er gebruik wordt gemaakt van een verzegelde envelop. Booij stelt voor om voor het derdenonderzoek de informatiebeschikking van toepassing te laten zijn. Burgers en Nuyens stellen dezelfde oplossing voor.²⁴⁸ Mijns inziens dient in ieder geval op korte termijn een oplossing te worden geboden, door de informatiebeschikking ook van toepassing te laten zijn voor art. 53, lid 1, onderdeel a, AWR. Op die manier bestaat er, voordat de administratieplichtige zijn medewerking dient te verlenen, vooraf een mogelijkheid voor bezwaar (en daarmee ook beroep). Dit is echter niet een oplossing voor op de lange termijn. Zo stelt Van Hout in het kader van de rechtsbescherming voor dat er wellicht een paraplubepaling dient te komen in de AWR ter bescherming van de belastingplichtigen.²⁴⁹

Feteris & Kamerling stellen voor dat het gesloten stelsel van rechtsbescherming moet worden opgebroken, zodat er sprake is van een open stelsel van rechtsbescherming.²⁵⁰ De wetgever is tot op de dag van vandaag hier huiverig voor in verband met de uitvoeringstaak voor de Belastingdienst. Dit is ook één van de redenen geweest om de informatiebeschikking niet van toepassing te laten zijn in het kader van een derdenonderzoek. Dat zou de uitvoeringstaak van de Belastingdienst in de weg staan, doordat het opvragen van informatie voortdurend ter discussie zou staan²⁵¹ Of een dergelijke angst terecht is, is nog maar de vraag. Zulks werd ook verwacht voor informatiebeschikkingen, maar uit het evaluatierapport van de wet Dezentjé volgt dat er veel minder bezwaarschriftprocedures zijn gevoerd tegen informatiebeschikkingen dan op voorhand werd verwacht.²⁵² Het kan echter niet zo zijn dat een effectief handhavingsbeleid en de angst voor grote werkdruk ten koste gaat van de rechtsbescherming in het fiscale recht.²⁵³

Zeker niet indien de huidige technologische mogelijkheden in acht worden genomen en de grote hoeveelheid informatie die een inspecteur kan verzamelen en ontvangt. De rechtsbescherming in fiscalibus dient mijns inziens mee te bewegen met de technologische ontwikkelingen; het dienen mijns inziens communicerende vaten te zijn. Art. 53 AWR kent aan de inspecteur ruime bevoegdheden toe, maar hoe ver die precies reiken, wat er met de verzamelde informatie mag gebeuren en hoe de

²⁴⁸ Burgers & Nuyens, p. 6.

²⁴⁹ Van Hout 2017, p. 3.

²⁵⁰ Feteris & Kamerling 1997, p.1

²⁵¹ Evaluatie wet-Dezentjé 2016, p. 36.

²⁵² Evaluatie wet-Dezentjé 2016, p. 13.

²⁵³ Kamerstukken II, 33 77, nr. 4.

verzamelde informatie gebruikt mag worden, is niet nader bepaald in wet- of regelgeving. Mijns inziens kan er geen adequate rechtsbescherming bestaan als niet duidelijk is aan welke regels de inspecteur bij de feitelijke uitvoering van het derdenonderzoek zich dient te houden. Er bestaat dan geen (goed) inzicht in wat er met de informatie is gebeurd. Zeker niet als informatie al met buitenlandse belastingdiensten is verstrekt.

De huidige kostenvergoedingsbeschikking kan derhalve niet als een vorm van rechtsbescherming worden gezien of gekwalificeerd. Ook niet als achteraf kan worden vastgesteld dat het derdenonderzoek onrechtmatig is. Daarbij dient te worden opgemerkt dat er tot op heden geen procedures zijn gevoerd tegen kostenvergoedingsbeschikkingen en in de onderzochte periode juli 2011 tot september 2015 geen kostenvergoedingsbeschikkingen zijn afgegeven.²⁵⁴ De staatssecretaris heeft desondanks besloten om de kostenvergoedingsbeschikking in huidige vorm te handhaven en stelt zich daarop het standpunt dat de kostenvergoedingsbeschikking meerwaarde heeft.²⁵⁵ Dit is ten onrechte, nu deze omstandigheden mijns inziens juist aangeven dat de kostenvergoedingsbeschikking in zijn huidige vorm niet werkt.

De civiele rechter als restrechter biedt aan de administratieplichtige in het kader van een derdenonderzoek wel een rechtsingang. In zoverre voldoet het aan de eis van het EHRM rechtsbescherming vooraf geboden is. Met name het feit dat de civiele rechter marginaal toetst en een dergelijke procedure hoge proceskosten met zich meebrengt, maken mijns inziens dat de drempel hoog kan liggen voor een administratieplichtige om de stap te nemen te procederen. Ik vraag me overigens af het EHRM het toestaat dat er geen rechtsingang in het fiscalibus is geregeld, doch in het civiele recht. Adequate waarborgen tegen mogelijk misbruik van bevoegdheden in het kader van derdenonderzoek is derhalve geboden.

²⁵⁴ Evaluatie wet-Dezentjé 2016, p. 12.

²⁵⁵ *Aanhangsel Handelingen II* 2018/209, nr. 2019-0000047002, bijlage I, p. 3 – 4.

4.5 Tussenconclusie

Een inbreuk op het recht op privacy is gerechtvaardigd indien er wordt voldaan aan de eis van een deugdelijke wettelijke basis. Uit de jurisprudentie van het EHRM volgt dat de wettelijke bepaling voldoende toegankelijk dient te zijn (*accessible*) en voorzienbaar (*foreseeable*). Daarnaast dient te worden voldaan aan de noodzakelijkheids criterium. Uit de jurisprudentie van het EHRM volgt dat dit laatste criterium dient te worden beantwoord aan de hand van de beginselen van proportionaliteit en subsidiariteit. Er dienen tevens voldoende waarborgen bestaan om misbruik van bevoegdheden door de autoriteiten te voorkomen.

In paragraaf 4.4 staat de deelvraag centraal of het in art. 53, lid 1, onderdeel a, AWR geregelde derdenonderzoek voldoet aan de vereisten van art. 8 EVRM. Art. 53, lid 1, onderdeel a, AWR is geen voldoende, precieze wettelijke grondslag in het kader van derdenonderzoeken. Deze bepaling voorziet niet in een beperking van controlebevoegdheden van de inspecteur, die voorzienbaar is. Ten aanzien van serievragen geldt dat de huidige wettelijke basis daartoe niet voldoende precies is. Er wordt door de inspecteur grote hoeveelheden (contra-)informatie opgevraagd ten behoeve van de belastingheffing. Als het gaat om sleepnettechnieken voorziet art. 53, lid a, AWR niet in een wettelijke grondslag. Bij sleepnettechnieken prevaleert niet het controle-element, maar de opsporing van (mogelijke) fiscale strafbare feiten. Daar is art. 53, lid 1, onderdeel a, AWR niet voor bedoeld, nu deze bepaling voorziet in een controlebevoegdheid voor de inspecteur ten behoeve van de belastingheffing.

Ten aanzien van een derdenonderzoek voor geïndividualiseerde gevallen is het de vraag of de wet voldoende precies is. Het enkel voorhanden zijn van een wettelijke grondslag is volgens de jurisprudentie van het EHRM niet voldoende. In elke zaak dient aan de hand van de feiten en omstandigheden te worden getoetst of er sprake is van een wettelijke grondslag. Dit wordt ten onrechte niet getoetst in de nationale rechtspraak, doch zonder meer aangenomen.

Met betrekking tot het noodzakelijkheids criterium volgt uit de jurisprudentie van het EHRM dat de wijze waarop in de nationale rechtspraak het recht op privacy wordt getoetst niet afdoende is en meer indringend dient plaats te vinden. Per geval dient te worden getoetst of er een wettelijke basis is voor het handelen van de inspecteur. Verwijzing naar eerdere rechtspraak is niet voldoende. Ook dient er sprake te zijn van een noodzaak van het middel, dat afdoende en relevant dient te zijn. Ook dit punt wordt niet goed getoetst in de nationale rechtspraak. In het kader van het noodzakelijkheids criterium dient mede aan de hand van proportionaliteit en subsidiariteit te worden getoetst of de inbreuk noodzakelijk is in het licht van het legitieme doel. Daarbij dient er een belangenafweging plaats te

vinden tussen de belangen van de overheid, de betrokkene en het algemene belang. Uit de nationale rechtspraak volgt dat er veelal meer gewicht wordt toegekend aan de belangen van de inspecteur van de betrokkene.

Tot slot staat in paragraaf 4.4.3 de deelvraag centraal of er adequate rechtsbescherming wordt geboden door de kostenvergoedingsbeschikking ex art. 53, lid 5, AWR. Deze vraag dient negatief te worden beantwoord. Het EHRM eist dat rechtsbescherming geboden is ter voorkoming van misbruik van bevoegdheden door de autoriteiten. De wijze waarop op dit moment de rechtsbescherming is geregeld in fiscalibus is niet afdoende. De kostenvergoedingsbeschikking voorziet enkel achteraf, nadat de gegevens zijn verstrekt aan de inspecteur, in een rechtsingang. Daarbij staat vergoeding van de kosten centraal, indien er vast komt te staan dat er sprake is van een onrechtmatig verzoek. Het is de vraag of dat de civiele rechter door het EHRM als afdoende wordt beschouwd.

5 Conclusie en aanbevelingen

5.1 Conclusie

In dit onderzoek is getoetst of dat art. 53, lid 1, onderdeel a, AWR voldoet aan de eisen van art. 8 EVRM en de invulling die het EHRM daaraan geeft in de jurisprudentie. Daarbij is mede bezien op welke wijze de nationale rechtspraak invulling geeft aan art. 8 EVRM. De volgende onderzoeksvraag staat centraal:

“Voldoet het derdenonderzoek ex art. 53, lid 1, onderdeel a, AWR aan de eisen ex art. 8 EVRM en biedt de kostenvergoedingsbeschikking ex art. 53, lid 5, AWR in dat kader adequate rechtsbescherming?”

Ter beantwoording van de onderzoeksvraag is op de eerste plaats uiteengezet wat het derdenonderzoek inhoudt, onder welke voorwaarden en in welke vorm het derdenonderzoek kan worden ingezet, de begrenzing van het derdenonderzoek, de plicht om mee te werken aan het derdenonderzoek en de mogelijke sancties indien aan dit laatste niet wordt voldaan.

Uit de analyse van de nationale rechtspraak blijkt dat er zonder meer wordt aangenomen dat er sprake is van een wettelijke grondslag (al dan niet onder verwijzing van eerder gewezen rechtspraak). De toets aan het noodzakelijkheids criterium, meer in het bijzonder de proportionaliteit en subsidiariteit, vindt niet (altijd) plaats. Uit de analyse van de nationale rechtspraak volgt eveneens dat er – mijns inziens ten onrechte - geen rekening wordt gehouden met de omstandigheid dat de resultaten van een derdenonderzoek onomkeerbaar zijn als de gegevens eenmaal zijn verstrekt, nu het EHRM eist dat deze omstandigheid in acht moet worden genomen. De wijze waarop de nationale rechtspraak het recht op privacy toetst in het kader van een derdenonderzoek is naar mijn mening niet in lijn met de jurisprudentie van het EHRM en de eisen die het EHRM stelt ingeval van een inbreuk van het recht op privacy.

Ten aanzien van serievragen is mijns inziens art. 53, lid 1, onderdeel a, AWR niet voldoende precies, zodat niet wordt voldaan aan het vereiste van een voldoende precieze wettelijke grondslag ex art. 8 EVRM. Ten aanzien van sleepnettechnieken is betoogd dat art. 53, lid 1, onderdeel a, AWR niet als wettelijke grondslag kan fungeren, nu het element van opsporing bij dergelijke acties prevaleert. Voor het derdenonderzoek ten aanzien van (een) geïndividualiseerde(n) belastingplichtige(n) geldt dat het

afhankelijk is van de feiten en omstandigheden van de zaak of art. 53, lid 1, onderdeel a, AWR voldoet aan het vereiste van een voldoende precieze wettelijke grondslag.

Vervolgens komt het noodzakelijkheidscriterium aan bod, waarbij de proportionaliteit en subsidiariteit in acht moet worden genomen. Er is betoogd dat de nationale rechtspraak dit criterium niet afdoende toetst en meer indringend dient te worden getoetst. Daarbij dient er een belangenafweging plaats te vinden tussen de belangen van de Belastingdienst, de betrokkene en het algemene belang. Zo volgt uit de zaak SMSParking dat er veelal meer gewicht wordt toegekend aan de belangen van de inspecteur dan aan de belangen van de betrokkene.

Als onderdeel van het noodzakelijkheidscriterium, is getoetst of dat er sprake van adequate rechtsbescherming ingeval van schending van art. 8 EVRM in het kader van een derdenonderzoek op de voet van art. 53, lid 1, onderdeel 1, AWR. Dit vormt het tweede onderdeel van de onderzoeksvraag. Die vraag dient, zoals in paragraaf 4.4.3 is betoogd, negatief te worden beantwoord. Het EHRM eist duidelijk in de jurisprudentie dat er sprake dient te zijn van effectieve waarborgen om misbruik te voorkomen. Ingeval de resultaten van een onderzoek onomkeerbaar zijn, is rechtsbescherming vooraf op zijn plaatst.

Hoewel de civiele weg een rechtsingang biedt, is het procederen bij de civiele rechter voor de administratieplichtige niet geheel zonder risico's. Hier gaat aan vooraf de weigering van de administratieplichtige om mee te werken aan de vordering. De administratieplichtige kan worden geconfronteerd met dwangsommen en strafvervolging. Verder is gebleken dat de kostenvergoedingsbeschikking geen soelaas biedt. De kostenvergoedingsbeschikking blijkt in de praktijk niet te werken en kan enkel achteraf, na medewerking aan het derdenonderzoek, op verzoek aan de inspecteur worden gevraagd. Bovendien staat daarbij vergoeding van de gemaakte kosten centraal.

5.2 Aanbevelingen

Op de eerste plaats geldt dat de bepaling art. 53, lid 1, onderdeel a, AWR niet voldoende precies en er derhalve geen wettelijke grondslag bestaat. Op dit punt is dan ook de aanbeveling om deze bepaling aan te passen. Er dient meer precies te worden geregeld wat de inspecteur kan opvragen, in welke geval en wat er met de informatie kan en mag gebeuren. Het moge duidelijk zijn dat er in ieder geval een ondergrens dient te worden opgenomen in de wet. Het vereiste 'van belang kan zijn voor de heffing' is (in deze tijd) te breed in het kader van derdenonderzoeken en dient te worden vervangen door 'van belang *is* voor de heffing'. Daarmee dient de inspecteur concreet aan te geven waarom de gevraagde informatie van belang is en kan er niet onder het brede mom van belastingheffing informatie worden vergaard.

Een derdenonderzoek kan door de inspecteur in de vorm van serievragen en sleepnettechnieken worden ingezet. Mijns inziens dient deze bevoegdheid te worden losgetrokken van het derdenonderzoek dat kan worden ingezet jegens individuen. Er kan dan worden voorzien in een aparte bepaling, waarin de bevoegdheid is neergelegd voor de inspecteur voor het stellen van serievragen en het toepassen van sleepnettechnieken. Er kan dan ook nader worden geregeld bij wie dergelijke verzoeken kunnen worden ingesteld, onder welke omstandigheden en meer belangrijk met welk concreet doel.

Ten aanzien van de rechtsbescherming in het kader van derdenonderzoeken geldt dat de roep vanuit de praktijk eensgezind is: er moet worden voorzien in rechtsbescherming, maar hoe nu verder? Op de korte termijn kan de informatiebeschikking een oplossing bieden door deze van toepassing te laten zijn voor art. 53, lid 1, onderdeel a, AWR. Op die wijze is er sprake van een voor bezwaar vatbare beschikking ex art. 26 AWR en is bezwaar en beroep in fiscalibus mogelijk. In het kader van het voorstel voor een aparte bepaling voor serievragen en sleepnetacties is eveneens een voor bezwaar vatbare beschikking op zijn plaats.

Een oplossing op de meer langere termijn is om het stelsel van gesloten rechtsbescherming op te heffen en het open stelsel van rechtsbescherming van toepassing te laten zijn. Het is de vraag of de Belastingdienst, gezien de huidige tekorten aan personeel, een dergelijke workload aankan en op welke termijn dat mogelijk zou kunnen zijn. De praktische uitvoerbaarheid zou nader onderzocht kunnen worden door het Ministerie van Financiën.

Literatuurlijst

Artikelen

Booij 2014

J.A. Booij, 'Belasting en privacy: hoe big laten we Big Brother worden?', *FTV* 2014/4

Burgers & Nuyens 2017

V.A. Burgers & A.M.E. Nuyens, 'Two is company, three is a crowd', *TFO* 2017/152.4

Dijkstra 2015

C.M. Dijkstra, 'Privacy en derdenonderzoek: een gespannen verhouding', *FTV* 2015/12

Feteris & Kamerling 1997

M.W.C. Feteris & R.N.J. Kamerling, 'Rechtsbescherming tijdens een belastingcontrole', *WFR* 1997/1027

De Haas 2014

P. de Haas, 'Gegevensvergaring door de fiscus versus het recht op privacy', *V-N* 2014/14.0

De Haas 2014 II

P. de Haas, 'Gegevensvergaring door de fiscus versus het recht op privacy (deel II)', *V-N* 2014/43.0

Dezentjé Hamming 2006

I. Dezentjé Hamming, 'Rechtsbescherming tegen Controlitis', *Belastingbrief* 2006/09-03

Van Hout 2017

M.B.A. van Hout, 'Rechtsbescherming in het tijdperk van big data', *WFR* 2017/165

Van Hout 2019

M.B.A. van Hout, Algemene beginselen van een binair bestuur (oratie Nijmegen), *NDFR*.

Van Houte 2005

C.P.M. van Houte, 'De Belastingdienst op fishing expedition', *WFR* 2005/1078

Immerseel 2007

S.F. Immerseel, 'Fiscale rechtsbescherming: welk breekijzer opent het gesloten stelsel?', *TFB* 2007/07-03

Meussen & Dijkstra 2016

G.T.K. Meussen & C.M. Dijkstra, 'The law ought to limit every power it gives': art. 53 AWR versus art. 8 EVRM (recht op privacy)', *WFR* 2016/37

Michalek 2014

M. Michalek, 'Fishing Expedition and Subsequent electronic Searches in the Light of the Principle of Proportionality of Inspections in Competition Law Cases in Europe', *Yearbook of Antitrust and Regulatory Studies*, Vol. 2014/7 (10)

Møller 2007

L.H.E. Møller, 'Rechtsbescherming bij informatieverzoeken van de fiscus, een eenvoudige en praktische oplossing', *TFB* 2007/01-03

Muller 2011

M. Muller, 'Derdenonderzoeken en rechtsbescherming', *TFB* 2011/08-03

Oenema & Poelmann 2017

M.E. Oenema & E. Poelmann, 'Derdenonderzoeken: van proportionaliteit in disruptieve digitale tijden', *TFB* 2017/7

Pechler 2006

E.B. Pechler, 'De reikwijdte van informatieverplichtingen', *TFO* 2006/76

Pechler 2011

E.B. Pechler, 'Rechtsbescherming tegen controlehandelingen', *NTFR Beschouwingen* 2011/15

Van Pelt 2017

C. van Pelt, 'Het recht op privacy bij derdenonderzoeken', *WFR* 2017/210

Poelmann 2016

E. Poelmann, 'De fiscale fishing expedition', *TFB* 2016/07-03

Poelmann 2017

E. Poelmann, 'Algemene beginselen van behoorlijk bestuur bij informatieverzoeken', *TFO* 2017/152.1

Poelmann 2019

E. Poelmann, 'Enige actuele raakvlakken tussen fiscaliteit en het Handvest', *NTFR Beschouwingen* 2019/7

Stevens 2018

L.G.M. Stevens, 'Behoeftte aan fiscale rechtsbescherming zal alleen maar groter worden', *WFR* 2018/236

Vissers 2019

A.B. Vissers, 'Big Brother Watch: A more thorough reconsideration would be called for', *TFB* 2019/01

Rapporten

Evaluatie wet-Dezentjé 2016

A.K.J.M. van Steenberghe & M. van Londen, 'Evaluatie wet-Dezentjé', *Belastingdienst/CKC/Domein Onderzoek*, 2016

Boeken

Poelmann e.a. 2018

E. Poelmann e.a., '*Cursus Belastingrecht: Formeel Belastingrecht*', Deventer 2018

Douma e.a. 2017

S.C.W. Douma e.a., '*De Algemene wet inzake rijksbelastingen*', Deventer: Kluwer 2017

Gerards e.a. 2017

Gerards e.a., '*Grondrechten: De nationale, Europese en internationale dimensie*', Nijmegen: Ars Aequi Libri 2013

Feteris 2007

M.C.W. Feteris, '*Formeel Belastingrecht*', Deventer: Kluwer 2007

Feteris 2008

M.W.C. Feteris, '*Hoe is het gesteld met de fiscale rechtsbescherming?*', Amersfoort: Sdu 2008.

Happé e.a. 2017

R.H. Happé e.a., '*Algemeen fiscaal bestuursrecht*', Deventer: Kluwer 2017

NDFR

Artikelsgewijs commentaar: art. 53 AWR, bijgewerkt tot 1 december 2016

Kluwer

Artikelsgewijs commentaar: art. 53 AWR, actueel tot en met 3 augustus 2018

Kluwer

Artikelsgewijs commentaar: art. 8 EVRM, actueel tot en met 3 augustus 2018

Kamerstukken

Kamerstukken II 1985/1986, 21 339, nr. 3

Kamerstukken II, 1987/1988, 19 393, nr. 3

Kamerstukken II 1988/1989, 21 287, nr. 3

Kamerstukken II 2005/2006, 30 645, nr. 2

Kamerstukken II 2005/2006, 30 645, nr. 3

Kamerstukken II 2008/2009, 30 645, nr. 14

Kamerstukken II 2009/2010, 30 645, nr. 15

Besluit Staatssecretaris van Financiën van 13 december 2012, nr. BLKB 2012/1937M, *Stcrt.* 2012, 26782

Aanhangsel Handelingen II 2018/2019, nr. 2018Z22254

Aanhangsel Handelingen II 2018/2019, nr. 1376

Aanhangsel Handelingen II 2018/2019, nr. 2019-0000047002

Jurisprudentielijst

EHRM 26 april 1979, ECLI:NL:XX:1979:AC6568 (Sunday Times/Verenigd Koninkrijk)

EHRM 2 augustus 1984, ECLI:CE:ECHR:1984:0802JUD000869179 (Malone/Verenigd Koninkrijk)

EHRM 24 april 1990, ECLI:CE:ECHR:1990:0424JUD001110584 (Huvig/Frankrijk)

EHRM 25 maart 1992, ECLI:CE:ECHR:1992:0325JUD001359088 (Campbell/Verenigd Koninkrijk)

EHRM 16 december 1992, ECLI:NL:XX:1992:AD1800 (Niemietz/Duitsland)

EHRM 25 februari 1993, ECLI:NL:XX:1993:AW2060 (Funke/Frankrijk)

EHRM 15 maart 1998, ECLI:CE:ECHR:1998:0325JUD002322494 (Kopp/Zwitserland)

EHRM 16 april 2002, ECLI:CE:ECHR:2017:0207DEC007474214 (Stés Colas Est/Frankrijk)

EHRM 25 september 2001, ECLI:NL:XX:2001:AN9273, (P.G. & J.H./Verenigd Koninkrijk)

EHRM 21 februari 2008, ECLI:NL:XX:2008:BL4228, (Ravon/Frankrijk)

EHRM 12 januari 2010, ECLI:CE:ECHR:2010:12JUD000415805, (Gillan en Quinton/Verenigd Koninkrijk)

EHRM 14 maart 2013, nr. 24117/08, ECLI:NL:XX:2013:BZ9840 (Bernh Larsen Holding/Noorwegen)

EHRM 13 september 2018, ECLI:CE:ECHR:2018:0913JUD005817013 (Big Brother Watch e.a./Verenigd Koninkrijk),

EHRM 28 mei 2019, ECLI:CE:ECHR:2019:0528JUD000017315 (Liblik/Estland)

Hoge Raad

Hoge Raad 10 december 1974, ECLI:NL:PHR:1974:AB4412, *BNB* 1975/52, m.nt. Y.D.C. van Duyn.

Hoge Raad 1 maart 1985, ECLI:NL:HR:1985:AC9066, *NJ* 1986/173

Hoge Raad 10 februari 1988, ECLI:NL:HR:1988:ZC3761, *BNB* 1988/160

Hoge Raad 23 september 1992, ECLI:NL:HR:1992:BH8551, *BNB* 1992/387.

Hoge Raad 4 november 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5152, *BNB* 1993/90

Hoge Raad 22 september 2006, ECLI:NL:HR:2006:AY8656, *BNB* 2007/45

Hoge Raad 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:286 (t/m 288), *BNB* 2017/79

Hoge Raad 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:310, *BNB* 2017/102

Hoge Raad 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:286 (t/m 288), *NFTR* 2017/562

Parket Hoge Raad

Conclusie A-G Niessen 16 augustus 2016, ECLI:NL:PHR:2016:883 en de daarbij behorende bijlage met nr. ECLI:NL:PHR:2016:885

Gerechtshof

Hof Den Haag 3 juli 1989, ECLI:NL:GHSGR:1989:AW2373, *BNB* 1990/160.

Hof Arnhem-Leeuwarden 29 november 2011, ECLI:NL:GHLEE:2011:BU6834, *V-N* 2012/14.6

Hof Den Bosch 19 augustus 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:2803, *V-N* 2014/43.6

Hof Den Bosch 19 augustus 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:2803, *Computerrecht* 2014/182

Hof Amsterdam 5 november 2019, ECLI:NL:GHAMS:2019:3967, *V-N* 2019/59.26.10

Rechtbank

Rechtbank Amsterdam 14 oktober 2011, ECLI:NL:RBAMS:2011:BU2940, *V-N* 2011/60.7

Rechtbank Amsterdam 8 november 2011, ECLI:NL:RBAMS:2011:BW2575

Rechtbank Oost-Brabant 26 november 2013, ECLI:NL:RBOBR:2013:6553, *Computerrecht* 2014/78

Rechtbank Amsterdam 14 februari 2018, ECLI:NL:RBAMS:2018:79

Rechtbank Amsterdam 15 november 2018, ECLI:NL:RBAMS:2018:8138, *V-N* 2018/62.18

Rechtbank Amsterdam 15 november 2018, ECLI:NL:RBAMS:2018:8138, *Computerrecht* 2019/344