



Derdenonderzoek en privacy

‘Is het Derdenonderzoek EVRM- proof’

Student:	Nanda Berends
Studentnummer:	2006885
ANR:	u833148
Studie	Master Fiscaal Recht
Examencommissie:	prof. mr. dr. M.B.A. van Hout prof. mr. dr. J.L.M. Gribnau

Voorwoord

Beste Lezer,

Voor u ligt mijn masterthesis ter afronding van de Master Fiscaal Recht aan de Universiteit van Tilburg. In deze thesis heb ik onderzocht of het Nederlands derdenonderzoek genoemd in art. 53 AWR voldoet aan de eisen die het EHRM stelt aan dergelijke onderzoeken in het kader van art. 8 EVRM.

In dit voorwoord wil ik graag de volgende mensen bedanken.

Ik wil mevrouw Van Hout bedanken voor haar gerichte feedback, geduld en haar begrip tijdens het schrijfproces van deze thesis. Daarnaast wil ik mijn tweede lezer de heer Gribnau bedanken voor zijn tijd om mijn scriptie te beoordelen. Tot slot wil ik graag mijn familie, collega's van ETL Dales en vrienden bedanken voor het lezen van mijn scriptie en hun steun tijdens het schrijven deze thesis.

Inhoudsopgave

Afkortingenlijst	5
Hoofdstuk 1: Inleiding.....	6
1.1 Aanleiding	6
1.2 Probleemstelling.....	7
1.3 Afbakening	8
1.4 Verantwoording van de opzet.....	9
Hoofdstuk 2: Het Nederlands derdenonderzoek.....	11
2.1 Wettelijke grondslag.....	11
2.2 Grenzen informatieplicht.....	14
2.3 Rechtsbescherming.....	18
2.3.1.Kostenvergoedingsbeschikking	18
2.3.2 Civiele procedure.....	21
2.4 Tussenconclusie.....	22
Hoofdstuk 3: Het recht van privacy art. 8 EVRM.....	23
3.1 Privacy inbreuk.....	23
3.2 Wettelijke grondslag.....	25
3.3 Legitimiteitstoets	29
3.4 Noodzakelijkheidscriterium	30
3.4.1 Noodzakelijkheid.....	30
3.4.2 Evenredigheid.....	32
3.5 Wettelijke waarborgen	33
3.6 Tussenconclusie.....	35
Hoofdstuk 4: Toetsing derdenonderzoek aan het recht van privacy.....	36
4.1 Wettelijke grondslag.....	36
4.2 Legitimiteitstoets	39
4.3 Noodzakelijkheidscriterium	40
4.4 Wettelijke waarborgen belanghebbenden.....	43
4.5 Tussenconclusie.....	45

Hoofdstuk 5 Conclusie	47
Hoofdstuk 6 Aanbevelingen	49
Literatuurlijst	50

Afkortingenlijst

ANPR	Automatic Number Plate Recognition
AWB	Algemene Wet Bestuursrecht
AWR	Algemene Wet inzake Rijksbelastingen
B.V.	Besloten Vennootschap
EHRM	Europees Hof voor de Rechten van de Mens
EVRM	Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens en de Fundamentele Vrijheden
FED	Fiscaal Tijdschrift FED
FTV	Civiel en Fiscaal Tijdschrift Vermogen
GW	Grondwet
HR	Hoge Raad
MAB	Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie
MBB	Maandblad Belastingbeschouwingen
m.nt	Met noot
MvT	Memorie van Toelichting
NTFR	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht
N.V.	Naamloze Vennootschap
p.	Pagina('s)
par.	Paragraaf/ paragrafen
§	Paragraaf / paragrafen
r.o.	Rechtsoverweging
Stb.	Staatsblad
TfB	Tijdschrift voor Formeel Belastingrecht
TFO	Tijdschrift voor Fiscaal Ondernemingsrecht
V-N	Vakstudie Nieuws
VN	Verenigde Naties
Wet VFN	Wet Vervanging Fiscaal Noodrecht
WFR	Weekblad Fiscaal Recht
WRR	Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid

Hoofdstuk 1: Inleiding

1.1 Aanleiding

Soms kan een publiek belang op gespannen voet staan met een grondrecht. Denk bijvoorbeeld aan een doelmatige belastingheffing in relatie tot het recht op privacy. Om tot een doelmatige belastingheffing te kunnen komen is de inspecteur genoodzaakt om een inbreuk te maken op het recht van privacy genoemd in art. 8 EVRM.¹ Voorgaande geldt ook bij een derdenonderzoek zoals genoemd in art. 53 AWR.² Hierbij wordt niet alleen de privacy van de administratieplichtige zelf geschonden, maar moet deze administratieplichtige bij een derdenonderzoek tevens meewerken om een inbreuk op de privacy van een ander te maken.³ Door de toenemende digitalisering lijken deze twee belangen op een verdere gespannen voet te staan. Steeds meer handelingen vinden immers digitaal plaats door het gebruik van: mobiele telefonie, internet, sociale media, smart-tv en applicaties. Al deze toepassingen dragen eraan bij dat er veel over het leven van een persoon zichtbaar wordt, zoals: zijn/haar koopgedrag, zoekgedrag op internet en kijkgedrag. Bovendien is het vergaren en analyseren van gegevens door bedrijven over hun klanten vereenvoudigd door de digitale opslagvorm.⁴ Gegevens over burgers en bedrijven worden dus steeds transparanter voor de overheid.⁵ Zo kan de Belastingdienst een LinkedIn profiel natrekken om te zien waar een belastingplichtige heeft gewerkt en of dat overeenkomt met de inkomsten die hij/zij opgeeft.

De digitalisering maakt het voor de Belastingdienst een stuk makkelijker om middels sleepnetmethodes en datamining het gedrag van belastingplichtigen inzichtelijk te maken.⁶

De privacy van belastingplichtigen komt hierdoor steeds verder onder druk te staan.

Dit blijkt ook uit het Museumjaarkaart arrest, waarbij de Belastingdienst op grond van art. 53 AWR om informatie verzocht bij Stichting Museumjaarkaart over het gebruik van een museumjaarkaart door een bepaalde houder.⁷

Via het derdenonderzoek wil de Belastingdienst achterhalen wat de feitelijke woonplaats is van de kaarthouder om zodoende vast te stellen of hij belastingplichtig is in Nederland. Stichting Museumjaarkaart weigerde de informatie te verstrekken door een beroep te doen op art. 8 EVRM en verwees hierbij naar de ANPR-arresten. Aangezien het in deze casus om specifieke informatie ten aanzien van één kaarthouder ging en niet om het systematisch verzamelen van gegevens zoals in de

¹ Meussen & Dijkstra 2016.

² Een derdenonderzoek houdt kortgezegd in dat de inspecteur bij een ondernemer een onderzoek doet om de belastingheffing van een ander te controleren. Via deze weg kan de Belastingdienst op een snelle en effectieve manier een enorme hoeveelheid data krijgen, waarmee hij kan controleren wie wat heeft uitgegeven en waaraan bijvoorbeeld. Op deze manier kan de Belastingdienst controleren of de gegevens die de derden hebben aangeleverd overeenkomen met de gegevens afkomstig van andere belastingplichtigen.

³ Meussen & Dijkstra 2016, par. 2.

⁴ Knottnerus & Brom 2016, p. 40 en 41;

Van Hout 2017, par. 3.

⁵ Knottnerus & Brom 2016, p. 9-10.

⁶ Hof 's-Hertogenbosch 19 augustus 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:2803, *Computerrecht* 2014/182, m.nt. T.H.A. Wisman.

⁷ Rb. Amsterdam 15 november 2018, ECLI:NL:RBAMS:2018:8138, *V-N* 2018/62.18.

ANPR-arresten bieden de artikelen art. 53 jo. 47 AWR een deugdelijke wettelijke basis aldus rechtbank Amsterdam. Hiermee werd de zaak afgedaan.⁸

Opvallend hierbij is dat de rechtbank impliceert dat in het geval dat de informatie betrekking heeft op één individuele betrokkene er altijd sprake is van een deugdelijke wettelijke basis. Een toetsing dat er daadwerkelijk sprake is van een deugdelijke wettelijke basis voor deze privacy inbreuk lijkt niet te hebben plaatsgevonden.⁹ Ook in de uitspraak van het Hof blijft een motivering achterwege inzake de eis van een deugdelijke motivering¹⁰, terwijl EHRM-jurisprudentie deze toets juist wel lijkt voor te schrijven.¹¹

Door bovenstaand arrest en de toenemende digitalisering is bij mij de vraag ontstaan of het nationaal recht omtrent het derdenonderzoek en de uitleg die daaraan in de jurisprudentie wordt gegeven wel in lijn is met de rechtspraak van het EHRM met betrekking tot art 8 EVRM.

1.2 Probleemstelling

Het doel van deze thesis is om te onderzoeken of het Nederlands derdenonderzoek genoemd in art. 53 AWR voldoet aan de eisen die het EHRM stelt aan een derdenonderzoek in het kader van art. 8 EVRM.

De probleemstelling van deze thesis luidt daarom als volgt:

“In hoeverre is het Nederlands derdenonderzoek genoemd in art. 53 AWR in overeenstemming met jurisprudentie van het EHRM ten aanzien van het recht op privacy genoemd in art. 8 EVRM?”

Om bovenstaande probleemstelling te kunnen beantwoorden worden de volgende deelvragen onderscheiden:

- Wat is de reikwijdte van art. 53 AWR?
- Welke voorwaarden stelt het EHRM op grond van jurisprudentie aan een derdenonderzoek?
- Hoe verhoudt art. 53 AWR zich tot de rechtspraak van het EHRM ten aanzien van het recht op privacy genoemd in art. 8 EVRM?

⁸ Rb. Amsterdam 15 november 2018, ECLI:NL:RBAMS:2018:8138, V-N 2018/62.18, r.o. 4.10.

⁹ Rb. Amsterdam 15 november 2018, ECLI:NL:RBAMS:2018:8138, V-N 2018/62.18, r.o. 4.10 zinsnede “Het gaat hier immers om specifieke informatie ten aanzien van één individuele betrokkene, waarvoor artikel 53 jo 47 AWR voldoende wettelijke basis bieden.”;

Vissers 2019, par. 4; Meussen & Dijkstra 2016, Zie o.a. het schema van Meeuwssen en Dijkstra, hieruit blijkt dat er meer factoren mee spelen bij de beslissing van het EHRM in een zaak waar art. 8 EVRM een rol speelt.

¹⁰ Hof Amsterdam 5 november 2019, ECLI:NL:GHAMS:2019:3967, V-N 2019/59.26.10, r.o. 3.11.

¹¹ Zie bijvoorbeeld: EHRM 12 januari 2010, ECLI:CE:ECHR:2010:0112JUD000415805 (*Gillan & Quinton/Verenigd Koninkrijk*), hierin oordeelt het EHRM dat de wettelijke basis duidelijk de reikwijdte moet aangeven en de wijze waarop hieraan uitvoering wordt gegeven. Er moet dus ook worden gekeken naar de feitelijke uitvoering van die wettelijke basis.

1.3 Afbakening

In art. 53 lid 1 onderdeel a AWR staat dat de verplichtingen genoemd in de artikelen 47 en 48 tot en met 50 AWR van overeenkomstige toepassing zijn verklaard bij een derdenonderzoek. Gezien de omvang van deze thesis zal ik daarom niet alle informatieverplichtingen bespreken.

Daarnaast beperk ik mij tot de EHRM-jurisprudentie ex. art. 8 EVRM. De beslisboom van Dijkstra en Meussen gebruik ik hierbij als leidraad. Er is gekozen voor deze beslisboom, omdat deze alle stappen benoemt die het EHRM hanteert bij het beoordelen van een casus aan het recht op privacy ex. art. 8 EVRM. Volgens de EHRM-jurisprudentie moet er eerst worden getoetst of de maatregel binnen de reikwijdte van art. 8 lid 1 EVRM valt en er sprake is van een inmenging.¹² Dezelfde toets, wordt teruggevonden bij de eerste vraag uit de beslisboom: *“Wordt er een inbreuk gemaakt op de privacy?”*¹³

Als de maatregel een inbreuk maakt op het recht van privacy ex. art. 8 lid 1 EVRM toetst het EHRM of er een rechtvaardigingsgrond is voor deze inbreuk ex. art. 8 lid 2 EVRM.

De eerste rechtvaardigingsgrond waaraan het EHRM toetst betreft het legaliteitsvereiste. Hierbij toetst het EHRM of de inbreuk een wettelijke grondslag in het nationaal recht heeft.¹⁴ Daarbij moet de wet toegankelijk zijn en een individu moet de gevolgen van de wet kunnen voorzien.¹⁵ Dit betreft de tweede vraag uit de beslisboom: *“Wordt de privacy inbreuk bij wet voorzien?”*¹⁶

Vervolgens moet er worden getoetst of de inbreuk gerechtvaardigd kan worden doordat er een legitiem doel genoemd in art. 8 lid 2 EVRM mee wordt gediend (legitimiteitstoets).¹⁷ Dit is de derde vraag uit de beslisboom: *“Bestaat er een rechtvaardiging voor de privacy inbreuk in de zin van één van de in lid 2 genoemde legitieme doelen?”*¹⁸ Indien de inbreuk aan het legaliteitsvereiste en de legitimiteitstoets heeft voldaan, toetst het EHRM de inbreuk aan het noodzakelijkheidscriterium. Bij het noodzakelijkheidscriterium moet worden getoetst of de inbreuk noodzakelijk is in een democratische samenleving om het legitieme doel te bereiken.¹⁹ Dit is de vierde vraag uit de beslisboom: *“Is de privacy inbreuk noodzakelijk in een democratische samenleving?”*²⁰

¹² Zie bijvoorbeeld: EHRM 4 mei 2000, ECLI:CE:ECHR:2000:0504JUD002834195 (*Rotaru/Roemenië*), §42-63.

¹³ Meussen & Dijkstra 2016, par. 5.

¹⁴ EHRM 25 maart 1983, ECLI:CE:ECHR:1983:0325JUD000594772 (*Silver e.a./Verenigd Koninkrijk*), §87.

¹⁵ EHRM 26 juni 1979, ECLI:CE:ECHR:1979:0426JUD000653874 (*Sunday Times/Verenigd Koninkrijk*), §49; EHRM 25 maart 1998, ECLI:CE:ECHR:1998:0325JUD002322494 (*Kopp/Zwitserland*), §55.

¹⁶ Meussen & Dijkstra 2016, par. 5.

¹⁷ *Ibidem*.

¹⁸ *Ibidem*.

¹⁹ EHRM 26 april 1979, EHRM 26 juni 1979, ECLI:CE:ECHR:1979:0426JUD000653874 (*Sunday Times/Verenigd Koninkrijk*), §59 en 62; EHRM 22 oktober 1981, ECLI:CE:ECHR:1981:1022JUD000752576 (*Dudgeon/Verenigd Koninkrijk*), §51-54; EHRM 25 maart 1985, nr. 8734/79 (*Barthold/Duitsland*), §55.

²⁰ Meussen & Dijkstra 2016, par. 5.

Om te toetsen of een inbreuk noodzakelijk is wordt er een evenredigheidstoets toegepast door het EHRM. Deze evenredigheidstoets valt uiteen in het proportionaliteits²¹- en subsidiariteitsbeginsel.²² Deze toets wordt teruggevonden in de vijfde vraag van de beslisboom: “*Voldoet de privacy inbreuk aan het proportionaliteits- en subsidiariteitsbeginsel?*”²³

Anders dan de toetsingsschema's Vande Lanotte²⁴ en Booi²⁵ sluiten Meeusen en Dijkstra hun beslisboom af met de vraag: “*Wordt bij de privacy inbreuk voorzien in wettelijke waarborgen die de positie van belanghebbende(n) beschermen?*”²⁶

Uit de analyse van de EHRM-rechtspraak blijkt dat de plek waarop deze toets plaatsvindt niet altijd eenduidig is. De toets kan worden meegenomen bij het legaliteitsvereiste²⁷ en/of bij het noodzakelijkheids criterium.²⁸

Dijkstra en Meeussen behandelen in hun beslisboom dit als een apart criterium, terwijl Vande Lanotte de wettelijke waarborgen bij het noodzakelijkheids criterium en legaliteitsvereiste toelicht.²⁹ En Booi³⁰ deze bij het noodzakelijkheids criterium.³⁰ Los van de toetsingsplaats van de wettelijke waarborgen, ben ik van mening dat deze waarborgen een belangrijk onderdeel vormen bij de beslissing van het EHRM. Zonder wettelijke waarborgen kan een inbreuk immers niet gerechtvaardigd worden. Door ze als een apart criterium te beschouwen in de beslisboom, blijft het toetsingskader van art. 8 EVRM overzichtelijk voor de lezer. Dit is de reden dat ik heb gekozen voor de beslisboom van Dijkstra en Meeusen.

1.4 Verantwoording van de opzet

Deze thesis is als volgt opgebouwd. In hoofdstuk 2 zal de eerste deelvraag van dit onderzoek worden besproken. Hierin wordt uiteengezet wie er tot de kring van administratieplichtigen en derden behoren, op welke wijze de inspecteur de informatie via art. 53 AWR kan verkrijgen en de beperkingen aan

²¹EHRM 23 september 1982, ECLI:CE:ECHR:1982:0923JUD000715175 (*Sporrong en Lönnroth/Zweden*), §69. Het proportionaliteitsbeginsel houdt in dat de inbreuk op de belangen van de betrokkene bij de verwerking van persoonsgegevens niet onevenredig mag zijn in verhouding met het te dienen doel. Bij deze toets moet er een belangenafweging plaatsvinden aan de hand van de feiten en omstandigheden.

²² EHRM 02 oktober 2001, ECLI:CE:ECHR:2001:1002JUD003602297 (*Hatton/Verenigd Koninkrijk*), §97. Het subsidiariteitsbeginsel houdt kortgezegd in dat er geen minder belastende wijze mag zijn waarmee de gevraagde gegevens kunnen worden verkregen.

²³ Meussen & Dijkstra 2016, par. 5.

²⁴ Vande Lanotte & Haeck 2004, p. 123-124.

²⁵ Booi 2014, par. 1.

²⁶ *Ibidem*.

²⁷ EHRM 4 mei 2000, ECLI:CE:ECHR:2000:0504JUD002834195 (*Rotaru/Roemenië*), §59.

²⁸ Kranenborg 2007, par. 3.3.2.2;

EHRM 25 februari 1997, nr. 22009/93 (*Z./Finland*), §103 en EHRM 27 augustus 1997, nr. 20837/92 (*M.S./Zweden*), §43.

²⁹ Vande Lanotte & Haeck 2004, p. 132-150.

³⁰ Booi 2014, par. 1.

deze informatieplicht. Tot slot wordt in gegaan op de rechtsbescherming van de administratieplichtigen.

In hoofdstuk 3 zal de tweede deelvraag centraal staan, waarbij het toetsingskader van het EHRM wordt geanalyseerd en worden relevante uitspraken van het EHRM in het kader van derdenonderzoeken toegelicht. De uitkomsten van de hoofdstukken 2 en 3 zullen uiteindelijk van belang zijn voor hoofdstuk 4. In hoofdstuk 4 wordt namelijk een vergelijking tussen het Nederlands derdenonderzoek en de rechtspraak van het EHRM gemaakt, om zodoende een oordeel te kunnen vellen of art. 53 AWR in overeenstemming is met art. 8 EVRM.

Deze thesis wordt afgesloten met een conclusie in hoofdstuk 5 en er worden aanbevelingen gedaan in hoofdstuk 6.

Hoofdstuk 2: Het Nederlands derdenonderzoek

Om een oordeel te kunnen geven hoe ver de informatiebevoegdheid van de inspecteur reikt in het kader van een derdenonderzoek, zal in dit hoofdstuk onderzocht worden bij wie de inspecteur de informatie kan verkrijgen ten behoeve van de belastingheffing van derden, wie er tot de kring van derden behoren en op welke wijze de inspecteur de informatie van derden kan verkrijgen. Vervolgens zal er uiteen worden gezet welke beperkingen er aan de informatiebevoegdheid ex art. 53 AWR kleven. Tot slot wordt in de laatste paragraaf besproken hoe de administratieplichtige zich kan verweren tegen een derdenonderzoek.

2.1 Wettelijke grondslag

Om de reikwijdte van art. 53 lid 1 onderdeel a AWR te kunnen bepalen zal allereerst worden toegelicht welke voorwaarden er gelden voor een derdenonderzoek. Achtereenvolgens zal worden besproken welke gegevens de inspecteur mag opvragen, bij wie de inspecteur de gegevens mag opvragen en over wie er om informatie verzocht kan worden.

Informatieverplichtingen administratieplichtige

In art. 53 lid 1 onderdeel a AWR staat dat de verplichtingen genoemd in de artikelen 47 en 48 tot en met 50 AWR van overeenkomstige toepassing zijn verklaard bij een derdenonderzoek.

Hierdoor is de administratieplichtige op grond van art. 47 AWR verplicht om de gegevens en inlichtingen te verstrekken welke van belang *kunnen* zijn voor de belastingheffing van derden. Daarnaast moet de administratieplichtige boeken, bescheiden en andere gegevensdragers (of de inhoud daarvan) ter beschikking stellen, als raadpleging van deze gegevens van invloed *kan* zijn op de belastingheffing van derden.³¹

De woorden *kunnen* en *kan* impliceren dat er een zeer ruime bevoegdheid toekomt aan de inspecteur. Dit is later ook in arresten bevestigd. Zo heeft de Hoge Raad in de zaak Stad Rotterdam geoordeeld dat de inspecteur op basis van een derdenonderzoek niet alleen informatie kan verzamelen met betrekking tot één of enkele individuele natuurlijke personen of rechtspersonen, maar dat het ook is toegestaan om massaal contra-informatie te verzamelen die niet geïndividualiseerd zijn naar personen of lichamen. Dit wordt ook wel het stellen van serievragen genoemd.³²

³¹ Art. 47 lid 1 AWR;
Ulrich & Kerckhoffs 2016, p. 40.

³² Zie hiervoor HR 10 december 1974, nr. 67 574, *BNB* 1975/52, m.nt. Y.D.C. van Duyn. Hierin werden serievragen toegestaan.

In art. 47 lid 1 onderdeel b AWR wordt er gesproken over “*boeken, bescheiden en andere gegevensdragers*”. Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat deze begrippen ruim dienen te worden uitgelegd. Onder het begrip ‘andere gegevensdragers’ valt elke drager van gegevens, welke fysieke verschijningsvorm de drager ook aanneemt en welk schrift ook is toegepast.³³ Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan computers en andere dergelijke apparatuur.³⁴ Vervolgens stelt art. 49 AWR dat deze verlangde gegevens en inlichtingen “*duidelijk, stellig en zonder voorbehoud*” moeten worden verstrekt aan de inspecteur. De gegevens over derden dienen op een door de inspecteur aangegeven wijze en binnen een door hem gestelde termijn te worden verstrekt.³⁵ Daarnaast moet een administratieplichtige in het kader van een derdenonderzoek toestaan dat een inspecteur kopieën of leesbare afdrukken maakt van de gegevens op de gegevensdragers.³⁶ Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat er onder een kopie niet enkel een fotokopie moet worden verstaan, maar dat hieronder ook een digitale kopie valt.³⁷ Hieruit volgt dat de inspecteur in beginsel een kopie mag maken van de gehele harde schijf (hierna: forensic image) van de computer die zich bij de administratieplichtige bevindt, mits de gegevens op de harde schijf relevant kunnen zijn voor de belastingheffing.

Ruyter vraagt zich terecht af of een ieder wel verplicht kan worden om een forensic image ter beschikking te stellen, omdat er op een harde schijf doorgaans ook gegevens staan die fiscaal niet relevant zijn.³⁸ Privé-bestanden en/of privéberichten kunnen namelijk over het algemeen niet tot de gegevensdragers in de zin van art. 47 en 52 AWR worden gerekend, omdat zij immers niet relevant zijn voor de belastingheffing en evenmin tot de administratie behoren.³⁹

Daarnaast verkrijgt de inspecteur via een forensic image inzicht in digitale bestanden waartoe de administratieplichtige geen toegang meer heeft (zoals verwijderde bestanden), de historie van bestanden (oudere versies) en de digitale omgeving van bestanden.⁴⁰ Hierbij doet zich de vraag voor of de administratieplichtige over de onzichtbare gegevens beschikt of kan beschikken ex. art. 47 AWR. Volgens het woordenboek wordt ‘beschikken’ als volgt gedefinieerd: “*er naar welgevallen gebruik van (kunnen) maken, tot zijn dienst hebben*”. In het geval van onzichtbare gegevens wordt er niet aan deze definitie voldaan, omdat de meeste administratieplichtige niet over de nodige technische kennis beschikken die vereist is om alle verwijderde gegevens in te zien. De administratieplichtige zal hiervoor de hulp van IT-specialisten moeten inschakelen.⁴¹ De vraag is of dit van

³³ *Kamerstukken II* 1988/89, 21 287, nr. 3, p. 8;

Ulrich & Kerckhoffs 2016, p. 40-43.

³⁴ *Kamerstukken II* 1988/89, 21 287, nr. 3;

Van Hout 2017, par. 3.

³⁵ *Kamerstukken II* 1985/86, 19 393, nr. 5, p. 1 en 4;

Ulrich & Kerckhoffs 2016, p. 43 en 44.

³⁶ Ulrich & Kerckhoffs 2016, hoofdstuk 2.1.2.3.

³⁷ *Kamerstukken II* 1988/89, 21 287, nr. 3, p. 22.

³⁸ Ruyter 2005, par. 2.

³⁹ *Ibidem*.

⁴⁰ Ruyter 2005, par. 5.

⁴¹ Ruyter 2005, par. 5;

Megens 2011, par. 3.

administratieplichtigen kan worden verlangd. Aangezien de administratieplichtige op hoge kosten wordt gejaagd, terwijl de precieze inhoud van de te verkrijgen informatie onbekend is en derhalve nog niet vaststaat dat de gegevens fiscaal relevant kunnen zijn. Waardoor er naar mijns inziens in strijd wordt gehandeld met het evenredigheidsbeginsel.⁴²

Administratieplichtigen

Op grond van art. 53 lid 1 onderdeel a AWR mag de inspecteur informatie opvragen bij administratieplichtigen ten behoeve van de belastingheffing van derden. Hieruit volgt dat de kwalificatie als administratieplichtige de voorwaarde vormt voor de toepassing van art. 53 AWR. Wie er tot de kring van administratieplichtigen behoort, staat in art. 52 lid 2 AWR.

Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat de kring van administratieplichtigen is gekoppeld aan de fiscale administratieplicht van art. 52 AWR. Hierdoor beperkt de kring van administratieplichtigen zich niet enkel tot de commerciële sfeer, maar geldt deze ook voor de niet-commerciële sector van stichtingen en verenigingen.⁴³ Aangezien particulieren geen administratieplicht hebben, vallen particulieren in beginsel buiten de medewerkingsplicht van art. 53 AWR. Toch mag een inspecteur, zonder een wettelijke grondslag hiervoor, vragen stellen aan particulieren inzake de belastingheffing van derden.⁴⁴ Deze redenering vind ik enigszins opmerkelijk. Immers als de inspecteur zonder enige wettelijke grondslag informatie mag opvragen bij particulieren, kunnen particulieren toch nog worden geconfronteerd met derdenonderzoeken. Dat de gedachte is gestoeld op een vrijwillige medewerking doet daar niets aan af. Wel moet de inspecteur vooraf kenbaar maken dat de particulier niet tot antwoorden verplicht is. Laat de inspecteur dit na dan heeft dit gevolgen voor het verkregen bewijs.⁴⁵

Derden

Art 53 lid 1 onderdeel a AWR beperkt zich tot het verkrijgen van informatie van derden. Het begrip ‘derden’ is in tegenstelling tot het begrip administratieplichtige, niet gedefinieerd in de wet. Uit jurisprudentie blijkt dat hier directe zakelijke en commerciële relaties van de betrokken

⁴² Ruyter 2005, par. 5;

Zie bijvoorbeeld Rb. Noord-Holland, 9 oktober 2014, ECLI:NL:RBNHO:2014:11032, r.o. 4.4. Hierin oordeelt de rechtbank dat een informatieverzoek onevenredig is op het moment dat de belastingplichtige op hoge kosten wordt gejaagd enkel met het oog op het gemak van de inspecteur, dan wel dat een informatieverzoek veel inspanning van de belastingplichtige vergt, terwijl de kans gering is dat het verzoek tot fiscale relevantie leidt.

⁴³ *Kamerstukken II* 1985/86, 19 393, nr. 3, p. 4;

Kamerstukken II 1988/89, 21 287, nr. 3, p. 10-11.

⁴⁴ *Kamerstukken II* 1988/89, 21 287, nr. 3, p. 10-11;

Zie bijvoorbeeld Hof Leeuwarden 29 november 2011, ECLI:NL:GHLEE:2011:BU6834, V-N 2012/14.6.

⁴⁵ Zie bijvoorbeeld Hof Leeuwarden 29 november 2011, ECLI:NL:GHLEE:2011:BU6834, V-N 2012/14.6.

In dit arrest heeft de inspecteur in de fase van hoger beroep een onderzoek gesteld bij particulieren ten behoeven van de belastingheffing van derden. De particulieren zijn door de inspecteur niet gewezen op het feit dat zij geen meewerkplicht hebben. Het hof oordeelt daarom dat de inspecteur in strijd met het zorgvuldigheidsbeginsel en het beginsel van ‘fair play’ heeft gehandeld, waardoor de onderzoeksresultaten van de inspecteur van het bewijs moeten worden uitgesloten.

administratieplichtige onder vallen. Maar ook relaties van die directe relatie kunnen derden zijn.⁴⁶ Dit blijkt uit het arrest van de Rechtbank 's-Gravenhage op 28 december 1989. In dit arrest vroeg de Belastingdienst gegevens op bij de ABN AMRO over de Orco Bank N.V. in verband met de belastingheffing van de certificaathouders van Orco Bank. Volgens Orco Bank waren de certificaathouders niet aan te merken als 'derden' maar als vierden, omdat zij degene is die een zakelijke relatie met ABN AMRO onderhield. De Rechtbank oordeelde dat deze redenering onjuist is, omdat met derden slechts bedoeld wordt "*anderen dan de belastinginspecteur zelf en degene tot wie de vordering is gericht*".⁴⁷

Vanuit dit oordeel van de Rechtbank kan worden aangenomen dat de kring derden van wie gegevens kunnen worden verkregen via administratieplichtigen zeer ruim is.

Gevolgen niet meewerken derdenonderzoek

Het niet meewerken aan een derdenonderzoek is op grond van art. 68 lid 1 onderdelen a, b, c AWR strafbaar gesteld.⁴⁸ Indien er sprake is van opzet wordt de administratieplichtige geconfronteerd met art 69 AWR, waarop een gevangenisstraf staat of een geldboete.⁴⁹ Tot slot kan de Belastingdienst via art. 52a lid 4 AWR een civiel kort geding bij de voorzieningenrechter aanspannen om zodoende nakoming van de verplichtingen af te dwingen, door middel van het eisen van een dwangsom.⁵⁰

Het niet-naleven van de informatieverplichting is dus niet zonder gevolgen en brengt grote risico's met zich mee.

2.2 Grenzen informatieplicht

De informatiebevoegdheid van de inspecteur ex. art. 53 AWR blijkt zeer ruim te zijn. In principe mag de inspecteur alles opvragen, mits deze gegevens relevant voor de belastingheffing kunnen zijn.

Overigens is deze bevoegdheid van de inspecteur niet onbeperkt. Hieronder zullen daarom de beperkingen worden toegelicht.

⁴⁶ Rb. 's-Gravenhage 28 december 1989, nr. 89/2346, *FED* 1990/306; Burgers & Nuyens 2017, par. 2.2. Ook Burgers en Nuyens zijn van mening dat de kring van derden ruim dient te worden geïnterpreteerd.

⁴⁷ Rb. 's-Gravenhage 28 december 1989, ECLI:NL:RBSGR:1989:BI9610, *FED* 1990/306.

⁴⁸ Omkering en verzwaring van de bewijslast speelt geen rol, zover het gaat om de verplichtingen ten behoeve van de belastingheffing van derden, zie hiervoor de artikelen 53 lid 1, onderdeel a jo. art. 25 derde lid, jo. art. 27e aanhef en onderdeel b AWR.

⁴⁹ Art. 68 lid 1, onderdelen a, b en c jo. art. 69 AWR. Het niet meewerken aan een derdenonderzoek wordt gezien als een strafbaar feit. De administratieplichtige loopt hierdoor het risico op een boete of gevangenisstraf.

⁵⁰ Zie ook HR 26 januari 1990, nr. 13 724, *BNB* 1990/162, m.nt. J. Brunt, r.o. 3.2. De civiele rechter is bevoegd, zolang de uitoefening van de publieke taak niet op onaanvaardbare wijze wordt doorkruist. Deze rechtsingang is met de invoering van de informatiebeschikking ex art. 47 AWR ook verankerd in art. 52a lid 4 AWR. Zie als voorbeeld bij het derdenonderzoek HR 10 december 1974, nr. 67 574, *BNB* 1975/52, m.nt. Y.D.C. van Duyn.

Serievragen vs. fishing expeditions

De inspecteur kan op verschillende wijze informatie opvragen bij administratieplichtigen in het kader van een derdenonderzoek. Zo kan hij gebruikmaken van een vragenbrief, standaardbrief, serievragen en sleepnetacties (hierna: fishing expeditions).⁵¹ Deze laatste twee methoden zijn in het kader van deze thesis van belang, omdat zij de reikwijdte van art. 53 AWR kunnen beperken.

Op grond van de fiscale literatuur blijkt er geen eenduidige definitie te zijn van het begrip fishing expedition, waardoor het onderscheid tussen serievragen en fishing expeditions lastig is vast te stellen.⁵² Volgens Dijkstra moet het onderscheid tussen fishing expeditions en serievragen worden teruggevonden in de controle- en opsporingssfeer. Dijkstra zegt namelijk dat een serievraag niet bij voorbaat hoeft te leiden tot een fishing expedition.⁵³ Bij een serievraag zal het controle- element prevaleren, terwijl bij fishing expeditions het controle-element niet voorop staat. Bij fishing expeditions is het verzamelen van contra-informatie niet de insteek, zoals bij serievragen wel het geval is, maar gaat men vanuit een ongericht vermoeden van fraude een breed onderzoek uitzetten om te zien wat er boven komt drijven.⁵⁴ Enige kanttekening hierbij is dat het voor de belastingplichtige lastig is om aan te tonen dat de inspecteur vanuit een ongericht vermoeden van fraude een derdenonderzoek instelt.⁵⁵ Vaak is er namelijk ook een heffingsbelang met het onderzoek gemoeid, waardoor het moeilijk is om aan te tonen dat het opsporingselement prevaleert.⁵⁶ Meussen en Dijkstra zijn ondanks dit bewijstechnische probleem van mening dat fishing expeditions altijd onrechtmatig zijn, omdat zij niet voldoen aan de ratio van art. 53 AWR: namelijk het uitoefenen van een controlebevoegdheid.⁵⁷

Poelmann stelt daarentegen dat serievragen een fishing expedition naar voren kunnen halen, maar dat het vereenzelvigen van deze termen hem te ver gaat. Immers niet alle serievragen leiden tot een fishing expedition.⁵⁸ Deze visie van Poelmann deel ik. Als serievragen namelijk voldoende concreet zijn omschreven zullen deze naar mijns inziens niet leiden tot een fishing expedition.

Poelmann vindt het begrijpelijk dat er voldoende aanknopingspunten zijn vereist en dat de inspecteur niet vooraf exact hoeft te beschrijven welke informatie en stukken hij precies nodig heeft. Dat zou toezicht namelijk illusoir maken. Anderzijds is hij wel van mening dat de grens tussen wel of niet fishen hierin moet worden gevonden.⁵⁹ Op het moment dat er sprake is van een te algemeen vermoeden dat elke fundering mist, kan de verkregen informatie niet meer in redelijkheid van belang zijn voor de belastingheffing, waardoor er sprake is van een fishing expedition.

⁵¹ Van Pelt 2017, par. 3.1.

⁵² Poelmann 2016.

⁵³ Dijkstra 2015, par. 4.

⁵⁴ *Ibidem*.

⁵⁵ Feteris 2007, p. 329.

⁵⁶ Rb. Amsterdam 8 november 2011, ECLI:NL:RBAMS:2011:BW2575, r.o. 4.4; P.J. Wattel, FED 1988/716, p. 2244.

⁵⁷ Meussen & Dijkstra 2016, par. 6.

⁵⁸ Poelmann 2016, par. 2.

⁵⁹ Poelmann 2016, par. 1.

Volgens Poelmann dient er daarom bij de beoordeling of er sprake is van een fishing expedition te worden afgevraagd in hoeverre de gevraagde informatie in redelijkheid van belang zou kunnen zijn voor de belastingheffing.⁶⁰ In de zaak SMSParking verzocht de inspecteur aan SMSParking om de gegevens van alle gebruikers van parkeerplaatsen te verstrekken ten behoeve van verschillende belastingsoorten. De strekking van het verzoek zag enkel op het privégebruik van de auto, maar was dus veel breder geformuleerd.⁶¹ Hierdoor stond bij voorbaat vast dat er ook gegevens werden gevraagd zonder fiscale relevantie, waardoor deze gegevens niet meer in redelijkheid van belang voor de belastingheffing konden zijn.⁶² Er was hier dus sprake van een ter verwijderd verband tussen het fiscale aanknopingspunt (vermoeden misbruik privé auto) en de gevraagde informatie (alle parkeergegevens ten behoeve van alle mogelijke belastingen), waardoor er naar mijn mening sprake was van een fishing expedition. Het Hof oordeelt echter anders. Dit zal later worden toegelicht.

Algemene beginselen van behoorlijk bestuur

Het handelen van de inspecteur zelf wordt getoetst aan de beginselen van behoorlijk bestuur. Hiermee beperken algemene beginselen van behoorlijk bestuur mede de informatiebevoegdheid van de inspecteur genoemd in art. 53 AWR. Een aantal van deze beginselen hangen samen met het recht op privacy genoemd in 8 EVRM en zijn hierdoor mede van belang voor de reikwijdte van het derdenonderzoek in het kader van deze thesis.

Evenredigheidsbeginsel

Het evenredigheidsbeginsel is neergelegd in art. 3:4 lid 2 Awb. Het evenredigheidsbeginsel houdt in dat nadelige gevolgen van een besluit niet onevenredig mogen zijn voor een belanghebbende in verhouding tot de met het besluit te dienen doel. Hiermee wordt bedoeld dat er proportionaliteit moet zijn tussen de inhoud, het beoogde doel van een overheidsbesluit en de keuze van middelen. Hetgeen maakt dat er een belangenafweging dient plaats te vinden.⁶³ Bij derdenonderzoeken zal het subsidiariteitsbeginsel, welke een onderdeel vormt van het evenredigheidsbeginsel een belangrijke rol kunnen spelen. Bij het subsidiariteitsbeginsel wordt er gekeken of de inspecteur ook op een andere wijze de informatie kan vergaren welke minder belastend is voor de administratieplichtige. Indien er een minder belastend alternatief voorhanden is moet de inspecteur daarvoor kiezen.⁶⁴ Een voorbeeld hiervan kan worden teruggevonden in het SMSParking arrest. In dit arrest werden een aantal

⁶⁰ Poelmann 2016, hierin doet de heer Poelmann een poging om het begrip fishing expedition af te bakenen. Hij houdt zich hierbij vast aan de ontwikkelende norm uit HR 18 december 2015, nr. 15/00040, BNB 2016/48.

⁶¹ Hof 's-Hertogenbosch 19 augustus 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:2803, V-N 2014/43.6.

⁶² *Ibidem*.

⁶³ Poelmann e.a. 2019, par. 4.5.0.

Deze zelfde belangenafweging zien we ook terug bij de evenredigheidstoets die een onderdeel vormt van het noodzakelijkheids criterium ex. art. 8 lid 2 EVRM.

⁶⁴ Feteris 2007, p. 255;

Pechler 2006, par. 3.1.3.

alternatieve mogelijkheden voor de inspecteur genoemd om de informatie te verkrijgen. SMSParking had erop gewezen dat de inspecteur ook door middel van het scannen en fotograferen van kentekens op verschillende wegen de informatie kon verkrijgen.⁶⁵ Het Hof oordeelde dat een dergelijke methode aanzienlijk arbeidsintensiever is dan het opvragen van de gegevens bij SMSParking. Daardoor is deze mogelijkheid geen geschikt alternatief. De arbeidsintensiviteit aan de zijde van de inspecteur lijkt hierbij doorslaggevend te zijn, terwijl SMS-Parking op hoge kosten wordt gejaagd door al hetgeen dat bij een grootschalig informatieverzoek komt kijken.⁶⁶ De belangen van de administratieplichtige lijken in deze uitspraak te worden genegeerd, waardoor er mijns inziens in strijd wordt gehandeld met het evenredigheidsbeginsel.

Détournement de pouvoir

Het verbod van détournement de pouvoir is vastgelegd in art. 3:3 Awb en houdt in dat de belastinginspecteur zijn bevoegdheid niet voor een ander doel mag gebruiken dan waarvoor deze is ingegeven. Een inspecteur die een derdenonderzoek instelt, mag zijn controlebevoegdheden blijven uitoefenen wanneer hij bij het derdenonderzoek stuit op feiten die een strafbaar feit opleveren. Daarentegen mag de inspecteur zijn controlebevoegdheden niet uitsluitend gebruiken voor opsporingsdoeleinden, wat dan handelt hij in strijd met het verbod op de détournement de pouvoir.⁶⁷

Een voorbeeld hiervan kan worden teruggevonden in het geval van een fishing expedition. Zoals reeds besproken verzoekt de inspecteur bij een fishing expedition door middel van zeer ruime en vage vragen om informatie bij administratieplichtigen over derden. Via deze weg, die louter gebaseerd is op het vermoeden dat er wel eens gefraudeerd zou kunnen zijn, hoopt de inspecteur een hoop informatie te verkrijgen en achter nieuwe feiten te komen waarvan hij het bestaan niet wist.⁶⁸ Op deze wijze wordt er onder het mom van een controlebevoegdheid ex. art. 53 AWR enkel gezocht naar strafbare feiten, waardoor de inspecteur in strijd met het verbod op détournement de pouvoir handelt.

Daarnaast ben ik net als Pechler van mening dat het verbod van détournement de pouvoir ook een rol kan spelen als de inspecteur op grond van art. 47 AWR een onderzoek in stelt bij een particulier, maar heimelijk ook informatie verzamelt die van belang is voor de belastingheffing van derden.⁶⁹ Via deze

⁶⁵ Hof 's-Hertogenbosch 19 augustus 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:2803, V-N 2014/43.6, r.o. 3.5.4.

⁶⁶ Hof 's-Hertogenbosch 19 augustus 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:2803, V-N 2014/43.6, r.o. 3.5.4.;

Zie ook Rb. Noord-Holland, 9 oktober 2014, ECLI:NL:RBNHO:2014:11032, r.o. 4.4. Hierin oordeelt de rechtbank dat een informatieverzoek onevenredig is op het moment dat de belastingplichtige op hoge kosten wordt gejaagd enkel met het oog op het gemak van de inspecteur, dan wel dat een informatieverzoek veel inspanning van de belastingplichtige vergt terwijl de kans gering is dat het verzoek tot fiscale relevantie leidt.

⁶⁷ Pechler 2006, par. 3.1.1;

Feteris 2007, p. 73 en 254.

⁶⁸ Van Houte 2005;

Meussen & Dijkstra 2016, par. 6.

⁶⁹ Pechler 2006, par. 3.1.2.

weg gebruikt de inspecteur zijn bevoegdheid van art. 47 AWR feitelijk om een derdenonderzoek te verrichten bij een particulier.⁷⁰

2.3 Rechtsbescherming

In deze paragraaf worden de mogelijkheden besproken die de administratieplichtige heeft om in verweer te komen tegen een derdenonderzoek en of deze voldoende rechtsbescherming bieden.

2.3.1. Kostenvergoedingsbeschikking

Voor het wetsvoorstel van de Kamerleden Dezentjé Hamming-Bleumink en Crone konden administratieplichtigen disproportionele informatieverzoeken niet vooraf voorleggen aan de rechter. Op het moment dat de administratieplichtige niet meewerkte aan het verzoek, liep hij het risico van strafvervolgung. Er waren enkele methoden die de administratieplichtigen konden inzetten om een soort van bescherming te creëren. Deze waren echter niet allen even effectief.⁷¹

Door middel van het wetsvoorstel wilde de indieners Dezentjé Hamming-Bleumink en Crone een wettelijke mogelijkheid creëren om buitenproportionele controlehandelingen van de inspecteur vooraf te laten toetsen door de rechter. De indieners stelden in het kader van het derdenonderzoek voor om dergelijke informatieverzoeken te vervatten in een voor bezwaar vatbare beschikking.⁷² Op deze manier kon de administratieplichtige bezwaar maken tegen de beschikking, indien hij zich hier niet mee kon verenigen. Gezien de ratio van het wetsvoorstel werd hiermee het hiaat in de rechtsbescherming aan de zijde van de administratieplichtigen opgevuld.

⁷⁰ Voorgaande is ook bevestigd in het arrest van Hof Den Bosch 5 december 2002, ECLI:NL:GHSHE:2002:AF2222, r.o. 4.4.2 en 4.4.3. Hierin oordeelde het Hof dat de inspecteur niet aannemelijk heeft gemaakt dat de belastingplichtige een administratieplichtige was in de zin van art. 52 lid 2 AWR, hierdoor mocht hij niet middels art. 47 AWR informatie op vragen ten behoeve van de belastingheffing van derden.

⁷¹ *Kamerstukken II* 2005/06, 30 645, nr. 3, p. 2.

In theorie kon de administratieplichtige een informatieverzoek ten aanzien van derden direct bestrijden door een kort geding aan te spannen bij de civiele rechter. Maar doordat deze procedure erg kostbaar is, een civiele rechter niet dezelfde kennis heeft als een fiscale rechter en dat de procedure openbaar wordt gemaakt, stappen veel administratieplichtigen uiteindelijk niet naar de civiele rechter om het informatieverzoek te bestrijden. Naast deze optie had de administratieplichtige ook de mogelijkheid om de klacht in te dienen bij de Nationale Ombudsman of zich zelf te wenden tot de Commissie voor de Verzoekschriften van de Eerste en Tweede Kamer. Het informatieverzoek werd hiermee niet opgeschort en daarbij loopt de administratieplichtige nog steeds het risico van strafvervolgung en/of omkering van de bewijslast als hij de informatie niet verstrekt. Uit deze Memorie van Toelichting blijkt dus dat er sprake was van een geringe rechtsbescherming; Sitsen 2011, par.1.

⁷² *Kamerstukken II* 2005/2006, 30 645, nr. 3, p. 4-5;

De AWR kent een gesloten stelstel van rechtsbescherming. Hierbij geldt dat slechts tegen een aantal besluiten bezwaar kan worden gemaakt namelijk: belastingaanslagen en beschikkingen in de zin van art. 26 lid 1 onderdeel b AWR. Een informatieverzoek die geldt in het kader van een derdenonderzoek kwalificeert niet als een beschikking in de zin van art. 26 lid 1 onderdeel b AWR, waardoor er niet vooraf bezwaar tegen kan worden gemaakt. De indieners van het wetsvoorstel willen hier graag verandering inbrengen door deze informatieverzoeken te vervatten in een voor bezwaar vatbare beschikking. (De Bleeck 2013, p. 293 en Stevens 2018, p. 8.)

Toch werd er op enig moment afgezien van dit voorstel. Bij het gewijzigde wetsvoorstel werd door de indieners voorgesteld om alleen een vergoeding van de gemaakte kosten inzet van die procedure te laten zijn.⁷³ Sitsen stelt dat dit betekent dat er geen toetsing vooraf plaatsvindt, maar slechts achteraf, met als enige inzet een kostenvergoeding.⁷⁴ De reden hiervoor is gelegen in het feit dat administratieplichtigen die informatieverzoeken kregen omtrent de belastingheffing van derden, niet geconfronteerd konden worden met de omkering en verzwaring van de bewijslast.⁷⁵ Mijns inziens is tegen dit argument wat in te brengen. Bij derdenonderzoeken gaat het namelijk uiteindelijk ook om de (on)rechtmatigheid van een informatieverzoek. Ook administratieplichtigen willen niet met ‘onnodige’ informatieonderzoeken worden geconfronteerd, waarbij zij strafvervolgning riskeren als zij niet meewerken aan een verzoek. Een effectieve rechtsbescherming is dus genooddaakt aan de kant van administratieplichtigen als het gaat om de belastingheffing van derden.⁷⁶

Verzoek om kostenvergoeding

Op het moment dat een administratieplichtige zijn verplichting op grond van art. 53 lid 1 onderdeel a AWR is nagekomen, maar van oordeel is dat deze verplichting onrechtmatig is opgelegd, kan hij verzoeken om een vergoeding van de kosten die rechtstreeks verband houden met de nakoming ervan.⁷⁷ Het initiatief voor een kostenvergoedingsbeschikking ligt bij de administratieplichtige. Vervolgens beslist de inspecteur op het verzoek middels een voor bezwaar vatbare beschikking ex. art. 26 AWR, waardoor bezwaar en beroep openstaat ten aanzien van de beslissing van de inspecteur.⁷⁸ Bij de beslissing van de inspecteur spelen twee voorwaarden een rol. Er moet sprake zijn van een onrechtmatige verplichting en er moeten kosten zijn gemaakt die daarmee rechtstreeks verband houden.⁷⁹

Allereerst moet er worden getoetst of er sprake is van een onrechtmatige verplichting. Hiervan is sprake als de inspecteur zijn wettelijke bevoegdheden overschrijdt of als hij in strijd handelt met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.⁸⁰ De tweede voorwaarde ziet toe op de kostenvergoeding en luidt als volgt: de kosten moeten rechtstreeks samenhangen met de nakoming van de onrechtmatig opgelegde informatieverplichting, de kosten dienen redelijk te zijn en moeten daadwerkelijk zijn gemaakt.⁸¹ Als voorbeelden worden in de parlementaire geschiedenis genoemd: kosten die samenhangen met het onttrekken van bepaalde informatie aan (digitale) archieven of het aanpassen

⁷³ *Kamerstukken II* 2008/2009, 30 645, nr. 14, p. 7.

⁷⁴ Sitsen 2011, par. 7.

⁷⁵ *Kamerstukken II* 2008/09, 30 645, nr. 14, p. 7.

⁷⁶ Muller 2011, par. 1.

⁷⁷ Art. 53 lid 5 AWR.

⁷⁸ NDFR Commentaar, art. 53 AWR, paragraaf 13.3, bijgewerkt tot 7 september 2020.

⁷⁹ Dit volgt uit art. 53, lid 5, AWR.

⁸⁰ *Handelingen II*, 15 september 2010, nr. 100, p. 8072-8088.;

Ulrich & Kerckhoffs 2016, p. 11.

⁸¹ *Kamerstukken II* 2008/09, 30 645, nr. 14, p. 7.

van (digitale) archieven, manuren die de administratieplichtige er zelf aan heeft besteed of kosten van een gespecialiseerd bureau.⁸² Vooral administratieplichtigen die veel kosten hebben moeten maken om te voldoen aan een informatieverzoek zullen verzoeken om een kostenvergoedingsbeschikking. In de meeste gevallen zullen er enkele manuren worden besteed, waardoor deze kosten niet opwegen tegen de vergoeding die kan worden verkregen.⁸³ Hierna zal dit verder worden toegelicht.

Daarnaast blijft de vraag of ook andere kosten in aanmerking komen voor de integrale kostenvergoeding. De wetgeschiedenis geeft hier namelijk geen uitsluitel over en er is geen jurisprudentie beschikbaar waarbij de kostenvergoedingsbeschikking ter discussie staat.⁸⁴

Muller stelt dat de kosten voor het inhuren van een fiscalist om een informatieverzoek te beoordelen en het naderhand opstellen van een verzoek voor een kostenvergoeding vergoed dienen te worden als achteraf blijkt dat het informatieonderzoek onrechtmatig was. Deze kosten staan namelijk in causaal verband met het doen van een onrechtmatig informatieverzoek.⁸⁵ Toch lijkt de formulering van de wettekst erop te wijzen dat deze kosten niet onder deze vergoedingsplicht vallen, omdat zij niet betrekking hebben op de *nakoming* van het onrechtmatig informatieverzoek. Net als Muller ben ik van mening dat deze uitleg wringt. Als immers de kosten door de Belastingdienst in aanmerking komen voor vergoeding, horen daar ook de kosten (inhuren expertise fiscalist) bij die gemaakt moeten worden om die vergoeding te krijgen.⁸⁶

Daarnaast kan er ook gevolgschade ontstaan, zoals bijvoorbeeld reputatieschade of opdrachten die worden misgelopen, doordat de relatie met de afnemer is verstoord als gevolg van het onrechtmatige verzoek. Net als Muller ben ik van mening dat dergelijke schade rechtstreeks wordt opgeroepen door de nakoming van een onrechtmatig informatieverzoek en hierdoor in aanmerking zouden kunnen komen voor de kostenvergoeding.⁸⁷

Evaluatie

Op grond van bovenstaande is duidelijk geworden dat de kostenvergoedingsbeschikking rechtsbescherming moet gaan bieden tegen onrechtmatige informatieverzoeken van de Belastingdienst, maar biedt hij deze rechtsbescherming ook?

Uit het onderzoek van Steenbergen blijkt dat van deze beschikking geen gebruik wordt gemaakt, omdat administratieplichtigen bij het niet verstrekken van de informatie strafrechtelijk kunnen worden

⁸² *Kamerstukken II 2008/09*, 30 645, nr. 14, p. 13.

⁸³ Muller 2011, par. 2.

⁸⁴ Dit volgt o.a. uit het evaluatierapport van Van Steenbergen en Van Londen over de Wet-Dezentjé. Van Steenbergen & Van Londen 2016;

Evaluatie Wet-Dezentjé, bijlage (blg-791628) bij *Kamerstukken II 2016/17*, 33 772, nr. 2.

⁸⁵ Muller 2011, par. 2.

⁸⁶ *Ibidem*.

⁸⁷ *Ibidem*.

vervolgd. Dit risico willen zij niet lopen en daarom verstrekt een ieder de informatie, terwijl dit verzoek onrechtmatig (in strijd met het recht op privacy) zou kunnen zijn.⁸⁸

Daarnaast merkt Steenbergen in zijn onderzoek terecht op dat, met name in het buitenland, derde willen weten of de administratieplichtige daadwerkelijk verplicht was de informatie te verstrekken. Als de administratieplichtige kan zeggen dat hij de informatieverplichting heeft voorgelegd aan de rechter en derhalve de informatie moest verstrekken, blijft de relatie tussen de derde en administratieplichtige zuiver. De informatieverplichting ten behoeve van de belastingheffing van derden kent dus niet alleen een kostenaspect, maar kan ook gevolgen hebben voor zakelijke relaties. De kostenvergoedingsbeschikking komt onvoldoende tegemoet aan dit laatste aspect.⁸⁹

Op grond van bovenstaande argumenten kan mijns inziens worden geconcludeerd dat dit rechtsmiddel niet de beoogde rechtsbescherming biedt. Bovendien zou er kunnen worden gesteld dat er geen verandering plaatsvindt ten aanzien van de rechtsbescherming van administratieplichtigen in het kader van een derdenonderzoek. Als er namelijk geen kosten zijn gemaakt, kan er niet worden verzocht om een kostenvergoedingsbeschikking en kan het verzoek derhalve niet achteraf worden getoetst. Net als voor de Wet Dezentjé staan dan enkel de rechtsmiddelen open die tijdens de parlementaire geschiedenis als niet effectief werden beschouwd.

2.3.2 Civiele procedure

Naast de kostenvergoedingsbeschikking kan de administratieplichtige een kort geding bij de voorzieningenrechter aanhangig maken alvorens medewerking te verlenen aan het derdenonderzoek. Hiermee wordt er dus een mogelijkheid aan de administratieplichtige geboden om het derdenonderzoek vooraf aan een onafhankelijke partij voor te leggen.⁹⁰ Anderzijds kleven hieraan wel een aantal nadelen die niet ten goede komen aan de rechtsbescherming van administratieplichtigen. Ten eerste moet de civiele rechter zich gaan buigen over fiscale vraagstukken. De vraag is of de kennis ten aanzien van fiscale wet- en regelgeving te allen tijde aanwezig is bij de civiele rechter. Daarnaast mag de civiele rechter bij derdenonderzoeken enkel marginaal toetsen, waardoor volledige toetsing achterwege blijft.⁹¹ Tot slot zijn er vaak hoge kosten gemoeid met een civiele procedure, zoals griffierechten en hoge proceskosten. Bovenstaande omstandigheden: gebrek aan fiscale kennis civiele rechter, marginale toetsing en hoge proceskosten, zorgen ervoor dat administratieplichtigen afzien van de civiele procedure.⁹²

⁸⁸ Van Steenbergen & Van Londen 2016, p. 79;

Evaluatie Wet-Dezentjé, bijlage (blg-791628) bij *Kamerstukken II* 2016/17, 33 772, nr. 2, p. 79.

⁸⁹ Van Steenbergen & Van Londen 2016, p. 79.

Evaluatie Wet-Dezentjé, bijlage (blg-791628) bij *Kamerstukken II* 2016/17, 33 772, nr. 2, p. 79.

⁹⁰ Burgers & Nuyens 2017, par. 4.3.

⁹¹ *Ibidem*.

⁹² *Kamerstukken II* 2005/2006, 30 645, nr. 3, p. 2.

2.4 Tussenconclusie

In dit hoofdstuk is onderzocht wat de reikwijdte van art. 53 AWR is. Hierin werd duidelijk dat er een zeer ruime bevoegdheid toekomt aan de inspecteur in het kader van derdenonderzoeken. De inspecteur mag namelijk via een informatieverzoek alle gegevens opvragen van derden, mits de gegevens relevant zijn voor de belastingheffing.

Bij het uitoefenen van deze bevoegdheid moet de inspecteur zich wel houden aan de beginselen van behoorlijk bestuur. Het evenredigheidsbeginsel dwingt de inspecteur om de belangen van de inspecteur en de betrokkenen mee te nemen bij het instellen van een derdenonderzoek. De inspecteur mag hierbij de belangen van betrokkenen niet negeren. Doet hij dit wel dan wordt er in strijd gehandeld met het evenredigheidsbeginsel. Daarnaast blijken fishing expeditions buiten de reikwijdte van art. 53 AWR te vallen en daarmee de reikwijdte te beperken. Bij zulke verzoeken is de gevraagde informatie te algemeen geformuleerd en mist het elke fundering, waardoor de gevraagde informatie niet van belang kan zijn voor de belastingheffing.

Tot slot is de administratieplichtige verplicht om mee te werken aan een derdenonderzoek. Op het moment dat hij dit niet doet, riskeert hij strafrechtelijke vervolging. De administratieplichtige kan zich enkel verzetten tegen dit verzoek door zich te wenden tot de civiele rechter of achteraf te verzoeken om een kostenvergoedingsbeschikking. Zowel de kostenvergoedingsbeschikking als de civiele procedure blijken niet de beoogde rechtsbescherming te bieden. De administratieplichtige kan namelijk achteraf, nadat de informatie is verstrekt, verzoeken om een kostenvergoedingsbeschikking als er kosten zijn gemaakt die rechtstreeks verband houden met de nakoming. Als er geen kosten zijn gemaakt, kan de onrechtmatigheid van het verzoek enkel worden getoetst door de civiele rechter, maar aan deze rechtsingang kleven zoveel nadelen dat administratieplichtigen hiervan afzien.

Hoofdstuk 3: Het recht van privacy art. 8 EVRM

Om een oordeel te kunnen vellen of art. 53 AWR in lijn is met art. 8 EVRM, zal onderzocht moeten worden welke voorwaarden het EHRM stelt aan een derdenonderzoek, wil deze conform art. 8 EVRM zijn. In dit hoofdstuk zal daarom het toetsingskader van het EHRM inzake art. 8 EVRM worden geanalyseerd. Daarnaast worden relevante uitspraken van het EHRM, welke van invloed kunnen zijn op derdenonderzoeken, nader toegelicht.

De analyse zal aan de hand van de beslisboom van Dijkstra en Meeussen, welke in paragraaf 1.3 is toegelicht, plaatsvinden. De volgende vragen uit de beslisboom zullen achtereenvolgens worden besproken:

1. *“Wordt er inbreuk gemaakt op de privacy van belastingplichtigen?”*
2. *Indien ja, is de inbreuk bij wet voorzien?*
3. *Indien ja, bestaat hier een rechtvaardiging voor in de zin van één van de in lid 2 genoemde legitieme doelen?*
4. *Indien ja, is deze inbreuk noodzakelijk?*
5. *Indien ja, voldoet deze inbreuk aan het proportionaliteits- en subsidiariteitsbeginsel?*
6. *Indien ja, wordt bij deze inbreuk voorzien in wettelijke waarborgen die de positie van de belanghebbende(n) beschermen?”*⁹³

3.1 Privacy inbreuk

In deze paragraaf komt de eerste vraag uit de beslisboom van Dijkstra en Meeussen aan bod: *“Wordt er een inbreuk gemaakt op de privacy?”*⁹⁴

Deze vraag heeft betrekking op art. 8 lid 1 EVRM. Hierbij toetst het EHRM of het desbetreffende derdenonderzoek onder één van de vier rechten genoemd in art. 8 lid 1 EVRM valt en vervolgens of er sprake is van een inmenging.⁹⁵

Reikwijdte

Indien de klacht voldoet aan de ontvankelijkheidseisen, toetst het EHRM of de klacht onder één van de vier rechten genoemd in art. 8 lid 1 EVRM valt. Het betreft de volgende rechten: eerbiediging van het privéleven, het familie- en gezinsleven, de woning en de correspondentie.

⁹³ Meussen & Dijkstra 2016, par. 5.

⁹⁴ *Ibidem*.

⁹⁵ *Guide on Article 8 of the European Convention on Human Rights* 2020, p. 7;
Zie ook De Raedt 2017, p. 56.

De begrippen privéleven, zijn familie- en gezinsleven, woning en correspondentie zijn bewust niet door het EHRM gedefinieerd, waardoor er snel een rechtsingang voor belanghebbende(n) wordt gecreëerd.⁹⁶

Onder het begrip privéleven vallen niet alleen privéaangelegenheden, maar ook zakelijke aangelegenheden die voortvloeien uit de uitoefening van een beroep of uit de bedrijfsvoering.⁹⁷ Het begrip familie-en gezinsleven omvat o.a. de gezinsverhouding die voortvloeit uit een huwelijk.⁹⁸ Ook niet-huwelijksrelaties vallen hieronder, zoals een paar dat samenwoont met gemeenschappelijke kinderen.⁹⁹ Onder het begrip woning valt niet alleen de privéwoning. In het arrest-Cola Est overwoog het EHRM namelijk ook dat kantoren en bedrijfsvestigingen onder dit begrip vallen.¹⁰⁰ Onder het begrip correspondentie valt, volgens jurisprudentie alle vormen van communicatie.¹⁰¹ Ook het doorzoeken en in beslag nemen van elektronische data in digitale bestanden vormt een inbreuk op het recht van correspondentie.¹⁰² Bij een derdenonderzoek doorzoekt de Belastingdienst veelal data, waardoor derdenonderzoeken tevens onder het begrip correspondentie valt.

Inmenging

Nadat is vastgesteld dat de klacht onder één van de vier rechten van art. 8 lid 1 EVRM valt, beoordeelt het EHRM of er ook een inbreuk (hierna: inmenging) wordt gemaakt op dit recht.

Van een inmenging is in beginsel sprake wanneer de overheid concreet ingrijpt in één van de vier rechten, genoemd in art. 8 lid 1 EVRM. Ook indien een bepaling in de nationale wetgeving de mogelijkheid creëert waardoor de overheid kan ingrijpen, is voldoende om te spreken van een inmenging.¹⁰³ Daarnaast speelt de ‘*reasonable expectations as to privacy*’ een belangrijke rol bij de kwalificatie van een inmenging. Hierbij moet worden beoordeeld of de belastingplichtige redelijkerwijs kon verwachten dat zijn privacy zou worden gerespecteerd.¹⁰⁴ Dit houdt dus in dat niet

⁹⁶ Meussen & Dijkstra 2016, par. 5;

Guide on Article 8 of the European Convention on Human Rights 2020, p. 7. “The Court has defined the scope of Article 8 broadly, even when a specific right is not set out in the Article”.

Hierbij moet wel worden genoemd dat de reikwijdte niet onbeperkt is. Dit blijkt uit het Botta arrest, waarin het EHRM oordeelt dat er geen direct en onmiddellijk verband met het privéleven bestaat in het geval een gehandicapte aanspraak maakt op aanpassingen van de toegang tot een op ruime afstand van zijn normale vakantieverblijfplaats gelegen strand, zodat hij hiervan ook gebruik kan maken EHRM 24 februari 1998, ECLI:CE:ECHR:1998:0224JUD002143993 (*Botta/Italië*), § 32-35.

⁹⁷ EHRM 16 december 1992, nr. 13710/88 (*Niemietz/Duitsland*), § 27-33;

EHRM 25 juni 1997, ECLI:CE:ECHR:1997:0625JUD002060592 (*Halford/VK*), § 42.

⁹⁸ EHRM 18 december 1986, nr. 9697/82 (*Johnston/Ierland*); Zie ook EHRM 13 juni 1979, ECLI:CE:ECHR:1979:0613JUD000683374 (*Marckx/België*).

⁹⁹ EHRM 22 april 1997, nr. 21830/93 (*X,Y en Z/Verenigd Koninkrijk*).

¹⁰⁰ EHRM 16 april 2002 ECLI:NL:XX:2002:AE4682, NJ 2003, 452, m.nt. E.J. Dommering (*Stés Colas Est/Frankrijk*).

¹⁰¹ *Guide on Article 8 of the European Convention on Human Rights* 2020, p. 105;

Zie bijvoorbeeld EHRM 16 december 1992, nr. 13710/88 (*Niemietz/Duitsland*).

¹⁰² Zie EHRM 14 maart 2013, ECLI:NL:XX:2013:BZ9840, *Computerrecht* 2013/119, m.nt. M.M. Groothuis (*Bernh Larsen Holding/Noorwegen*). In deze zaak wilde de Noorse Belastingdienst toegang tot de gedeelde server in verband met de belastingcontrole. Het betreft een Noors equivalent van het Nederlands derdenonderzoek.

¹⁰³ EHRM 6 september 1978, nr. 5029/71 (*Gerhard Klass and Others/Duitsland*), § 41.

¹⁰⁴ EHRM 25 juni 1997, ECLI:CE:ECHR:1997:0625JUD002060592 (*Halford/VK*), § 42-45.

iedere maatregel daadwerkelijk een inmenging oplevert. Een voorbeeld van een maatregel die geen inmenging opleverde is permanent cameratoezicht, waarbij de gegevens niet werden geregistreerd.¹⁰⁵

In het kader van een derdenonderzoek heeft het EHRM in een aantal arresten geoordeeld dat het verzamelen van gegevens door de overheid, al dan niet rechtstreeks bij de betrokken persoon zelf, een inmenging op het privéleven kan opleveren.¹⁰⁶ Hieruit kan worden afgeleid dat er bij derdenonderzoeken weinig discussie zal ontstaan of er sprake is van een inmenging.

Op het moment dat de klacht onder de reikwijdte van art. 8 lid 1 EVRM valt en er sprake is van een inmenging, moet er vervolgens worden onderzocht of er een rechtvaardigingsgrond is voor deze inmenging. De cumulatieve voorwaarden (rechtvaardigingsgronden) ex. art. 8 lid 2 EVRM worden in de hiernavolgende paragrafen toegelicht.

3.2 Wettelijke grondslag

In deze paragraaf komt de tweede vraag van de beslisboom van Dijkstra en Meussen aan bod namelijk: “*Wordt de privacy inbreuk bij wet voorzien?*”¹⁰⁷

Deze vraag ziet op art. 8 lid 2 EVRM en betreft de eerste rechtvaardigingsgrond, waaraan het EHRM toetst. Een inmenging is slechts toegestaan als er een wettelijk basis voorhanden is. Volgens de rechtspraak van het EHRM impliceren de woorden “*in accordance with the law*” dat de maatregel enerzijds een basis moet hebben in de wetgeving van de betrokken lidstaat en anderzijds moet de wetgeving aan bepaalde kwaliteitseisen voldoen.¹⁰⁸

Volgens Dijkstra en Meussen is het vereiste van een wettelijke grondslag meestal niet in geschil, doordat het EHRM een aanzienlijke discretionaire bevoegdheid toekent aan de lidstaten.¹⁰⁹ Mocht het legaliteitsvereiste toch in geschil zijn dan laat EHRM-jurisprudentie zien dat dit voornamelijk betrekking heeft op de vraag of een regeling wel of niet voldoende voorzienbaar is.¹¹⁰

¹⁰⁵ EHRM 28 januari 2003, ECLI:CE:ECHR:2003:0128JUD004464798 (*Peck/Verenigd Koninkrijk*), §59.

¹⁰⁶ Kranenborg 2010, par. 2.4.3.

Zie bijvoorbeeld EHRM 6 september 1978, nr. 5029/71 (*Gerhard Klass and Others/Duitsland*) en EHRM 2 augustus 1984, ECLI:NL:XX:1984:AB8061, NJ 1988, 534, m.nt. J.V. van Dijk (*Case of Malone v. The United Kingdom*).

¹⁰⁷ Meussen & Dijkstra 2016, par. 5.

¹⁰⁸ De Raedt, p. 91.

¹⁰⁹ Meussen & Dijkstra 2016, par. 5;

Zie ook het arrest *Malone*, waarbij het EHRM aangeeft dat eraan lidstaten een discretionaire bevoegdheid toekomt: EHRM 2 augustus 1984, ECLI:NL:XX:1984:AB8061, NJ 1988, 534, m.nt. J.V. van Dijk (*Case of Malone v. The United Kingdom*), §68. Het Europese Hof stelt: “(...) the Court held that “a law which confers a discretion must indicate the scope of that discretion”, although the detailed procedures and conditions to be observed do not necessarily have to be incorporated in rules of substantive law (ibid., Series A no. 61, p. 33-34, 88-89). The degree of precision required of the “law” in this connection will depend upon the particular subject-matter (see the above-mentioned *Sunday Times* judgment, Series A no. 30, p. 31, 49)”.

¹¹⁰ Vande Lanotte & Haec 2004, p. 125.

Grondslag in het nationale recht

Allereerst moet er worden getoetst of de inbreuk enige grondslag in het nationale recht heeft.

Van belang hierbij is dat het EHRM aan het begrip wet geen formeel wettelijke invulling heeft gegeven, maar hieraan een materieelrechtelijke inhoud toekent. Dit houdt in dat onder het begrip wetten vallen: wetten in formele zin, lagere wetgeving en ongeschreven recht.¹¹¹ Dit vereiste wordt door het EHRM marginaal getoetst. In eerste instantie wordt het aan de nationale rechters overgelaten om regels van nationaal recht te interpreteren. Daarmee hecht het EHRM veel waarde aan het oordeel van de nationale rechters. Als een inmenging dus steun vindt in een wettelijke bepaling en de verzoekende partij geen bezwaar oppert ten aanzien van de kwaliteitsvoorwaarden, zal het EHRM doorgaans geen reden hebben om dit vereiste aan een strikte beoordeling te onderwerpen.¹¹²

Toegankelijkheidscriterium.

Het toegankelijkheidscriterium wordt onder andere omschreven in de zaak *Zilver tegen het Verenigd Koninkrijk*. Hieruit blijkt dat een burger in staat moet worden gesteld om op een adequate wijze een indicatie te krijgen van de rechtsregels die van toepassing zijn op een bepaalde zaak.¹¹³ Met andere woorden regelgeving moet gepubliceerd zijn of op een andere wijze aan de burger kenbaar worden gemaakt, anders is regelgeving niet voldoende toegankelijk.¹¹⁴

Voorzienbaarheids criterium

Volgens het voorzienbaarheids criterium moeten wettelijke bepalingen nauwkeurig worden geformuleerd, waardoor burgers in staat zijn om hun gedrag daarnaar te richten.¹¹⁵ Daarnaast oordeelt het EHRM in de zaak *Malone* dat de eis van voorzienbaarheid niet betekent dat iemand van tevoren op de hoogte moet zijn als de overheid zijn gegevens (communications) onderschept. Wel is van belang dat de wet duidelijke regels weergeeft, waaruit burgers kunnen afleiden onder welke omstandigheden de overheid gerechtigd is om een inbreuk te maken op het recht van privacy.¹¹⁶ Voorgaande mening wordt ook door Booij gedeeld, volgens hem moet de burger weten onder welke omstandigheden een

¹¹¹ EHRM 25 maart 1983, ECLI:CE:ECHR:1983:0325JUD000594772, (*Silver e.a./Verenigd Koninkrijk*) In §85 verwijst het EHRM voor het begrip law naar EHRM 26 juni 1979, ECLI:CE:ECHR:1979:0426JUD000653874, (*Sunday Times/Verenigd Koninkrijk*) §47;

Kamerstukken II 1997/98, 25 892, nr. 3, p. 8. Zie ook EHRM 5 oktober 2010, ECLI:CE:ECHR:2010:1005DEC000042007 (*Köpke/Duitsland*).

¹¹² Vande Lanotte & Haeck 2004, p. 126 -127.

¹¹³ EHRM 25 maart 1983, ECLI:CE:ECHR:1983:0325JUD000594772 (*Silver e.a./Verenigd Koninkrijk*), §87.

¹¹⁴ Vande Lanotte & Haeck 2004, p. 129.

¹¹⁵ EHRM 26 april 1979, ECLI:NL:XX:1979:AC6568 (*Sunday Times/Verenigd Koninkrijk*), §49;

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

¹¹⁶ EHRM 2 augustus 1984, ECLI:NL:XX:1984:AB8061, NJ 1988, 534, m.nt. J.V. van Dijk (*Case of Malone v. The United Kingdom*), §67. Het Europese Hof stelt: “(...)

In particular, the requirement of foreseeability cannot mean that an individual should be enabled to foresee when the authorities are likely to intercept his communications so that he can adapt his conduct accordingly. Nevertheless, the law must be sufficiently clear in its terms to give citizens an adequate indication as to the circumstances in which and the conditions on which public authorities are empowered to resort to this secret and potentially dangerous interference with the right to respect for private life and correspondence”.

Staat een schending op het privacy recht mag maken en moet er bescherming zijn tegen willekeurige inbreuken.¹¹⁷

Ten aanzien van het verzamelen en opslaan van gegevens wordt in het Rotaru arrest verder nog gesteld dat de wettelijke basis die het verzamelen en opslaan mogelijk maakt, voldoende duidelijk moet zijn over de informatie die verzameld kan worden, opgeslagen mag worden en over de personen waarvan informatie wordt verzameld.¹¹⁸ Ook in de zaak Gillan and Quinton, waarbij het preventief fouilleren centraal stond, wordt benadrukt dat de wettelijke basis duidelijk moet aangeven wat de reikwijdte is van de bevoegdheid en de wijze waarop deze uitgeoefend mag worden. Ter aanvulling wordt hierbij gegeven dat de mate van precisie uiteindelijk afhankelijk is van: het middel dat wordt ingezet, het toepassingsgebied waarbinnen het middel wordt ingezet en ten aanzien van wie het wordt ingezet.¹¹⁹ Daarnaast oordeelt het EHRM in de zaak Huvig dat hierbij ook rekening dient te worden gehouden met de technologische mogelijkheden.¹²⁰

In de zaak Bernh Larsen Holding, Noors equivalent van het derdenonderzoek, was in geschil of de inspecteur een kopie mocht maken van een gedeelde server. Het EHRM oordeelde in deze zaak dat er sprake was een deugdelijke wettelijke basis, waardoor er een kopie mocht worden gemaakt van de gehele server. Het EHRM erkende dat het informatieverzoek ruim was en dat er ook fiscaal irrelevante gegevens, zoals privémails, konden worden verkregen, maar doordat er sprake was van “*mixed archives*” mocht er een kopie worden gemaakt van de gehele server. Het was voor Bernh Larsen namelijk voorzienbaar dat de inspecteur niet aan hen zou overlaten aan te geven op welk deel van de server de fiscaal relevante gegevens gevonden konden worden.¹²¹ Uit het oordeel van het EHRM volgt dat als er sprake was van duidelijk gescheiden archieven, de Belastingdienst geen kopie mocht maken van de gehele server.

Anders dan het EHRM stellen de rechters Berro-Lefèvre en Laffranque in hun *dissenting opinion* dat uit de Noorse wetgeving niet blijkt dat een inspecteur een kopie mag maken van de gehele server en de inhoud daarvan mag raadplegen in de eigen gebouwen. De Noorse bepaling beperkt zich namelijk tot ‘review’. Een kopie eisen gaat veel verder dan ‘review’. Op de back-up tape staat namelijk een grote hoeveelheid privacy gevoelige gegevens, zoals e-mails van particulieren en correspondentie door werknemers en andere personen die voor de bedrijven werken.¹²² Uit de EHRM rechtspraak blijkt dat

¹¹⁷ Booij 2014, par. 1.

¹¹⁸ EHRM 4 mei 2000, ECLI:CE:ECHR:2000:0504JUD002834195 (*Rotaru/Roemenië*), §47-63.

¹¹⁹ EHRM 12 januari 2010, ECLI:CE:ECHR:2010:12JUD000415805 (*Gillan en Quinton/Verenigd Koninkrijk*), § 77.

¹²⁰ EHRM 24 april 1990, ECLI:CE:ECHR:1990:0424JUD001110584 (*Huvig/Frankrijk*), § 32 Het Europese Hof stelt: “(...) Tapping and other forms of interception of telephone conversations represent a serious interference with private life and correspondence and must accordingly be based on a “law” that is particularly precise. It is essential to have clear, detailed rules on the subject, especially as the technology available for use is continually becoming more sophisticated.

¹²¹ EHRM 14 maart 2013, ECLI:NL:XX:2013:BZ9840, *Computerrecht* 2013/119, m.nt. M.M. Groothuis (*Bernh Larsen Holding/Noorwegen*).

¹²² EHRM 14 maart 2013, ECLI:CE:ECHR:2013:0314:JUD002411708 (*Bernh Larsen Holding/Noorwegen*), *dissenting opinion*.

in dergelijke situaties een wet bijzonder nauwkeurig moet zijn omschreven, waardoor het verlangt dat de wet duidelijk en gedetailleerde regels bevat.¹²³ Volgens Berro-Lefèvre en Laffranque schiet de Noorse wetgeving hierin tekort, waardoor het niet te rechtvaardigen is dat het EHRM een dergelijke uitgebreide interpretatie van het begrip “review” toestaat.¹²⁴

Naar mijn mening stellen de rechters Berro-Lefèvre en Laffranque hier terecht de vraag of de Noorse wetgeving voldoende nauwkeurig is omschreven, omdat de Noorse bepaling stamt uit de jaren tachtig, waarin digitale archieven nog geen rol speelden.¹²⁵ De mogelijkheden die de inspecteur anno 2020 heeft om gegevens te verzamelen, heeft veel meer impact op de persoonlijke levenssfeer dan in de jaren tachtig. Dit zorgt ervoor dat wetgeving preciezer moet omschrijven welke gegevens, onder welke omstandigheden verzameld mogen worden.¹²⁶ Anderzijds stelt het EHRM hier wel heel duidelijk een grens door te zeggen dat een kopie enkel volstaat, omdat er sprake was van “mixed archives”.

Wel laat dit arrest zien dat oude wetgeving tekort kan schieten, omdat zij nog geen rekening houdt met de nieuwe technologische mogelijkheden. Het arrest zal daarom nationale wetgevers moeten gaan aansporen om te kijken in hoeverre de nationale wetgeving zich leent voor toepassing in een digitale omgeving. Digitale onderzoeken, zoals het doorzoeken van computernetwerken, zijn vaak breed van opzet en er bestaan steeds meer mogelijkheden om op afstand onderzoek te verrichten. Denk bijvoorbeeld aan cloud computing.¹²⁷ Met het oog op deze toename van de gegevensvastlegging, de digitalisering en daarmee het gemak waarmee overheden grote hoeveelheden gegevens kunnen vergaren, moet er worden afgevraagd of een wettelijke bepaling, zoals art. 53 AWR, nog wel een concrete wettelijke grondslag biedt.¹²⁸

Ook Booij stelt dat telkens moet worden afgevraagd of de privacy grens dreigt te worden overschreden en als het niet de regeling als zodanig betreft, of de uitvoering hiervan in het concrete geval niet een schending van art. 8 EVRM zou kunnen inhouden.¹²⁹ Uit voorgaande volgt dat niet op voorhand vaststaat dat een wettelijke bepaling voor ieder informatieverzoek een voldoende concrete en toegankelijke bepaling vormt en dit per geval aan de hand van de feiten en omstandigheden moet worden beoordeeld.

¹²³ EHRM 27 september 2005, nr. 50882/99 (*Petri Sallinen and Others/Finland*), § 90.

¹²⁴ EHRM 14 maart 2013, ECLI:CE:ECHR:2013:0314:JUD002411708 (*Bernh Larsen Holding/Noorwegen*), *dissenting opinion*.

¹²⁵ EHRM 14 maart 2013, ECLI:CE:ECHR:2013:0314:JUD002411708 (*Bernh Larsen Holding/Noorwegen*), *dissenting opinion*.

¹²⁶ EHRM 24 april 1990, ECLI:CE:ECHR:1990:0424JUD001110584 (*Huvig/Frankrijk*), § 32.

¹²⁷ EHRM 14 maart 2013, ECLI:NL:XX:2013:BZ9840, *Computerrecht* 2013/119, m.nt. M.M. Groothuis (*Bernh Larsen Holding/Noorwegen*).

¹²⁸ Van Hout 2017.

¹²⁹ Booij 2014, par. 1.

Tot slot, indien de inbreuk niet aan het legaliteitsvereiste voldoet, is er sprake van een schending van art. 8 EVRM. Verdere toetsing van de inbreuk blijft dan achterwege.¹³⁰ Als de inbreuk wel voldoet aan het legaliteitsvereiste, wordt de inbreuk vervolgens getoetst aan de legitimiteitstoets.

3.3 Legitimiteitstoets

In deze paragraaf komt de derde vraag van de beslisboom van Dijkstra en Meussen aan bod namelijk:

*“Bestaat er een rechtvaardiging voor de privacy inbreuk in de zin van één van de in lid 2 genoemde legitieme doelen?”*¹³¹

Indien de inbreuk voldoet aan het legaliteitsvereiste, moet vervolgens worden getoetst of de inbreuk op de privacy gerechtvaardigd kan worden doordat er een legitiem doel, genoemd in art. 8 lid 2 EVRM, mee wordt gediend.¹³² Aangezien de gegevensvergaring van de inspecteur vaak plaatsvindt ‘*in the interest of the economic well-being of the country*’ zal over het algemeen snel worden voldaan aan het legitimiteitscriterium.¹³³

Bovenstaande mening delen Dijkstra en Meussen ook. Zij stellen dat de drempel van deze toets voor het EHRM laag is, omdat in veel gevallen zal worden aangenomen dat een inbreuk wordt gelegitimeerd door één van de in lid 2 genoemde doelen. Dit komt omdat er geen definities van deze doelen worden weergegeven in de jurisprudentie van het EHRM. Door deze ruime interpretatie zal het dus voor de overheid eenvoudig zijn om aan te tonen dat een inbreuk op het recht van privacy binnen één van de genoemde doelstellingen van art. 8 lid 2 EVRM valt.¹³⁴

¹³⁰ EHRM 25 maart 1998 ECLI:CE:ECHR:1998:0325JUD002322494 (*Kopp/Zwitserland*), § 76. Het Europese Hof stelt: “Having regard to the above conclusion, the Court, like the Commission, does not consider it necessary to review compliance with the other requirements of paragraph 2 of Article 8 in this case”.

EHRM 8 april 2003, nr. 39339/98 (*M.M./the Netherlands*), § 46. Het Europese Hof stelt: “That is enough for the Court to find that there has been a violation of Article 8. It is not necessary to go into whether the interference in question pursued a “legitimate aim” or was “necessary in a democratic society” in pursuit thereof”.

¹³¹ Meussen & Dijkstra 2016, par. 5.

¹³² Meussen & Dijkstra 2016, par. 5.

¹³³ EHRM 14 maart 2013, ECLI:CE:ECHR:2013:0314JUD002411708 (*Bernh Larsen Holding./Noorwegen*), §135; EHRM 25 juli 2013, nr. 27183/04 (*Rousk/Zweden*), §135; EHRM 1 juli 2014, nr. 43835/11 (*S.A.S./Frankrijk*), §114. Het Europese Hof stelt: “The Court’s practice is to be quite succinct when it verifies the existence of a legitimate aim”;

EHRM 16 april 2002 ECLI:NL:XX:2002:AE4682, NJ 2003, 452, m.nt. E.J. Dommering (*Stés Colas Est/Frankrijk*), §44. Het Europese Hof stelt, “De toute évidence, l’ingérence poursuit à la fois le ‘bien-être économique du pays’ et ‘la prévention des infractions pénales’”.

¹³⁴ Meussen & Dijkstra 2016, par. 5.

3.4 Noodzakelijkheids criterium

In deze paragraaf komt de vierde vraag van de beslisboom van Dijkstra en Meussen aan bod namelijk: “Is de privacy inbreuk noodzakelijk in een democratische samenleving?”¹³⁵

Indien de inbreuk aan het legaliteitsvereiste en de legitimiteitstoets voldoet, toetst het EHRM de inbreuk aan het noodzakelijkheids criterium. Bij het noodzakelijkheids criterium moet worden getoetst of de inbreuk noodzakelijk is in een democratische samenleving om het legitieme doel te bereiken.

Booij stelt dat deze rechtvaardigingsgrond, het noodzakelijkheids criterium vaak het punt is dat ter discussie staat.¹³⁶ Volgens Dijkstra en Meeusen komt dat doordat het lastig is één lijn te trekken bij het noodzakelijkheids criterium. De beoordeling van de noodzakelijkheid van de inmenging komt namelijk in beginsel toe aan de lidstaten zelf en valt onder de ruime ‘*margin of appreciation*’ die door het EHRM aan hen wordt toegekend. Hierdoor moet het EHRM steeds rekening houden met alle omstandigheden van het geval en wordt er derhalve een case-by-case benadering gehanteerd.¹³⁷

Volgens rechtspraak van het EHRM is een maatregel, die zorgt voor de inmenging, noodzakelijk in een democratische samenleving voor één van de in art. 8 lid 2 EVRM opgesomde doeleinden als sprake is van een ‘*pressing social need*’ en de maatregel een proportionele maatregel vormt om dat doel te bereiken.¹³⁸ Daarnaast oordeelt het EHRM of het middel dat wordt ingezet relevant en toereikend is om het beoogde doel te bereiken.¹³⁹

Hieruit zouden twee (hoofd)criteria kunnen worden gedestilleerd namelijk: ‘noodzakelijk’ en ‘evenredigheid’. Noodzakelijk refereert naar het feit dat een inbreuk moet zijn ingegeven door een ‘*pressing social need*’ en daarnaast moet de inbreuk in evenredige verhouding staan tot het doel dat wordt nagestreefd.¹⁴⁰ Deze laatste zinsnede ziet op de evenredigheidstoets.

3.4.1 Noodzakelijkheid

Op grond van het noodzakelijkheids criterium kan een inmenging als noodzakelijk worden aangemerkt wanneer deze inmenging is ingegeven door een ‘*pressing social need*’, die in overeenstemming is met de vereisten van een democratische samenleving.¹⁴¹

¹³⁵ Meussen & Dijkstra 2016, par. 5.

¹³⁶ Booij 2014, p. 1.

¹³⁷ Meussen & Dijkstra 2016, par. 5;

Guide on Article 8 of the European Convention on Human Rights 2020, p. 11-12.

¹³⁸ Vande Lanotte & Haec 2004, p. 141; Kranenborg 2007.

¹³⁹ EHRM 16 december 1992, ECLI:NL:XX:1992:AD1800, NJ 1993/400 (*Niemitz/Duitsland*), § 37.

¹⁴⁰ Volgt uit EHRM 23 maart 1983, nrs. 5947/72, 6205/73, 7052/75, 7061/75, 7107/75, 7113/75, 7136/75 (*Silver e.a./Verenigd Koninkrijk*), § 97. Het Europese Hof stelt: “(...) the phrase “necessary in a democratic society” means that, to be compatible with the Convention, the interference must, inter alia, correspond to a “pressing social need” and be “proportionate to the legitimate aim pursued.”

¹⁴¹ Vande Lanotte & Haec 2004, p. 140.

Uit deze bewoordingen blijkt dat de begrippen noodzakelijk (*'pressing social need'*) en democratische samenleving in onderling verband dienen te worden gezien.¹⁴²

Democratische samenleving

Het begrip democratische samenleving wordt niet gedefinieerd door het EVRM en jurisprudentie van het EHRM, maar kan wel worden beschouwd als de centrale waarde binnen de Europese openbare orde, waaruit mensenrechten zich ontwikkelen.¹⁴³ Kenmerken van een democratische samenleving zijn pluralisme, tolerantie en ruimdenkendheid. Volgens het EHRM behelst het pluralisme naast de eerbieding van klassieke mensenrechten zoals de vrijheid van meningsuiting¹⁴⁴, ook de heerschappij van het recht (oftewel de rule of law) en het daarmee samenhangende recht op toegang tot een rechter.¹⁴⁵

Pressing social Need

Volgens het EHRM impliceert het begrip *'noodzakelijk'* niet dat een inmenging *'onontbeerlijk'* moet zijn om de doelstelling te bereiken, maar het begrip is ook niet dermate flexibel dat een inmenging slechts *'toelaatbaar'*, *'normaal'*, *'nuttig'*, *'redelijk'* of *'opportuun'* hoeft te zijn om te voldoen aan het noodzakelijkheids criterium.¹⁴⁶

De term *'noodzakelijk'* zit tussen bovengenoemde begrippen in en wordt volgens het EHRM als volgt vertaald; een inbreuk is noodzakelijk op het moment dat deze wordt ingegeven door een *'pressing social need'*, die in overeenstemming is met de vereisten van een democratische samenleving.¹⁴⁷ Het is in beginsel aan de overheid om per geval te beoordelen of er sprake is van een *'pressing social need'*.¹⁴⁸

In het Handyside arrest geeft het EHRM aan waarom deze beoordelingsruimte toekomt aan Staten. Staten zijn door hun directe en voortdurende contact met hetgeen er in hun land afspeelt, beter in staat

¹⁴² Vande Lanotte & Haec 2004, p. 141.

¹⁴³ Vande Lanotte & Haec 2004, p. 140.

¹⁴⁴ EHRM 7 december 1976, nr. 5493/72 (*Handyside/Verenigd Koninkrijk*), § 49; Vande Lanotte & Haec 2004, p. 140 en 141.

¹⁴⁵ EHRM 21 februari 1975, nr. 4451/70 (*Golder/Verenigd Koninkrijk*), § 34; In het arrest *Klass & anderen tegen Duitsland* is de rule of law verder geconcretiseerd in de context van een democratische samenleving. Het EHRM gaf aan dat de rule of law impliceert dat als een overheidsorgaan inbreuk maakt op het recht van privacy van een burger, effectieve controle door de rechter mogelijk moet zijn. Op deze wijze wordt er namelijk gewaarborgd dat er sprake is van een onafhankelijke, onpartijdige en correcte procedure. (Vande Lanotte & Haec 2004, p. 140 en EHRM 6 september 1978, nr. 5029/71 (*Gerhard Klass and Others/Duitsland*), §55).

¹⁴⁶ Vande Lanotte & Haec 2004, p. 140.

¹⁴⁷ Vande Lanotte & Haec 2004, p. 139-140.

¹⁴⁸ EHRM 7 december 1976, 5493/72 (*Handyside/Verenigd Koninkrijk*), § 48.

¹⁴⁹ Vande Lanotte & Haec 2004, p. 141.

¹⁵⁰ EHRM 22 oktober 1981, ECLI:CE:ECHR:1981:1022JUD000752576 (*Dudgeon/Verenigd Koninkrijk*), §52. Het Europese Hof stelt: "(...) it is for the national authorities to make the initial assessment of the pressing social need in each case; accordingly, a margin of appreciation is left to them. However their decision remains subject to review by the Court" en "(...) the scope of the margin of appreciation is not identical in respect of each of the aims justifying restrictions on a right".

om te beoordelen of een inmenging noodzakelijk is dan een internationale rechter.¹⁴⁹ Dit houdt dus in dat in eerste instantie Staten zelf moeten beoordelen of er sprake is van een ‘*pressing social need*’. De beslissing die zij hierover nemen is vervolgens onderworpen aan de toetsing door het EHRM.¹⁵⁰

3.4.2 Evenredigheid

De evenredigheidstoets valt uiteen in het proportionaliteitsbeginsel en subsidiariteitsbeginsel¹⁵¹ en vormt de vijfde vraag van de beslisboom van Dijkstra en Meeussen namelijk: “*Voldoet de privacy inbreuk aan het proportionaliteits- en subsidiariteitsbeginsel?*”¹⁵²

Proportionaliteitsbeginsel

Bij het proportionaliteitsbeginsel oordeelt het EHRM over de verhouding tussen het nagestreefde doel en de wijze waarop er een inbreuk op de privacy is gemaakt. Er wordt een belangenafweging gemaakt tussen de belangen van de overheid, de betrokkenen en het collectieve belang.¹⁵³ Dit betreft een subjectieve belangenafweging. Het EHRM objectiveert deze belangenafweging door bijvoorbeeld te kijken hoe andere landen soortgelijke problemen oplossen.¹⁵⁴

Bij zo’n belangenafweging kent het EHRM aan ieder belang een gewicht toe, waarna vervolgens wordt bepaald welk belang het zwaarst weegt. De volgende factoren kunnen relevant zijn voor deze belangenafweging: de aard van de gegevens, de status van de betrokken persoon en de reikwijdte van de aangevochten maatregel.¹⁵⁵ In de zaak Z. oordeelde het EHRM dat de verwerking van medische gegevens met speciale zorg dient te worden omgeven.¹⁵⁶ De aard van de gegevens, in dit geval medische gegevens, kunnen dus het individuele belang in de proportionaliteitstoets verzwaren.

¹⁴⁹ EHRM 7 december 1976, nr. 5493/72 (*Handyside/Verenigd Koninkrijk*), § 48.

¹⁵⁰ *Guide on Article 8 of the European Convention on Human Rights 2020*, p. 12;

EHRM 22 oktober 1981, ECLI:CE:ECHR:1981:1022JUD000752576 (*Dudgeon/Verenigd Koninkrijk*), §51-53.

¹⁵¹ Vande Lanotte & Haec 2004, p. 145.

¹⁵² Meussen & Dijkstra 2016, par. 5.

¹⁵³ EHRM 23 september 1982, ECLI:CE:ECHR:1982:0923JUD000715175 (*Sporrong en Lönnroth/Zweden*), §69; *Guide on Article 8 of the European Convention on Human Rights 2020*, p.12.

¹⁵⁴ EHRM 22 oktober 1981, ECLI:CE:ECHR:1981:1022JUD000752576 (*Dudgeon/Verenigd Koninkrijk*), §52. Het Europese Hof stelt: “(...) However their decision remains subject to review by the Court” en “(...) the scope of the margin of appreciation is not identical in respect of each of the aims justifying restrictions on a right”;

De Hert 2004, p. 720.

¹⁵⁵ Kranenborg 2010, par. 2.4.5.

¹⁵⁶ EHRM 25 februari 1997, nr. 22009/93 (*Z./Finland*).

Subsidiariteitsbeginsel

Het subsidiariteitsbeginsel houdt in dat er geen minder belastende wijze mag zijn waarmee de gevraagde gegevens kunnen worden verkregen.¹⁵⁷ Dit houdt dus in dat als er een alternatievere wijze voorhanden is waarmee een gelijkwaardig resultaat mee kan worden behaald, de Staat dit alternatieve middel moet gebruiken. Met andere woorden een Staat mag geen zwaardere middelen gebruiken dan strikt noodzakelijk is om het doel te bereiken.¹⁵⁸

3.5 Wettelijke waarborgen

In deze paragraaf komt de laatste vraag van de beslisboom van Dijkstra en Meussen aan bod namelijk:

*“Wordt bij de privacy inbreuk voorzien in wettelijke waarborgen die de positie van belanghebbende(n) beschermen?”*¹⁵⁹

In het Klass arrest, waarin het (geheim) overheidstoezicht centraal stond, werd er voor het eerst door het EHRM geoordeeld dat er adequate en effectieve waarborgen moesten bestaan om misbruik tegen te gaan.¹⁶⁰ Aan dit vereiste is in latere jurisprudentie vaker getoetst. De plek waarop deze toets plaatsvindt, is niet altijd eenduidig. In het Rotaru arrest werd door het EHRM allereerst getoetst of erbij wet was voorzien in bepaalde adequate en effectieve waarborgen.¹⁶¹ Op het moment dat hierin niet bij wet wordt voorzien, blijft verdere toetsing achterwege, omdat er dan niet aan het legaliteitsvereiste wordt voldaan. Als de Staat wel kan aantonen dat er wettelijke waarborgen zijn, worden deze meegewogen bij de belangenafweging in het kader van het noodzakelijkheids criterium.¹⁶² In andere arresten wordt er gelijk overgegaan tot de noodzakelijkheidstoets.¹⁶³ Los van de toetsingsplaats, ben ik van mening dat hieruit kan worden opgemaakt dat wettelijke waarborgen een belangrijk onderdeel vormen van art. 8 EVRM. Zonder wettelijke waarborgen kan een privacy inbreuk immers niet worden gerechtvaardigd.

Uit de jurisprudentie van het EHRM, zoals het Bernh Larsen Holding arrest, zijn een aantal waarborgen af te leiden waarmee gegevensverwerking in het kader van een derdenonderzoek moet zijn omgeven. Het betreft de volgende waarborgen:

- De controle en het recht op het bekijken van de back-up tape van de belastingplichtige is vooraf door de Noorse fiscus aangekondigd;
- De bedrijven hadden de mogelijkheid om bezwaar te maken tegen het informatieverzoek;

¹⁵⁷ EHRM 02 oktober 2001, ECLI:CE:ECHR:2001:1002JUD003602297 (*Hatton/Verenigd Koninkrijk*), §97.

¹⁵⁸ EHRM 02 oktober 2001, ECLI:CE:ECHR:2001:1002JUD003602297 (*Hatton/Verenigd Koninkrijk*), §97; Meussen & Dijkstra 2016.

¹⁵⁹ Meussen & Dijkstra 2016, par. 5.

¹⁶⁰ EHRM 6 september 1978, nr. 5029/71 (*Gerhard Klass and Others/Duitsland*), §50.

¹⁶¹ EHRM 4 mei 2000, ECLI:CE:ECHR:2000:0504JUD002834195 (*Rotaru/Roemenië*), §59.

¹⁶² Kranenborg 2007, par. 3.3.2.2;

EHRM 4 mei 2000, ECLI:CE:ECHR:2000:0504JUD002834195 (*Rotaru/Roemenië*).

¹⁶³ Daarnaast merkt Kranenborg op dat in een tweetal arresten er gelijk wordt overgegaan tot de noodzakelijkheidstoets Kranenborg 2007, par. 3.3.2.2;

EHRM 25 februari 1997, nr. 22009/93 (*Z./Finland*), §103 en EHRM 27 augustus 1997, nr. 20837/92 (*M.S./Zweden*), §43.

- De back-up tape werd gedurende de bezwaarprocedure bewaard in een verzegelde envelop;
- Partijen konden aanwezig zijn bij de controle van de back-up tape;
- De verkregen informatie van de back-up diende direct na het onderzoek van de computers van de Belastingdienst te worden verwijderd;¹⁶⁴

Deze waarborgen tezamen zorgen ervoor dat het EHRM oordeelt dat er sprake is van effectieve en adequate waarborgen tegen misbruik.¹⁶⁵

Deze waarborgen kunnen richtinggevend zijn voor derdenderzoeken, maar zullen niet per definitie slagen. Het EHRM zal per geval uiteindelijk moeten beoordelen of de waarborgen bij wet waren voorzien en/of zij voldoende bescherming bieden tegen eventueel misbruik.¹⁶⁶

¹⁶⁴ EHRM 14 maart 2013, ECLI:CE:ECHR:2013:0314:JUD002411708 (*Bernh Larsen Holding/Noorwegen*), § 164-174.

¹⁶⁵ EHRM 14 maart 2013, ECLI:NL:XX:2013:BZ9840, *Computerrecht* 2013/119, m.nt. M.M. Groothuis (*Bernh Larsen Holding/Noorwegen*), §174.

¹⁶⁶ Kranenborg 2007, par. 3.3.2.2.

3.6 Tussenconclusie

In dit hoofdstuk is onderzocht welke voorwaarden het EHRM stelt aan een derdenonderzoek.

In het kader van derdenonderzoek zal er ten aanzien van art. 8 lid 1 EVRM toets weinig discussie ontstaan, omdat het EHRM in een aantal arresten heeft geoordeeld dat het verzamelen van gegevens door de overheid, al dan niet rechtstreeks bij de betrokken persoon zelf, een inmenging op het privéleven kan opleveren. Nadat er een inmenging is geconstateerd toetst het EHRM of er ook een rechtvaardiging is voor deze inmenging. Met name de rechtvaardigingsgronden: het legaliteitsvereiste en noodzakelijkheids criterium nemen een belangrijke rol in als het gaat om derdenonderzoeken.

Uit de rechtspraak van EHRM blijkt ten aanzien van het legaliteitsvereiste dat een wettelijke basis voldoende duidelijk moet zijn, ook ten aanzien van de uitvoering daarvan. De precisie hierbij is afhankelijk van het middel dat wordt ingezet, het toepassingsgebied waarbinnen het middel wordt ingezet en ten aanzien van wie het wordt ingezet. Daarnaast moet de wettelijke basis ook anticiperen op de technologische mogelijkheden. In het kader van een derdenonderzoek werd duidelijk dat het EHRM stelt dat objecten die in beslag worden genomen duidelijk in de wet dienen te worden gedefinieerd. In het Bernh Larsen stelde het EHRM duidelijk een grens door te oordelen nu er sprake van zogenoemde gemengde archieven een kopie van de gehele server volstaat.

Bij het noodzakelijkheids criterium toetst het EHRM of een maatregel noodzakelijk is in een democratische samenleving om het legitieme doel te bereiken. Ten aanzien van de noodzaak moet er worden beoordeeld of er sprake is van een *pressing social need* en vervolgens moet er worden getoetst of de inbreuk in een evenredige verhouding staat met het te dienen doel. Bij deze evenredigheidstoets dient er per geval een belangenafweging plaats te vinden tussen de belangen van de overheid, betrokkenen en het algemene belang.

Ten slotte beoordeelt het EHRM of er effectieve en adequate waarborgen zijn opgenomen, waarmee de rechtpositie van belanghebbende wordt beschermd. Voor het derdenonderzoek zouden de wettelijke waarborgen die voortvloeien uit het Bernh Larsen Holding arrest relevant kunnen zijn. Hierbij moet wel de opmerking worden geplaatst dat deze waarborgen niet bij uitstek zullen slagen in nationaal perspectief. Het EHRM toetst namelijk case-by-case.

Hoofdstuk 4: Toetsing derdenonderzoek aan het recht van privacy

In dit hoofdstuk wordt onderzocht hoe art. 53 AWR zich verhoudt tot de EHRM-jurisprudentie ten aanzien van art. 8 EVRM. De eerste vraag uit de beslisboom van Dijkstra en Meeusen zal hierbij achterwege worden gelaten, omdat derdenonderzoeken op basis van EHRM- en nationale jurisprudentie onder de reikwijdte van art. 8 lid 1 EVRM vallen en derhalve een inmenging opleveren.¹⁶⁷ Hieruit kan worden afgeleid dat er overeenstemming bestaat tussen het EHRM en de nationale jurisprudentie ten aanzien van art. 8 lid 1 EVRM. Dit in tegenstelling tot de rechtvaardigingsgronden die genoemd staan in art. 8 lid 2 EVRM. De EHRM-jurisprudentie en nationale rechtspraak lijken hierbij niet altijd op één lijn te zitten.

Om die reden zullen de rechtvaardigingsgronden die genoemd staan in art. 8 lid 2 EVRM, hieronder worden vergeleken met de nationale inkadering via onder andere de jurisprudentie. Zodoende kan een oordeel worden geveld of art. 53 AWR in lijn is met EHRM-jurisprudentie.

4.1 Wettelijke grondslag

In paragraaf 3.2 is besproken dat op basis van EHRM-jurisprudentie er aan een drietal criteria moet worden getoetst of een inmenging voldoet aan het legaliteitsvereiste.

Allereerst moet er worden beoordeeld of het derdenonderzoek een grondslag heeft in het nationale recht.¹⁶⁸ Uit de nationale rechtspraak blijkt dat er wordt aangenomen dat er een wettelijke basis is voor het instellen van een derdenonderzoek, door te oordelen dat de bevoegdheden zijn geregeld in art. 53 lid 1 onderdeel a jo. 47 AWR.¹⁶⁹ Vervolgens moet er worden getoetst of art. 53 lid 1 onderdeel a AWR voldoende toegankelijk en openbaar is voor iedereen.¹⁷⁰ Ook dit vereiste zal weinig discussie opleveren. Aangezien de bepalingen die toezien op het instellen van een derdenonderzoek destijds zijn gepubliceerd in het Staatsblad en terugvonden kunnen worden in de AWR die voor eenieder toegankelijk is.¹⁷¹ Bovendien is de jurisprudentie rondom deze bepaling voor iedereen toegankelijk, want deze jurisprudentie wordt gepubliceerd op de website van de Rechterlijke macht.¹⁷²

¹⁶⁷ Zie bijvoorbeeld: Rb. Oost-Brabant 26 november 2013, ECLI:NL:RBOBR:2013:6553, r.o. 4.11;

EHRM 14 maart 2013, ECLI:CE:ECHR:2013:0314:JUD002411708 (*Berhn Larsen Holding/Noorwegen*), § 104-107.

¹⁶⁸ EHRM 25 maart 1983, ECLI:CE:ECHR:1983:0325JUD000594772 (*Silver e.a./Verenigd Koninkrijk*). In §85 verwijst het EHRM voor het begrip law naar EHRM 26 juni 1979, ECLI:CE:ECHR:1979:0426JUD000653874 (*Sunday Times/Verenigd Koninkrijk*), §47.

¹⁶⁹ Zie bijvoorbeeld: Hof Amsterdam 5 november 2019, ECLI:NL:GHAMS:2019:3967, V-N 2019/59.26.10, r.o. 3.10 en 3.11.

¹⁷⁰ EHRM 25 maart 1983, ECLI:CE:ECHR:1983:0325JUD000594772 (*Silver e.a./Verenigd Koninkrijk*), §87.

¹⁷¹ De Wet-Dezentje is destijds gepubliceerd in het staatsblad (*Wet van 27 mei 2011, Stb. 265*);

De AWR kan online worden teruggevonden en daarnaast in de papieren wettenbundels.

¹⁷² Zie www.rechtspraak.nl

Tot slot moet er worden beoordeeld of de bepalingen die toezien op het derdenonderzoek nauwkeurig zijn geformuleerd, waardoor burgers in staat zijn hun gedrag ernaar te richten.¹⁷³ Uit de EHRM-rechtspraak volgt dat de wettelijke basis uitsluitend moet geven onder welke voorwaarden en omstandigheden de inspecteur een derdenonderzoek mag instellen. Hierbij kan worden gedacht aan: de omvang van het informatieverzoek, ten aanzien van wie de inspecteur een informatieverzoek mag instellen, welke gegevens hij mag opvragen en welke handelingen hij op deze gegevens mag uitvoeren.¹⁷⁴ Daarnaast stelt het EHRM dat er een verband moet zijn tussen de technologische mogelijkheden en de nauwkeurigheid, waarmee bevoegdheden in de wet moeten worden vastgelegd.¹⁷⁵

Net als Wisman ben ik van mening dat de AWR hierin op een tweetal fronten tekortschiet. Allereerst zijn de categorie gegevens die opgevraagd mogen worden nagenoeg onbegrensd.¹⁷⁶ Daarnaast staat in de AWR niet verder omschreven onder welke voorwaarden de Belastingdienst welke handelingen mag uitvoeren op de gevraagde gegevens zoals: opvragen, filteren, koppelen, opslaan etc. Terwijl EHRM jurisprudentie dit wel verlangt.¹⁷⁷ Van Hout deelt de mening van Wisman en stelt dat computers en dergelijke digitale apparatuur nu nog geplaatst worden onder de term “andere gegevensdragers” in art. 47 AWR e.v. De term komt uit de parlementaire geschiedenis, welke stamt uit de jaren tachtig en begin jaren negentig. Veel toepassingen (zoals sociale media) bestonden destijds nog niet, waardoor de inspecteur van nu over veel meer mogelijkheden beschikt om data te verzamelen dan in de jaren tachtig. Deze mogelijkheden zorgen ervoor dat er steeds dieper in de persoonlijke levenssfeer van belastingplichtigen wordt ingegrepen. Terwijl het EHRM verlangt dat wetgeving preciezer omschrijft welke gegevens, onder welke omstandigheden, verzameld mogen worden en hoe het gebruik van deze gegevens mag plaatsvinden. Daarom ben ik net als Van Hout van mening dat de terminologie in de zin van art. 47 AWR e.v. verder geconcretiseerd en gemoderniseerd moet worden, waardoor deze bepalingen beter aansluiten bij de technologische mogelijkheden anno 2020.¹⁷⁸

Voorzienbaarheidseis nationale rechtspraak

De ANPR-arresten zien weliswaar op art. 55 AWR, toch kan naar aanleiding van deze arresten tevens de vraag worden gesteld of art. 53 lid 1 onderdeel a AWR een voldoende precieze wettelijke grondslag

¹⁷³ EHRM 26 april 1979, ECLI:NL:XX:1979:AC6568 (*Sunday Times/Verenigd Koninkrijk*), § 49; EHRM 12 januari 2010, ECLI:CE:ECHR:2010:12JUD000415805 (*Gillan en Quinton/Verenigd Koninkrijk*), § 77; EHRM 24 april 1990, ECLI:CE:ECHR:1990:0424JUD001110584 (*Huvig/Frankrijk*), § 32. Hierin stelde het EHRM dat er een verband bestaat tussen de verfijning van de technologische mogelijkheden en de nauwkeurigheid waarmee de bevoegdheden van de inspecteur in de wet moeten vastgelegd.

¹⁷⁴ EHRM 12 januari 2010, ECLI:CE:ECHR:2010:12JUD000415805 (*Gillan en Quinton/Verenigd Koninkrijk*), § 77; Van Hout 2017, par. 3.

¹⁷⁵ EHRM 24 april 1990, ECLI:CE:ECHR:1990:0424JUD001110584 (*Huvig/Frankrijk*) § 33: “(...) It is essential to have clear, detailed rules on the subject, especially as the technology available for use is continually becoming more sophisticated.”

¹⁷⁶ Hof 's-Hertogenbosch 19 augustus 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:2803, *Computerrecht* 2014/182, m.nt. T.H.A. Wisman.

¹⁷⁷ Hof 's-Hertogenbosch 19 augustus 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:2803, *Computerrecht* 2014/182, m.nt. T.H.A. Wisman.

¹⁷⁸ Van Hout 2017, par. 3.

biedt. In de ANPR-arresten heeft de Belastingdienst bij de controle van het privégebruik van de door de werkgevers ter beschikking gestelde auto's, gebruik gemaakt van snelwegcamera's. Deze camera's zijn voorzien van automatische nummerplaatherkenning (ANPR). In geschil in deze zaak was of de Belastingdienst gebruik mocht maken van de informatie die zij op grond van art. 55 AWR via de ANPR-camera's had verkregen. De Hoge Raad oordeelt dat het systematisch verzamelen, vastleggen, bewerken en jarenlang bewaren van gegevens over de bewegingen van voertuigen op diverse plaatsen in Nederland om een meer precieze en wettelijke grondslag vraagt. De huidige bepaling art. 55 AWR is in deze situatie onvoldoende precies, waardoor de Belastingdienst de gegevens afkomstig van ANPR-camera's niet mocht gebruiken.¹⁷⁹

Castelijn geeft in zijn commentaar bij het arrest terecht aan dat er geen belangwekkend verschil bestaat tussen de artikelen 53 en 55 AWR. Ook art. 53 AWR bevat namelijk slechts een algemene, niet specifieke regeling om informatie te vergaren.¹⁸⁰ De Booij stelt daarbij of de gegevens nu werden verzameld op grond van art. 55 AWR of niet. In alle gevallen dient er sprake te zijn van duidelijke regelgeving die dit mogelijk maakt. Op dit moment zijn de bepalingen van art. 47 AWR e.v. onvoldoende precies, waardoor dit arrest de aanleiding zou moeten zijn voor nieuwe wetgeving.¹⁸¹

Ook in het latere Museumjaarkaart arrest lijkt het Hof te onderkennen dat art. 53 AWR onvoldoende precies is als er op systematische wijze een inbreuk wordt gemaakt ten aanzien van een grote groep individuen. Het Hof stelt namelijk in één van haar overwegingen dat de zaken Museumjaarkaart en de ANPR-arresten niet vergelijkbaar waren, aangezien het in het onderhavige geval om één specifieke belastingplichtige ging en het bij de ANPR-arresten juist ging over gegevens van tal van belastingplichtigen.¹⁸² Op het moment dat er bij de stichting gegevens werden verzameld over tal van belastingplichtigen, kan er mijns inziens worden betwist of het Hof tot een ander oordeel was gekomen.

Wel volgt uit het Museumjaarkaart arrest dat als het informatieverzoek betrekking heeft op één specifieke derde, de bepalingen art. 53 jo. 47 AWR een voldoende precieze wettelijke grondslag bieden.¹⁸³ De rechtbank overweegt dat het hier 'immers' om specifieke informatie ten aanzien van één individuele betrokkene ging en dan bieden de bepalingen art. 47 en 53 AWR een voldoende wettelijke basis.¹⁸⁴ Verdere toetsing of de bepalingen ook in dit concrete geval een voldoende precieze wettelijke

¹⁷⁹ HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:286, m.nt. F.J.P.M. Haas.

¹⁸⁰ HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:286 (t/m 288), *NTFR* 2017/562.

¹⁸¹ Booij 2017.

¹⁸² Hof Amsterdam 05 november 2019, ECLI:NL:GHAMS:2019:3967, *V-N* 2019/59.26.10, r.o. 3.11. Zij neemt hierbij de rechtsoverweging van de rechtbank over.

¹⁸³ Vissers 2019, par. 4;

Rb. Amsterdam 15 november 2018, ECLI:NL:RBAMS:2018:8138, *V-N* 2018/62.18, r.o. 4.10. Door het woord 'immers' lijkt de rechtbank hiermee te impliceren dat de bepalingen art. 47 en 53 AWR altijd een voldoende wettelijke basis bieden als het om specifieke informatie ten aanzien van één individuele betrokkene gaat. Het hof neemt deze rechtsoverweging, Zie Hof Amsterdam 05 november 2019, ECLI:NL:GHAMS:2019:3967, r.o. 3.11.

¹⁸⁴ Rb. Amsterdam 15 november 2018, ECLI:NL:RBAMS:2018:8138, *V-N* 2018/62.18, r.o. 4.10.

grondslag bieden blijft achterwege, terwijl het EHRM op basis van jurisprudentie een indringende toetsing aan dit criterium wel verlangt.¹⁸⁵ Aangezien in deze zaak het om een woonplaatsonderzoek ex art. 4 AWR ging, was verdere toetsing naar een voldoende precieze wettelijke grondslag op zijn plaats geweest. Bij een woonplaatsonderzoek kunnen namelijk alle gegevens die duiden op een fiscale woonplaats in Nederland relevant zijn.¹⁸⁶ Nu is het een Museumjaarkaart, maar de Belastingdienst had bijvoorbeeld ook bij de Albert Heijn kunnen verzoeken om de Bonuskaart gegevens van desbetreffende belastingplichtige. Op basis van deze gegevens kan tevens iemands verplaatsingsgedrag in kaart worden gebracht. Anderzijds geven deze Bonuskaart gegevens een beeld van iemands privéleven. Welke keuzes hij maakt qua voeding bijvoorbeeld. Hoewel deze gegevens relevant zijn, vormen ze ook een enorme inbreuk op de privacy van belastingplichtige.¹⁸⁷ Voorgaande geldt tevens voor de Museumjaarkaart. Net als Vissers ben ik van mening dat de Museumjaarkaart ook een beeld schetst van de culturele uitingsvrijheid van de belastingplichtige.¹⁸⁸ Hierdoor zou bij individuele gevallen naar mijn mening niet zonder meer mogen worden aangenomen dat art. 47 en 53 AWR een voldoende wettelijke basis bieden, zoals de rechtbank en Hof oordeelde in het Museumjaarkaart arrest.

4.2 Legitimiteitstoets

Nadat is bepaald dat de inmenging voldoet aan het legaliteitsvereiste, moet de inmenging op grond van EHRM-jurisprudentie de legitimiteitstoets doorstaan.¹⁸⁹

Zoals in paragraaf 3.3 besproken worden de doeleinden die opgesomd staan in art. 8 lid 2 EVRM niet verder gedefinieerd in de jurisprudentie van het EHRM, waardoor deze ruim moeten worden opgevat. Deze toets zal hierdoor veelal niet het onderwerp van discussie zijn.¹⁹⁰ In de nationale rechtspraak wordt er ten aanzien van de controlebevoegdheden van de inspecteur in het kader van derdenonderzoeken geoordeeld dat dit in belang is voor het economische welzijn van Nederland.¹⁹¹

Ook in de EHRM-jurisprudentie wordt het economisch welzijn van het land als doelstelling geaccepteerd als het gaat om de controlebevoegdheden van de inspecteur.¹⁹²

¹⁸⁵ Rb. Amsterdam 15 november 2018, ECLI:NL:RBAMS:2018:8138, V-N 2018/62.18, r.o. 4.10; Hof Amsterdam 05 november 2019, ECLI:NL:GHAMS:2019:3967, V-N 2019/59.26.10, r.o. 3.11; EHRM 12 januari 2010, ECLI:CE:ECHR:2010:12JUD000415805 (*Gillan en Quinton/Verenigd Koninkrijk*).

¹⁸⁶ Vissers 2018, par. 2.

¹⁸⁷ Eigen voorbeeld vloeit voort uit de visie van Vissers (Vissers 2019, par. 4).

¹⁸⁸ Vissers 2019, par. 4.

¹⁸⁹ Meussen & Dijkstra 2016, par. 5.

¹⁹⁰ Meussen & Dijkstra 2016, par. 5;

Vande Lanotte & Haeck 2004, p. 135-136.

¹⁹¹ HR 10 december 1974, nr. 67 574, BNB 1975/52, m.nt. Y.D.C. van Duyn;

Hof 's-Hertogenbosch 19 augustus 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:2803, r.o. 3.2.4.;

Rb. Amsterdam 15 november 2018, ECLI:NL:RBAMS:2018:8138, V-N 2018/62.18, r.o. 4.9.

¹⁹² EHRM 25 februari 1993, ECLI:CE:ECHR:1993:0225JUD001082884 (*Funke/Frankrijk*), § 52;

Hieruit kan worden geconcludeerd dat er tussen het EHRM en de nationale rechtspraak consensus bestaat als het gaat om de legitimiteitstoets.

4.3 Noodzakelijkheids criterium

Bij de beoordeling of de maatregel noodzakelijk is in een democratische samenleving beoordeelt het EHRM allereerst of er sprake van een ‘*pressing social need*’.¹⁹³ Over het algemeen wordt een ‘*pressing social need*’ aangenomen, omdat de noodzaak van de bevoegdheden van de Belastingdienst is gelegen in het feit dat de Belastingdienst het heffen en innen van belastingen als taak heeft.¹⁹⁴ Vervolgens moet er worden beoordeeld of de aangevoerde redenen voor de inbreuk relevant en toereikend zijn en of deze in verhouding staan tot het legitieme doel dat wordt nagestreefd.¹⁹⁵ Hierbij houdt het EHRM rekening met de beoordelingsmarge van de Staat.¹⁹⁶ Wel moet hierbij de kanttekening worden geplaatst dat op de inspecteur de bewijslast rust om aan te tonen dat er een noodzaak bestaat om een derdenonderzoek in te stellen.

Proportionaliteits- en subsidiariteitsbeginsel

Nadat er is beoordeeld of er sprake is van een ‘*pressing social need*’, moet er worden getoetst of het derdenonderzoek in evenredige verhouding staat tot het doel dat wordt nagestreefd. Zoals eerder benoemd valt deze evenredigheidstoets uiteen in het proportionaliteits- en subsidiariteitsbeginsel. Er moet worden getoetst of het middel dat is ingezet in verhouding staat met het te dienen doel (proportionaliteit). Er dient hierbij per geval een belangenafweging te worden gemaakt tussen: het belang van de overheid, de betrokkenen en het algemene belang.¹⁹⁷ Eveneens dient per geval te worden getoetst of er niet op een minder belastende wijze gegevens kunnen worden verkregen

Zie bijvoorbeeld ook het Bernh Larsen Holding arrest, een Noors equivalent van het derdenonderzoek ex art. 53 AWR. EHRM 14 maart 2013, ECLI:CE:ECHR:2013:0314:JUD002411708 (*Bernh Larsen Holding/Noorwegen*), § 135-136.

¹⁹³ EHRM 22 oktober 1981, ECLI:CE:ECHR:1981:1022JUD000752576 (*Dudgeon/Verenigd Koninkrijk*), §52. Het Europese Hof stelt: “(...) it is for the national authorities to make the initial assessment of the pressing social need in each case; accordingly, a margin of appreciation is left to them. However their decision remains subject to review by the Court” en “(...) the scope of the margin of appreciation is not identical in respect of each of the aims justifying restrictions on a right”; Vande Lanotte & Haeck 2004, p. 141;

Kranenborg 2007.

¹⁹⁴ Zie bijvoorbeeld Rb. Oost-Brabant, 26 november 2013, ECLI:NL:RBOBR:2013:6553 ‘(...) Doelmatige en eerlijke belastingheffing is noodzakelijk in het belang van het economisch welzijn van het land. Voor die doelmatige en eerlijke belastingheffing is het vergaren van inlichtingen door de Belastingdienst nodig, niet alleen bij de belastingplichtigen zelf, maar ook bij derden. De wettelijke mogelijkheid tot informatiegaring moet ruim worden opgevat. (...) Het hoeft ook niet bij voorbaat vast te staan dat alle inlichtingen relevant zullen zijn (vgl. ook HR 22 september 2006, LJN:AY8656, BNB 2007/45). Het gaat om: inlichtingen, boeken, bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan en waarvan de raadpleging van belang kan zijn voor de vaststelling van de feiten, welke invloed kunnen uitoefenen op de belastingheffing ten aanzien van derden.’

Hieruit kan worden afgeleid dat er een ‘*pressing social need*’ bestaat voor de ruime bevoegdheden van de Belastingdienst in het kader van een derdenonderzoek.

¹⁹⁵ EHRM 14 maart 2013, ECLI:CE:ECHR:2013:0314:JUD002411708 (*Bernh Larsen Holding/Noorwegen*), §158.

¹⁹⁶ Zie bijvoorbeeld EHRM 17 januari 2017, nr. 27153/07 (*Cacuci en S.C. Virra & Cont Pad S.R.L./Roemenië*), §.89-90.

¹⁹⁷ EHRM 23 september 1982, ECLI:CE:ECHR:1982:0923JUD000715175 (*Sporrong en Lönnroth/Zweden*), §69; *Guide on Article 8 of the European Convention on Human Rights* 2020, p. 12.

(subsidiariteit). Als er een alternatieve wijze voorhanden is waarmee hetzelfde resultaat kan worden behaald, dient de Staat gebruikt te maken van dit alternatieve middel.¹⁹⁸

Hieronder wordt toegelicht hoe de nationale jurisprudentie invulling geeft aan deze beginselen en of dit conform de rechtspraak van het EHRM gebeurt.

In de zaak Stad Rotterdam oordeelde de Hoge Raad dat de verzekeringsmaatschappij Stad Rotterdam inzage moest verstrekken in alle boeken en bescheiden ten aanzien van alle personen die een pleziervaartuig bij hen hadden verzekerd. De Hoge Raad oordeelde dat art. 8 EVRM niet was geschonden, omdat de informatievergaring noodzakelijk was voor het economisch welzijn van het land. Volgens de Hoge Raad moet in een democratische samenleving het privacybelang van de polishouders wijken voor het algemeen belang van de Staat. Opvallend bij deze uitspraak was dat de Hoge Raad enkel stelde dat de inbreuk noodzakelijk was voor het economisch welzijn van het land, een verdere toelichting hierop bleef achterwege.¹⁹⁹ Zoals eerder benoemd acht het EHRM dat bij iedere casus wordt getoetst aan de beginselen van proportionaliteit en subsidiariteit, waardoor de uitspraak mijns inziens niet voldoet aan de eisen van het EHRM ten aanzien van het noodzakelijkheids criterium. Van Houte stelt daarbij dat er in dit arrest voor de eenvoudige weg is gekozen door de Belastingdienst en de inspecteur wellicht beter de gewenste gegevens had kunnen opvragen bij de polishouders zelf.²⁰⁰

Bovendien kan worden betwist of de rechter anno 2020 nog hetzelfde zou hebben geoordeeld in deze zaak. Dit arrest komt namelijk uit 1974, waardoor deze door de technologische mogelijkheden inmiddels is achterhaald.²⁰¹

In de zaak SMSParking wordt er door zowel de rechtbank als het Hof wel getoetst aan het proportionaliteitsbeginsel. Opvallend bij deze belangenafweging is dat het Hof 's-Hertogenbosch de belangen van de Belastingdienst centraal stelt, terwijl het EHRM eist dat er een *fair balance* moet zijn, waarbij de belangen van de betrokkenen worden meegenomen.²⁰² Dijkstra stelt bij deze uitspraak terecht dat het Hof de zelfstandige belangen van SMSParking bij een derdenonderzoek (bijv. concurrentievervalsing, kosten en imagoschade) en belangen van de belastingplichtigen buiten beschouwing laat bij de belangenafweging.²⁰³ Terwijl deze belangen ook een nadrukkelijke weging verdienen, omdat de belangen van SMSParking een onderdeel vormen van de *fair balance*-toets. Op het moment dat deze belangen buiten beschouwing worden gelaten is er geen sprake van een *fair balance* en wordt er niet voldaan aan het proportionaliteitsbeginsel.

¹⁹⁸ EHRM 02 oktober 2001, ECLI:CE:ECHR:2001:1002JUD003602297 (*Hatton/Verenigd Koninkrijk*), §97.

¹⁹⁹ HR 10 december 1974, nr. 67 574, *BNB* 1975/52, m.nt. Y.D.C. van Duyn.

²⁰⁰ Van Houte 2005, par. 2.2.

²⁰¹ Poelmann 2019, par. 5.

²⁰² Hof 's-Hertogenbosch 19 augustus 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:2803, *Computerrecht* 2014/182, m.nt. T.H.A. Wisman.

²⁰³ Dijkstra 2015, par. 6.

Ten aanzien van het subsidiariteitsbeginsel stelt het Hof dat het fotograferen van kentekens arbeidsintensiever is dan het opvragen van de gegevens bij bedrijven zoals SMSParking.²⁰⁴ Hieruit kan worden afgeleid dat de arbeidsintensiviteit aan de zijde van de Belastingdienst doorslaggevend is geweest om af te zien van een andere methode om de gegevens te verkrijgen. Ze hadden mijns inziens ook bij derden (de automobilisten zelf) eerst een onderzoek kunnen instellen, alvorens de gegevens bij SMSParking op te vragen. Deze methode is namelijk minder privacy gevoelig dan de methode die zij nu hebben gebruikt.

Anders dan de zaak SMSParking heeft de zaak Museumjaarkaart betrekking op één belastingplichtige. In deze zaak wordt er zowel door de rechtbank als het Hof niet getoetst aan de beginselen van proportionaliteit en subsidiariteit. Zowel de rechtbank als het Hof verwijzen enkel dat het derdenonderzoek noodzakelijk was in verband met het economisch welzijn van Nederland.²⁰⁵ Het enkele feit dat de inspecteur op grond van de artikelen 47 en 53 AWR een derdenonderzoek mag instellen, maakt nog niet dat de noodzaak an sich mag worden aangenomen. Zoals eerder benoemd verlangt het EHRM dat er in elke casus wordt getoetst aan de beginselen van proportionaliteit en subsidiariteit.²⁰⁶

In deze zaak kan worden betwist of de Museumjaarkaart ook door anderen dan de betrokkene kan worden gebruikt. Op de Museumjaarkaart stond namelijk geen pasfoto, waardoor de kaart wellicht ook door anderen gebruikt kon worden.²⁰⁷ Hierdoor kan worden betoogd dat de bezoeken nog niets zeggen over de woonplaats van de betrokkene, waardoor het de vraag is of de Museumjaarkaart wel echt noodzakelijk c.q. relevant is voor de woonplaatsdiscussie.

Los van het feit of de kaart door meerdere gebruikers kan worden gebruikt, blijven woonplaatsdiscussies ingrijpend. Bij woonplaatsonderzoeken staat namelijk de vraag centraal of iemand een duurzame band van persoonlijke aard heeft met Nederland. Alle informatie die het verplaatsingsgedrag van een belastingplichtige in kaart kan brengen is dan relevant.²⁰⁸ Deze gegevens zijn vaak zeer privacygevoelig van aard, waardoor mijns inziens door de rechter getoetst had moet worden aan het noodzakelijkheidscriterium.

Uit bovenstaande blijkt dat de nationale rechtspraak niet of onvoldoende derdenonderzoeken toetst aan het proportionaliteits- en subsidiariteitsbeginsel zoals het EHRM dat van hen verlangt. Hierdoor

²⁰⁴ Hof 's-Hertogenbosch 19 augustus 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:2803, r.o. 3.5.4.

²⁰⁵ Rb. Amsterdam 15 november 2018, ECLI:NL:RBAMS:2018:8138, V-N 2018/62.18, r.o. 4.12; Hof Amsterdam 05 november 2019, ECLI:NL:GHAMS:2019:3967, V-N 2019/59.26.10, r.o. 3.12.

²⁰⁶ *Guide on Article 8 of the European Convention on Human Rights* 2020, p. 12.

²⁰⁷ Uit krantenartikelen blijkt dat in de periode waarop deze uitspraak ziet de periode 1 januari 2014 t/m 15 maart 2017 er geen pasfoto stond op de Museumjaarkaart.

Zie bijvoorbeeld: AD, 'Pasfoto keer terug op Museumkaart', 2 maart 2016

< <https://www.ad.nl/home/pasfoto-keert-terug-op-museumkaart~acefad23/> >;

Rb. Amsterdam 15 november 2018, ECLI:NL:RBAMS:2018:8138, V-N 2018/62.18;

Hof Amsterdam 05 november 2019, ECLI:NL:GHAMS:2019:3967, V-N 2019/59.26.10.

²⁰⁸ Vissers 2018, p. 329.

geschiedt de beoordeling van het noodzakelijkheids criterium niet conform de rechtspraak van het EHRM.

4.4 Wettelijke waarborgen belanghebbenden

Zoals in paragraaf 4.5 besproken toetst het EHRM in beginsel allereerst of er wettelijke waarborgen zijn vastgelegd en vervolgens worden deze meegenomen in de belangenafweging welke een onderdeel vormt van de noodzakelijkheidstoets.²⁰⁹ Als wettelijke waarborg is er in het kader van het Nederlands derdenonderzoek gekozen voor de kostenvergoedingsbeschikking. In deze paragraaf zal er daarom een oordeel worden geveld of de kostenvergoedingsbeschikking een effectieve en adequate waarborg biedt tegen misbruik van gegevens.

In het geval dat gegevensdragers in beslag worden genomen of doorzocht in verband met een strafzaak staat het EHRM rechterlijke toetsing achteraf toe, mits de rechtmatigheid van de doorzoeking of inbeslagname achteraf door een onafhankelijke instantie wordt getoetst en de situatie omkeerbaar is.²¹⁰ Ten aanzien van fiscale zaken waarbij er beslag wordt gelegd op gegevensdragers lijkt het Hof minder terughoudend te zijn over rechterlijke toetsing achteraf. Volgens het EHRM is de inmenging in het privéleven bij fiscale zaken “*not of the same seriousness and degree as is ordinarily the case of search and seizure carried out under criminal law*”.²¹¹

Net als de rechters Berro-Lefèvre en Laffranque ben ik van mening dat dit betwist kan worden. Deze rechters geven namelijk terecht aan in hun *dissenting opinion* bij de zaak Bernh Larsen Holding dat het volledig kopiëren van de back-up tape, in het kader van de belastingcontrole, net zo bezwarend is als de inbeslagname bij een strafzaak. Het niet meewerken aan het informatieverzoek is namelijk strafbaar gesteld en ook hierbij geldt dat de aard van de inmenging en het gevaar van misbruik even groot kan zijn als bij een inbeslagname in een strafprocedure. Er was namelijk maar een klein deel van de back-up tape relevant voor de belastingheffing. Zij vinden daarom dat rechterlijke toetsing ook vooraf dient te worden geboden bij fiscale zaken.²¹² Anderzijds moet bij dit arrest wel de kanttekening worden geplaatst dat er ook andere procedurele waarborgen in het spel waren, welke mede tot de beslissing van het EHRM hebben geleid. Zo kent de Noorse wet een bepaling die vooraf een bezwaarschriftprocedure mogelijk maakt. Op het moment dat er een klacht (bezwaar) wordt ingediend tegen de inbeslagname, worden de gegevens verzegeld in een envelop tot op het bezwaar wordt

²⁰⁹ EHRM 4 mei 2000, ECLI:CE:ECHR:2000:0504JUD002834195 (*Rotaru/Roemenië*), §59; Kranenborg 2007, par. 3.3.2.2.

²¹⁰ Royer & Oerlemans 2017;

Zie bijvoorbeeld EHRM 25 februari 1993, ECLI:CE:ECHR:1993:0225JUD001082884 (*Funke/Frankrijk*); EHRM 16 oktober 2007, nr. 74336/01 (*Wieser en Bicos Beteiligungen GmbH/Oostenrijk*); EHRM 21 februari 2008, ECLI:NL:XX:2008:BL4228 (*Ravon/Frankrijk*).

²¹¹ EHRM 14 maart 2013, ECLI:CE:ECHR:2013:0314JUD002411708, (*Bernh Larsen Holding/Noorwegen*), §173; Royer & Oerlemans 2017.

²¹² EHRM 14 maart 2013, ECLI:CE:ECHR:2013:0314JUD002411708 (*Bernh Larsen Holding/Noorwegen*), *dissenting opinion*.

beslist.²¹³ Een dergelijke regeling waarbij de administratieplichtige vooraf bij de inspecteur in bezwaar kan gaan, wordt niet geboden bij het Nederlands derdenonderzoek.

Op grond van de nationale wetgeving kan een administratieplichtige, nadat de gegevens zijn verstrekt, verzoeken om een kostenvergoedingsbeschikking als er kosten zijn gemaakt die het gevolg zijn van het nakomen van een onrechtmatig informatieverzoek. Als er dus geen kosten zijn gemaakt, kan de onrechtmatigheid niet worden getoetst. Op dat moment biedt de nationale wetgeving geen wettelijke waarborg tegen een informatieverzoek, waardoor de kostenvergoedingsbeschikking mijns inziens niet als een effectieve en adequate waarborg kan worden aangemerkt.

Zoals in paragraaf 2.3 besproken heeft de administratieplichtige daarnaast de mogelijkheid om vooraf de zaak aanhangig te maken bij de civiele rechter. Aan deze procedure kleven een hoop nadelen. Zo is de procedure kostbaar, de civiele rechter is niet fiscaal deskundig en daarnaast vormt de openbaarheid van de procedure vaak een belemmering om een civiele procedure aan te gaan.²¹⁴ Hierdoor kan de civiele procedure mede niet als een adequate en effectieve waarborg worden aangemerkt.

Ook in de literatuur en de fiscale praktijk bestaat er consensus over het feit dat de kostenvergoedingsbeschikking geen adequate rechtsbescherming biedt.

Zo stellen Meeusen en Dijkstra dat het EHRM rechtsbescherming achteraf toestaat, maar als de resultaten onomkeerbaar zijn, rechtsbescherming vooraf geboden is. Op het moment dat een administratieplichtige heeft voldaan aan een onrechtmatig onderzoek, kan dit niet meer ongedaan worden gemaakt. Net als hen ben ik daarom van mening dat bij derdenonderzoeken de resultaten onomkeerbaar zijn en een adequate rechtsbescherming vooraf passend zou zijn.²¹⁵ In een eerdere bijdrage stelt Dijkstra tevens dat een administratieplichtige door het gesloten stelsel van rechtsbescherming niet de mogelijkheid heeft om een bezwaar in te dienen tegen het voornemen van de Belastingdienst om een derdenonderzoek in te stellen. Zoals reeds besproken biedt de Noorse wetgeving een dergelijke bezwaarprocedure wel. Hierdoor ben ik net als Dijkstra van mening dat zowel de kostenvergoedingsbeschikking als de civiele procedure niet EVRM proof zijn.²¹⁶

Ook Burgers en Nuyens stellen dat er behoefte is om vooraf duidelijkheid te krijgen over de rechtmatigheid van een informatieverzoek. Op grond van het evaluatierapport lijkt de kostenvergoedingsbeschikking deze niet te bieden.²¹⁷ Booij stelt dat er geen mogelijkheid bestaat voor de administratieplichtige om zich tegen de informatievergaring ex art. 53 AWR te verzetten. Hierdoor is er geen sprake van controle op de bevoegdheden van de Belastingdienst, waardoor de kans op

²¹³ EHRM 14 maart 2013, ECLI:CE:ECHR:2013:0314:JUD002411708 (*Bernh Larsen Holding/Noorwegen*).

²¹⁴ Zie bijvoorbeeld Evaluatie Wet-Dezentjé, bijlage (blg-791628) bij *Kamerstukken II* 2016/17, 33 772, nr. 2, p. 28.

²¹⁵ Meussen & Dijkstra 2016, par. 6.

²¹⁶ Dijkstra 2015.

²¹⁷ Burgers & Nuyens 2017.

misbruik niet kan worden uitgesloten. Hij stelt dat dit met name problemen kan opleveren als opgevraagde informatie vervolgens met buitenlandse Belastingdiensten wordt gedeeld.²¹⁸

Bovenstaande auteurs stellen daarom op basis van voorgaande argumenten voor om een derdenonderzoek open te stellen voor bezwaar en beroep. Dit zou volgens de auteurs gemakkelijk te bewerkstelligen zijn door de informatiebeschikking uit te breiden met art. 53 lid 1 onderdeel a AWR.²¹⁹ Door middel van een informatiebeschikking krijgt de administratieplichtige vooraf de mogelijkheid om in bezwaar te gaan, alvorens hij medewerking dient te verlenen aan het verzoek. De angst dat de uitvoeringstaak van de Belastingdienst hierdoor onder druk komt te staan, doordat velen bezwaar zullen maken tegen informatieverzoeken, was één van de redenen dat het derdenonderzoek destijds werd uitgesloten van de informatiebeschikking.²²⁰ Dezelfde angst bestond ook voor de informatiebeschikking an sich. Uit het evaluatierapport van de wet Dezentjé blijkt dat deze angst onterecht is, omdat er veel minder bezwaarschriftprocedures zijn gevoerd tegen de informatiebeschikking dan dat er op voorhand werd verwacht.²²¹ Bovendien ben ik net als Meeusen en Dijkstra van mening dat budgettaire redenen niet de rechtsbescherming terzijde horen te schuiven.²²² Op grond van bovenstaande redenen zou daarom de informatiebeschikking op korte termijn kunnen worden uitgebreid met het derdenonderzoek.

Al met al kan worden geconcludeerd dat uit de jurisprudentie van het EHRM blijkt dat de kans zeer gering is dat het EHRM de kostenvergoedingsbeschikking en de civiele rechtsingang als adequate en effectieve waarborgen aanmerkt. Ook vanuit de literatuur wordt dit opgemerkt.

4.5 Tussenconclusie

In dit hoofdstuk is onderzocht hoe art. 53 AWR zich verhoudt tot EHRM-jurisprudentie ten aanzien van art. 8 EVRM.

Op basis van deze vergelijking blijkt dat art. 53 lid 1 onderdeel a AWR niet voldoet aan de voorzienbaarheidseis. De bevoegdheden die toezien op het derdenonderzoek zijn namelijk nagenoeg onbegrensd en daarnaast geeft de AWR geen verdere uitleg over onder welke voorwaarden de Belastingdienst, welke handelingen mag uitvoeren op gegevens.

Als er wordt gekeken naar het noodzakelijkheids criterium dan dient er een belangenafweging te worden gemaakt tussen de belangen van de Staat, de betrokkenen en het algemene belang. Uit de nationale jurisprudentie volgt dat er veelal meer gewicht wordt toegekend aan de belangen van de inspecteur dan die van de betrokkenen. Daarnaast blijkt dat er ook wel eens in zijn geheel niet wordt

²¹⁸ Boij 2014.

²¹⁹ Meussen & Dijkstra 2016; Dijkstra 2015; Burgers & Nuyens 2017; Boij 2014.

²²⁰ *Handelingen I* 2010/2011, nr. 24/6, p. 22-27.

²²¹ Evaluatie Wet-Dezentjé, bijlage (blg-791628) bij *Kamerstukken II* 2016/17, 33 772, nr. 2.

²²² Meussen & Dijkstra 2016.

getoetst aan dit criterium en dat er enkel wordt verwezen dat het derdenonderzoek noodzakelijk was in verband met het economisch welzijn van Nederland.

Tot slot eist het EHRM dat een derdenonderzoek omkleed is met adequate en effectieve waarborgen. In het geval van strafzaakprocedures oordeelt het EHRM dat rechterlijke toetsing vooraf passend is als de situatie onomkeerbaar is. Op het moment dat de administratieplichtige de gegevens verstrekt en het verzoek blijkt achteraf onrechtmatig te zijn, is de situatie onder de huidige wetgeving onomkeerbaar.. Hierdoor zou toetsing vooraf passend zijn. Mede hierdoor is de kans zeer klein dat het EHRM de kostenvergoedingsbeschikking en de civiele procedure als effectieve waarborgen bestempelt.

Hoofdstuk 5 Conclusie

Door het Museumjaarkaart arrest en de toenemende digitalisering is bij mij de vraag ontstaan of het nationaal recht omtrent het derdenonderzoek en de uitleg die daaraan in de jurisprudentie wordt gegeven wel in lijn is met de rechtspraak van het EHRM met betrekking tot art 8 EVRM.

In deze thesis is daarom antwoord gegeven op de volgende probleemstelling:

“In hoeverre is het Nederlands derdenonderzoek genoemd in art. 53 AWR in overeenstemming met jurisprudentie van het EHRM ten aanzien van het recht op privacy genoemd in art. 8 EVRM?”

Om deze vraag te kunnen beantwoorden is allereerst onderzocht wat de reikwijdte van art. 53 AWR is. Hierbij is er gekeken: wie er tot de kring van derden en administratieplichtigen behoort, welke gevolgen aan het niet-naleven van het informatieverzoek kleven, op welke wijze de inspecteur de gegevens kan verkrijgen en welke grenzen er aan de informatieplicht zitten. Daarnaast is onderzocht welke mogelijkheden de administratieplichtige heeft om in verweer te komen tegen het derdenonderzoek en of deze voldoende rechtsbescherming bieden. Hieruit blijkt dat de reikwijdte van het derdenonderzoek ex art. 53 AWR zeer ruim is, omdat alles opgevraagd mag worden wat van belang zou kunnen zijn voor de belastingheffing. Daartegenover staat dat de administratieplichtige zich beperkt kan verzetten tegen een derdenonderzoek en het niet-naleven van een derdenonderzoek grote risico's (strafvervolging) met zich meebrengt.

Vervolgens is onderzocht welke eisen het EHRM stelt aan een derdenonderzoek en het hoofdstuk daarna zijn deze eisen van het EHRM vergeleken met de Nederlandse inkadering van deze vereisten, via nationale jurisprudentie. Hierbij werd duidelijk dat het EHRM het van belang acht dat een wettelijke bepaling voldoende duidelijk is, ook ten aanzien van de uitvoering daarvan. Voor een derdenonderzoek houdt dit in dat de bepalingen die toezien op het derdenonderzoek, uitsluitel moeten geven onder welke voorwaarden en omstandigheden een inspecteur een derdenonderzoek mag instellen. Zo moet nationale wetgeving voorwaarden stellen aan de omvang van het informatieverzoek, ten aanzien van wie het derdenonderzoek ingesteld mag worden, welke gegevens de inspecteur mag opvragen en welke handelingen hij op deze gegevens mag uitvoeren. De AWR voldoet niet aan deze vereisten. Het geeft namelijk niet aan onder welke voorwaarden de inspecteur welke handelingen mag verrichten op de gegevens. Daarnaast zijn de categorie gegevens die opgevraagd mogen worden nagenoeg onbegrensd.

Daarnaast verlangt het EHRM dat er op basis van het noodzakelijkheids criterium wordt getoetst of er sprake is van een *fair balance* tussen de belangen van de overheid, de betrokkenen en het collectieve belang. Op grond van nationale jurisprudentie blijkt dat bij de belangenafweging de belangen van de Belastingdienst vaak centraal staan en de belangen van betrokkenen (administratieplichtigen en derden) uit het oog worden verloren. Daarnaast wordt erin de nationale jurisprudentie ook wel eens compleet voorbijgegaan aan de belangenafweging, terwijl het EHRM dit wel verlangt.

Als laatste acht het EHRM dat er voldoende wettelijke waarborgen zijn opgenomen in de wet in het kader van de rechtsbescherming. In het geval van strafzaakprocedures oordeelt het EHRM dat rechterlijke toetsing vooraf passend is als de situatie onomkeerbaar is. Als de administratieplichtige voldoet aan een derdenonderzoek en deze blijkt achteraf onrechtmatig te zijn, is de situatie onder de huidige wetgeving onomkeerbaar. Hierdoor zou toetsing vooraf passend zijn. Bovendien kan de administratieplichtige enkel verzoeken om een kostenvergoedingsbeschikking als er kosten zijn gemaakt. Mede hierdoor is de kans zeer klein dat het EHRM de kostenvergoedingsbeschikking als effectieve waarborg aanmerkt.

Hoofdstuk 6 Aanbevelingen

Uit dit onderzoek bleek dat zich een bewijstechnisch probleem voordoet bij het onderscheid tussen fishing expeditions en serievragen. Daarom acht ik het van belang dat er een aparte bepaling komt, waarin er aandacht wordt besteed aan serievragen. In deze bepaling moet komen te staan wanneer de inspecteur een dergelijk groot onderzoek mag instellen, onder welke voorwaarden hij welke gegevens mag opvragen en wat er met de verzamelde gegevens mag gebeuren. Door de concretisering van deze bepaling wordt mede duidelijk wat wel en niet geoorloofd is bij digitale controles, waardoor de ruimte voor fishing expeditions kleiner wordt.

Daarnaast bleek uit dit onderzoek dat de kostenvergoedingsbeschikking niet als een adequate en effectieve waarborg kan worden aangemerkt. In het kader de rechtsbescherming van administratieplichtigen is het daarom van belang dat hiervoor een oplossing komt. Op korte termijn zou het toepassingsbereik van de informatiebeschikking kunnen worden uitgebreid met art. 53 AWR. Zodoende heeft de administratieplichtige de mogelijkheid om vooraf in bezwaar te gaan tegen het informatieverzoek.

Voor de lange termijn zou wellicht een openstelsel van rechtsbescherming een oplossing kunnen bieden. Voordat een dergelijk stelsel kan worden ingevoerd dient er in een vervolgonderzoek te worden onderzocht of ook andere bepalingen in de AWR onvoldoende rechtsbescherming bieden.

Literatuurlijst

- **Booij 2014**
J.A. Booij, 'Belasting en privacy: Hoe big laten we big brother worden?', *FTV* 2014/4-19.
- **Booij 2017**
J.A. Booij, 'Privacy en moeilijk controleerbare belastingwetten', *TFB* 2017 nr. 3, p. 2-3.
- **Blieck e.a. 2019**
L. de Blieck e.a., Art. 53 AWR Commentaar - Fiscale Encyclopedie De Vakstudie, Deventer: Wolters Kluwer 2019.
- **Burgers & Nuyens 2017**
V.A. Burgers en 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 2007**
M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2007.
- **De Hert 2004**
P. de Hert, 'Artikel 8 Recht op privacy', in: J. Vande Lanotte & Y. Haeck (red.), *Handboek EVRM Deel 2 Artikelsgewijze Commentaar*, Antwerpen: Intersentia 2004, p. 705-788.
- **Van Hout 2017**
M.B.A. van Hout, 'Rechtsbescherming in het tijdperk van big data', *WFR* 2017/165.
- **Van Houte 2005**
C.P.M. van Houte, 'De belastingdienst op fishing expedition', *WFR* 2005/1078.
- **Knottnerus & Brom 2016**
J.A. Knottnerus & F.W.A. Brom, *Big data in een vrije en veilige samenleving*, Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid, Amsterdam: Amsterdam University Press 2016.

- **Kranenborg 2007**
H.R. Kranenborg, *Toegang tot documenten en bescherming van persoonsgegevens in de Europese Unie : over de openbaarheid van persoonsgegevens*, Doctoral dissertation, Kluwer 2007.
- **Kranenborg 2010**
H.R. Kranenborg, *Wet bescherming persoonsgegevens in Europees perspectief*, Kluwer 2010.
- **Megens 2011**
J.T.H. Megens, ‘Art. 47 AWR: taal of digitaal?’, *FF* 2011/219-06.
- **Meussen en Dijkstra 2016**
G.T.K. Meussen en 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.
- **Muller 2011**
M. Muller, ‘Derdenonderzoeken en rechtsbescherming’, *TFB* 2011/08, par. 1.
- **NDFR**
NDFR Commentaar, art. 53 AWR, paragraaf 13.3, bijgewerkt tot 7 september 2020.
- **Pechler 2006**
E.B. Pechler, ‘Informatievergaring en beginselen van behoorlijk bestuur’, *MBB* 2006/04-03.
- **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 e.a. 2019**
E. Poelmann e.a. *Cursus belastingrecht. Formeel Belastingrecht*. Kluwer 2019.
- **Poelmann 2019**
E. Poelmann, ‘Enige actuele raakvlakken tussen fiscaliteit en het Handvest’, *NTFR* Beschouwingen 2019/7.
- **De Raedt 2017**
S. de Raedt, *De draagwijdte van het recht op privéleven bij de informatie-inzameling door de fiscale administratie*, Doctoral dissertation, Larcier 2017.

- **Royer & Oerlemans 2017**
S. Royer en J.J. Oerlemans, 'Naar een nieuwe regeling voor beslag op gegevensdragers', *Computerrecht* 2017/200.
- **Ruyter 2005**
B.G.H. Ruyter, 'Mag het een beetje meer zijn?', *MBB* 2005/02-03.
- **Sitsen 2011**
J.M. Sitsen, 'De informatiebeschikking om te kunnen beschikken over gevraagde informatie', *FTV* 2011/10-44.
- **Stevens 2018**
L.G.M. Stevens, 'Behoeftte aan fiscale rechtsbescherming zal alleen maar groter worden', *WFR* 2018/236.
- **Van Steenberghe & Van Londen 2016**
A.K.J.M. van Steenberghe & M. van Londen, 'Evaluatie wet-Dezentjé', Belastingdienst/CKC/Domein Onderzoek, 2016.
- **Ulrich & Kerckhoffs 2016**
G.H. Ulrich & R.W.J. Kerckhoffs, *De informatiebeschikking (Fed fiscale brochures)*, Deventer: Wolters Kluwer 2016.
- **Vande Lanotte & Haeck 2004**
J. Vande Lanotte & Y. Haeck, *Handboek EVRM Deel 2 Artikelsgewijze Commentaar*, Antwerpen: Intersentia 2004.
- **Vissers 2018**
A.B. Vissers, 'Woonplaatsonderzoek; Fiscale woonplaats; Vestigingsplaats; Artikel 4 AWR; Informatietraject; Artikel 47 AWR; Verwijtbaarheidsonderzoek', *MBB* 2018/9-16, par. 2.
- **Vissers 2019**
A.B. Vissers, 'Big Brother Watch: A more thorough reconsideration would be called for EHRM 13 september 2018, ECLI:CE:ECHR:2018:0913JUD005817013 (Big Brother Watch e.a./Verenigd Koninkrijk), par. 3 van de dissenting opinion van Judges Koskelo & Turković. Annotaties die reeds verschijnen zijn *Computerrecht* 2018/252 (J.J. Oerlemans), *Computerrecht* 2018/267 (C. Michielsen) en *EHRC* 2018/2018 (M. Hagens)', *TFB* 2019/1-4.
- **Wattel 1988**
P.J. Wattel, *FED* 1988/716.

Parlementaire stukken

- *Kamerstukken II* 1985/86, 19 393, nr. 3
- *Kamerstukken II* 1985/86, 19 393, nr. 5
- *Kamerstukken II* 1988/89, 21 287, nr. 3
- *Kamerstukken II* 1997/98, 25 892, nr. 3
- *Kamerstukken II*, 2005/06, 30 645, nr. 3
- *Kamerstukken II*, 2008/09, 30 645, nr. 12
- *Kamerstukken II*, 2008/09, 30 645, nr. 14
- Evaluatie Wet-Dezentjé, bijlage (blg-791628) bij *Kamerstukken II* 2016/17, 33 772, nr. 2
- *Handelingen I* 2010/2011, nr. 24/6, p. 22-27
- *Handelingen II*, 15 september 2010, nr. 100, p. 8072-8088.
- Wet van 27 mei 2011, *Stb.* 265.

Jurisprudentielijst

Europees Hof voor de Rechten van de Mens

- EHRM 21 februari 1975, nr. 4451/70 (*Golder/Verenigd Koninkrijk*)
- EHRM 7 december 1976, nr. 5493/72 (*Handyside/Verenigd Koninkrijk*);
- EHRM 6 september 1978, nr. 5029/71 (*Gerhard Klass and Others/Duitsland*)
- EHRM 13 juni 1979, ECLI:CE:ECHR:1979:0613JUD000683374 (*Marckx/België*)
- EHRM 26 juni 1979, ECLI:CE:ECHR:1979:0426JUD000653874 (*Sunday Times/Verenigd Koninkrijk*)
- EHRM 22 oktober 1981, ECLI:CE:ECHR:1981:1022JUD000752576 (*Dudgeon/Verenigd Koninkrijk*)
- EHRM 23 september 1982, ECLI:CE:ECHR:1982:0923JUD000715175 (*Sporrong en Lönnroth/Zweden*)
- EHRM 23 maart 1983, nrs. 5947/72, 6205/73, 7052/75, 7061/75, 7107/75, 7113/75, 7136/75 (*Silver e.a./Verenigd Koninkrijk*)
- EHRM 25 maart 1983, ECLI:CE:ECHR:1983:0325JUD000594772 (*Silver e.a./Verenigd Koninkrijk*)
- EHRM 2 augustus 1984, ECLI:NL:XX:1984:AB8061, NJ 1988, 534, m.nt. J.V. van Dijk (*Case of Malone v. The United Kingdom*).
- EHRM 25 maart 1985, nr. 8734/79 (*Barthold/Duitsland*)
- EHRM 18 december 1986, nr. 9697/82 (*Johnston/Ierland*)
- EHRM 24 april 1990, ECLI:CE:ECHR:1990:0424JUD001110584 (*Huvig/Frankrijk*)
- EHRM 16 december 1992, nr. 13710/88 (*Niemietz/Duitsland*)
- EHRM 25 februari 1993, ECLI:CE:ECHR:1993:0225JUD001082884 (*Funke/Frankrijk*)
- EHRM 25 februari 1997, nr. 22009/93 (*Z./Finland*)
- EHRM 22 april 1997, nr. 21830/93 (*X,Y en Z/Verenigd Koninkrijk*)
- EHRM 25 juni 1997, ECLI:CE:ECHR:1997:0625JUD002060592 (*Halford/VK*)

- EHRM 27 augustus 1997, nr. 20837/92 (*M.S./Zweden*)
- EHRM 24 februari 1998, ECLI:CE:ECHR:1998:0224JUD002143993 (*Botta/Italië*)
- EHRM 25 maart 1998 ECLI:CE:ECHR:1998:0325JUD002322494 (*Kopp/Zwitserland*)
- EHRM 4 mei 2000, ECLI:CE:ECHR:2000:0504JUD002834195 (*Rotaru/Roemenië*)
- EHRM 02 oktober 2001, ECLI:CE:ECHR:2001:1002JUD003602297 (*Hatton/Verenigd Koninkrijk*)
- EHRM 16 april 2002 ECLI:NL:XX:2002:AE4682, NJ 2003, 452, m.nt. E.J. Dommering (*Stés Colas Est/Frankrijk*)
- EHRM 28 januari 2003, ECLI:CE:ECHR:2003:0128JUD004464798 (*Peck/Verenigd Koninkrijk*)
- EHRM 8 april 2003, nr. 39339/98 (*M.M./the Netherlands*)
- EHRM 27 september 2005, nr. 50882/99 (*Petri Sallinen and Others/Finland*)
- EHRM 16 oktober 2007, nr. 74336/01 (*Wieser en Bicos Beteiligungen GmbH/Oostenrijk*)
- EHRM 21 februari 2008, ECLI:NL:XX:2008:BL4228 (*Ravon/Frankrijk*)
- EHRM 12 januari 2010, ECLI:CE:ECHR:2010:0112JUD000415805 (*Gillan & Quinton/Verenigd Koninkrijk*)
- EHRM 5 oktober 2010, ECLI:CE:ECHR:2010:1005DEC000042007 (*Köpke/Duitsland*)
- EHRM 14 maart 2013, ECLI:CE:ECHR:2013:0314JUD002411708 (*Bernh Larsen Holding./Noorwegen*)
- EHRM 14 maart 2013, ECLI:NL:XX:2013:BZ9840, *Computerrecht* 2013/119, m.nt. M.M. Groothuis (*Bernh Larsen Holding/Noorwegen*)
- EHRM 25 juli 2013, nr. 27183/04 (*Rousk/Zweden*)
- EHRM 1 juli 2014, nr. 43835/11 (*S.A.S./Frankrijk*)
- EHRM 17 januari 2017, nr. 27153/07 (*Cacuci en S.C. Virra & Cont Pad S.R.L./Roemenië*)

Hoge Raad

- HR 10 december 1974, nr. 67 574, *BNB* 1975/52, m.nt. Y.D.C. van Duyn
- HR 26 januari 1990, nr. 13 724, *BNB* 1990/162, m.nt. J. Brunt
- HR 22 september 2006, LJN:AY8656, *BNB* 2007/45
- HR 15 december 2015, nr. 15/0040, *BNB* 2016/48
- HR 24 februari 2017 (ANPR), ECLI:NL:HR:2017:286, m.nt. F.J.P.M. Haas
- HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:286 (t/m 288), *NTFR* 2017/562

Gerechtshof

- Hof Den Bosch 5 december 2002, ECLI:NL:GHSHE:2002:AF2222
- Hof Leeuwarden 29 november 2011, ECLI:NL:GHLEE:2011:BU6834, *V-N* 2012/14.6

- Hof 's-Hertogenbosch 19 augustus 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:2803, V-N 2014/43.6
- Hof 's-Hertogenbosch 19 augustus 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:2803, *Computerrecht* 2014/182, m.nt. T.H.A. Wisman.
- Hof 's-Hertogenbosch 19 augustus 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:2803
- Hof Amsterdam 5 november 2019, ECLI:NL:GHAMS:2019:3967, V-N 2019/59.26.10.

Rechtbank

- Rb. 's-Gravenhage 28 december 1989, nr. 89/2346, *FED* 1990/306.
- Rb. Oost-Brabant 26 november 2013, ECLI:NL:RBOBR:2013:6553
- Rb. Oost-Brabant 26 november 2013, ECLI:NL:RBOBR:2013:6553, *Computerrecht* 2014/78, m.nt. T.H.A. Wisman
- Rb. Amsterdam 8 november 2011, ECLI:NL:RBAMS:2011:BW2575
- Rb. Noord-Holland, 9 oktober 2014, ECLI:NL:RBNHO:2014:11032
- Rb. Amsterdam 15 november 2018, ECLI:NL:RBAMS:2018:8138, V-N 2018/62.18

Overige bronnen

- **AD, ‘Pasfoto keert terug op Museumkaart’, 2 maart 2016**
< <https://www.ad.nl/home/pasfoto-keert-terug-op-museumkaart~acefad23/> >
- **Guide on Article 8 of the European Convention on Human Rights 2020**
Guide on Article 8 of the European Convention on Human Rights – Right to respect for private and family life, Case-Law Guide van de Raad van Europa en het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (online, laatst bijgewerkt op 30 april 2020).
< https://www.echr.coe.int/documents/guide_art_8_eng.pdf >