

# 25. Weten we over welke informatie de Belastingdienst beschikt?

MR. P. DE HAAS

In afdeling 2 van hoofdstuk VIII van de Algemene wet inzake rijksbelastingen zijn alle verplichtingen ten dienste van de belastingheffing opgenomen. Deze afdeling geeft de inspecteur ruime bevoegdheden om informatie op te vragen. Daarbij kun je onder meer denken aan de in art. 55 AWR opgenomen verplichting voor andere overheidsinstanties om op verzoek van de inspecteur informatie te verstrekken. In deze bijdrage wordt in het bijzonder ingegaan op het gebruik van gegevens uit een strafrechtelijk onderzoek of een onderzoek van een andere overheidsinstantie.

## 1. Inleiding

De aanleiding om dit onderwerp te belichten, is gelegen in het arrest van de strafkamer van Hof Den Bosch van 12 juni 2018.<sup>1</sup> De zaak die aan dat arrest ten grondslag ligt is een evident voorbeeld waarbij oneigenlijk gebruik wordt gemaakt van de mogelijkheden tot gegevensuitwisseling tussen de Belastingdienst en het Openbaar Ministerie. De Belastingdienst had in die zaak bij het trustkantoor informatie opgevraagd op de voet van art. 47 Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR), waaronder het gehele e-mailverkeer. Het trustkantoor had van alle zakelijke e-mailberichten een print gemaakt en in het betreffende cliëntendossier gestopt, zodat deze beschikbaar waren voor de Belastingdienst. Overige e-mailberichten met cliënten en privémails van werknemers dienden volgens het trustkantoor te worden beschermd in verband met privacy. De Belastingdienst en het trustkantoor verschilden van mening of nu wel of niet al het e-mailverkeer ter beschikking moest worden gesteld. Dat heeft er uiteindelijk toe geleid dat het e-mailverkeer op een dvd is gezet en in een verzegelde enveloppe is opgenomen en partijen in het kader van een afgegeven informatiebeschikking de vraag zouden voorleggen of het trustkantoor gehouden was al het e-mailverkeer te verstrekken.

Voordat in het kader van de bezwaarprocedure tegen de informatiebeschikking het hoorgesprek had plaatsgehad, werd het trustkantoor als verdachte aangemerkt vanwege het niet voldoen aan art. 47 AWR. In het kader van de verdenking vond een doorzoeking ter inbeslagneming plaats. Daarbij werd strafvorderlijk beslag gelegd op de hiervoor beschreven dvd.

Hoewel de bezwaarbehandelend ambtenaar aangaf verbaasd te zijn omtrent hetgeen het Openbaar Ministerie en de FIOD hadden gedaan, geeft deze vervolgens wel aan dat als het trustkantoor volhardt in de weigering, hij/zij met toepassing van art. 55 AWR de dvd zal opvragen bij het Openbaar Ministerie. Het trustkantoor kiest ervoor alsnog een kopie van de dvd op te vragen bij de FIOD en deze aan de inspecteur te verstrekken, waarna het bezwaarschrift tegen de informatiebeschikking wordt ingetrokken. Waarom alsnog aan het verzoek wordt voldaan en niet de uitkomst van de bezwaar- en/of beroepsprocedure tegen de informatiebeschikking wordt afgewacht, wordt uit het arrest niet duidelijk. Het trustkantoor had er gezien de enorme omvang van de verzochte informatie ook voor kunnen kiezen de inspecteur de informatie dan maar gewoon te laten opvragen bij het Openbaar Ministerie op grond van art. 55 AWR en bij het gebruik van die informatie te stellen dat sprake is geweest van schending van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, in het bijzonder het beginsel *détournement de pouvoir*, welk beginsel ook in de strafzaak centraal stond. De Belastingdienst verricht dan *zelf* immers een handeling die mogelijk in strijd is met dat beginsel, zoals ook het Openbaar Ministerie dat had gedaan. Naar de uitkomst van de toets aan het beginsel van *détournement de pouvoir* door de fiscale rechter was ik in deze ook wel benieuwd geweest.

Het hof heeft in het arrest overwogen dat door bezwaar te maken tegen de informatiebeschikking, het trustkantoor de weigering om bepaalde specifiek benoemde e-mailberichten te verstrekken onderwerp heeft gemaakt van een fiscaalrechtelijke procedure waarin de legitimiteit van die weigering aan de orde is. Het trustkantoor stelde dat met verstrekking – kort gezegd – de privacy van de cliënten en werknemers geschonden zou kunnen worden. Overigens

<sup>1</sup> Hof Den Bosch 12 juni 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:2472.

zijn er nog andere argumenten te bedenken waarom het verzoek om alle e-mailverkeer te overleggen misschien wel iets te veel gevraagd is, omdat daarbij mogelijk buiten het belang van de belastingheffing van het trustkantoor zelf zou worden getreden. Wat daar ook van zij, terecht merkt het hof op:

“A prima facie kan redelijkerwijs niet worden gezegd dat het innemen van een dergelijk standpunt met betrekking tot bepaalde e-mails het boekenonderzoek onnodig frustrateert en daarmee misbruik van procesrecht oplevert. Dat geldt temeer nu overtreding van de Wet bescherming persoonsgegevens in beginsel een strafbaar feit oplevert en de verdachte aldus de wet zou overtreden indien hij niet zorgvuldig met privacygevoelige informatie zou omgaan. De verdachte heeft bovendien niets voor de fiscus verborgen gehouden en hij is transparant geweest over welke stukken hij wel en welke stukken hij niet wilde verstrekken. Met de inspecteur is in goed overleg afgesproken dat de digitale bestanden (emailboxen) in afwachting van de beslissing in de bezwaar- en/of beroepsprocedure op een DVD in een verzegelde enveloppe zouden worden bewaard. Van ‘chicaneus handelen’, zoals de advocaatgeneraal heeft gesteld, is naar het oordeel van het hof dan ook geen sprake.”

Het hof oordeelt dat het Openbaar Ministerie een aan hem toekomende strafrechtelijke bevoegdheid heeft gebruikt voor een ander doel dan waarvoor deze is gegeven. Het Openbaar Ministerie heeft daarmee het beginsel van zuiverheid van oogmerk, oftewel het verbod van *détournement de pouvoir*, met voeten getreden. Het hof spreekt daartoe de sanctie van de niet-ontvankelijkheid uit.

Hierbij heeft het hof de volgende omstandigheden laten meespelen:

1. er is een strafrechtelijke procedure geëntameerd om strafvorderlijk beslag op de dvd met e-mails te kunnen leggen, terwijl de weigering om de e-mails te verstrekken in een lopende fiscaalrechtelijke bezwaarprocedure nog onderwerp was van discussie;
2. de jurist die het bezwaar tegen de informatiebeschikking behandelde en die aangaf verbaasd te zijn omtrent de acties van het Openbaar Ministerie en de FIOD heeft zelf de FIOD op de hoogte gebracht van de weigering e-mailberichten te overleggen;
3. niet viel in te zien welk strafvorderlijk belang is gediend met het in beslag nemen van de dvd met e-mailbestanden, nu slechts het redelijk vermoeden bestond dat verdachte zich schuldig had gemaakt aan het *weigeren* van het verstrekken van de verzochte e-mailbestanden.

In de zaak die tot het arrest leidde is in ieder geval als gevolg van uitlatingen van de advocaat-generaal in de strafzaak alsook door de bezwaarbehandelend ambtenaar van het bezwaar tegen de informatiebeschikking duidelijk geworden wat er is gecommuniceerd en uitgewisseld door de Belastingdienst en het Openbaar Ministerie althans de

FIOD. Of in ieder geval is voldoende duidelijk geworden om de stelling te betrekken dat een of meer beginselen van behoorlijk bestuur of procesorde met voeten zijn getreden.

Niet in alle zaken is duidelijk wie nu wie heeft geïnformeerd, met welk eigenlijk doel onderzoekshandelingen (bestuurlijk of strafrechtelijk) worden verricht en/of welke informatie is ingezien, verkregen of bestaat.

In deze bijdrage zal ik enkele voorbeelden schetsen van kwesties die in de praktijk aan de orde (kunnen) (zijn) (ge) komen en die of vragen om een wettelijke grondslag voor de belastingplichtige om meer (en eerder) gelijkheid tussen partijen te creëren (equality of arms) en/of vragen om een proactieve houding van de rechter.

## 2. Stukken onder derden?

Op grond van art. 8:42 Awb moet het bestuursorgaan de op de zaak betrekking hebbende stukken indienen. Dat zorgt ervoor dat een geschil wordt beslecht op basis van *alle* relevante feitelijke gegevens die aan de inspecteur ter beschikking staan, zodat belanghebbende zich daarover kan uitlaten en de rechter daarmee rekening kan houden.

Recent heeft de Hoge Raad op 4 mei 2018<sup>2</sup> nog eens verwezen naar het arrest uit 2015<sup>3</sup> waarin alle uitgangspunten waren opgesomd. In r.o. 3.4.2. onder 1 is als samenvatting vermeld:

“Tot de op grond van artikel 8:42, lid 1, Awb over te leggen stukken behoren alle stukken die de inspecteur ter raadpleging ter beschikking staan of hebben gestaan en die van belang kunnen zijn voor de beslechting van de (nog) bestaande geschilpunten. Tot de door de inspecteur over te leggen stukken behoren niet stukken die zich bevinden onder derden (bijvoorbeeld het Openbaar Ministerie) en die niet aan hem zijn verstrekt, ook al is hij bekend met het bestaan daarvan (vgl. HR 12 juli 2013, nr. 11/04625, ECLI:NL:HR:2013:29, BNB 2013/266, rechtsoverweging 3.3.1.3).”

Het gaat dan om alle stukken die de inspecteur ter beschikking staan of hebben gestaan. Slechts dan hoeven daarvan geen bescheiden (meer) te worden overgelegd, indien deze niet meer van belang zijn voor de nog bestaande geschilpunten. Anders dan vanuit de Belastingdienst nog wel eens wordt aangenomen, gaat het derhalve niet slechts om stukken die een rol hebben gespeeld bij de besluitvorming door de inspecteur.

Het tweede deel van de aangehaalde rechtsoverweging zorgt in de praktijk weleens voor frustratie bij de belastingplichtige en/of diens gemachtigde. In het arrest waarin door de Hoge Raad werd overwogen dat de inspecteur geen

2 HR 4 mei 2018, nr. 16/04237, ECLI:NL:HR:2018:672, V-N 2018/26.6.

3 HR 10 april 2015, nr. 14/01189, ECLI:NL:HR:2015:874, BNB 2015/129.

stukken hoeft in te brengen die hem niet ter beschikking hebben gestaan, maar waarvan hij wel bekend is met het bestaan, zag het verzoek op overlegging van gegevens op agenda's van derden.<sup>4</sup>

Door de FIOD was in dat geval een proces-verbaal opgesteld waarin stond omschreven wat er in de agenda's van deze derden stond. Aangezien het in die zaak ging om een woonplaatsdiscussie gaat het dan waarschijnlijk om afspraken die in Nederland zouden hebben plaatsgehad met deze derden.

Dat de Hoge Raad in dat geval overweegt dat het niet op de weg van de inspecteur ligt deze stukken in te brengen, valt te begrijpen. Een en ander neemt niet weg dat als er kennelijk gereede twijfel is omtrent hetgeen is vastgelegd in processen-verbaal omtrent hetgeen in gegevensdragers is vastgelegd en dat in een vroeg stadium wordt aangekaart, het een inspecteur wel zou sieren, indien hij ten behoeve van een zorgvuldige heroverweging in bezwaar (of beroep) deze gegevens alsnog opvraagt bij de FIOD. Art. 55 AWR biedt de inspecteur daartoe de wettelijke mogelijkheid. De belastingplichtige beschikt niet over eigen bevoegdheden om inzage of afgifte te bewerkstelligen als het gaat om stukken van derden. Uiteraard kan een belastingplichtige wel stukken opvragen bij de persoon van wie het stuk is, maar een verplichting voor deze derde tot verstrekking over te gaan is er daartoe niet. Zeker indien belangen niet parallel lopen, zal een derde niet snel bereid zijn aan een verzoek van een belastingplichtige gevolg te geven.

Op het moment dat er gereede twijfel is omtrent vastleggingen in een proces-verbaal, hetgeen niet per definitie bewust hoeft te zijn geschied, maar mogelijk ook het gevolg kan zijn van een interpretatie van gegevens niet geheel juist is en/of waarvan achteraf misschien moet worden vastgesteld dat die niet juist is of onvolledig, mag indien de Belastingdienst dat al niet heeft gedaan, van een rechter worden verwacht dat een verzoek van de belastingplichtige gebruik te maken van art. 8:45 lid 1 Awb serieus in overweging wordt genomen.

In art. 8:45 lid 1 Awb is namelijk neergelegd dat de rechter partijen en anderen kan verzoeken schriftelijk inlichtingen te geven en onder hen berustende stukken in te zenden. Als we de jurisprudentie bezien, wordt daar maar zelden gebruik van gemaakt.<sup>5</sup> Behoudens een enkel geval waarbij

een rechter aan verweerder opdroeg nog nadere gegevens in te brengen, heb ik het in de praktijk niet meegemaakt dat een rechter er gebruik van maakt, hoewel ik daarop toch af en toe ook wel gezinspeeld heb. Als gezegd werd het artikel door de rechter weleens opgeworpen in een procedure waarbij bijvoorbeeld naslag moet worden verricht binnen de systemen van de Belastingdienst. Het gaat daarbij mijns inziens veelal om stukken die reeds onder art. 8:42 Awb vallen en/of mijns inziens zouden moeten vallen. De discussie spitst zich dan toe op de vraag hoe de woorden 'ter beschikking staan of hebben gestaan' moet worden uitgelegd. Staat alles wat zich binnen de Belastingdienst (niet zijnde de opsporingstak) bevindt niet ter de beschikking van de inspecteur, zij het dat hij de stukken niet eerder heeft geraadpleegd, omdat hij zelf het belang ervan niet onderkende, maar als gevolg van de opgeworpen relevantie door de belastingplichtige alsnog tot een op de zaak betrekking hebbend stuk behoort?<sup>6</sup>

### 3. Verplichting van de rechter ex art. 8:42 Awb?

In het arrest van 29 juni 2012<sup>7</sup> heeft de Hoge Raad in rechtsoverweging 3.1.2 aangegeven dat als een stuk op de zaak betrekking heeft een rechter er op moet toezien dat het stuk door de inspecteur wordt overgelegd dan wel de rechter op de voet van art. 8:29 lid 3 Awb moet onderzoeken of een beroep van de inspecteur op een weigering dan wel een beperking als bedoeld in het eerste lid van dat artikel is gerechtvaardigd.

De rechter moet derhalve zelf actie ondernemen indien wordt vastgesteld dat er op de zaak betrekking hebbende stukken zijn die nog niet zijn ingebracht. De rechter moet de inspecteur opdragen deze stukken alsnog in het geding te brengen. Indien de inspecteur dan nog weigert de stukken in te brengen, dan kan de rechter daaraan de gevolgtrekkingen maken die hij geraden acht. Daargelaten dat afhankelijk van de casus het de vraag is wat de gevolgtrekkingen zouden moeten zijn, komt het maar weinig tot zelden voor dat de rechter iets doet met de schending van art. 8:42 Awb.<sup>8</sup>

4 Deze overweging is ten aanzien van bewijsstukken dat aan een onderzoeksrapport ten grondslag ligt herhaald op 23 mei 2015, ECLI:NL:HR:2014:1182, *NTRF* 2015/193, *V-N* 2014/26.6.

5 Dat het artikel aan de orde kan komen, zien wij bijvoorbeeld terug in een uitspraak van de geheimhoudingskamer van Hof Den Bosch 13 juli 2017, ECLI:NL:GHSHE:2017:3630, *V-N* 2017/50.6, waarbij de geheimhoudingskamer stukken van het invorderingsdossier niet tot op de zaak betrekking hebbende stukken rekende, maar in het licht van een mogelijk verzoek van de kamer die de inhoudelijke behandeling zou doen op art. 8:45 Awb de documenten toch op de voet van art. 8:29 Awb heeft getoetst.

6 Hof Den Bosch heeft op 27 juli 2017, nr. 16/00008, ECLI:NL:GHSHE:2017:3632, *NTRF* 2017/2411, *V-N* 2017/50.7, wel overwogen dat niet alleen de stukken waarover de individuele ambtenaar beschikt, maar ook de stukken die berusten bij (andere ambtenaren van) het organisatieonderdeel van de Belastingdienst waar deze individuele ambtenaar aan verbonden is en zelfs de stukken die berusten bij een ander organisatieonderdeel van de Belastingdienst dan dat van de inspecteur als op de zaak betrekking hebbende stukken moeten worden aangemerkt. Daarbij verwees het hof naar het arrest van de Hoge Raad van 23 mei 2014, 12/01827, ECLI:NL:HR:2014:1182, *NTRF* 2014/1799 en naar de eerdere uitspraak van Hof Den Bosch van 7 januari 2016, 13/00311-GHK, ECLI:NL:GHSHE:2016:7.

7 HR 29 juni 2012, nr. 11/00551, ECLI:NL:HR:2012:BW9850, *NTRF* 2012/1635, *BNB* 2012/248.

8 Een voorbeeld kan onder meer worden gevonden in: Hof Den Bosch 22 september 2005, nr. 03/1592, ECLI:NL:GHSHE:2005:AU3687, *NTRF* 2005/1337, *V-N* 2005/51.1.

Indien namens de belastingplichtige niets naar voren wordt gebracht omtrent de schending van art. 8:42 Awb dan gebeurt er veelal niets. Indien er wel over wordt geklaagd, zelfs al voorafgaand aan de zitting (bijvoorbeeld met een tiendagenstuk) dan nog doet de rechter er vaak niets mee indien deze stukken niet alsnog voorafgaand of tijdens de zitting worden overgelegd.

Ook in het geval een behandeling wordt heropend, dan nog laten de meeste rechters de vraag of art. 8:42 Awb is geschonden onbeantwoord of vragen zij slechts een enkel stuk op in plaats van alle stukken. Er geldt een eigen plicht om onderzoek te doen naar naleving van art. 8:42 Awb door de rechter, maar in reactie op een ingenomen stelling door of namens de belastingplichtige wordt er niet altijd gerespondeerd. Waarom niet? Is dat in de verwachting dat als een belastingplichtige geheel of gedeeltelijk in het gelijk is gesteld het er niet meer toe doet? Als de rechter meent dat het geen verschil maakt voor de uiteindelijke uitkomst in de zaak, waarom geeft deze er dan geen motivering aan?

De Hoge Raad heeft op 16 maart 2018 nog bepaald dat aan de stelplicht van een belastingplichtige dat een stuk een op de zaak betrekking hebbend stuk is, geen hoge eisen mogen worden gesteld. Het hof had in die zaak onvoldoende gemotiveerd dat belanghebbende niet aan de stelplicht had voldaan.<sup>9</sup> In die zaak was er in ieder geval gerespondeerd en heeft de Hoge Raad de zaak zelf afgedaan, omdat ongeacht de documentatie deze geen wijziging kon brengen in de uitkomst van de procedure. De documentatie was niet van belang voor de uitkomst van het geschil.

In de volgende paragraaf zal aan de hand van twee voorbeelden uit de praktijk, worden geduid tegen welke punten een belastingplichtige en/of diens gemachtigde bijvoorbeeld aan kan lopen in een procedure. Uit die voorbeelden volgt dat niet altijd duidelijk is wat er in de fase voor de aanslagregeling en in de bezwaarfase is gebeurd, maar ook dat er een ongelijkheid in rechtspositie kan zijn ontstaan op het moment dat partijen bij de rechter komen in beroep. De vraag is of deze ongelijkheid wel terecht is en/of hier mogelijk een taak is weggelegd voor de wetgever en/of moet de rechter voor de gelijkheid zorgen?

#### 4. Stukken uit een strafdossier (van een ander)

Op basis van een onderzoek van de recherche onder leiding van het Functioneel Parket (milieu) wordt de conclusie getrokken dat ondernemers zich mogelijk deels zwart hebben laten uitbetalen. Deze conclusie wordt getrokken op basis van kort gezegd twee indicaties: (i) de afnemer van het product neemt wekelijks grote bedragen contant op van de bank, (ii) de afnemer maakte meestal per levering twee facturen op: één factuur zag op de uitbetaling per bank voor de afgifte en één factuur zag op de contante uitbe-

taling voor de afgifte. Naar het zich laat aanzien zouden deze laatste facturen niet zijn uitgereikt, maar zijn deze wel in de administratie van de afnemer opgenomen en van de vergoeding die hij ontving van een derde waardoor hij werd betaald voor de afgifte zijn afgetrokken van de winst. De facturen per bank vermelden een bedrag aan omzetbelasting, de contantfacturen niet.

Voorafgaand aan de inzage volgt uit een brief van de officier van justitie welke stukken uit het strafdossier zouden zijn overgedragen. Tijdens de inzage wordt een toelichting gegeven bij de fysieke en digitale stukken waarover de inspecteur als gevolg van het strafrechtelijk onderzoek beschikt. Het valt toe te juichen dat dit in de bezwaarfase gebeurt. Tijdens deze inzage komt een hoop informatie boven tafel, die in het geval geen inzage zou zijn genomen, wellicht nimmer bekend zouden zijn geworden. Hetgeen te berde werd gebracht riep ook een heleboel vragen op, welke namens de belanghebbende aan de inspecteur zijn gesteld.

##### 4.1. Welke stukken staan de inspecteur ter beschikking?

De inspecteur had een digitaal dossier verkregen op een USB-stick van de recherche. Daarop stonden vele processen-verbaal van belanghebbende alsook andere ondernemers met wie de afnemer had gehandeld.

Tijdens het gesprek bij de inzage werd echter duidelijk dat de inspecteur tezamen met de boetefraudecoördinator of contactambtenaar inzage had gehad in het gehele strafdossier of wellicht nog meer dan dat, want er is inzage verleend in alle stukken die zich bij de recherche bevonden. Daaronder kunnen zich derhalve ook stukken bevinden die bij derden zijn aangetroffen, maar die in het licht van het strafrechtelijk onderzoek jegens onder meer de afnemer er niet zozeer toe doen en niet aan dat strafdossier zullen zijn toegevoegd.

Als de Belastingdienst inzage heeft gehad in het gehele dossier en daaruit stukken heeft geselecteerd die hij mogelijk van belang acht voor het fiscale onderzoek van de ondernemers die hebben gehandeld met de afnemer, moeten die ondernemers dan ook niet in de gelegenheid worden gesteld daarvan kennis te nemen? Mogelijk bevinden zich in dat dossier ook nog ontlastende stukken die door de inspecteur niet direct zijn opgemerkt of waarvan niet direct is onderkend dat deze mogelijk van belang zijn. Hoewel soms anders wordt beweerd, is de inspecteur vooreerst op zoek naar zijn waarheid of althans naar stukken die de onderbouwing voor de correctie van de vermeend contante ontvangsten ondersteunen.

Het lastige is evenwel dat als ondernemers inzage krijgen in het volledige dossier zij ook informatie van of over derden zouden zien, die mogelijk concurrentieverstorend werkt etc. Maar kan op het moment dat zo'n ondernemer een gemachtigde kent, niet worden gezegd dat deze laatste ook inzage dient te verkrijgen in het gehele dossier dat de

<sup>9</sup> HR 16 maart 2018, nr. 17/02465, ECLI:NL:HR:2018:342, V-N 2018/16.3, BNB 2018/105.

inspecteur heeft kunnen inzien? Zonder kennis te hebben kunnen nemen van deze stukken kan van een belastingplichtige of diens gemachtigde moeilijk worden verwacht dat zij op voorhand kunnen duiden waarom de rest (mogelijk) relevant zou kunnen zijn. Wellicht dat de wel aan het dossier toegevoegde stukken aanleiding geven voor die stelling, maar mag een belastingplichtige daarvan afhankelijk zijn c.q. worden gesteld?

In het geval de inspecteur inzage heeft gehad in alles wat in beslag is genomen, dan moet een belastingplichtige c.q. diens gemachtigde die gelegenheid ook worden geboden. In ieder geval zou een inhoudsopgave moeten worden verstrekt van alles wat de inspecteur heeft kunnen inzien, opdat aan de hand daarvan kan worden aangegeven welke onderdelen voor de belastingplichtige mogelijke relevant zouden kunnen zijn.

Dient art. 7:4 Awb (en 8:42 Awb) het niet mogelijk te maken dat een belastingplichtige of diens gemachtigde ook inzage krijgt in alle stukken van het onderzoek dat de inspecteur heeft ingezien, zeker indien die belastingplichtige niet zelf in het strafrechtelijk onderzoek is betrokken en daarom niet zelf over het strafdossier beschikt, maar wel een boete opgelegd heeft gekregen?

#### 4.2. Digitaal dossier

In het al eerder aangehaalde arrest 4 mei 2018 heeft de Hoge Raad bepaald dat ook digitale gegevens tot op de zaak betrekking hebbende stukken behoren. In het arrest beschikte de inspecteur over gegevens van zestig belastingplichtigen die inkomsten hadden verkregen als gastouder. Op dat moment kan worden volstaan met het verstrekken van die stukken die op belanghebbende zien. Als andere gegevens evenzeer relevant zijn en/of het relevant is om een digitale kopie te verkrijgen, moet daaraan mijns inziens gehoor worden gegeven.

In het voorbeeld dat hier omschreven wordt, beschikt de inspecteur ook over de digitale administratie van de afnemer. In het licht van het verwijt wat aan de belastingplichtige wordt gemaakt alsook vanwege het geloof dat wordt gehecht aan de administratie van de afnemer, dient in dat geval een digitaal afschrift te worden verstrekt. Daaraan kan immers worden ontleend wanneer alle facturen zijn opgemaakt, laatstelijk zijn gewijzigd etc., hetgeen in die zaak van belang kan zijn voor de vraag of de facturen ter zake van contante leveringen nu zijn opgemaakt ten tijde van de afgifte van de producten of pas geruime tijd nadien. Die informatie kan de betrouwbaarheid mogelijk raken en daarmee van belang zijn voor de bewijswaarde die ook de rechter eraan hecht.

#### 4.3. Informatie die anderszins mogelijk relevant is

In het aangehaalde voorbeeld kwam ook informatie naar boven over een afstemming die de afnemer jaren eerder had gemaakt met de Belastingdienst. Informatie die mogelijk

ook zeer relevant is voor de beoordeling van het geschil, bijvoorbeeld voor de vraag of sprake is van een nieuw feit.

Het zou mooi zijn indien op verzoek deze informatie al in de bezwaarfase aan het dossier wordt toegevoegd. Anders moet het in een beroepsprocedure op de voet van art. 8:42 Awb mogelijk aan de orde worden gesteld.

Namens de belastingplichtige werd in dit geval ook de vraag opgeworpen of ten aanzien van de afnemer ook was gekeken naar diens privévermogenspositie en/of over de jaren in geschil een kasopstelling was gemaakt. Ter zake van de vraag of opnamen nu feitelijk zijn gedaan voor derden, voor zichzelf en/of beiden, lijkt een dergelijk onderzoek voor de hand te liggen. Dat was echter nog niet gebeurd.

Natuurlijk hoeft de inspecteur niet iedere suggestie van onderzoek namens een belastingplichtige ter hand te nemen, maar op het moment dat het wordt opgeworpen in de bezwaarfase, zou de rechter er dan geen gevolgen aan moeten verbinden op het moment dat het niet is gebeurd en ook deze de relevantie wel inziet van een vraag.

#### 4.4. Horen van derden door de Belastingdienst

In deze zaak, maar ook in diverse andere zaken, zien we dat derden worden gehoord c.q. dat aan hen vragen worden gesteld, soms in de voorfase, maar vaak ook in de bezwaarfase. Hoewel een belastingplichtige in deze laatste fase dan veelal al een gemachtigde heeft, wordt deze niet gevraagd bij dit horen aanwezig te zijn. Van dit horen vindt bovendien niet altijd een vastlegging plaats. Hetgeen gezegd zou zijn, wordt dan slechts opgenomen in het controlerapport of is terug te vinden in een voornemen voor de beslissing op bezwaar. Als daarover wordt geklaagd dan wordt soms geruime tijd nadien nog een ambtsedige verklaring opgesteld, welke meestal pas ter zitting wordt overgelegd. Als er van het gesprek geen aantekeningen zijn gemaakt, is het de vraag hoe betrouwbaar die verklaring dan is. De belastingplichtige of diens gemachtigde worden namelijk niet uitgenodigd om die persoon mede te doen horen. Waarom niet? Zou het niet goed zijn de inspecteur bij wet te verplichten in de bezwaarfase de belastingplichtige c.q. diens gemachtigde ook uit te nodigen, zodat ook zij aanvullende vragen kunnen stellen?

Als de zaak al in de bezwaarfase speelt, komt het niet zelden voor dat sturende vragen worden gesteld en/of niet wordt doorgevraagd om verklaringen van derden te controleren. Een onafhankelijke derde, zoals een rechter-commissaris is er niet bij. Nu wordt het aan de belastingplichtige of diens gemachtigde overgelaten om deze persoon dan maar zelf op te roepen. Meestal is er dan al de nodige tijd verstreken sinds het vorige horen. Ook ten opzichte van de feiten (en jaren) waar het horen over gaat is nog meer tijd verstreken. Daar komt vaak nog bij dat deze personen weten dat als zij worden opgeroepen door de gemachtigde zelf er geen verschijningsplicht is. Dat betekent dat slechts als de



rechter zich daartoe geroepen voelt, deze tot uitnodiging overgaat. Deze zit daar mede vanwege proceseconomische redenen niet altijd op te wachten.

Anders dan wellicht het voorbeeld van het arrest met de onderliggende agenda's zijn er gevallen denkbaar waarin het wenselijk zou zijn indien de belastingplichtige of diens gemachtigde iets meer betrokken zou worden bij het (voor) onderzoek of minstens zou kunnen meeprofitieren van bevoegdheden die de Belastingdienst toekomt. Nu komt die *equality of arms* pas in de beroepsfase, maar is de vraag of die gelijkheid daarmee feitelijk nog wel wordt bereikt.

## 5. Stukken uit onderzoek van andere overheidsinstanties

Het komt ook geregeld voor dat niet duidelijk is wat de aanleiding is geweest om een controleonderzoek te starten. Is dat nu het gevolg van een toevalligheid of is dat ingegeven omdat er anderszins signalen zijn ontvangen? En van wie gaat een overleg uit, bijvoorbeeld in het kader van een convenant tussen overheidsinstanties? Is het een verzoek vanuit de Belastingdienst naar de andere overheidsinstantie op de voet van art. 55 AWR of is vooreerst gebruikgemaakt van art. 43c UR AWR of is er in het geheel niet nagedacht over de grondslag?

Als het bijvoorbeeld gaat om het inlenen van buitenlandse arbeidskrachten, komt het voor dat de arbeidsinspectie controleert of bijvoorbeeld wel wordt voldaan aan de uitbetaling van een minimumloon en/of de arbeidsomstandigheden goed zijn. In dat kader worden soms ook getuigen en/of verdachten gehoord.

Het voorbeeld dat ik hier graag opwerp is een onderzoek voor de loonheffingen aangaande afgegeven A1-verklaringen, welke zouden zijn ingetrokken door de buitenlandse autoriteiten.

Gedurende de beroepsprocedure blijkt dat door de arbeidsinspectie personen zijn gehoord. Bij het verweerschrift worden enkele van deze processen-verbaal van verhoor bijgesloten. Of er nu sprake is geweest van een administratief of strafrechtelijk onderzoek wordt uit de processen-verbaal van verhoor niet duidelijk. Evenmin wordt duidelijk jegens wie het onderzoek was gericht. In het tiendagenstuk worden deze vragen opgeworpen. Ter zitting wordt deze vraag door de rechter herhaald. De inspecteur moet het antwoord schuldig blijven. Het antwoord op die vraag is voor de lezing van alle andere stukken en de geschilpunten mogelijk wel van belang.

Door de SVB die kennelijk het contact heeft onderhouden met de buitenlandse autoriteiten omtrent de intrekking van de A1-verklaringen zijn de processen-verbaal van verhoor verstrekt.

Tussen de Belastingdienst en de SVB zijn de nodige e-mailberichten gewisseld omtrent de feiten alsook voor de te ondernemen acties jegens de buitenlandse autoriteiten. Deze stukken worden echter slechts ten dele ingebracht. De opmerking van de inspecteur dat er geen andere berichten zijn, kan gezien de inhoud van de wel overgelegde stukken niet juist zijn. Daarin wordt immers gerefereerd aan eerdere e-mailberichten.

Het eerste bericht van de SVB aan de buitenlandse autoriteiten waarin wordt aangegeven dat mogelijk oneigenlijk gebruik wordt gemaakt van de A1-verklaringen is wel bij het verweerschrift ingebracht, alsook het een pagina tellend bericht van de buitenlandse autoriteiten dat de A1-verklaringen van met name genoemde personen zouden zijn ingetrokken. De bij het eerste bericht van de SVB gevoegde bijlagen zijn niet opgenomen. Alle communicatie tussen de buitenlandse autoriteiten en de SVB in de tussengelegen periode wordt ook niet ingebracht. De inspecteur geeft dan aan dat die stukken hem niet ter beschikking staan of hebben gestaan. Het is de vraag of de inspecteur er zich in deze zo gemakkelijk vanaf mag maken. Als je je als Belastingdienst verlaat op een onderzoek van een ander overheidsorgaan, moet je je dan niet volledig laten informeren en/of ernaar vragen?

Als er in een procedure (veelvuldig) contact is geweest met een overheidsinstantie, past het indien wordt aangegeven op grond van welk artikel of artikelen de informatie is uitgewisseld en past het van alle contactmomenten een logboek te maken met een korte weergave van de gespreks- onderwerpen.

Wat wel is gedaan is de vraag per telefoon stellen aan het andere overheidsorgaan wat onder de intrekking van de buitenlandse autoriteiten moet worden verstaan. Zonder dat blijkt dat zulks aan het betreffende dossier is ontleend, heeft de SVB gesteld dat het een intrekking met terugwerkende kracht zou betreffen. Het bericht van de buitenlandse autoriteiten maakt echter geen melding van terugwerkende kracht en ook anderszins volgt niet duidelijk uit het bericht op welk jaar of jaren de intrekking zou zijn.

Wat moet de consequentie in zo'n geval zijn? Mag de rechter aan de intrekking voorbijgaan omdat uit de overgelegde bescheiden niet volgt dat de intrekking op de periode in geschil ziet? Of moet de rechter om meer informatie verzoeken bij de inspecteur of de SVB en/of via een van deze partijen bij de buitenlandse autoriteiten?

In die procedure lijkt de inspecteur ook geen navraag te hebben gedaan bij de buitenlandse autoriteiten over de werkzaamheden die die personen aldaar of elders in dat jaar nog hebben verricht en hij is zelfs niet nagegaan hoeveel dagen deze personen nu feitelijk in Nederland hebben gewerkt.

Onder dergelijke omstandigheden kan het toch niet zo zijn dat het adagium geldt: wat je niet ter beschikking hebt staan hoeft je niet te verstrekken. Dan mag van een overheidsinstantie als de Belastingdienst toch wel worden verwacht dat (eerder) gebruik was gemaakt van art. 55 AWR om deze informatie te verkrijgen? Opgeworpen zou kunnen worden dat het zorgvuldigheidsbeginsel is geschonden. Welk gevolg moet dan aan de schending worden verbonden?

Ter zitting blijft het vaak bij een opmerking dat een gemachtigde wel een punt heeft met het opwerpen van wat er allemaal niet is gebeurd, maar wordt daarmee recht gedaan aan het beginsel van *equality of arms*? Dat beginsel betekent immers dat partijen gedurende een beroepsprocedure als gelijken hebben te gelden. Dat maakt dat de inspecteur geen onderzoek meer bij de belastingplichtige mag doen. Bij derden nog wel, maar moet dat dan eigenlijk niet in gezamenlijkheid gebeuren of moet je de (gemachtigde van de) belastingplichtige dan niet in de gelegenheid stellen bij dat onderzoek betrokken te worden, zeker indien getuigen worden gehoord of stukken worden ingezien?

Met de hiervoor aangehaalde voorbeelden wordt geïllustreerd dat de *equality of arms* soms een wassen neus is indien je niet weet wat er zich nu allemaal in de voorfase heeft afgespeeld. De ontdekking mag toch niet het gevolg zijn van goed geluk of kritisch lezen van de wel aan de belastingplichtige ter beschikking gestelde stukken? En als je al weet wat er gebeurd is, kun je als belastingplichtige geen onderzoekshandelingen laten verrichten, althans niet afdwingen.

## 6. Ten slotte

Als het gaat om naheffingsaanslagen omzetbelasting waarbij de vraag opkomt of aan de andere kant van dezelfde levering niet al is nageheven, omdat daarvoor signalen

lijken te zijn, is een rechter snel genegen daarvoor een onderzoek te heropenen en gegevens te verlangen van de inspecteur waaruit volgt wat er aan de andere zijde al dan niet is gebeurd. Het gaat dan om stukken die zich elders bij de Belastingdienst bevinden en/of digitaal ter beschikking staan.

Als het echter gaat om stukken die de inspecteur van derden onder zich houdt, mogelijk heeft ingezien en/of welke communicatie tussen overheidsinstanties heeft plaatsgehad, is een rechter vaak terughoudender. Waarom eigenlijk? Een rechter wil recht doen op basis van alle (juiste) feiten en omstandigheden en niet op basis van wat uit het procesdossier tot op dat moment volgt? Waarom wordt niet vaker gebruikgemaakt van art. 8:45 Awb of worden er geen gevolgen verbonden aan de schending van art. 8:42 Awb?

De oproep in deze luidt dan ook: rechter toon lef, net als de strafrechter in de zaak van Hof Den Bosch, door gevolgen te verbinden aan schending van wet- en regelgeving. Tot die tijd rest niets anders dan schendingen aan de orde te stellen. Hopelijk wordt de wens van mijn gedachte nog eens werkelijkheid en wordt vaker gebruikgemaakt van art. 8:31 Awb en/of art. 8:45 Awb. Misschien kan als schendingen al voor de mondelinge behandeling aan de orde zijn gesteld wat vaker een regiezitting in fiscalibus worden ingezet. Wellicht dat een cassatiemiddel over schending van art. 8:45 Awb nog eens aanleiding geeft voor de Hoge Raad tot het formuleren van uitgangspunten of wetgever maak de gemachtigde deelgenoot van derdenonderzoeken gedurende de bezwaarfase of zelfs ervoor.

### Over de auteur

**Mr. P. (Priscilla) de Haas**

Advocaat bij De Haas Advocaten te Rotterdam en buitenpromovenda aan de RUG.