

NLF 2024/901

Opvragen privéagenda's belastingadviseur niet strijdig met artikel 8 EVRM

Hoge Raad 5 april 2024, 22/00557, ECLI:NL:HR:2024:528

SAMENVATTING

X (belanghebbende) oefent in de vorm van een eenmanszaak een onderneming uit, namelijk een organisatie-, accountants- en (belasting)adviesbureau. De Inspecteur heeft aan X een informatiebeschikking gegeven, omdat hij weigert zijn privéagenda's ter inzage te geven. De Inspecteur heeft gesteld dat de privéagenda's inzicht geven in het aantal aangiften dat X voor particulieren verzorgt. Deze gegevens zijn volgens de Inspecteur van belang voor het vaststellen van navorderingsaanslagen IB/PVV 2012 tot en met 2015 en een naheffingsaanslag omzetbelasting over de periode 1 januari 2012 tot en met 31 december 2015.

Hof Den Bosch bevestigt het oordeel van Rechtbank Zeeland-West-Brabant dat de Inspecteur de informatiebeschikking terecht heeft gegeven. De Inspecteur heeft zich in redelijkheid op het standpunt gesteld dat de door hem gevraagde gegevens en bescheiden van belang zouden kunnen zijn voor de belastingheffing. Aangezien X afspraken voor het invullen van belastingformulieren voor mensen in de vriendenkring in zijn privéagenda noteert, zou die agenda van belang kunnen zijn voor de heffing van IB/PVV en omzetbelasting in de betrokken jaren.

Het Hof verwerpt het standpunt van X dat deze werkzaamheden geen bron van inkomen vormen. X heeft van zijn vrienden en kennissen een vergoeding ontvangen. Daarmee kan niet worden gezegd dat hij niet deelneemt aan het economische verkeer en dat hij geen voordeel beoogde.

Het Hof bevestigt ook het oordeel van de Rechtbank dat met het opvragen van de privéagenda van X geen sprake is van een ongerechtvaardigde inbreuk op artikel 8 EVRM. Dat de privéagenda niet is bewaard, komt – zo dat het geval is – voor rekening en risico van X.

X heeft cassatieberoep ingesteld, maar de Hoge Raad verklaart dit ongegrond.

Het oordeel van het Hof dat privéagenda's gegevensdragers zijn als bedoeld in artikel 52, lid 1, AWR die behoorden tot de administratie van X en dat hij die agenda's daarom op de voet van artikel 52, lid 1 en 4, AWR gedurende zeven jaar moest bewaren, geeft niet blijk van een onjuiste rechtsopvatting en kan, als verweven met waarderingen van feitelijke aard, voor het overige door de Hoge Raad in de cassatieprocedure niet op juistheid worden onderzocht. Het Hof heeft zonder blijk te geven van een onjuiste rechtsopvatting kunnen oordelen dat de Inspecteur de informatiebeschikking terecht heeft gegeven en dat aan dat oordeel niet afdoet de omstandigheid dat X niet meer over de agenda's beschikt.

NOOT

Belanghebbende had zakelijke afspraken in privéagenda's genoteerd, waarmee het mogelijke heffingsbelang gegeven was. Hij had zich bij Hof Den Bosch op het standpunt gesteld dat de agenda's niet bewaard waren gebleven en dat kwam volgens het Hof, als het juist zou zijn, voor zijn rekening en risico. Ik bespreek de toepassing van artikel 54 AWR, de niet behandelde klacht over de schending van privacy, het procesgedrag van belanghebbende en de onjuiste beëdiging van een raadsheer in het Hof.

Op zichzelf geen schending van artikel 47 AWR

Belanghebbende betoogde bij de Hoge Raad dat de in artikel 47 AWR neergelegde informatieverplichting niet van toepassing is op de privéagenda's, omdat hij daarover niet meer beschikt. Daar is de Hoge Raad het (in beginsel) mee eens. Op zichzelf beschouwd leidt het niet verstrekken van gegevens of gegevensdragers waarover de belastingplichtige niet of niet meer beschikt en ook niet kan beschikken, niet tot schending van de in artikel 47, lid 1, AWR neergelegde informatieverplichting. De Hoge Raad verwijst op dit punt naar een arrest uit 2002 waarin hetzelfde is overwogen ten aanzien van de omkering van de bewijslast.¹

Voor administratieplichtigen toch schending van artikel 47 AWR via artikel 54 AWR

De Hoge Raad vervolgt dat artikel 54 AWR een specifieke regeling kent voor administratieplichtigen die niet of niet volledig voldoen aan de vordering gegevensdragers, of de inhoud daarvan, voor raadpleging beschikbaar te stellen. Voor de bepalingen over omkering van de bewijslast worden zij geacht niet te hebben voldaan aan de administratie- en bewaarplicht van artikel 52 AWR, tenzij aannemelijk is dat de afwezigheid of onvolledigheid van de gegevensdragers of de inhoud daarvan het gevolg is van overmacht. Artikel 54 AWR is niet gericht op de weigerende administratieplichtige, maar op de administratieplichtige die zich op het standpunt stelt dat hij niet kan voldoen aan de vordering omdat de verzochte informatie, dan wel de volledige administratie verloren is gegaan.² Een administratieplichtige dient zijn administratie (in de regel) dus zeven jaar te bewaren en als hij de administratie eerder 'kwijt' is, dan dient hij overmacht aannemelijk te maken. Dat lukt bijna nooit. Daarbij speelt een rol dat het nemen van voorzorgsmaatregelen, zoals het maken van een back-up, in de jurisprudentie de administratieplichtige veelal wordt tegengeworpen (als het gaat om digitale gegevens).³

De Hoge Raad overweegt dat als de administratieplichtige aanvoert dat hij niet (meer) over de gevraagde boeken, bescheiden en andere gegevensdragers beschikt, de regeling van artikel 54 AWR meebrengt dat hij de informatieverplichting van artikel 47, lid 1, onderdeel b, AWR schendt, tenzij sprake is van overmacht. Dat is in mijn ogen een curieuze overweging, omdat de wet voorschrijft dat in zo'n geval sprake is van een schending van de administratie- en bewaarplicht van artikel 52 AWR (en niet van de informatieverplichting van artikel 47 AWR). De Inspecteur die de wettekst volgt en in zo'n geval een informatiebeschikking neemt vanwege schending van artikel 52 AWR, zou bij een kritische feitenrechter

1 HR 25 januari 2002, 36.063, ECLI:NL:HR:2002:AD8475, r.o. 3.3.

2 Zie ook het commentaar van Lukas Hendriks bij artikel 54 AWR in de NLFiscaal kennisbank.

3 Rechtbank Breda 28 september 2012, 12/1407, ECLI:NL:RBBRE:2012:BZ2838.

nog wel eens het deksel op de neus kunnen krijgen omdat het volgens de Hoge Raad dus gaat om een schending van artikel 47 AWR, wat een ander verwijt is.

Informatiebeschikking

De Hoge Raad vervolgt dat omkering van de bewijslast wegens het niet voldoen aan de informatieverplichting van artikel 47 AWR slechts aan de orde kan komen nadat in verband daarmee een informatiebeschikking als bedoeld in artikel 52a AWR is gegeven. Hij overweegt dat aangenomen moet worden dat artikel 54 AWR ook geldt bij de beoordeling of een informatiebeschikking wegens het niet voldoen aan de informatieverplichting terecht is gegeven. Dat lijkt mij logisch, aangezien artikel 54 AWR doorwerkt in de beoordeling van de vraag of is voldaan aan de vordering van de Inspecteur op grond van artikel 47 AWR, wat in een geval als dit precies het discussiepunt is in een procedure over de informatiebeschikking. Deze 'doorwerking' leid ik af uit de woorden 'wordt (...) geacht niet volledig te hebben voldaan aan' in artikel 54 AWR. Waarschijnlijk vond de Hoge Raad het nuttig de gelijkschakeling te noemen omdat artikel 52a AWR niet expliciet vermeldt dat een informatiebeschikking betrekking kan hebben op artikel 54 AWR.

Geen ongerechtvaardigde inmenging in het recht op privacy

Bij de Rechtbank en het Hof had belanghebbende betoogd dat het moeten verstrekken van privéagenda's een schending van zijn privacy oplevert (artikel 8 EVRM). Ik neem aan dat hij deze klacht bij de Hoge Raad heeft herhaald, maar die laat deze klacht onbesproken. Het Hof sloot zich aan bij de overweging van de Rechtbank, die inhield dat de inmenging in de privacy bij wet is voorzien, een legitiem doel heeft en proportioneel is (en dus is toegestaan).

Procesgedrag belanghebbende en onjuiste beëindiging raadsheer

Belanghebbende heeft niet zo fraai geprocedeerd. Tot twee keer toe wraakte hij de leden van het Hof een dag voor de zitting en bij de uiteindelijke mondelinge behandeling van het hoger beroep kwam hij niet opdagen. Bij de zitting van de Rechtbank kwam hij evenmin opdagen en de wraking van de leden van de Hoge Raad was ook niet succesvol. Ook had hij in reactie op het verweerschrift van de staatssecretaris nieuwe beroepsgronden aangevoerd, waaraan de Hoge Raad voorbijgaat omdat die buiten de termijn waren ingediend. De te laat ingediende klacht over de onjuiste beëindiging van een raadsheer van het Hof wordt door de Hoge Raad wel behandeld, vermoedelijk omdat het cassatieberoep al was gemotiveerd toen het nieuws hierover bekend werd in de zomer van 2022. Het gaat volgens de Hoge Raad niet om een onvolkomenheid die met zich brengt dat de betreffende raadsheer niet zou gelden als rechterlijk ambtenaar met rechtspraak belast als bedoeld in artikel 5, lid 2, artikel 6, lid 2 en artikel 58 Wet RO.⁴

mr. N. van den Hoek

Jaeger Advocaten-belastingkundigen

BRON ECLI:NL:HR:2024:528

4 HR 21 oktober 2022, 22/02977, ECLI:NL:HR:2022:1438, NLF 2022/2129, met noot van Barmentlo, r.o. 5.2.1 t/m 5.3 en 5.4.2 t/m 5.8.

Arrest in de zaak van X (hierna: belanghebbende) tegen de Staatssecretaris van Financiën op het beroep in cassatie tegen de uitspraak van het Gerechtshof 's-Hertogenbosch van 12 januari 2022, nr. 20/00436⁵, op het hoger beroep van belanghebbende tegen een uitspraak van de Rechtbank Zeeland-West-Brabant (nr. BRE19/1661) betreffende een ten aanzien van belanghebbende gegeven informatiebeschikking.

1. Geding in cassatie

Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van het Hof beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

De Staatssecretaris, vertegenwoordigd door [P], heeft een verweerschrift ingediend.

Belanghebbende heeft een conclusie van repliek ingediend. Deze conclusie bevat een aantal klachten die niet anders kunnen worden begrepen dan als nieuwe, buiten de daarvoor geldende termijn aangevoerde klachten. De Hoge Raad gaat daarom aan die klachten voorbij⁶, met uitzondering van de hierna vermelde klacht.

Belanghebbende heeft – met toestemming van de Hoge Raad – het cassatieberoep aangevuld met een klacht die de uitspraak van het Hof bestrijdt op de grond dat zich bij de beëdiging van een van de raadsheren die de bestreden uitspraak hebben gedaan, een onvolkomenheid heeft voorgedaan.

Bij beslissing van 22 maart 2024, nr. 24/00663⁷, heeft de Hoge Raad het verzoek om wraking van de vice-president M.E. van Hilten en van de raadsheren E.N. Punt, M.A. Fierstra, E.F. Faase en P.A.G.M. Cools, afgewezen.

2. Uitgangspunten in cassatie

2.1. Belanghebbende drijft in de vorm van een eenmanszaak een organisatie-, accountants- en (belasting)adviesbureau en is als zodanig ondernemer voor zowel de inkomstenbelasting als de omzetbelasting.

2.2. Op 28 februari 2018 heeft bij belanghebbende een boekenonderzoek plaatsgevonden met betrekking tot de juistheid en de volledigheid van de aangiften voor de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen voor de jaren 2012 tot en met 2015 en van de aangiften voor de omzetbelasting over de tijdvakken in de periode 1 januari 2013 tot en met 31 december 2015.

2.3. In het kader van dat boekenonderzoek heeft belanghebbende onder meer verklaard dat hij omzet heeft behaald met het tegen een vaste vergoeding verzorgen van belastingaangiften voor mensen in zijn vriendenkring, dat hij afspraken met die particulieren in zijn privé-agenda noteerde, en in die agenda ook het aantal per week ingediende aangiften noteerde.

2.4. Naar aanleiding van het boekenonderzoek heeft de Inspecteur belanghebbende verzocht zijn privé-agenda's over (onder meer) de jaren 2012 tot en met 2015 over te leggen dan wel ter inzage te verstrekken. Belanghebbende heeft aan dit verzoek geen gevolg gegeven, ook niet na daartoe te zijn

5 ECLI:NL:GHSHE:2022:38.

6 Vgl. HR 11 april 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF7103, rechtsoverweging 3.1.

7 ECLI:NL:HR:2024:481.

gerappelleerd. Hij heeft daartoe aangevoerd dat het gaat om privé-agenda's en om afspraken in de privésfeer, en dat hij de agenda's niet heeft bewaard.

2.5. De Inspecteur heeft vervolgens op de voet van artikel 52a AWR de onderhavige informatiebeschikking (hierna: de informatiebeschikking) gegeven, omdat belanghebbende volgens hem niet heeft voldaan aan de verplichtingen van de artikelen 47, 49 en 52, lid 6, AWR.

3. De oordelen van het Hof

Het Hof heeft geoordeeld dat de Inspecteur de informatiebeschikking terecht aan belanghebbende heeft gegeven. Aan dat oordeel heeft het Hof onder meer het volgende ten grondslag gelegd:

- i. de Inspecteur heeft zich in redelijkheid op het standpunt kunnen stellen dat de door hem gevraagde privé-agenda's van belang zouden kunnen zijn voor de heffing van inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen en omzetbelasting in de betrokken jaren, aangezien belanghebbende afspraken voor het verzorgen van belastingaangiften voor mensen in de vriendenkring in zijn privé-agenda noteerde;
- ii. reeds omdat belanghebbende van personen in de vriendenkring vergoedingen voor het verzorgen van belastingaangiften heeft ontvangen, kan – anders dan belanghebbende betoogde – niet worden gezegd dat de privé-agenda's niet behoeven te worden overgelegd omdat het verzorgen van die aangiften uitsluitend in de privésfeer plaatsvindt;
- iii. ook indien niet zou vaststaan dat belanghebbende een vergoeding ontvangt, kunnen de privé-agenda's nog steeds van belang zijn voor de belastingheffing, juist in verband met een eventuele controle of al dan niet vergoedingen worden ontvangen; en
- iv. de omstandigheid dat de privé-agenda's niet zijn bewaard, komt – zo dat het geval is – voor rekening en risico van belanghebbende.

4. Beoordeling van de klachten

4.1. De klachten richten zich onder meer tegen de hiervoor in onderdeel 3 weergegeven oordelen van het Hof met onder meer het betoog dat met betrekking tot de privé-agenda's de in artikel 47 AWR neergelegde informatieverplichting niet van toepassing is aangezien de Inspecteur belanghebbende vraagt om gegevens (de privé-agenda's) waarover hij, belanghebbende, niet meer beschikt.

4.2. Met betrekking tot de hiervoor in 4.1 vermelde klachten wordt het volgende vooropgesteld.

4.2.1. Het Hof heeft de juistheid van de stelling van belanghebbende dat hij niet meer over de privé-agenda's beschikt, in het midden gelaten. In cassatie moet daarom veronderstellenderwijs worden uitgegaan van de juistheid van die stelling.

4.2.2. De informatieverplichting die is neergelegd in artikel 47, lid 1, AWR geldt voor "ieder", dat wil zeggen voor alle (vermoedelijk) belastingplichtigen. Voor zover hier relevant, moet iedere (vermoedelijk) belastingplichtige op grond van artikel 47, lid 1, letter b, AWR desgevraagd gegevensdragers of de inhoud daarvan beschikbaar stellen aan de inspecteur indien de raadpleging van (de inhoud van) die gegevensdragers van belang kan zijn voor de vaststelling van de feiten welke invloed kunnen uitoefenen op de belastingheffing van die belastingplichtige. Op zichzelf beschouwd leidt het niet-verstrekken van

gegevens of gegevensdragers waarover de belastingplichtige niet of niet meer beschikt en ook niet kan beschikken, niet tot schending van de in artikel 47, lid 1, AWR neergelegde informatieverplichting.⁸ Dit is niet anders indien de belastingplichtige niet meer over de gevraagde gegevensdragers beschikt omdat hij deze niet heeft bewaard.

4.2.3. In het geval de belastingplichtige een administratieplichtige is in de zin van artikel 52, lid 2, AWR, zoals in dit geval belanghebbende, geldt hetgeen hiervoor in 4.2.2 is overwogen, echter niet onverkort.

Op grond van artikel 54 AWR wordt de administratieplichtige die niet of niet volledig voldoet aan onder meer de in artikel 47, lid 1, letter b, AWR neergelegde verplichting gegevensdragers, of de inhoud daarvan, voor raadpleging beschikbaar te stellen, voor de toepassing van de artikelen 25 en 27e AWR geacht niet volledig te hebben voldaan aan een bij of krachtens artikel 52 AWR opgelegde verplichting, tenzij aannemelijk is dat de afwezigheid of onvolledigheid van de gegevensdragers of de inhoud daarvan het gevolg is van overmacht.

De regeling van artikel 54 AWR is in 1994 ingevoerd om tegemoet te komen aan het in de praktijk gerezen probleem dat het betrekkelijk eenvoudig was het tot dan toe in artikel 55 AWR neergelegde vermoeden te weerleggen dat degene van wie ingevolge de artikelen 47, 48 of 49 AWR inzage is gevorderd van boeken en andere bescheiden, geacht wordt die in zijn bezit te hebben. Indien de justitiabele in kwestie stelde dat het vermoeden van de inspecteur dat hij boeken en bescheiden bezit niet juist is, en hij daarvoor een verklaring geeft die niet onjuist behoeft te zijn, was het volgens de wetgever voor de inspecteur praktisch onmogelijk deze verklaring te weerleggen door aannemelijk te maken dat de ter inzage gevraagde boeken en bescheiden wel degelijk bestaan, dan wel dat de betrokkene deze opzettelijk heeft vernietigd.⁹

4.2.4. De inspecteur kan de administratieplichtige op de voet van artikel 47, lid 1, letter b, AWR verzoeken om in artikel 52, lid 1, AWR bedoelde boeken, bescheiden en andere gegevensdragers beschikbaar te stellen, of de inhoud daarvan. Indien in een dergelijk geval de administratieplichtige niet (volledig) aan dat verzoek voldoet en daartoe aanvoert dat hij niet (meer) over de gevraagde boeken, bescheiden en andere gegevensdragers beschikt, brengt de regeling van artikel 54 AWR mee dat hij de informatieverplichting van artikel 47, lid 1, letter b, AWR schendt, tenzij hij jegens de inspecteur heeft gesteld en aannemelijk heeft gemaakt dat de afwezigheid of onvolledigheid van de gegevensdragers of de inhoud daarvan het gevolg is van overmacht.

4.2.5. Toepassing van de artikelen 25 en 27e AWR wegens het niet-voldoen aan de in artikel 47, lid 1, letter b, AWR neergelegde verplichting kan slechts aan de orde komen nadat in verband daarmee een informatiebeschikking als bedoeld in artikel 52a AWR is gegeven. Aangenomen moet worden dat het hiervoor bedoelde rechtsvermoeden van artikel 54 AWR ook geldt bij de beoordeling of een informatiebeschikking wegens het niet-voldoen aan de verplichting als bedoeld in artikel 47, lid 1, letter b, AWR terecht is gegeven.

4.3. Gelet op de hiervoor in 2.1 en 2.3 weergegeven feiten liggen in de hiervoor in onderdeel 3 onder (i) tot en met (iii) weergegeven oordelen van het Hof besloten de oordelen dat de privé-agenda's

8 Vgl. HR 25 januari 2002, ECLI:NL:HR:2002:AD8475, rechtsoverweging 3.3.

9 Zie voor dit een en ander Kamerstukken II 1990/91, 21287, nr. 5, blz. 14.

gegevensdragers zijn als bedoeld in artikel 52, lid 1, AWR die behoorden tot de administratie van belanghebbende en dat belanghebbende die agenda's daarom op de voet van artikel 52, leden 1 en 4, AWR gedurende zeven jaar moest bewaren. Deze oordelen geven niet blijk van een onjuiste rechtsopvatting en kunnen, als verweven met waarderingen van feitelijke aard, voor het overige door de Hoge Raad in de cassatieprocedure niet op juistheid worden onderzocht.

De stukken van het geding laten geen andere conclusie toe dan dat belanghebbende niet in reactie op het verzoek van de Inspecteur heeft aangevoerd dat hij als gevolg van overmacht niet meer beschikt over de privé-agenda's. Hiervan uitgaande en gelet op hetgeen hiervoor in 4.2.2 tot en met 4.2.5 is overwogen, heeft het Hof zonder blijk te geven van een onjuiste rechtsopvatting kunnen oordelen dat de Inspecteur de informatiebeschikking terecht heeft gegeven en dat aan dat oordeel niet afdoet de omstandigheid dat belanghebbende niet meer over de agenda's beschikt. De klachten falen in zoverre.

4.4. De Hoge Raad heeft ook de overige in het beroepsschrift in cassatie aangevoerde klachten over de uitspraak van het Hof beoordeeld. De uitkomst hiervan is dat ook deze klachten niet kunnen leiden tot vernietiging van die uitspraak. De Hoge Raad hoeft niet te motiveren waarom hij tot dit oordeel is gekomen. Bij de beoordeling van deze klachten is het namelijk niet nodig om antwoord te geven op vragen die van belang zijn voor de eenheid of de ontwikkeling van het recht (zie artikel 81, lid 1, van de Wet op de rechterlijke organisatie).

4.5. De Hoge Raad heeft eveneens de nadien aangevoerde klacht beoordeeld over de onvolkomenheid bij de beëdiging van een of meer van de raadsheren die de bestreden uitspraak hebben gedaan. Deze klacht faalt op de gronden die zijn vermeld in de rechtsoverwegingen 5.2.1 tot en met 5.3 en 5.4.2 tot en met 5.8 van het arrest van de Hoge Raad van 21 oktober 2022, ECLI:NL:HR:2022:1438.

5. Proceskosten

De Hoge Raad ziet geen aanleiding voor een veroordeling in de proceskosten.

6. Beslissing

De Hoge Raad verklaart het beroep in cassatie ongegrond.

Dit arrest is gewezen door de vice-president M.E. van Hilten als voorzitter, en de raadsheren E.N. Punt, M.A. Fierstra, E.F. Faase en P.A.G.M. Cools, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier E. Cichowski, en in het openbaar uitgesproken op 5 april 2024.