

‘Digitale op de zaak betrekking hebben stukken’

Naast materieelrechtelijke kwesties gaat het in fiscale procedures vaak over formele discussies. Een van die formele kwesties betreft de betekenis van het begrip ‘de op de zaak betrekking hebbende stukken’ in de zin van artikel 7:4, lid twee Algemene wet bestuursrecht (Awb) en artikel 8:42, lid 1, Awb. Dit begrip is reeds sinds de inwerkingtreding van de Awb in 1992 in de wet opgenomen. Desondanks zorgt het 25 jaar later nog altijd voor procedures en wij verwachten niet dat daar op korte termijn verandering in zal komen. De reden daarvan is dat de betekenis van het begrip per zaak aan de hand van de feiten moet worden beoordeeld. Daarmee lijkt het wellicht een kwestie voor feitenrechters. Toch wordt over de betekenis en reikwijdte van het begrip ook met regelmaat in cassatie geprocedeerd. Zo ook weer in maar liefst zeven zaken [1] waarin A-G IJzerman recent conclusies heeft genomen. Zelfs nadat de Hoge Raad op 10 april 2015 een overzichtsarrest wees over het begrip ‘op de zaak betrekking hebbende stukken’ [2].

Een database waarin gegevens voorkomen die betrekking hebben op een bepaalde zaak, is in zijn geheel aan te merken als een op de zaak betrekking hebbend stuk. De inspecteur mag de inhoud daarvan dan ook niet zelfstandig splitsen in op de zaak betrekking hebbende stukken en niet op de zaak betrekking hebbende stukken.

In de zaaksoverstijgende bijlage [3] bij die zeven conclusies geeft de A-G een mooi overzicht van de parlementaire geschiedenis en de vele jurisprudentie (inclusief die van andere bestuursrechters) omtrent het begrip ‘op de zaak betrekking hebbende stukken’ en analyseert hij de reikwijdte van het begrip alsmede de gevolgen van de digitalisering op dat begrip. Dat laatste is mede ingegeven door de ontwikkeling dat straks ook de fiscale procedure langs elektronische weg zal plaatsvinden. Ten aanzien van die digitalisering concludeert A-G IJzerman dat een computerbestand in zijn geheel een op de zaak betrekking hebbend stuk kan zijn. Hoewel wij die conclusie volledig onderschrijven plaatsen wij enkele kanttekeningen bij zijn overwegingen.

Voorop staat dat het recht op ‘de op de zaak betrekking hebbende stukken’ in de bezwaarprocedure is ingegeven door de (on)gelijkheid van partijen. Uit de parlementaire geschiedenis volgt dat een belanghebbende over dezelfde informatie moet kunnen beschikken als die waarop een bestuursorgaan (i.e. de belastingdienst) zijn beslissing baseert. De ratio daarvan is onder meer dat een belanghebbende die informatie nodig heeft om zijn positie te kunnen bepalen[4]. De verplichting voor de inspecteur om in de gerechtelijke procedure alle op de zaak betrekking hebbende stukken te overleggen (ex artikel 8:42 Awb) is gelegen in het feit dat het aan de belastingrechter is om te toetsen of een stuk inderdaad van enig belang kan zijn (geweest) voor de besluitvorming in zijn zaak. Dat kan enkel wanneer die stukken aan de rechter ter beschikking worden gesteld [5].

Vanuit die optiek is het wat ons betreft dan ook terecht dat de Hoge Raad in 2013 oordeelde dat onder ‘stukken’ ook prints van in elektronische vorm vastgelegde gegevens kunnen worden begrepen [6]. De digitalisering is immers al ver doorgevoerd binnen de Belastingdienst en dat wordt alleen maar meer. Wat dat betreft volgen we de A-G wel in zijn oordeel dat op dat punt nog meer procedures zullen volgen. Onze ervaring is namelijk ook dat de digitale dossiers van de fiscus nog slechts zelden ter inzage worden gegeven en zelfs dan vaak alleen maar op uitdrukkelijk verzoek.



A-G IJzerman merkt op dat er verder nog weinig jurisprudentie is over het de vraag in hoeverre digitale bestanden, databases en applicaties zijn aan te merken als 'op de zaak betrekking hebbende stukken'. In de bijlage bij zijn conclusies gaat hij hier dan ook zelf op in. Zijn overwegingen hangt hij mede op aan de ophanden zijnde ontwikkeling naar digitaal procederen.

Het zou bizar zijn als de vorm waarin gegevens worden bewaard uitmaakt voor de kwalificatie van het begrip 'op de zaak betrekking hebbende stukken'.

Wat ons betreft concludeert de A-G geheel terecht dat digitale bestanden waarin onder meer brieven, belastingaanslagen en overige gegevens zijn opgeslagen in feite niet verschillen van de papieren dossiers, zodat alle stukken in databases zouden kunnen worden aangemerkt als 'op de zaak betrekking hebbende stukken' wanneer wordt voldaan uit de overige vereisten die uit de jurisprudentie blijken [7]. Het zou ook volstrekte willekeur zijn als de vorm waarin gegevens worden bewaard dan wel worden gegenereerd een verschil zou maken voor de kwalificatie van het begrip 'op de zaak betrekking hebbende stukken'. Wat wij dan ook niet goed begrijpen is dat de A-G deze vragen ophangt aan de ontwikkeling naar digitaal procederen. Al gedurende vele jaren werkt de Belastingdienst met computers, software programma's voor de heffing en invordering en genereren van correspondentie en met digitale databases voor het opslaan van correspondentie, documentatie en informatie. Een voorbeeld daarvan is het zogenoemde TOP-dossier. Zijn conclusie op dit punt is wat ons betreft dan ook al lang actueel.

Wel zijn wij het eens met zijn conclusie dat de wijze waarop die digitale gegevens ter inzage moeten worden gegeven dan wel moeten worden verstrekt een punt van aandacht is. De A-G pleit ervoor dat digitale gegevens - zeker nadat het digitaal procederen inwerking is getreden - digitaal bij de rechter worden aangeleverd, maar dat bij inzage de gegevens in het belang van de belastingplichtige juist nog geprint worden aangeleverd. In elk geval zolang particulieren optreden in hun eigen zaak. Enkel digitale inzage vinden wij voor alle belastingplichtigen ongewenst wanneer er geen (digitaal) kopie ter beschikking zou worden gesteld. Dan zou de informatie alleen op het moment van inzage ter beschikking staan aan de belastingplichtige. Dat is praktisch onwerkbaar en bovendien in strijd met het recht op afschriften van die stukken ex. artikel 7:4 lid 4 Awb.

Hoe kan ten aanzien van digitale gegevens worden bepaald tot welke documentatie en informatie de inspecteur toegang had bij het nemen van zijn beslissing en welke gegevens hij ook daadwerkelijk heeft gebruikt?

Maar belangrijker is de vraag van de reikwijdte van het begrip ten aanzien van een database. Want hoe kan worden bepaald tot welke documentatie en informatie de inspecteur toegang had bij het nemen van zijn beslissing en welke gegevens hij ook daadwerkelijk heeft gebruikt. Ook hiervoor geldt dat die discussie nu al speelt en niet pas opkomt wanneer straks digitaal geprocedeerd gaat worden. Dit blijkt ook wel uit het feit dat de A-G een conclusie heeft genomen omtrent dat vraagstuk [8]. De A-G concludeert dat een database in beginsel in zijn geheel tot 'de op de zaak betrekking hebbende stukken' hoort, maar wel indien en

voor zover wordt voldaan aan dezelfde voorwaarden die thans gelden voor papieren stukken. Dus de database moet de inspecteur tot zijn beschikking (hebben ge-)staan en de inspecteur moet die informatie hebben gebruikt voor het nemen van zijn beslissing.

Hoe kan dat worden gecontroleerd? In elk geval, zo meent de A-G, mag een inspecteur de informatie uit een database die hem ter beschikking stond niet naar eigen inzicht splitsen in op de zaak betrekking hebbende stukken en niet op de zaak betrekking hebbende stukken [9]. In plaats daarvan is het aan de inspecteur om informatie te verschaffen over de werking en inhoud van databases waarin op de zaak betrekking hebbende stukken zich kunnen bevinden [10]. In dat kader moet de inspecteur rekening houden met artikel 67 AWR. Op grond daarvan moet hij de gegevens van andere belastingplichtigen voor de belanghebbende geheim houden. Daarover verwachten wij in de praktijk ook zeker discussies. Maar het belangrijkste is dat u oog heeft voor de digitale bestanden en programma's waar de Belastingdienst mee werkt en dat u niet alleen vraagt om (prints van) alle digitale bestanden en gegevens u bekend bent, maar dat u ook vraagt met welke systemen de inspecteur werkt en heeft gewerkt in het kader van zijn besluitvorming. Nu en in de toekomst. De informatie die thans valt onder de definitie 'op de zaak betrekking hebbende stukken' zou naar onze mening niet moeten veranderen door het intreden van digitaal procederen.

Volgens de A-G zullen vanwege de verdere digitalisering nieuwe discussies ontstaan over de omstandigheden waaronder het doorzoeken en printen van digitale bestanden van de Belastingdienst mag worden verwacht en wat de invloed van kosten en inspanning op die belangenafweging mogen zijn. Dat is ook onze ervaring. Het komt geregeld voor dat de Belastingdienst bijvoorbeeld bij de inzage geen kopieën verstrekt of ter inzage legt van verzoeken gedaan door de belanghebbende of van aangiften die zouden zijn gedaan. Op een (herhaald) verzoek om die stukken wordt dan weleens wat geïrriteerd gereageerd, omdat de inspecteur vindt dat die stukken in bezit zouden moeten zijn van belanghebbende omdat zij die stukken zelf hebben ingediend. Maar dat is niet het criterium. Zoals gezegd gaat het erom dat belanghebbende over dezelfde informatie kan beschikken als de informatie die de inspecteur ter beschikking stond bij de besluitneming, zodat belanghebbende zijn positie kan bepalen. Bovendien heeft de Hoge Raad expliciet geoordeeld dat het ook niet van belang is of belanghebbende is gebaat bij overlegging van bepaalde stukken [11]. Dat zal niet veranderen enkel omdat de gegevens inmiddels nog slechts digitaal zijn.

Overigens biedt de Awb wel al aanknopingspunten voor het beslechten van een discussie omtrent de kosten en inspanning. Immers, in artikel 7:4 lid 4 Awb is bepaald dat tegen vergoeding afschriften kunnen worden verkregen van de ter inzage gelegde stukken. Die vergoeding is bepaald op 'ten hoogste de kosten'. Wij voorzien derhalve ook een discussie over de hoogte van de kosten voor het doorzoeken en printen van digitale bestanden naast de vraag of die inspanning van de Belastingdienst mag worden gevraagd. In rechte zou die discussie wat ons betreft niet meer moeten spelen. Op grond van artikel 8:42 Awb is de Belastingdienst verplicht 'de op de zaak betrekking hebbende stukken' te overleggen. Wij menen dat dan geen discussie past over inspanning of kosten daarvan.

[1] A-G IJzerman, Conclusies van 25 september 2017, met de ECLI-nummers:

[ECLI:NL:PHR:2017:977/1001/1016/1040/1036/1051/1008](https://www.eclinet.nl/document/2017/977/1001/1016/1040/1036/1051/1008).

[2] Hoge Raad 10 april 2015, [ECLI:NL:HR:2015:874](https://www.eclinet.nl/document/2015/874).

[3] A-G IJzerman, Bijlage bij conclusies van 25 september 2017, [ECLI:NL:PHR:2017:1081](https://www.eclinet.nl/document/2017/1081).

[4] Kamerstukken II 1988/1989, 21 221, nr. 3, P.149 (MvT).

[5] Hoge Raad 25 april 2008, [ECLI:NL:HR:2008:BA3823](https://www.eclinet.nl/document/2008/BA3823) en Hoge Raad 23 mei 2014, [ECLI:NL:HR:2014:1182](https://www.eclinet.nl/document/2014/1182).

[6] Hoge Raad 15 november 2013, [ECLI:NL:HR:2013:1129](#) en Hoge Raad 20 december 2013, [ECLI:NL:HR:2013:1776](#).

[7] Hoge Raad 8 april 2005, [ECLI:NL:HR:2005:AT3409](#), 23 mei 2014 (t.a.p.), 14 november 2014, [ECLI:NL:HR:2014:3041](#) en 10 april 2015 (t.a.p.).

[8] A-G IJzerman, conclusie van 25 september 2017, [ECLI:NL:PHR:2017:977](#).

[9] A-G IJzerman, conclusie van 25 september 2017, [ECLI:NL:PHR:2017:977](#).

[10] Punt 5.10 van bijlage bij conclusies van 25 september 2017, [ECLI:NL:PHR:2017:1081](#).

[11] Hoge Raad 23 mei 2014, [ECLI:NL:HR:2014:1182](#).