

Hoofdstuk 1

Bela(sti)ngstelling voor privacy

mr. A.B. Vissers¹

1.1. Inleiding

"All human beings have three lives: public, private, and secret."²

- *Bij welke bank bankiert u eigenlijk?*
- *Hebt u de afgelopen periode nog gepind? Of betaalde u met een creditcard, mag ik de afschriften?*
- *Met wie bent u de afgelopen periode opgetrokken?*
- *Zijn dat uw vrienden?*
- *Waar sprak u met ze af? Kwam u bij hen thuis of kwamen zij bij u? En waar gingen jullie dan eten?*
- *Waar woont u eigenlijk?*
- *Slaapt u daar ook?*
- *Hoe vaak slaapt u daar?*
- *Enne... met wie slaapt u daar?*

Het belang van privacy ontstaat doorgaans pas wanneer deze in het geding is. Zelfs het type 'laat de overheid zijn werk doen, ik heb toch niks te verbergen', zal met enige terughoudendheid reageren wanneer een brief wordt ontvangen met vragen met voorgaande strekking. Zeker wanneer de vragen worden begeleid met een vriendelijk ogende tekst waarin het belang van beantwoording op een zeer korte termijn wordt benadrukt. Wanneer de antwoorden binnen die termijn (nog) niet binnen zijn, komt er nog een brief. Iets minder vriendelijk en ditmaal met een expliciete verwijzing naar allerlei wettelijke verplichtingen. Ook, zo leest u, zijn er 'aanvullende vragen' gerezen:

1 Werkzaam bij De Bont Advocaten

2 Gabriel Garcia Márquez. The Paris Review Interviews, The Art of Fiction No. 69

- Welke (trein)reizen heeft u gemaakt? In de afgelopen vijf jaar alstublieft.
- Met wie belt u? Kunt u me overzichten van uw telefoongegevens zenden?
- Gebruikt u WhatsApp? Ik wil graag uw berichtjes lezen.

Alhoewel voorgaande vragen wat 'plat' zijn geformuleerd, is het zeker niet ondenkbaar dat u vragen met een dergelijke strekking ooit in een blauwe enveloppe zult ontvangen. Personen die naar het buitenland zijn verhuisd, maar nog met enige regelmaat in Nederland zijn, of bijvoorbeeld hebben besloten in Nederland een huis te kopen (als beleggingsobject), behoren momenteel tot de geadresseerden.

Alhoewel een 'woonplaatsdiscussie' al snel een zekere inbreuk maakt op de privacy, kan de impact van een dergelijk onderzoek vandaag de dag maar moeilijk worden overschat. Juist omdat de vraag 'waar je woont' dient te worden beantwoord aan de hand van feiten en omstandigheden,³ wordt ineens je gehele privéleven relevant voor de fiscus en daarmee ook voorwerp van onderzoek. Daarbij spelen nieuwe technieken, nieuwe communicatiemiddelen en het op grote schaal opslaan en vastleggen van gegevens een aanzienlijke rol. Via pin- en creditcardbetalingen kun je achterhalen wat iemand wanneer en waar kocht. Aan de hand van een uitdraai van telefoongegevens kan worden nagegaan met wie iemand belde. Uit iemands e-mailberichten en WhatsApp conversaties kan een beeld worden gevormd van wat iemand waar afsprak en met wie. Aan de hand van foto's op iemand zijn smartphone kan worden geanalyseerd waar iemand wanneer was.

De relevantie van dergelijke informatie ligt voor de hand in geval van een woonplaats-onderzoek, maar beperkt zich zeker niet tot een dergelijk onderzoek. Deze informatie kan immers ook van belang zijn voor het antwoord op de vraag of terecht aanspraak wordt gemaakt op bepaalde toeslagen en of men bijvoorbeeld ingeschreven staat op het huisadres waar men ook daadwerkelijk woont.

Alhoewel vaststaat dat fiscale onderzoeken (grote) inbreuk kunnen maken op de privacy van burgers (en bedrijven), speelt het begrip 'privacy' in de fiscale jurisprudentie maar een zeer bescheiden rol. Mede in dat verband lijkt de vraag gerechtvaardigd of er binnen het Nederlandse fiscale recht wel voldoende aandacht is voor de 'privacy' van de burger. Een beroep op de privacy wordt doorgaans onder verwijzing naar zeer oude – en wat mij betreft gedateerde – jurisprudentie van de Hoge Raad van de hand gewezen. Daarbij wordt uit het oog verloren dat 'tijden zijn veranderd' en dat de fiscale wetgeving die een inbreuk op die privacy zou moeten rechtvaardigen, uit een tijd stamt waarin de mogelijkheden tot onderzoek en de hoeveelheid aan beschikbare data van een hele andere orde en omvang waren.

3 HR 12 april 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ6824, BNB 2013/123.

Vroeger, zo stel ik mij voor, bladerde een Inspecteur tijdens een boekenonderzoek op zijn gemak talloze multomappen met informatie door. Hij bekeek uitgetypte contracten en brieven en vroeg papieren agenda's op. Wellicht trof hij een enkele telefoonnotitie aan, maar dit laatste gebeurde alleen als iemand de moeite had genomen het telefoongesprek vast te leggen. Dit is niet te vergelijken met de boekenonderzoeken van vandaag de dag waarin speciale externe harde schijven worden aangeschaft om louter de mailbox van één van de medewerkers te kopiëren.

Meer data betekent over het algemeen ook meer (persoonlijke) informatie. Daarnaast kunnen er door het op grote schaal opslaan en verwerken van gegevens, nieuwe technieken worden geïmplementeerd zoals datamining, waarmee statistische verbanden, patronen en relaties kunnen worden gevonden.

Binnen de Europese jurisprudentie lijkt wel aandacht te zijn voor dergelijke ontwikkelingen. In het onderhavige geschrift wordt (mede) vanuit het Europese recht naar de ontwikkelingen binnen het Nederlandse recht gekeken en wordt ingegaan op de rol die het begrip 'privacy' speelt binnen het fiscale recht. De vraag die daarbij centraal staat, is of de huidige fiscale wetgeving wel onder alle omstandigheden kan voldoen aan de eisen die het EHRM daaraan stelt. Allereerst wordt ingegaan op de betekenis en de reikwijdte van het begrip privacy. Vervolgens wordt ingegaan op de nationale jurisprudentie en de toets die daarin wordt aangelegd. Daarna komt de vraag aan de orde of deze wetgeving, mede gelet op de zogenoemde ANPR-jurisprudentie, nog wel onder alle omstandigheden kan voldoen.

1.2 Het recht op privacy

Met betrekking tot het recht op privacy wordt doorgaans verwezen naar art. 8 EVRM:

1. *Everyone has the right to respect for his private and family life, his home and his correspondence.*
2. *There shall be no interference by a public authority with the exercise of this right except such as is in accordance with the law and is necessary in a democratic society in the interests of national security, public safety or the economic well-being of the country, for the prevention of disorder or crime, for the protection of health or morals, or for the protection of the rights and freedoms of others.*

Het recht op privacy vindt ook zijn weerslag in art. 7 Hv. Conform art. 53, lid 3, Hv heeft het recht zoals vervat in het Handvest eenzelfde inhoud en reikwijdte als de in het EVRM opgenomen variant. Omdat het Handvest is beperkt tot de gevallen waarin het

recht van de Unie ten uitvoer wordt gebracht,⁴ ligt het in fiscale zaken met een louter nationale component voor de hand dat een beroep wordt gedaan op de direct van toepassing zijnde bepalingen uit het EVRM. Ook in de nationale wet is het recht op privacy verankerd. Art. 10 Grondwet bepaalt dat iedereen recht heeft op eerbiediging van de persoonlijke levenssfeer.

Het recht op privacy is niet onbeperkt van kracht. Volgens art. 8, lid 2, EVRM zijn inbreuken gerechtvaardigd wanneer deze bij wet zijn voorzien. In de jurisprudentie van het EHRM is tevens bepaald dat een wet die inbreuk maakt op het recht op privacy aan bepaalde (kwaliteits)eisen dient te voldoen, namelijk dat deze 'sufficiently clear'⁵ en 'accessible to the person concerned'⁶ is. De burger dient in staat te worden gesteld zijn of haar gedrag af te kunnen stemmen op de wettelijke bepaling. Tevens dient de wettelijke grondslag adequate en effectieve waarborgen te bevatten tegen ongeoorloofde inbreuken.

Naast het bestaan van een wettelijke grondslag stelt art. 8, lid 2, EVRM nog een tweede eis: beperking van het recht op privacy is slechts toegestaan indien deze in een democratische samenleving noodzakelijk is in het belang van 'national security, public safety or economic well-being of the country, for the prevention of disorder or crime, for the protection of health or morals, or for the protection of the rights and freedoms of others'. De vraag of een inbreuk noodzakelijk is, wordt mede ingevuld aan de hand van de beginselen van proportionaliteit en subsidiariteit.

Er is dus sprake van een tweeledige toets, die later nog nader aan bod komt:

- is de inbreuk voorzien bij wet en voldoet die wet aan bepaalde (kwaliteits)eisen?
- is de inbreuk noodzakelijk in een democratische samenleving en zijn daarbij de beginselen van proportionaliteit en subsidiariteit in acht genomen?

Er kan, voorafgaand aan deze vragen, ook nog een derde vraag worden onderscheiden. Dat is de vraag of überhaupt sprake is van een inbreuk op de privacy ('private life'). Dat lijkt wellicht een overbodige vraag, maar in de praktijk kan dit wel degelijk tot discussie leiden. Zo kan zich bijvoorbeeld de situatie voordoen dat de mate en ernst daarvan, twijfel doen rijzen over de vraag of sprake is van een schending van de privacy, maar ook bijvoorbeeld het feit dat gegevens zijn verzameld in het publieke domein. Daarbij staat voorop dat de term privacy niet restrictief mag worden uitgelegd.⁷

4 HvJ 26 februari 2013, ECLI:EU:C:2013:105 (*Åklagaren / Hans Åkerberg Fransson*).

5 EHRM 2 augustus 1984, ECLI:CE:ECHR:1984:0802 (*Malone / Engeland*).

6 EHRM 13 januari 2009, ECLI:CE:ECHR:2009:0113 (*Sorvisto / Finland*).

7 EHRM 16 februari 2000, ECLI:CE:ECHR:2000:0216 (*Amann / Zwitserland*).

Als voorbeeld kan bijvoorbeeld worden gewezen op de Inspecteur die weet dat de zoon van de buurman in het buitenland woont. Op een middag ziet de Inspecteur deze zoon in de lokale supermarkt koffie, brood en een pak toiletpapier kopen. De Inspecteur noteert dit in zijn opschrijfboekje. Een dergelijke bevinding en vastlegging zal niet direct een inbreuk opleveren op de privacy van de betreffende persoon. Dit kan evenwel anders worden indien de Inspecteur de zoon wekenlang volgt en een digitaal bestand aanlegt van de 'whereabouts' en het koopgedrag van deze zoon. Alhoewel het ook in het tweede geval om waarnemingen in het publieke domein gaat, zal wel degelijk sprake kunnen zijn van een inbreuk op de privacy. In het arrest Rotaru / Roemenië overwoog het EHRM in dat verband:⁸

"§ 43. The Court reiterates that the storing of information relating to an individual's private life in a secret register and the release of such information come within the scope of Article 8 § 1 (see the Leander v. Sweden judgment of 26 March 1987, Series A no. 116, p. 22, § 48).

(...) Moreover, public information can fall within the scope of private life where it is systematically collected and stored in files held by the authorities (onderstreping AV). That is all the truer where such information concerns a person's distant past."

Ook publieke informatie kan onder het begrip 'private life' vallen. In dit verband kan worden gewezen op het arrest Peck/Verenigd Koninkrijk⁹, waarin iemand tijdens een poging zichzelf van het leven te beroven op straat door een beveiligingscamera werd gefilmd. Volgens het EHRM was de bescherming van art. 8 EVRM wél van toepassing. In de eerste plaats vanwege 'the recording of the data and the systematic or permanent nature of the record', en in de tweede plaats door het onvoorziene en excessieve gebruik van de opname. In het arrest Perry / Verenigd Koninkrijk¹⁰ werden heimelijk videobeelden gemaakt van iemand op het politiebureau. Cameratoezicht op het politiebureau viel volgens het EHRM niet binnen de reikwijdte van art. 8 EVRM, maar het permanent opnemen van de beelden voor later gebruik wél.

Reeds in deze uitspraken van het EHRM komt (indirect) naar voren dat er in het kader van het begrip privacy aandacht is voor moderne technieken en de mogelijkheden die daarmee gepaard gaan. Met name het (systematisch) opslaan van data heeft tot gevolg dat eerder sprake is van een inbreuk op de privacy, zelfs als die informatie in het publieke domein is verzameld. Dit element komt explicieter aan de orde in het arrest P.G. en J.H. / Verenigd Koninkrijk, waarin werd overwogen:¹¹

8 EHRM 4 mei 2000, ECLI:CE:ECHR:2000:0504 (Rotaru / Roemenië)

9 EHRM 28 januari 2003, ECLI:CE:ECHR:2003:0128 (Peck / VK).

10 EHRM 17 juli 2003, ECLI:CE:ECHR:2003:0717 (Perry / VK), par. 40.

11 EHRM 25 september 2001, ECLI:CE:ECHR:2001:0925 (P.G. en J.H. / VK), par. 57.

"(...) Private-life considerations may arise, however, once any systematic or permanent record comes into existence of such material from the public domain. It is for this reason that files gathered by security services on a particular individual fall within the scope of Article 8, even where the information has not been gathered by any intrusive or covert method."

Eenzelfde redenering vinden we in het arrest S. en Marper / Verenigd Koninkrijk. Daarin overwoog het EHRM dat voor de beantwoording van de vraag of sprake is van 'private life' de volgende elementen van belang kunnen zijn:

*"(...) the specific context in which the information at issue has been recorded and retained, the nature of the records, the way in which these records are used and processed and the results that may be obtained."*¹²

Aan het begrip privacy komt dus een 'ruime' betekenis toe. Daarbij kan tevens de wijze waarop informatie wordt verzameld of opgeslagen bepalend zijn voor het antwoord op de vraag of sprake is van een schending van de privacy. Hierin komt tot uitdrukking dat informatie die op zichzelf bezien niet direct een inbreuk maakt op de privacy, wel als zodanig kan worden aangemerkt wanneer deze informatie systematisch wordt verzameld en wordt opgeslagen. Relevant is voorts dat het begrip private life naar de uitleg van het EHRM tevens betrekking kan hebben op zakelijke aangelegenheden: 'In particular, respect for private life comprises the right to establish and develop relationships with other human beings; furthermore, there is no reason of principle to justify excluding activities of a professional or business nature from the notion of "private life".'¹³

1.3 Het Nederlands systeem

Dat er ook in fiscale zaken regelmatig sprake is van een schending van de privacy verdient weinig betoog. Alhoewel dit niet in alle onderzoeken zo expliciet naar voren komt als in het onderzoek waaraan werd gerefereerd in par. 11., maakt een fiscaal onderzoek toch al snel enige inbreuk op de privacy. Denk daarbij aan vragen over (persoonlijke) bestedingen, het overleggen van bankbescheiden en vragen over de gezinssamenstelling.

¹² EHRM 4 december 2008, ECL:CE:ECHR:2008:1204 (S en Marper / VK).

¹³ EHRM 16 december 1992, ECL:CE:ECHR:1992:1216 (Niemiets / Duitsland), par. 29 en EHRM 25 juni 1997, ECL:CE:ECHR:1997:0625 (Halford / VK), par. 42.

De belastingwet kent de Belastingdienst daarbij vergaande bevoegdheden toe om op grote schaal gegevens en informatie op te vragen en te verzamelen (art. 47 e.v. AWR). In dat verband kan de vraag opkomen of een informatieverzoek onder verwijzing naar een inbreuk op art. 8 EVRM, kan worden gepareerd. In het arrest Stad Rotterdam wilde de Belastingdienst in het kader van een derdenonderzoek weten welke personen een pleziervaartuig hadden dat was verzekerd bij verzekeringsmaatschappij Stad Rotterdam. Het toenmalige art. 49 AWR, thans art. 53 AWR, werd geacht het in art. 8 EVRM genoemde recht op 'respect for his private and family life (...) and his correspondence' te beperken. De Hoge Raad overwoog:

*"(...) dat, aangenomen dat aan rekwirante in deze zaak een beroep op lid 1 van art. 8 van het Europese Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden zou toekomen, dit beroep reeds moet stranden op hetgeen in lid 2 van dat artikel is bepaald; dat toch, voor zover art. 49, lid 1, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen al geacht kan worden de uitoefening van het in art. 8, lid 1, van het verdrag gewaarborgde recht op 'respect for his private and family life (...) and his correspondence' te beperken, zulks ingevolge het bepaalde in het tweede lid van dat verdragsartikel wordt toegestaan, nu zodanige beperking kan worden aangemerkt als 'necessary in a democratic society in the interest of the economic well-being of the country'; dat derhalve ook dit middel geen doel treft."*¹⁴

De Hoge Raad toetst hier derhalve expliciet aan het tweede vereiste, te weten of de inbreuk noodzakelijk is. Alhoewel dit niet uitdrukkelijk naar voren komt, ligt in dit oordeel tevens besloten dat art. 49 AWR, thans 53 AWR, een wettelijke grondslag vormt die voldoet aan de (kwaliteits)eisen die daaraan kunnen worden gesteld.

In 1986 heeft de Hoge Raad zich ook uitgelaten over art. 8 EVRM in relatie tot een verzoek dat was gebaseerd op art. 47 AWR. In die zaak was sprake van een lerares die een advertentie had geplaatst waarin zij een flat in het buitenland te huur aanbood. In reactie op de vragen die zij naar aanleiding van de advertentie van de Belastingdienst kreeg, had zij geantwoord dat de advertentie ten behoeve van een derde was geplaatst. Ten aanzien van de vervolgvraag, wie deze 'derde' was, deed zij een beroep op art. 8 EVRM. De Hoge Raad oordeelde dat voor zover al sprake was van een schending van art. 8 EVRM, die schending kan worden aangemerkt als 'necessary in a democratic society in the interest of the economic well-being of the country'.¹⁵

¹⁴ EHRM 16 december 1992, ECLI:CE:ECHR:1992:1216 (Niemietz / Duitsland), par. 29 en EHRM 25 juni 1997, ECLI:CE:ECHR:1997:0625 (Halford / VK), par. 42.

¹⁵ HR 28 mei 1986, ECLI:NL:HR:1986:AW8017, BNB 1986/238 m.nt. J.P. Scheltens.

Dit uitgangspunt is nadien meer malen herhaald in de jurisprudentie.¹⁶ Feitenrechters verwijzen daarbij doorgaans naar de hiervoor aangehaalde arresten van de Hoge Raad. Op grond daarvan komt men steeds tot de conclusie dat de informatieverplichtingen in de AWR een wettelijke grondslag vormen voor een inbreuk op de privacy. Deze inbreuk wordt doorgaans gerechtvaardigd geacht, omdat deze noodzakelijk is in een democratische samenleving 'in the interest of the economic well-being of the country'.

In een uitspraak van Hof Amsterdam van 18 januari 2006 werd het recht op bescherming van het privéleven van art. 8 EVRM ingeroepen door belastingplichtigen aan wie vragen waren gesteld in verband met een buitenlandse bankrekening.¹⁷ De Inspecteur beschikte over informatie van buitenlandse belastingautoriteiten met betrekking tot rekeningen bij KB Lux.¹⁸ Hof Amsterdam oordeelde dat het gebruik van die gegevens voor fiscale doeleinden viel onder de uitzonderingsgronden van art. 8, lid 2, EVRM:

*"5.3 (...) Ook is ten aanzien van het gebruik door de Belastingdienst van de in Luxemburg gestolen microfiches jegens belanghebbende geen sprake van een ontoelaatbare inbreuk op de privacy (art. 8 EVRM) nu het gaat om gegevens van een bankrekening die in belastingaangiften behoren te worden vermeld, zodat het gebruik daarvan door de Belastingdienst kwalificeert voor de uitzonderingsgronden van art. 8, tweede lid, EVRM."*¹⁹

In deze zaak werd derhalve een directe koppeling gemaakt tussen de gegevens en het feit dat de bankrekeningen as such opgegeven hadden moeten worden in de aangifte. Deze redenering kan wellicht in deze zaak overtuigen, maar schiet als algemeen uitgangspunt te kort. Verzoeken om informatie zullen immers doorgaans ruimer zijn dan enkel de informatie die in de aangifte had moeten worden opgenomen.

16 Bijvoorbeeld HR 28 januari 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2391, BNB 1998/147 m.nt. P.J. Wattel en HR 13 mei 2005, ECLI:NL:HR:2005:AS3646, NJ 2005/423 m.nt. J.W. Zwemmer.

17 Hof Amsterdam 18 januari 2006, ECLI:NL:GHAMS:2006:AU9845, NTFR 2006/125, V-N 2006/19.2.1.

18 M.W.C. Feteris, 'Belastingen en mensenrechten', MBB 2008/75.

19 Zie ook Rechtbank Arnhem 20 juni 2006, ECLI:NL:RBARN:2006:AY1707, NTFR 2006/1055, V-N 2007/5.2.1, par. 5.3.

Zo zullen bijvoorbeeld de dagafschriften van een bankrekening niet in de aangifte behoeven te worden opgenomen. Toch kan de Inspecteur op grond van art. 47 AWR om die stukken verzoeken. De uitzondering van art. 8, lid 2, EVRM heeft derhalve een ruimer bereik dan louter de informatie die in de aangifte dient te worden opgenomen.

Art. 8 EVRM kreeg hernieuwde aandacht in fiscale zaken door de zogenaamde SMSParking zaak. In de SMSParking zaak werd een informatieverzoek gedaan aan een bedrijf dat diensten aanbiedt voor betaald parkeren via sms, internet, smartphone of app. Op grond van die bedrijfsactiviteiten beschikt SMSParking over zowel persoonlijke gegevens van de klant die zich bij haar heeft aangemeld als over parkeergegevens van het betreffende voertuig, zoals het tijdstip waarop en de tijdsduur gedurende welke een voertuig met een bepaald kenteken op een bepaalde plaats aanwezig was. De Belastingdienst stuurde in 2013 een brief naar het bedrijf met daarin de volgende tekst:

“De Belastingdienst is op grond van art. 53 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) bevoegd gegevens op te vragen ten behoeve van de belastingheffing van derden bij administratieplichtigen.

U bent een administratieplichtige in de zin van art. 52 AWR.

Ik verzoek u alle parkeergegevens (kenteken, datum, plaats (locatie) en tijd) van uw cliënten over het jaar 2012 aan mij te verstrekken.

De Belastingdienst zal deze gegevens gebruiken ten behoeve van de motorrijtuigenbelasting, de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 (BPM), de belasting zware motorrijtuigen, de inkomstenbelasting, de loonbelasting, de vennootschapsbelasting en de omzetbelasting.”

SMSParking weigerde de gegevens te verstrekken en deed in dat verband een beroep op art. 8 EVRM ten behoeve van haar klanten. De Belastingdienst startte daarop een civiel kort geding om de gegevens af te dwingen. Alhoewel het Hof uiteindelijk oordeelde dat noch uit het oogpunt van proportionaliteit, noch uit het oogpunt van subsidiariteit in relatie tot art. 8 EVRM SMSParking een gerechtvaardigd belang had om afgifte van de gevraagde gegevens te weigeren,²⁰ is de onderliggende uitspraak van de Rechtbank juridisch interessant.

De Rechtbank overwoog dat er een wettelijke grondslag bestond voor het verzoek en dat de informatieverplichtingen uit de AWR ruim moeten worden opgevat. Dat betekende volgens de Rechtbank echter niet zonder meer dat de vordering kon worden

²⁰ Hof Den Bosch 19 augustus 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:2803, V-N 2014/436 en NTFR 2014/2163 m.nt. E. Thomas. Het oordeel van het Hof (civiele kamer) week hiermee af van de voorzieningenrechter in eerste aanleg.

toegewezen. De Rechtbank refereerde aan het arrest Stad Rotterdam, maar overwoog vervolgens dat in de onderhavige zaak expliciet moest worden getoetst aan het noodzakelijkheids criterium waarin de beginselen van subsidiariteit en proportionaliteit besloten liggen. De Rechtbank liet in haar uitspraak een kritisch geluid doorklinken en bleek gewicht toe te kennen aan de gewijzigde maatschappelijk context en de technologische ontwikkelingen sinds het arrest Stad Rotterdam. De Rechtbank overwoog in dat verband:

“Daarnaast moet de voorzieningenrechter in 2013 beslissen in een totaal andere maatschappelijke context dan de Hoge Raad in 1974. De gegevens van SMSParking waar het hier om gaat zijn een voorbeeld van de vele elektronisch vastgelegde gegevensbestanden die in 1974 nog niet of nauwelijks bestonden. Die bestanden bevatten veel informatie die eenvoudig is te relateren aan gedrag van individuele burgers in hun privésfeer en die gegevens blijken zich te lenen voor analyse en gebruik door het openbaar gezag dat zich de belangen als verwoord in art. 8 lid 2 EVRM zegt aan te trekken. Dat doet in de samenleving de vraag ontstaan naar begrenzing onder meer, maar niet uitsluitend, ten aanzien van de gegevens die mogen worden gebruikt en de wijze waarop het openbaar gezag dat mag doen. Anders gezegd, waar de vastgelegde informatie over burgers enorm is toegenomen, dringt zich in het maatschappelijk debat steeds meer de vraag op: wat is de hoofdregel van art. 8 EVRM voor de burger nog waard?”

De Rechtbank kwam uiteindelijk mede op grond van de ongelimiteerde reikwijdte van de vordering van de Belastingdienst tot het oordeel dat de voorlopige voorziening niet kon worden toegewezen, omdat niet werd voldaan aan het noodzakelijkheidsvereiste:

“In deze zaak van SMSParking staat naar het oordeel van de voorzieningenrechter het hiervoor genoemde ongelimiteerde karakter van de aan SMSParking gevraagde privacygevoelige volledige parkeerinformatie van haar klanten, in samenhang met het in algemene termen omschreven oogmerk van de Belastingdienst aan toewijzing van de gevraagde voorlopige voorziening in de weg. Onvoldoende aannemelijk is geworden dat het door de Belastingdienst van SMSParking verlangde meewerken aan een inbreuk op de persoonlijke levenssfeer van alle klanten die in 2012 van haar diensten gebruik hebben gemaakt evenredig is aan het door de Belastingdienst nagestreefde doel en, in de termen van art. 8 EVRM, voldoet aan de noodzakelijkheidseis. Het is niet aan de rechter en zeker niet aan de rechter in kort geding om in algemene zin te bepalen waar de grens precies moet liggen, maar hier gaat het verzoek in deze vorm naar het oordeel van de voorzieningenrechter in ieder geval te ver, beoordeeld binnen het spanningsveld tussen art. 8 EVRM en de Wbp enerzijds en art. 53 AWR anderzijds.”

De Rechtbank kent dus expliciet gewicht toe aan de gewijzigde maatschappelijk omstandigheden en context. De Rechtbank betreft deze elementen in de noodzakelijkheidstoets. Alhoewel ik de uitkomst van de Rechtbank volledig onderschrijf, is

het de vraag of de Rechtbank daarmee – in het licht van de rechtspraak van het EHRM – een juiste toets aanlegt. Zouden deze omstandigheden immers niet reeds tot uitdrukking dienen te komen in de toets of sprake is van een wettelijke grondslag voor de betreffende inbreuk?

De Rechtbank, en daarna het Hof, hadden moeten beoordelen of art. 53 AWR in combinatie met art. 47 AWR, in dit specifieke geval een voldoende concrete wettelijke grondslag oplevert die deze inbreuk op de privacy zouden kunnen rechtvaardigen. Bij de beantwoording van die vraag hadden vervolgens elementen zoals de gewijzigde maatschappelijke omstandigheden, nieuwe technieken en opslag en verwerking van data, betrokken dienen te worden.

Doordat belanghebbende het zoekt in de subsidiariteits- en proportionaliteitstoets, komt aan deze elementen geen, dan wel slechts, een beperkte werking toe. Dit zou ook de wending van het Hof kunnen verklaren. Het Hof komt ten aanzien van de proportionaliteits- / subsidiariteitstoets juist tot de conclusie dat de Belastingdienst geen minder ingrijpende en voor de burger belastende methode ten dienst staat. Vervolgens gebruikt het Hof het privacy argument ten gunste van de Belastingdienst. Het Hof overweegt dat de Belastingdienst louter verzoekt om de voor haar 'interessante kentekens', waarmee de privacy van burgers zou worden aangetast.

De insteek had moeten zijn dat art. 53 jo. art. 47 AWR geen voldoende concrete wettelijke grondslag oplevert om een zo vergaande inbreuk op de privacy te kunnen rechtvaardigen. Het Hof heeft zich hier nu 'gemakkelijk' van af kunnen maken door te overwegen dat uit de jurisprudentie van de Hoge Raad lijkt te volgen dat het bevragen van een administratieplichtige op grond van art. 47 AWR ook in de ruime zin geen strijd oplevert met art. 8 EVRM. Daaraan voegt het Hof toe:

“Redenen om aan te nemen dat deze toetsing thans anders zou dienen uit te vallen zijn door SMSParking niet aangevoerd.”

Uit de aangehaalde nationale jurisprudentie volgt dat in belastingzaken waarin een potentiële inbreuk op de privacy aan de orde wordt gesteld telkens wordt getoetst aan het tweede vereiste dat het EHRM stelt: is de inbreuk noodzakelijk? Die vraag wordt – onder verwijzing naar het arrest Stad Rotterdam – vrijwel steeds met 'ja' beantwoord. Dat is wellicht ook niet zo vreemd als men in ogeschouw neemt dat aan het vereiste van “noodzakelijk in een democratische samenleving ‘in the interest of the economic well-being of the country’” toch al snel zal worden voldaan. Juist in de daaraan voorafgaande vraag: ‘is sprake van een voldoende duidelijke en toegankelijke wettelijke grondslag die met voldoende waarborgen is omkleed?’, ligt meer ruimte besloten voor indringende toetsing.

1.4 Is sprake van een wettelijke grondslag die voldoet aan de (kwaliteits)eisen?

Dat juist de toets aan deze vraag reden kan zijn voor een geslaagd beroep op art. 8 EVRM, komt tot uitdrukking in de zogenaamde ANPR-arresten van de Hoge Raad.²¹ In die arresten was de vraag aan de orde of de Belastingdienst door middel van ANPR-camera's, camerabeelden van alle passerende voertuigen mocht vervaardigen, opslaan en verwerken. De Hoge Raad overwoog in zijn arresten dat een wettelijke grondslag ontbrak waarin aan de Belastingdienst een dergelijke bevoegdheid was toegekend. Interessant was echter tevens wat de Hoge Raad overwoog ten aanzien van de overwegingen van het Hof in één van de zaken, namelijk dat de camerabeelden op grond van art. 55 AWR van de politie zouden zijn verkregen. De Hoge Raad overwoog in dat verband:

*"Aangezien daardoor het privéleven van de betrokkenen wordt geraakt, behoeft het verzamelen, vastleggen, bewerken, bewaren en gebruiken van de ANPR-gegevens, zoals dat in feite heeft plaatsgevonden, een voldoende precieze wettelijke grondslag als hiervoor bedoeld in onderdeel 2.3.2 (tweede alinea). De algemene taakstelling van de Belastingdienst, zoals geformuleerd in art. 2, lid 1, van de Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003, voldoet niet aan dit vereiste. Dat artikel bepaalt slechts in algemene zin dat de Belastingdienst is belast met de heffing en invordering van rijksbelastingen. Art. 20 AWR, op grond waarvan de Inspecteur te weinig geheven belasting kan naheffen, biedt evenmin een voldoende precieze wettelijke grondslag voor de gevolgde handelwijze. Hetzelfde geldt voor de regeling over belastingheffing wegens privégebruik van auto's in art. 13bis Wet LB 1964. De vereiste wettelijke grondslag kan evenmin worden gevonden in art. 55 AWR, op grond waarvan - kort gezegd - overheidslichamen aan de Inspecteur de gegevens en inlichtingen verstrekken die hun door de Inspecteur ter uitvoering van de belastingwet worden gevraagd. Ook daarin is geen voldoende precieze grondslag voor het verzamelen, vastleggen, bewaren, bewerken en gebruiken van de ANPR-gegevens gelegen. Er is ook geen andere wettelijke bepaling die de Inspecteur een voldoende precieze grondslag verschaft voor de gevolgde handelwijze."*²²

De Hoge Raad toetst hier derhalve expliciet aan de vraag of sprake is van een wettelijke waarborg die aan de eisen voldoet en die de betreffende inbreuk op de privacy kan rechtvaardigen. De Hoge Raad oordeelt dat ook art. 55 AWR geen voldoende precieze grondslag biedt voor het verzamelen, vastleggen, bewaren, bewerken en gebruiken van de ANPR-gegevens. Art. 55 AWR biedt wel een wettelijke grondslag voor het opvragen van gegevens, maar voldoet in dit specifieke geval dus niet aan de eisen die daaraan worden gesteld. In het arrest ANPR wordt niet expliciet

²¹ HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:288.

²² HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:286.

ingegaan op de reden dat art. 55 AWR als wettelijke grondslag niet kan voldoen. In de internationale jurisprudentie kunnen evenwel aanwijzingen worden gevonden voor het feit dat maatschappelijke ontwikkelingen en context, zoals de aard en de omvang van gegevens die heden ten dagen beschikbaar zijn, alsook de wijze van opslaan en verzamelen van deze gegevens, gewicht in de schaal leggen.

Een aanwijzing voor het feit dat deze gewijzigde omstandigheden een kritischere toets rechtvaardigen waarbij voorts gewicht toekomt aan de wettelijke waarborgen, kan worden gevonden in een arrest van het HvJ: ²³

"54 De betrokken Unieregeling moet dus duidelijke en precieze regels betreffende de draagwijdte en de toepassing van de betrokken maatregel bevatten die minimale vereisten opleggen, zodat de personen van wie de gegevens zijn bewaard over voldoende garanties beschikken dat hun persoonsgegevens doeltreffend worden beschermd tegen het risico van misbruik en tegen elke onrechtmatige raadpleging en elk onrechtmatig gebruik van deze gegevens (...).

De noodzaak om over dergelijke garanties te beschikken is des te groter wanneer de persoonsgegevens, zoals is bepaald in richtlijn 2006/24, automatisch worden verwerkt en er een aanzienlijk risico bestaat dat deze gegevens op onrechtmatige wijze zullen worden geraadpleegd (zie naar analogie met betrekking tot art. 8 EHRM, arresten EHRM, S en Marper/Verenigd Koninkrijk, reeds aangehaald, § 103, en M. K. / Frankrijk, nr. 19522/09, § 35, van 18 april 2013)."

Uit dit arrest volgt dat bij de beantwoording van de vraag of sprake is van voldoende concrete en toegankelijke wetgeving die met voldoende waarborgen is omkleed, tevens van belang kan zijn op welke wijze de informatie wordt verwerkt en wie er toegang krijgen tot de gegevens. Omstandigheden en context spelen bij de beantwoording van deze vraag dus een expliciete rol. Tevens kunnen de aard en de ernst van de inmenging een rol spelen bij de vraag of de wetgeving voldoet aan de daaraan te stellen eisen. Zo overwoog het EHRM in het reeds aangehaalde arrest P.G. en J.H. / Verenigd Koninkrijk:

"The Court observes that the quality of law criterion in this context refers essentially to considerations of foreseeability and lack of arbitrariness (...). What is required by way of safeguard will depend, to some extent at least, on the nature and extent of the interference in question."

²³ HvJ 8 april 2014, ECLI:EU:C:2014:238 (Digital Rights Ireland Ltd e.a.)

In het arrest Gillan and Quinton overwoog het EHRM over de kwaliteit waaraan wetgeving dient te voldoen.²⁴

“77. For domestic law to meet these requirements it must afford a measure of legal protection against arbitrary interferences by public authorities with the rights safeguarded by the Convention. In matters affecting fundamental rights it would be contrary to the rule of law, one of the basic principles of a democratic society enshrined in the Convention, for a legal discretion granted to the executive to be expressed in terms of an unfettered power. Consequently, the law must indicate with sufficient clarity the scope of any such discretion conferred on the competent authorities and the manner of its exercise (...). The level of precision required of domestic legislation - which cannot in any case provide for every eventuality - depends to a considerable degree on the content of the instrument in question, the field it is designed to cover and the number and status of those to whom it is addressed”.

Uit de Europese jurisprudentie volgt dat in de kwaliteitstoets verschillende elementen naar voren komen. Het betreft dus geen statische toets. Naarmate de inbreuk flagranter is, is concretere wetgeving vereist. Bestaat er een vrijwel ongelimiteerde toegang tot de gegevens, of worden de gegevens systematisch opgeslagen, dan kunnen extra waarborgen vereist zijn.

Nu geen sprake is van een statische toets kan ook niet worden gesteld dat de bepalingen in de AWR voor elk informatieverzoek een voldoende concrete en toegankelijke bepaling vormen. De bevoegdheden zoals neergelegd in de AWR zijn vrijwel ongelimiteerd van aard. De Hoge Raad heeft aan art. 47 AWR een zeer ruime betekenis toegekend. Dat is begrijpelijk, want het gaat immers om vragen die relevant kunnen zijn in het kader van de belastinghefing.²⁵ Die vragen zullen in beginsel moeten worden beantwoord. Een dergelijke ruime werking komt ook toe aan art. 53 AWR, waarin een verwijzing is opgenomen naar art. 47 AWR. Ook art. 55 AWR heeft in beginsel een (vrijwel) ongelimiteerd bereik. De toetsing van deze bepalingen wanneer een inbreuk wordt gemaakt op de privacy, kan niet los worden gezien van de veranderde maatschappelijke ontwikkelingen en context.

24 EHRM 12 januari 2010, ECLI:CE:ECHR:2010.0112JUD000415805 (Gillan en Quinton / VK).

25 Bijvoorbeeld HR 18 december 2015, ECLI:NL:HR:2015:3603, BNB 2016/48 m.nt. E.B. Pechler.

1.5 Times are changing

In de huidige tijd zetten de bepalingen in de AWR de deur open naar een veelheid aan informatie en data die jaren geleden nooit kon worden voorzien. E-mailcorrespondentie heeft niet alleen de brief en de fax bijna volledig vervangen, maar is tevens een alternatief geworden voor telefonische communicatie. Apps als WhatsApp en Telegram, hebben die rol nog veel meer overgenomen. Het gaat er dus niet alleen om dat informatie op een andere (digitale) wijze wordt opgeslagen, maar met name dat veel informatie die voorheen nooit 'op schrift' bewaard bleef thans vaak ergens digitaal is opgeslagen. Waar bijvoorbeeld voorheen telefonisch contact werd opgenomen om een afspraak te maken, vindt veel van die correspondentie thans via e-mail of WhatsApp plaats. Ook wordt bijvoorbeeld met de camerafunctie op een smartphone een groot deel van het dagelijks leven vastgelegd.

Ook op grond van art. 55 AWR is er steeds meer informatie beschikbaar. Nieuwe technieken maken het immers mogelijk om een ongekende hoeveelheid aan informatie te verzamelen en jarenlang te bewaren. Waar voorheen een halve archiefkast moest worden opgeofferd om de administratie van een vennootschap te bewaren, worden al deze gegevens thans digitaal opgeslagen zonder dat deze (zichtbare) fysieke ruimte innemen. Bovendien zijn de gegevens eenvoudig doorzoekbaar en te koppelen aan persoonlijke kenmerken, waardoor actief naar bijvoorbeeld patronen of verbanden kan worden gezocht. Deze gewijzigde omstandigheden rechtvaardigen een kritischere toets ten aanzien van de wetgeving op basis waarvan de autoriteiten toegang kunnen verkrijgen tot al deze gegevens.

De aard en de ernst van een potentiële inbreuk op de privacy hangt daarmee ook direct samen met de technologische en maatschappelijke ontwikkelingen. Veel van de informatie die in verband met die ontwikkelingen beschikbaar komt, kan relevant zijn voor de belastingheffing. Als voorbeeld kan worden gewezen op de vragen waarmee dit hoofdstuk aanvangt. E-mailcorrespondentie, WhatsApp berichten en bijvoorbeeld foto's die zijn genomen met een mobiele telefoon kunnen informatie bevatten over de verblijfplaats van de gebruiker en kunnen daarmee relevant zijn voor de belastingheffing. Hetzelfde geldt voor bijvoorbeeld kentekengegevens die, met name wanneer digitaal samengevoegd, een zeer gedetailleerd beeld geven van het verplaatsingsgedrag van personen.

Daarmee hebben de informatieverplichtingen een volstrekt ander (potentieel) bereik gekregen dan dat de bepalingen een decennium geleden hadden. Dit vormt reeds een indicatie voor het feit dat de bepalingen niet (meer) voldoende concreet zijn. Bij de vraag of de informatieverplichtingen nog steeds een voldoende concrete wettelijke grondslag opleveren voor een (potentiële vergaande) inbreuk op de privacy, dienen de huidige context en ontwikkelingen derhalve in ogenschouw te worden genomen. Het feit dat juist technologische ontwikkelingen en veranderende maatschappelijke context tot gevolg kunnen hebben dat wetgeving niet (langer) voldoet, volgt ook uit

een arrest van de strafkamer van de Hoge Raad. Daarin was de vraag aan de orde of art. 94 Sv, waarin is opgenomen dat een opsporingsambtenaar bevoegd is voorwerpen in beslag te nemen, op basis van die bepaling onderzoek zou mogen verrichten aan (en in) een inbeslaggenomen mobiele telefoon. In dat verband is tevens op te merken dat de Hoge Raad de bevoegdheid als bedoeld in art. 94 Sv in eerdere jurisprudentie ruim had uitgelegd. In eerdere jurisprudentie was reeds bepaald dat onderzoek dat bestond uit het afdraaien van inbeslaggenomen videobeelden²⁶ en onderzoek aan een zakcomputer²⁷, op grond van art. 94 Sv gerechtvaardigd was.

In de conclusie van de A-G werd uitvoerig stilgestaan bij het feit dat een smartphone een relatief nieuw instrument is, waarop een veelheid aan privéinformatie beschikbaar is en blijft. De A-G overwoog in dat verband:²⁸

“Daarbij wordt de nadruk gelegd op de smartphone als houder van privéinformatie, waarop gegevens staan die voorheen in de huiselijke omgeving werden bewaard, zoals fotoalbums, contactgegevens, agenda's en dagboeken, terwijl daarop ook chatgesprekken van persoonlijke aard kunnen worden aangetroffen en informatie die inzicht biedt in de plaatsen waar de gebruiker van de smartphone heeft verbleven, met welke telefoons contact heeft plaatsgevonden en welke websites hij of zij heeft bezocht. Gezondheidsapps kunnen zelfs inzicht bieden in de medische gesteldheid van de gebruiker. In dit verband is in de literatuur gesteld dat een smartphone een tamelijk volledige blauwdruk bevat van iemands persoonlijke leven en dat veel van de informatie die via een in beslag genomen smartphone beschikbaar komt voorheen alleen te achterhalen was via een doorzoeking in de woning of via het onderscheppen van telecommunicatie.”

Deze overwegingen zijn illustratief voor de toegenomen data die beschikbaar is en blijft op, in dit geval, smartphones. De Hoge Raad overwoog dat het uitlezen van telefoons op basis van art. 94 Sv onrechtmatig kon zijn ingeval daarmee een min of meer compleet beeld is verkregen van bepaalde aspecten van het persoonlijk leven van de gebruiker van de gegevensdrager of het geautomatiseerde werk kon worden verkregen. Hierin ligt besloten dat art. 94 Sv voor een dergelijke vergaande inbreuk geen wettelijke grondslag vormt die voldoet aan de eisen die daaraan worden gesteld.

Ook uit deze parallel volgt dat ontwikkelingen de toets anders kunnen doen uitslaan. Terwijl art. 94 Sv nog een wettelijke grondslag bood die voldeed voor het uitlezen van een zakcomputer, was dit voor het integraal uitlezen van een smartphone niet meer het geval.

26 HR 19 februari 1991, ECLI:NL:HR:1991:ZC8726, m.nt. G.J.M. Corstens, NJ 1992/50.

27 HR 29 maart 1994, ECLI:NL:HR:1994:AD2076, m.nt. T.M. Schalken, NJ 1994/577.

28 Conclusie Bleichrodt, ECLI:NL:PHR:2016:1049 bij HR 4 april 2017, ECLI:NL:HR:2017:1049, NJ 2017/229.

Binnen het fiscale recht is er in dat verband nog een element wat moet worden genoemd, te weten wie toegang krijgt tot bepaalde gegevens. Ingeval gegevens worden opgevraagd bij de belastingplichtige of bij een derde, die vervolgens aan het (digitale) belastingdossier van de belastingplichtige worden gekoppeld, is het goed mogelijk dat die gegevens door een groot aantal medewerkers binnen de Belastingdienst kunnen worden geraadpleegd. Dit gold bijvoorbeeld ook voor de ANPR-gegevens. Het digitale bestand dat ten aanzien daarvan was aangelegd, kon door (praktisch) alle medewerkers worden geraadpleegd. Ook dit element moet worden betrokken bij de vraag of de informatieverplichtingen een wettelijke grondslag kunnen vormen die voldoen aan de eisen die daaraan moeten worden gesteld.

1.6 Toetsing in bredere zin

De huidige technologische ontwikkelingen en veranderingen nopen tot de toepassing van een nieuw toetsingskader voor wat betreft art. 8 EVRM binnen het belastingrecht. De standaardoverweging dat de informatieverplichtingen in de AWR 'noodzakelijk zijn in een democratische samenleving' kan niet langer volstaan. Er moet telkens expliciet worden getoetst ingeval de informatieverzoeken de privacy van de (individuele) burger raken; slechts op die manier wordt de wetgeving in overeenstemming gebracht met de eisen die het EHRM daaraan stelt.

In die toetsing kunnen de volgende elementen van belang zijn:

- De ernst en aard van de inbreuk – dit hangt samen met de informatie waar concreet om wordt verzocht en de reikwijdte van het verzoek, in dit element kunnen tevens de moderne technologische ontwikkelingen worden betrokken;
- De wijze waarop de gegevens na verkrijging binnen de Belastingdienst worden opgeslagen, worden verwerkt en doorzoekbaar worden – ook hierin kunnen technologische ontwikkelingen worden betrokken;
- De personen binnen de Belastingdienst die toegang krijgen tot de gegevens.

Ik roep belastingplichtigen en hun gemachtigden op om deze elementen uitdrukkelijk aan de orde te stellen. Op die manier worden rechters en in hun kielzog ook de wetgever, getriggerd zich over deze kwestie(s) uit te laten. De Hoge Raad heeft zich daarvoor in het arrest ANPR reeds gevoelig getoond. We moeten op zoek naar een nieuwe balans die past bij het huidige tijdsgewricht. Waar fundamentele rechten in het geding zijn, dient een inbreuk daarop ten minste voorwerp te zijn geweest van het democratisch debat. Dat wil zeggen dat de wetgever op de inbreuk uitdrukkelijk het oog moet hebben gehad. Van de potentiële data die thans onder de informatieverplichtingen kan worden gebracht, kan niet worden gesteld dat de wetgever daarop het oog heeft gehad. Reden dus om in actie te komen. Alternatief is dat we accepteren dat

we leven in een maatschappij waarin fundamentele vrijheden niet meer zijn dan een loze letter die ons herinnert aan vroegere tijden...

"They who can give up essential liberty to obtain a little temporary safety deserve neither liberty nor safety."²⁹

29 B. Franklin en W.T. Franklin (eds.), *Memoirs of the life and writings of Benjamin Franklin*. Londen: H. Colburn 1818.