

**Tijdschrift Formeel Belastingrecht 2017/8****Fiscale ‘vormverzuimen’: spoorboekje gewenst?**

Auteur	Boezelman, mr. G.M., Ameziane, mr. Y.
Jaargang	18
Publicatiedatum	30-12-2017
ISSN	1319-9112

**Fiscale ‘vormverzuimen’: spoorboekje gewenst?**

*Art. 8:42 Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) bepaalt dat het bestuursorgaan alle op de zaak betrekking hebbende stukken dient te overleggen aan de rechter in de beroepsfase.<sup>1</sup> Indien een bestuursorgaan verzuimt deze verplichting na te komen, kan de bestuursrechter hier op grond van art. 8:31 Awb gevolgen aan verbinden. De wetgever heeft de bestuursrechter vrijgelaten in de keuze van de gevolgen die hij wenst te koppelen aan dergelijke formele gebreken.<sup>2</sup> In deze bijdrage gaan wij in op de gevolgen die op basis van art. 8:31 Awb in de praktijk kunnen worden verbonden aan het niet naleven van art. 8:42 Awb.<sup>3</sup>*

**1. Op de zaak betrekking hebbende stukken (art. 8:42 Awb)****1.1. Een fundamentele waarborg**

Het overleggen van stukken door een bestuursorgaan aan de rechter – die de rechter aan belanghebbende ter inzage geeft – wordt als een fundamentele waarborg beschouwd voor een goed verloop van de beroepsprocedure. Volgens de wetgever dient zo veel mogelijk te worden vermeden dat een bestuursorgaan zijn beslissing baseert op informatie die de belanghebbende niet heeft kunnen kennen.<sup>4</sup> Een andere opvatting zou ons inziens ook onjuist zijn. De belanghebbende moet in staat worden gesteld te reageren op het bewijs dat de rechter aan zijn beslissing ten grondslag kan leggen.

Deze waarborg geldt op basis van art. 7:4 Awb ook in de bezwaarfase. De situatie dat de belanghebbende pas in een latere fase – bijvoorbeeld in beroep – kennis neemt van stukken is volgens de wetgever onwenselijk. De consequentie daarvan kan immers zijn dat belanghebbende zich onnodig tot de rechter moet wenden, terwijl de geschilpunten in bezwaar definitief konden worden beslist als alle stukken bekend waren geweest.<sup>5</sup> Om die reden dient het begrip ‘op de zaak betrekking hebbende stukken’ ruim te worden uitgelegd. Op die manier wordt bewerkstelligd dat de relevante informatie onderdeel wordt van het dossier waarvan partijen kennis kunnen nemen en waarop kan worden gereageerd.

Deze fundamentele waarborg draagt eraan bij dat de ongelijke positie die er van nature is tussen de overheid en de burger zo klein mogelijk wordt gemaakt. Deze ongelijkheid bestaat uiteraard op procesrechtelijk vlak – niet in de laatste plaats omdat geen sprake is van verplichte procesvertegenwoordiging<sup>6</sup> – maar ook op het vlak van informatievergaring. De inspecteur heeft immers een informatievoorsprong doordat hij op basis van zijn bevoegdheden informatie van de belastingplichtige én derden kan afdwingen in het kader van de belastingheffing. In verhouding tot de fiscus verkeert de ‘gewone’ burger in dat opzicht in een zwakkere positie. Door de op de zaak betrekking hebbende stukken met de belanghebbende te delen wordt getracht de *inequality of arms* te compenseren.<sup>7</sup>

**1.2. Omvang van de ‘op de zaak betrekking hebbende stukken’**

In de wet is niet gedefinieerd wat ‘op de zaak betrekking hebbende stukken’ zijn. De Hoge Raad heeft in 2008 geoordeeld dat op de zaak betrekking hebbende stukken alle stukken zijn die bij de besluitvorming van de inspecteur een rol hebben gespeeld.<sup>8</sup> Dat is overigens behoudens gevallen van gerechtvaardigde geheimhouding op voet van art. 8:29 Awb en misbruik van procesrecht.

Indien een belastingplichtige stelt dat een bepaald stuk dat in het bezit van de inspecteur is op de zaak betrekking heeft, dan is het in beginsel een op de zaak betrekking hebbend stuk. Aan een eventuele betwisting door de inspecteur komt dan geen doorslaggevende betekenis toe. Die betwisting berust dan namelijk op een feitelijke inhoud, waarvan de belastingplichtige en de rechter niet op de hoogte zijn. In beginsel dient de inspecteur de ontbrekende stukken dus te overleggen, tenzij hij die stukken niet tot zijn beschikking heeft gehad.<sup>9</sup>

Dit neemt niet weg dat de Hoge Raad heeft bepaald dat de rechter in bepaalde gevallen zonder kennisneming van het stuk kan beslissen dat het niet van enig belang is (geweest) voor de besluitvorming.<sup>10</sup> In een zaak die zich voordeed bij de Hoge Raad was de vraag aan de orde of een klikbrief waarmee de zaak aan het rollen kwam op de zaak betrekking had.<sup>11</sup> Deze vraag is terecht

bevestigend beantwoord. Het hof kwam aanvankelijk echter tot het oordeel dat de brief niet van belang was geweest voor de besluitvorming van de inspecteur. De motivering van het hof was volgens de Hoge Raad op dat punt onvoldoende. Het is namelijk niet zonder meer begrijpelijk volgens de Hoge Raad dat de brief niet relevant zou zijn geweest.

Met de mogelijkheid om zonder kennisneming van het stuk te bepalen dat het niet van enig belang is (geweest) voor de besluitvorming dient terughoudend te worden omgegaan. Slechts in gevallen waarin overduidelijk is dat een stuk geen enkele rol heeft kunnen spelen bij de besluitvorming kan zonder kennisneming worden toegepast. Ook dan dient de rechter duidelijk te motiveren waarom hij tot een dergelijke beslissing komt.<sup>12</sup> Voor de vraag of een stuk ‘op de zaak betrekking heeft’ maakt het overigens niet uit of belanghebbende is gebaat bij het overleggen van het stuk of dat zijn belangen juist worden geschaad indien het stuk niet wordt ingebracht.<sup>13</sup>

Recent heeft advocaat-generaal IJzerman in zeven conclusies de reikwijdte van art. 8:42 Awb uiteengezet.<sup>14</sup> Met name de conclusie die ziet op de vraag of aan een taxatierapport van de Belastingdienst ten grondslag liggende interne dossiers en schermprints van WOZ-beschikkingen op de zaak betrekking hebbende stukken zijn, is interessant.<sup>15</sup> De advocaat-generaal meent dat ook sprake kan zijn van een ‘op de zaak betrekking hebbend stuk’ indien een belanghebbende gemotiveerd heeft gesteld dat een stuk *indirect* een rol heeft gespeeld bij de besluitvorming van de inspecteur.<sup>16</sup> Voorts benadrukt hij daarbij dat het niet als beslissend wordt geacht dat de belanghebbende (in enige vorm) over het stuk beschikte.<sup>17</sup> Verder concludeert de advocaat-generaal terecht dat digitale bestanden waarin onder meer brieven, belastingaanslagen en overige gegevens van de Belastingdienst zijn opgeslagen in feite niet verschillen van de papieren dossiers. Het gevolg hiervan is dat de gehele database – en dus niet afzonderlijke delen daarvan – kan kwalificeren als een ‘op de zaak betrekking hebbend stuk’ wanneer wordt voldaan aan de overige vereisten die uit de jurisprudentie voortvloeien. Dit zou overigens tot vragen kunnen leiden over de praktische werkbaarheid daarvan. Dat is inherent aan de digitalisering en een gevolg van de werkwijze van de Belastingdienst. Dit zou echter geen invloed moeten hebben op het juridisch oordeel.

Deze uitleg brengt met zich mee dat voor de toepassing van art. 8:42 Awb het niet alleen draait om de vraag of belanghebbende over het stuk kan beschikken, maar dat het ook van belang is dat de rechter er kennis van kan nemen. De conclusie van de advocaat-generaal strookt met het doel en de jurisprudentie van de Hoge Raad inzake art. 8:42 Awb. Het begrip ‘op de zaak betrekking hebbend’ moet zo ruim mogelijk worden uitgelegd, zodat de rechter kennis kan nemen van alle relevante stukken en die bij zijn oordeel kan betrekken. Wat ons betreft zou de Hoge Raad deze conclusie moeten volgen.

## 2. Consequenties bij verzuim (art. 8:31 Awb)

Het vaststellen van de omvang van art. 8:42 Awb is één ding. Zorgdragen voor de naleving ervan een andere. Want wat nu als de inspecteur niet (alle) stukken op basis van art. 8:42 Awb overlegt? Gelet op het voorgaande komt die situatie neer op een schending van het beginsel van ‘*equality of arms*’. De belastingplichtige wordt daardoor in een achtergestelde positie geplaatst. Ook de waarheidsvinding staat dan niet centraal. In feite frustreert de inspecteur daarmee het proces. Art. 8:31 Awb geeft de bestuursrechter de mogelijkheid om die situatie niet onbestraft te laten. In de fiscaliteit wordt van deze mogelijkheid in de praktijk ook wel gebruikgemaakt. De wet laat de rechter vrij in de keuze welke gevolgen aan het nalaten worden verbonden. Uit de jurisprudentie blijkt dat verschillende consequenties worden gehanteerd.

Zo zijn in een zaak die speelde bij Hof Arnhem-Leeuwarden (1) geen consequenties verbonden aan het niet overleggen van het volledige strafdossier.<sup>18</sup> Het hof meende dat het voldoende was dat belanghebbende daar zelf over beschikte. Deze consequentie levert geen prikkel op voor de inspecteur om de stukken wél te overleggen. De zojuist besproken conclusie van A-G IJzerman zou een ander licht op dit oordeel werpen, waardoor mogelijk een andere consequentie aan het verzuim zou worden gekoppeld. Het (2) veroordelen van de inspecteur in (hogere) proceskosten of het griffierecht komt ook voor als consequentie van het verzuimen stukken te overleggen. Hof Arnhem kwam in zijn uitspraak tot het oordeel dat het in verband met zijn procespositie niet toelaatbaar is dat de inspecteur stukken achterhoudt.<sup>19</sup> Nu het hof alsnog over de stukken kon beschikken omdat belanghebbende deze had overgelegd, heeft het hof – ondanks dat het beroep van belanghebbende ongegrond is verklaard – de inspecteur in de proceskosten en het griffierecht aan de zijde van de belanghebbende veroordeeld.

In de praktijk komt het ook voor dat (3) stukken worden uitgesloten van het bewijs. Zo oordeelde Hof Den Bosch dat onderzoeksresultaten, waarvan de inspecteur de daaraan ten grondslag liggende stukken niet had ingebracht buiten beschouwing moesten blijven.<sup>20</sup> In dit geval heeft het de belanghebbende niet mogen baten, omdat de inspecteur ook zonder deze onderzoeksresultaten gelijk kreeg. Het is echter ook mogelijk dat het uitsluiten van het bewijs ertoe leidt dat de inspecteur niet aan zijn bewijslast kan voldoen.<sup>21</sup> In de praktijk komt het ook voor dat (4) het verzuim stukken te overleggen leidt tot gegrondverklaring van het beroep. In een zaak die zich voordeed bij Hof Den Bosch weigerde de inspecteur tot driemaal toe de op de zaak betrekking hebbende stukken in te brengen. Hof Den Bosch kwalificeerde het achterwege laten van informatie als een kwestie van bewijslastverdeling.<sup>22</sup> Het hof kon niet onderzoeken of de achterwege gelaten stukken zouden moeten leiden tot vermindering of vernietiging van de aanslag. Het achterhouden van informatie vormt, volgens het hof, een schending van de beginselen van procesrecht indien de aanslag *mogelijk* te hoog wordt vastgesteld. Dat risico kwam voor rekening van de inspecteur.

In de jurisprudentie zijn aldus sancties ontwikkeld als bestraffing voor het niet overleggen van op de zaak betrekking hebbende stukken. Deze consequenties worden echter door de verschillende feitenrechtters niet consequent toegepast. Zo verbond Hof Arnhem geen consequenties aan het feit dat de inspecteur niet voldeed aan art. 8:42 Awb, omdat belanghebbende deze informatie wist te achterhalen en in het geding heeft gebracht,<sup>23</sup> terwijl hetzelfde hof in een eerdere zaak onder dezelfde omstandigheden de inspecteur in de proceskosten en griffierecht veroordeelde.<sup>24</sup> Hof Den Bosch overwoog in verschillende arresten dat de regels van een eerlijk

proces zich ertegen verzetten dat een inspecteur niet alle op de zaak betrekking hebbende stukken overlegt. Toch concludeerde het hof in de ene zaak dat stukken van het bewijs moesten worden uitgesloten en in de andere zaak dat het beroep gegrond moest worden verklaard.<sup>25</sup>

### 3. Inspiratie uit het strafrecht?

Er zijn aldus geen heldere regels als het aankomt op het bevorderen van de naleving van art. 8:42 Awb. Het formuleren van heldere instructies zou uitkomst kunnen bieden. Dit past ook in de wens binnen het bestuursrecht meer rechtseenheid te creëren.<sup>26</sup> Inspiratie kan wellicht worden gevonden in het strafvorderlijke mechanisme van art. 359a Wetboek van Strafvordering (hierna: Sv) om verzuim van vormen in het opsporingsonderzoek te bestraffen. Opgemerkt zij daarbij dat de bepalingen niet met elkaar zijn te vergelijken. Art. 359a Sv enerzijds en art. 8:31 Awb anderzijds beogen volstrekt andere normen te beschermen. Zo speelt het ene een rol in een gesloten bewijsstelsel, het andere in een open bewijsstelsel. Het ene is een instrument om toezicht te houden op naleving van vormen in het vooronderzoek, het andere op naleving van vormen gedurende het gerechtelijk proces. De ene bepaling schrijft de toe te passen consequenties voor, de andere laat de rechter daar vrij in. In die zin zijn het appels en peren. Niettemin vertonen de consequenties op basis van art. 8:31 Awb vergelijkingen met die van art. 359a Sv. In het strafrecht is daarbij een ‘spoorboekje’ ontwikkeld om te bepalen onder welke omstandigheden de specifieke consequentie wordt toegepast.

De zwaarste sanctie op basis van art. 359a Sv is (1) niet-ontvankelijkheid van het Openbaar Ministerie. Verder kunnen (2) gegevens verkregen door het vormverzuim worden uitgesloten van het bewijs en (3) kan de rechter beslissen dat het vormverzuim wordt gecompenseerd in de strafoplegging. De rechter kan overigens ook (4) bepalen dat kan worden volstaan met de enkele constatering dat sprake is van een vormverzuim. De Hoge Raad heeft dit spoorboekje ontwikkeld. De criteria die worden gehanteerd om te bepalen welke van de consequenties moet worden toegepast aan verzuimen in het strafrecht zijn de volgende:

1. Niet-ontvankelijkverklaring van het Openbaar Ministerie is een ultimum remedium; het kan alleen worden uitgesproken indien de betrokken ambtenaren ernstig inbreuk hebben gemaakt op de beginselen van een behoorlijke procesorde, waardoor doelbewust of met grove veronachtzaming van de belangen van de verdachte verdachtes recht op een eerlijke behandeling van zijn zaak tekort is gedaan.<sup>27</sup>
2. Informatie wordt uitgesloten als bewijs als een belangrijke strafvorderlijk voorschrift of rechtsbeginsel in aanzienlijke mate is geschonden en daardoor sprake is van a) schending van het recht op een eerlijk proces in de zin van art. 6 EVRM, b) schending van een ander belangrijk voorschrift, waardoor uitsluiting van het bewijs een noodzakelijk middel is om vergelijkbare vormverzuimen in de toekomst te voorkomen, of c) sprake is van verzuimen met een structureel karakter zonder dat de verantwoordelijke autoriteiten zich voldoende hebben ingespannen om overtredingen van het desbetreffende voorschrift te voorkomen en dus structureel ‘hun boekje te buiten gaan’.<sup>28</sup>
3. Strafvermindering wordt toegepast indien het door het vormverzuim ontstane nadeel hierdoor redelijkerwijs kan worden vereffend. In de praktijk wordt het bijvoorbeeld toegepast bij overschrijding van de redelijke termijn waarbinnen de verdachte is berecht.<sup>29</sup>
4. Constatering van een vormverzuim zonder verdere consequenties gebeurt in de overige gevallen.

Daarbij geldt overigens dat met name bij het laatste standaardarrest van de Hoge Raad<sup>30</sup> een signaal lijkt te zijn afgegeven door de Hoge Raad dat het bestraffen van vormverzuimen moet worden geminimaliseerd. Dit lijkt te zijn ingegeven door de vraag of een verdachte mag ‘profiteren’ van een fout van de overheid. Enkel indien de houding van de opsporingsambtenaren dusdanig is dat expres vormen worden verzuimd, wordt streng gestraft. Een legitieme vraag blijft hierdoor of de overheid wel voldoende wordt geprikkeld om ervoor te zorgen dat vormvoorschriften gewoon worden nageleefd.<sup>31</sup>

De problematiek in de bestraffing van strafrechtelijke vormverzuimen zit ook daarin dat die veelal hebben plaatsgevonden jaren voordat de rechter zich over de zaak buigt. Die verzuimen zijn daardoor vaak niet te herstellen. Om te voorkomen dat een verdachte op basis van die fouten ‘vrijuit’ gaat, zijn de consequenties van art. 359a Sv ontwikkeld. Het verzuim van art. 8:42 Awb heeft daarentegen niet in het verleden plaatsgevonden. Het verzuim vindt plaats gedurende het proces bij de rechter. Het is aldus ook een herstelbaar verzuim. De strenge regels rondom strafvorderlijk verzuim kunnen dan ook niet worden toegepast op de fiscale verzuimen, maar ze bieden wel inspiratie. Het doel van de consequenties is om vormverzuimen in de toekomst te voorkomen. Met dat doel in het achterhoofd worden de opsporingsautoriteiten ‘gestraft’ en profiteert de verdachte daarvan. Het is aldus een pedagogisch middel ten opzichte van de overheid. Een dergelijk mechanisme is van belang om de naleving van vormvoorschriften te bevorderen in plaats van niet-naleving ervan te belonen door het signaal af te geven dat de zaak ook zonder naleving van de regels ‘overeind’ blijft. Net als strafbepalingen voor het overschrijden van grenzen door burgers dienen ook ambtenaren een tik op de vingers te krijgen als zij grenzen overschrijden. Alleen dan kan worden voorkomen dat vormvoorschriften – zoals ook art. 8:42 Awb – tot een wassen neus verworden.

### 4. Aanbevelingen voor de invulling van art. 8:31 Awb

Zoals in par. 1 is besproken, legt de Hoge Raad het begrip ‘op de zaak betrekking hebbende stukken’ zeer ruim uit. Art. 8:42 Awb wordt als een fundamentele waarborg beschouwd. Het is daarom van wezenlijk belang dat art. 8:31 Awb wordt toegepast bij niet-naleving van art. 8:42 Awb op een manier die past bij het fundamentele karakter ervan. Om dit in de praktijk te brengen zullen procespartijen de rechters moeten prikkelen consequenties te verbinden aan schending van art. 8:42 Awb. Dat begint bij het innemen van een standpunt over het verzuim en te motiveren welke consequentie de rechter daar volgens de gemachtigde aan zou moeten verbinden. Op basis van de jurisprudentie en geïnspireerd door de strafvorderlijke vormverzuimen zou het volgende daarvoor als

handvat kunnen dienen.

#### 4.1. Aard van de stukken

Uit de jurisprudentie blijkt dat het antwoord op de vraag welke consequentie aan het verzuim van art. 8:42 Awb moet worden verbonden veelal wordt gezocht in de aard van de stukken die niet zijn overgelegd; wat is het gevolg van het niet overleggen van de stukken en hoe kan de mogelijke onvolledigheid van de bewijsstukken worden gecompenseerd?

Uit de jurisprudentie blijkt dat door de aard van de geweigerde stukken onder omstandigheden geen juiste aanslag kan worden vastgesteld. Althans de mogelijkheid kan bestaan dat de aanslag zonder kennisneming van de geweigerde stukken te hoog wordt vastgesteld.<sup>32</sup> Dat is bijvoorbeeld het geval geweest bij een zaak die draaide om een aanslag successierecht.<sup>33</sup> Belanghebbende werd een aanslag successierecht opgelegd. De inspecteur weigerde vervolgens de aangifte van erflater te overleggen waarop de aanslag was gebaseerd. De rechtbank oordeelde dat de aangifte van wezenlijk belang is ter beoordeling van de juistheid van de aanslag successierecht. Zonder overlegging van die aangifte kan de juistheid van de aanslag niet worden gecontroleerd, hetgeen leidde tot vernietiging van de aanslag. Indien het aldus gaat om stukken die van wezenlijk belang zijn voor de beoordeling van de aanslag, kan de rechter ons inziens daaraan geen ander gevolg verbinden dan vernietiging van de aanslag.

Als onderzoeksresultaten worden gepresenteerd waarbij onderliggende stukken niet worden ingebracht, is het voor zowel de rechter als belanghebbende onmogelijk om de resultaten te controleren.<sup>34</sup> In de jurisprudentie wordt in een dergelijk geval het betreffende rapport waarin de onderzoeksresultaten zijn opgenomen buiten beschouwing gelaten. Het wordt dus uitgesloten van het bewijs. Deze sanctie is ons inziens terecht; het komt de waarheidsvinding immers ten goede.

In de jurisprudentie komt ook de enkele constatering van het verzuim voor als het gaat om het niet overleggen van stukken. Een voorbeeld gaat over een zaak waarin de inspecteur in strijd met art. 8:42 Awb het strafdossier waarop hij zich baseerde niet heeft overgelegd. De reden dat de feitenrechter met de enkele constatering van het verzuim heeft volstaan, was dat de belastingplichtige al over het dossier beschikte.<sup>35</sup> Deze consequentie vinden wij te mild. Het is immers juist in het belang van de waarheidsvinding dat de rechter ook over de op de zaak betrekking hebbende stukken beschikt. Het strafdossier is aan te merken als een 'onderliggend stuk', waarmee de juistheid van standpunten kan worden beoordeeld. Zonder de onderliggende stukken zouden de stellingen van de inspecteur onaannemelijk moeten worden geacht.

Met de constatering van het verzuim kan worden volstaan indien de rechter gemotiveerd toelicht, zonder kennis te nemen van de inhoud van de stukken, dat de stukken niet van enig belang zijn voor zijn oordeelsvorming. In dat geval wordt de belanghebbende door het verzuim niet geschaad. Wij kunnen ons echter moeilijk voorstellen dat zich een dergelijke situatie – en die voorbeelden zijn er ook niet te vinden in de jurisprudentie – voordoet in de praktijk. Om te kunnen beoordelen dat stukken niet van belang zijn, moet de rechter hier eerst kennis van nemen. Ook indien de belanghebbende aantoonbaar geen belang heeft bij het inbrengen van de stukken, kan met de enkele constatering van het verzuim worden volstaan. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn indien de berekende correctie in het voordeel van belanghebbende werkt, zodat er geen belang is bij het buiten beschouwing laten van stukken.<sup>36</sup>

#### 4.2 De houding van de inspecteur

Hoewel de aard van de documenten een aanknopingspunt is om de consequenties op basis van art. 8:31 Awb te bepalen, is bestraffing vanuit pedagogisch perspectief wellicht een betere. Net zoals straf-, boete- en procesrechtelijke sancties belastingplichtigen moeten prikkelen om de wettelijke verplichtingen na te leven, zou omgekeerd ook de overheid moeten worden geprikkeld om de regels na te leven. Uit de feitenrechtspraak blijkt dat in voorkomende gevallen art. 8:42 Awb door de inspecteur niet serieus wordt genomen. Zoals toegelicht komt hiermee niet alleen de waarheidsvinding in het gedrang, maar ook de positie van de belastingplichtige in het proces. In het strafrecht wordt de houding van de overheid bestraft als vormvoorschriften bewust niet worden nageleefd. Op gelijke wijze zou ook de houding van de inspecteur als het aankomt op niet-naleving van art. 8:42 Awb moeten worden bestraft. Ook de fiscale feitenrechtspraak en literatuur bieden aanknopingspunten om deze lijn te volgen.

Zo verdient gegrondverklaring van het beroep en vernietiging van de aanslag bij wijze van sanctiemaatregel naar onze mening de voorkeur als 'stok achter de deur' voor de inspecteur om processuele verplichtingen jegens belastingplichtigen na te komen, ten opzichte van gegrondverklaring van het beroep op basis van de bewijslastverdeling.<sup>37</sup> Er kan zich immer de situatie voordoen dat belanghebbende zelf de informatie – die de inspecteur in het geding moet inbrengen – achterhaalt en alsnog in de procedure brengt. Puur bezien vanuit de bewijslastverdeling kan het gedrag van de inspecteur door de rechter dan worden genegeerd. Uit de stukken blijkt dan hoe hoog de aanslag moet worden vastgesteld en valt het bewijsrisico voor de inspecteur weg. In de literatuur wordt ook wel gesignaleerd dat belanghebbenden die zich actief opstellen door zelf op zoek te gaan naar stukken, zichzelf in een nadeligere procespositie kunnen brengen.<sup>38</sup> De belastingplichtige zou moeten worden behoed voor dit effect van het niet-naleven van de regels door de inspecteur. Een strafsancie wegens ernstige verzuimen in het kader van art. 8:42 Awb zou op zijn plaats zijn.

Belastingplichtigen krijgen hier immers ook mee te maken als zij hun wettelijke informatieplicht schenden.<sup>39</sup> De gegrondverklaring van het beroep dient – net als in het strafrecht – als ultimum remedium te fungeren indien ernstige inbreuken worden gemaakt op de beginselen van procesrecht. Hierbij valt de denken aan de situatie dat de inspecteur doelbewust (herhaaldelijk) informatie achterhoudt om de bewijspositie van de belastingplichtige te ondergraven. Te denken valt aan de situatie dat de inspecteur ondubbelzinnig weigert om stukken – die hij op basis van art. 8:42 Awb moet inbrengen – te overleggen aan de rechter en belanghebbende.

Veroordeling in (hogere) proceskosten en/of griffierecht is aan de orde als de inspecteur belanghebbende onnodig dwingt tot het maken van extra kosten. Dit kan ons inziens bijvoorbeeld het geval zijn indien het gaat om stukken die door laksheid of onachtzaamheid niet worden ingebracht. Dit zorgt er namelijk voor dat belanghebbende extra en onnodige kosten moet maken in het

kader van zijn procesverteenwoordiging. De aard van de stukken speelt hier geen rol in. Het gaat dan met name om de vraag of de inspecteur de stukken onnodig lang heeft laten liggen.

Interessant is dat in de belastingrechtspraak geen voorbeelden zijn te vinden waarbij strafkorting is toegepast in de zin van vermindering van de (navorderings)aanslag. De Centrale Raad van Beroep (hierna: CRvB) kwam in 1992 tot het oordeel dat premies werknemersverzekeringen moesten worden verminderd wegens schending van het zorgvuldigheidsbeginsel. De CRvB oordeelde als volgt:<sup>40</sup>

*'Hoewel in beginsel zorgvuldigheidsgebreken in de procedurele sfeer hersteld kunnen worden, zodat de bevoegdheid tot premievaststelling door schending van het zorgvuldigheidsbeginsel niet zonder meer aangetast behoeft te worden, stelt de Raad vast dat de ernst en omvang van de zorgvuldigheidsgebreken in dit bijzonder schrijnende geval zodanig zwaarwegend is, dat schending van het zorgvuldigheidsbeginsel in casu niet zonder enige sanctie kan blijven. Aangezien – aanmerkelijk – verval van de bevoegdheid tot premievaststelling evenzeer tot een ongerechtvaardigde, onevenredige uitkomst zou leiden is de Raad tot de slotsom gekomen dat, afwegend de ernst van de gebleken zorgvuldigheidsgebreken tegen het belang van zo volledig mogelijke premieheffing voor de financiering van de sociale zekerheid, een zeer gematigd verval van de bevoegdheid tot premievaststelling van tien procent alleszins redelijk en gerechtvaardigd valt te achten. (...).'*

A-G Wattel heeft zich in het verleden ook uitgesproken over de wenselijkheid van processuele sancties ingeval sprake is van grove onzorgvuldigheden aan de zijde van de fiscus.<sup>41</sup> Wattel betoogt, op basis van het arrest van de CRvB, dat de belastingrechter het spiegelbeeld van de administratieve boete – namelijk de belastingkorting voor de belastingplichtige – kan toepassen bij grove onzorgvuldigheden aan de zijde van de fiscus. Het gaat dan dus om een boete voor de schatkist. Ook A-G IJssink meent dat strafkorting, in de zin van vermindering of vernietiging van de aanslag, aan de orde zou moeten zijn bij ernstige onzorgvuldigheden van de fiscus. Volgens de advocaat-generaal dient in een dergelijk geval de aanslag te worden vernietigd of verminderd.<sup>42</sup>

Wij realiseren ons dat het verzuim van art. 8:42 Awb kan worden hersteld door de inspecteur. Hij kan immers gedurende het proces alsnog besluiten de stukken wel te overleggen. Ook die houding dient niet onbestraft te blijven. Aansluiting kan worden gezocht bij de strafvermindering in het strafrecht in het geval de redelijke termijn is overschreden. Een (extreem) verlate inbreng van stukken zou dan leiden tot het toepassen van een belastingkorting wegens overschrijding van de redelijke termijn. Het vinden van de waarheid wordt op deze manier niet belemmerd, omdat de rechter de stukken alsnog in zijn oordeel kan betrekken. De belastingkorting zou dan dus enkel fungeren als sanctiemaatregel wegens het niet-nakomen van processuele verplichtingen van de inspecteur. 5. Conclusie

Op basis van het voorgaande zou de niet-nakoming van art. 8:42 Awb afhankelijk van de aard van de niet-overgelegde stukken als volgt kunnen worden bestraft:

1. Gegrondverklaring van het beroep en vernietiging van de aanslag indien de aard van de geweigerde stukken tot gevolg heeft dat de aanslag mogelijk te hoog wordt vastgesteld;
2. bewijsuitsluiting van gepresenteerde onderzoeksresultaten indien de onderliggende stukken niet worden ingebracht;
3. constatering van het gebrek kan worden toegepast indien belanghebbende niet geschaad is door het niet inbrengen van de stukken, omdat 1) de rechter gemotiveerd uitlegt dat de stukken niet van belang zijn voor de oordeelsvorming of 2) belanghebbende geen belang heeft bij het niet inbrengen van de stukken.

Het doelbewust niet-nakomen van art. 8:42 Awb door de inspecteur kan ons inziens niet straffeloos blijven, als prikkel om de wet na te leven:

1. De gegrondverklaring van het beroep en de vernietiging van de aanslag zijn aan de orde indien ernstige inbreuken worden gemaakt op de beginselen van procesrecht. Hierbij valt te denken aan de situatie dat de inspecteur doelbewust (herhaaldelijk) informatie achterhoudt om de bewijspositie van de belastingplichtige te ondergraven;
2. veroordeling in (hogere) proceskosten en het griffierecht is aan de orde als de inspecteur belanghebbende onnodig dwingt tot het maken van extra kosten, ook als de belastingplichtige uiteindelijk in het ongelijk wordt gesteld. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn indien het gaat om stukken die door laksheid of onachtzaamheid niet worden ingebracht;
3. als alternatief zou de rechter een belastingkorting kunnen toepassen indien het gaat om de situatie dat een inspecteur na lang aandringen uiteindelijk besluit om de stukken toch in het geding te brengen. Een (extreem) verlate inbreng van stukken zou in dat geval kunnen leiden tot het toepassen van een belastingkorting wegens overschrijding van de redelijke termijn.

Van een behoorlijk handelende overheid mag de belastingplichtige immers verwachten dat hij zich – net als de overheid van de belastingplichtige verlangt – aan de regels houdt.

*Mr. G.M. Boezelman en mr. Y. Ameziane\**

*\* Mr. G.M. Boezelman en mr. Y. Ameziane zijn werkzaam bij Hertoghs advocaten.*

1) Art. 7:4 Awb verklaart dit beginsel van toepassing op de bezwaarfase.

2) Kamerstukken II, 1991-1992, 22495, nr. 3, p. 121.

- 3) In deze bijdrage wordt niet specifiek ingegaan op de reikwijdte van art. 8:29 Awb (geheimhouding van stukken).
- 4) Kamerstukken II, 1988-1989, 21221, nr. 3, p. 149 (MvT art. 7:4 Awb). Voor de invulling en uitleg van het begrip 'op de zaak betrekking hebbende stukken' kan worden aangesloten bij de MvT van art. 7:4 Awb.
- 5) Kamerstukken II, 1988-1989, 21221, nr. 3, p. 149 (MvT art. 7:4 Awb).
- 6) Zie bijvoorbeeld Annotatie L.J.A. Damen bij HR 25 april 2008, ECLI:NL:HR:2008:BA3823, AA september 2008, p. 635-640.
- 7) Annotatie L.J.A. Damen bij HR 25 april 2008, ECLI:NL:HR:2008:BA3823, AA september 2008, p. 635-640.
- 8) HR 25 april 2008, ECLI:NL:HR:2008:BA3823, BNB 2008/161.
- 9) Zie de conclusie van A-G Wattel bij HR 25 april 2008, ECLI:NL:HR:2008:BA3823, BNB 2008/161, punt 4.4, waarin hij concludeert dat de wetgever is uitgegaan van een zeer ruim begrip 'op de zaak betrekking hebbende stukken'.
- 10) HR 25 april 2008, ECLI:NL:HR:2008:BA3823, BNB 2008/161; HR 15 november 2013, ECLI:NL:HR:2013:1129, BNB 2014/28.
- 11) HR 15 november 2013, ECLI:NL:HR:2013:1129, BNB 2014/28.
- 12) HR 23 mei 2014, ECLI:NL:HR:2014:1182, BNB 2014/186, r.o. 3.2.3.
- 13) HR 23 mei 2014, ECLI:NL:HR:2014:1182, BNB 2014/186.
- 14) Conclusie A-G IJzerman 25 september 2017, ECLI:NL:PHR:2017:1040; ECLI:NL:PHR:2017:977; ECLI:NL:PHR:2017:1001; ECLI:NL:PHR:2017:1008; ECLI:NL:PHR:2017:1016; ECLI:NL:PHR:2017:1051; ECLI:NL:PHR:2017:1036.
- 15) Conclusie A-G IJzerman 25 september 2017, ECLI:NL:PHR:2017:1040.
- 16) Conclusie A-G IJzerman 25 september 2017, ECLI:NL:PHR:2017:1040, punt 5.13.
- 17) Conclusie A-G IJzerman 25 september 2017, ECLI:NL:PHR:2017:1040, punt 5.17. De A-G ontleent deze visie aan HR 10 juni 2005, ECLI:NL:HR:2005:AT7218, NTFR 2005, 783.
- 18) Hof Arnhem-Leeuwarden 8 maart 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:1743.
- 19) Hof Arnhem 1 februari 2005, ECLI:NL:GHARN:2005:AS5639, NTFR 2005/315.
- 20) Hof Den Bosch 8 april 2011, ECLI:NL:GHSHE:2011:BQ9051, r.o. 4.9.
- 21) Zie bijvoorbeeld Hof Arnhem 23 september 2005, ECLI:NL:GHARN:2005:AU4259; Hof Arnhem 20 maart 2006, ECLI:NL:GHARN:2006:AV8604.
- 22) Hof Den Bosch 22 september 2005, ECLI:NL:GHSHE:2005:AU3687, V-N 2005/51.1.
- 23) Hof Arnhem 25 augustus 2009, ECLI:NL:GHARN:2009:BJ7978, NTFR 2009/2051.
- 24) Hof Arnhem 1 februari 2005, ECLI:NL:GHARN:2005:AS5639, NTFR 2005/315.
- 25) Zie Hof Den Bosch 22 september 2005, ECLI:NL:GHSHE:2005:AU3687, V-N 2005/51.1 voor gegrondverklaring van het beroep en Hof Den Bosch 8 april 2011, ECLI:NL:GHSHE:2011:BQ9051 voor bewijsuitsluiting.
- 26) Zie daartoe bijvoorbeeld het rapport van de commissie rechtseenheid bestuursrecht, 'Rechtseenheid tussen de Hoge Raad en de Afdeling bestuursrechtspraak Raad van State' van augustus 2016.
- 27) HR 29 november 2011, ECLI:NL:HR:2011:BT7104, NJ 2012/146.
- 28) HR 19 februari 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY5322, NJB 2013/565.
- 29) Kamerstukken II, 1993-1994, 23705, nr. 3, p. 25.
- 30) HR 19 februari 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY5322, NJB 2013/565.
- 31) E. Devroe, M. Malsch, J. Matthys en G. Minderman, Toezicht op strafvorderlijk overheidsoptreden, Universiteit van Leiden/Faculteit Governance and Global Affairs, NSCR, Vrije Universiteit Amsterdam, WODC 2017.
- 32) Zie overweging Hof Den Bosch 22 september 2005, ECLI:NL:GHSHE:2005:AU3687, V-N 2005/51.1.
- 33) Zo ook in Rb. Breda 9 juni 2009, ECLI:NL:GHSHE:2010:BP1613.
- 34) Zie Hof Den Bosch 8 april 2011, ECLI:NL:GHSHE:2011:BQ9051; Hof Arnhem 23 september 2005,

ECLI:NL:GHARN:2005:AU4259; Hof Arnhem 20 maart 2006, ECLI:NL:GHARN:2006:AV8604.

35) Hof Arnhem-Leeuwarden 8 maart 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:1743.

36) Rb. Den Haag 21 december 2006, ECLI:NL:RBSGR:2006:AZ8228, NTFR 2007/335.

37) Hof Den Bosch baseerde de gegrondverklaring van het beroep wegens schending van art. 8:42 Awb als een kwestie van bewijslastverdeling. Zie Hof Den Bosch 22 september 2005, ECLI:NL:GHSHE:2005:AU3687, V-N 2005/51.1.

38) J.J. van den Broek, 'Het KBLux-treurspel: stukken geweigerd, aanslagen vernietigd!', WFR 2005/1634.

39) Voldoet een belastingplichtige niet aan het verzoek van de inspecteur om gegevens te verstrekken op basis van art. 47 AWR, dan kan de belastingplichtige te maken krijgen met omkering en verzwaring van de bewijslast, beboeting of bestraffing. Civiel kan de inspecteur informatie afdwingen op straffe van dwangsommen.

40) CRvB 5 februari 1992, ECLI:NL:CRVB:1992:AK9599, RSV 1992, 257, r.o. 4.

41) P.J. Wattel, 'Geoorloofde uitvoering en (on)zorgvuldigheid in het belastingrecht', FED 1994/620.

42) Conclusie A-G IJssink bij HR 16 december 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2591, BNB 1999/225, punt 2.21-2.26

 NAAR BOVEN

---

Bron: <http://www.ndfr.nl/link/TFB2017-08-05>

Datum: 11-1-2018 14:13:40

Alle rechten voorbehouden. Alle auteursrechten en databankrechten van deze tekst worden uitdrukkelijk voorbehouden. Deze rechten berusten bij Sdu Uitgevers. Niets uit NDFR mag worden vervoelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand of openbaar gemaakt in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen of enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever.  
All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording or otherwise, without the publisher's prior consent.