

De verzoening van de onderzoeksbevoegdheden van de belastingadministratie met de GDPR

27 september 2024 • geschreven door [Soufian Wielemans](#)

Inleiding

De artikelen 315 tot en met 338bis van het WIB 92 bepalen dat de belastingadministratie over verschillende onderzoeksbevoegdheden beschikt om de juistheid van de belastingaangifte van de belastingplichtige te controleren.

In het kader van de strijd tegen belastingfraude breidt de wetgever de bevoegdheden van de belastingadministratie inderdaad steeds verder uit. In het bijzonder heeft de belastingadministratie onlangs de gewone belasting- en onderzoekstermijnen verlengd.

Is het mogelijk om, in het geval van een onredelijk verzoek om informatie, een beroep te doen op een schending van de GDPR-regels?

Ter herinnering: de belastingadministratie heeft controlebevoegdheden ten aanzien van de belastingplichtigen. In het bijzonder heeft zij de bevoegdheid om alle boeken en bescheiden te verkrijgen die zij nuttig acht om de belastbare grondslag te controleren.

Dit is niet beperkt tot boekhoudkundige documenten, maar strekt zich uit tot alle documenten die de belastingdienst nuttig acht om de belastingaangifte te controleren of de belastbare grondslag vast te stellen - [artikel 315 WIB 92](#). Hierbij is al een gebrek aan duidelijkheid en nauwkeurigheid, waardoor het aan de belastingadministratie wordt overgelaten om zelf "te beoordelen wat zij nuttig acht voor de controle van de belastbare grondslag". Het is inderdaad niet ongewoon dat de belastingadministratie vraagt om inzage in documenten met betrekking tot het privéleven van de belastingplichtige zoals bescheiden over privébankrekeningen.

Naast documenten heeft de belastingadministratie ook het recht om de belastingplichtige te vragen alle informatie te verstrekken die de belastingadministratie nuttig acht voor het vaststellen van de belastbare grondslag. Deze informatie kan schriftelijk of mondeling worden gevraagd en de belastingplichtige is verplicht om daarop te antwoorden - [artikel 316 WIB 92](#).

De belastingadministratie kan zonder voorafgaande kennisgeving de beroepslokalen van de belastingplichtige bezoeken om alle aanwezige documenten te controleren. De belastingadministratie is niet verplicht om de belastingplichtige om toegang tot de documenten te vragen. Sterker nog, wanneer zij documenten in de beroepslokalen aantreft, kan zij deze automatisch raadplegen zonder om toestemming te moeten vragen - [artikel 319 WIB 92](#).

De belastingadministratie heeft bovendien de bevoegdheid om inlichtingen in te winnen bij derden, d.w.z. wanneer ze de toestand van een belastingplichtige controleert, kan ze inlichtingen inwinnen bij derden om informatie te verkrijgen over de gecontroleerde belastingplichtige. De belastingadministratie zou bijvoorbeeld de leveranciers van de belastingplichtige kunnen vragen facturen of boekhoudkundige bescheiden met betrekking tot de belastingplichtige over te maken om na te gaan of de gecontroleerde belastingplichtige al zijn aankopen heeft aangegeven.

Over dit onderwerp heeft de Nederlandstalige Rechtbank van Eerste Aanleg in Brussel een principesuitspraak gedaan ([vonnis van 17 juni 2022 - rolnr 2020/3775/A](#)) in het voordeel van de belastingplichtige.

In dit geval vroeg de BBI begin 2019 aan de operator Proximus om informatie over het gebruik van mobiele telefoonnummers in het kader van een onderzoek. De fiscus wilde de aandacht vestigen op het feit dat bepaalde bedrijfsleiders die beweerden niet in België te wonen, er wel degelijk woonden. Volgens de BBI werd dit manoeuvre door deze bedrijfsleiders opgezet om geen belastingaangifte in België te moeten indienen. Om dit te bewijzen vroeg de BBI aan Proximus kopies van de facturen om af te leiden vanuit welk land de meeste oproepen werden gedaan.

Proximus weigerde deze informatie te verstrekken uit respect voor het telecommunicatiegeheim en werd door de fiscus beboet voor deze weigering om mee te werken. Deze laatste legde de zaak voor aan de rechtbank van eerste aanleg, die de voorziening gegrond verklaarde en Proximus in het gelijk stelde.

De belastingadministratie heeft de bevoegdheid om informatie op te vragen bij derden. In theorie kan elke derde worden gecontacteerd om de fiscale toestand van de betrokken belastingplichtige vast te stellen. In de zaak Proximus had de gevraagde informatie betrekking op het privéleven van de belastingplichtige. De bescherming van de persoonlijke levenssfeer is een fundamentele regel waarvan de door de administratie ingeroepen bepaling (die zeer, zelfs veel te algemeen was) geen afwijking rechtvaardigde. De rechtbank besloot dat de ingeroepen wetsbepaling niet specifiek genoeg was om te kunnen afwijken van het beginsel van de bescherming van de persoonlijke levenssfeer.

Deel één - Onbeperkte onderzoeksbevoegdheden? - Confrontatie met de GDPR

De General Data Protection Regulation (hierna: GDPR) is een Europese verordening die van toepassing is in de hele Europese Unie en handelt over de manier waarop ondernemingen en andere organisaties moeten omgaan met persoonsgegevens. Het doel van deze verordening is om het gebruik van persoonsgegevens te beschermen en te reguleren en er zo voor te zorgen dat het recht op privacy wordt gerespecteerd.

A. Zijn de praktijken van de belastingadministratie verenigbaar met deze verordening ?

Artikel 2, lid 1, van de Wet betreffende de bescherming van natuurlijke personen met betrekking tot de verwerking van persoonsgegevens, dat het materiële toepassingsgebied omschrijft, bepaalt het volgende:

"Deze wet is van toepassing op elke geheel of gedeeltelijk geautomatiseerde verwerking van persoonsgegevens, alsmede op elke niet-geautomatiseerde verwerking van persoonsgegevens die in een bestand zijn opgenomen of die bestemd zijn om daarin te worden opgenomen."

Zo heeft het Hof in zijn arrest van 24 februari 2022 "SS" SIA (HvJEU (5e kamer), zaak C-175/20, "SS" SIA, 24 februari 2022) twee voorwaarden vastgesteld:

(1) Het moeten persoonsgegevens zijn (i) ; en

(2) De gegevens moeten worden verwerkt (ii).

(i) Persoonsgegevens

Artikel 4 § 1 EU-AVG:

"alle informatie over een geïdentificeerde of identificeerbare natuurlijke persoon ("de betrokkene"); als identificeerbaar wordt beschouwd een natuurlijke persoon die direct of indirect kan worden geïdentificeerd, met name aan de hand van een identificator zoals een naam, een identificatienummer, locatiegegevens, een online identificator of van een of meer elementen die kenmerkend zijn voor de fysieke, fysiologische, genetische, psychische, economische, culturele of sociale identiteit van die natuurlijke persoon".

(ii) Verwerking van de gegevens

Artikel 4 § 2 EU-AVG:

"een bewerking of een geheel van bewerkingen met betrekking tot persoonsgegevens of een geheel van persoonsgegevens, al dan niet uitgevoerd via geautomatiseerde procedés, zoals het verzamelen, vastleggen, ordenen, structureren, opslaan, bijwerken of wijzigen, opvragen, raadplegen, gebruiken, verstrekken door middel van doorzending, verspreiden of op andere wijze ter beschikking stellen, aligneren of combineren, afschermen, wissen of vernietigen van gegevens".

B. Moeten we ervan uitgaan dat de belastingadministratie, als overheidsinstantie, onderworpen is aan specifieke regels?

Artikel 2 § 2 (d) EU-AVG voorziet dat :

"Deze verordening is niet van toepassing op de verwerking van persoonsgegevens door de bevoegde autoriteiten met het oog op de voorkoming, het onderzoek, de opsporing en de vervolging van strafbare feiten of de tenuitvoerlegging van straffen, met inbegrip van de bescherming tegen en de voorkoming van gevaren voor de openbare veiligheid".

Aangezien het om een uitzondering gaat, moet deze uiteraard strikt worden geïnterpreteerd.

Ook in zijn arrest van februari 2022 wijst het Hof erop dat overweging 19 van de GDPR bepaalt dat het begrip "bevoegde autoriteit" moet worden opgevat als een autoriteit op het gebied van justitiële samenwerking in strafzaken en politiezaken.

Derhalve moet worden vastgesteld of de belastingadministratie bij de uitoefening van zijn onderzoeksbevoegdheden als een "bevoegde autoriteit" kan worden beschouwd.

(i) Belastingadministratie = bevoegde autoriteit?

In het hierboven vermelde arrest bevestigt het Hof dat : "wanneer de belastingautoriteit van een lidstaat een marktdeelnemer verzoekt om haar persoonsgegevens betreffende bepaalde belastingplichtigen te verstrekken met het oog op de inning van de belasting en de bestrijding van belastingfraude, blijkt niet dat deze belastingautoriteit kan worden beschouwd als een „bevoegde autoriteit“ in de zin van artikel 3, punt 7, van richtlijn 2016/680, en dus ook niet dat dergelijke verzoeken om informatie onder de uitzondering van artikel 2, lid 2, onder d), van verordening 2016/679 kunnen vallen".

Gelet op het voorgaande is het verzamelen van informatie die een aanzienlijke hoeveelheid persoonsgegevens inhoudt waartoe de belastingautoriteit van een lidstaat overgaat bij een marktdeelnemer, onderworpen aan de vereisten van deze verordening, in het bijzonder die van artikel 5, lid 1, ervan.

Artikel 5, § 1 van de EU-AVG voorziet dat persoonsgegevens moeten :

a) worden verwerkt op een wijze die ten aanzien van de betrokkene rechtmatig, behoorlijk en transparant is ("rechtmatigheid, behoorlijkheid en transparantie");

b) voor welbepaalde, uitdrukkelijk omschreven en gerechtvaardigde doeleinden worden verzameld en mogen vervolgens niet verder op een met die doeleinden onverenigbare wijze worden verwerkt; de verdere verwerking met het oog op archivering in het algemeen belang, wetenschappelijk of historisch onderzoek of statistische doeleinden wordt overeenkomstig artikel 89, lid 1, niet als onverenigbaar met de oorspronkelijke doeleinden beschouwd ("doelbinding");

c) toereikend zijn, ter zake dienend en beperkt tot wat noodzakelijk is voor de doeleinden waarvoor zij worden verwerkt ("minimale gegevensverwerking");

d) juist zijn en zo nodig worden geactualiseerd; alle redelijke maatregelen moeten worden genomen om de persoonsgegevens die, gelet op de doeleinden

waarvoor zij worden verwerkt, onjuist zijn, onverwijld te wissen of te rectificeren ("juistheid");

e) worden bewaard in een vorm die het mogelijk maakt de betrokkenen niet langer te identificeren dan voor de doeleinden waarvoor de persoonsgegevens worden verwerkt noodzakelijk is; persoonsgegevens mogen voor langere perioden worden opgeslagen voor zover de persoonsgegevens louter met het oog op archivering in het algemeen belang, wetenschappelijk of historisch onderzoek of statistische doeleinden worden verwerkt overeenkomstig artikel 89, lid 1, mits de bij deze verordening vereiste passende technische en organisatorische maatregelen worden getroffen om de rechten en vrijheden van de betrokkene te beschermen ("opslagbeperking");

f) door het nemen van passende technische of organisatorische maatregelen op een dusdanige manier worden verwerkt dat een passende beveiliging ervan gewaarborgd is, en dat zij onder meer beschermd zijn tegen ongeoorloofde of onrechtmatige verwerking en tegen onopzettelijk verlies, vernietiging of beschadiging ("integriteit en vertrouwelijkheid").

(ii) Beperkingen - wetgevingsmaatregelen

Artikel 23, § 1 van de EU-AVG voorziet dat :

De reikwijdte van de verplichtingen en rechten als bedoeld in de artikelen 12 tot en met 22 en artikel 34, alsmede in artikel 5 kan, voor zover de bepalingen van die artikelen overeenstemmen met de rechten en verplichtingen als bedoeld in de artikelen 12 tot en met 20, worden beperkt door middel van Unierechtelijke of lidstaatrechtelijke bepalingen die op de verwerkingsverantwoordelijke of de verwerker van toepassing zijn, op voorwaarde dat die beperking de wezenlijke inhoud van de grondrechten en fundamentele vrijheden onverlet laat en in een democratische samenleving een noodzakelijke en evenredige maatregel is ter waarborging van : (...) e) andere belangrijke doelstellingen van algemeen belang van de Unie of van een lidstaat, met name een belangrijk economisch of financieel belang van de Unie of van een lidstaat, met inbegrip van monetaire, budgettaire en fiscale aangelegenheden, volksgezondheid en sociale zekerheid (...).

Om het begrip "wetgevingsmaatregel" beter te begrijpen, moet men kijken naar overweging 41 van de AVG, waarin staat dat:

Wanneer in deze verordening naar een rechtsgrond of een wetgevingsmaatregel wordt verwezen, vereist dit niet noodzakelijkerwijs dat een door een parlement vastgestelde wetgevingshandeling nodig is, onverminderd de vereisten overeenkomstig de grondwettelijke orde van de lidstaat in kwestie.

Deze rechtsgrond of wetgevingsmaatregel moet evenwel duidelijk en nauwkeurig zijn, en de toepassing daarvan moet voorspelbaar zijn voor degenen op wie deze van toepassing is, zoals vereist door de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie en het Europees Hof voor de Rechten van de Mens.

Bovendien mag de belastingautoriteit van een lidstaat niet afwijken van artikel 5, lid 1, van deze verordening wanneer haar een dergelijk recht niet is toegekend bij een wetgevingsmaatregel in de zin van artikel 23, lid 1, van die verordening.

Of met andere woorden niet noodzakelijk een wetgevingsmaatregel zolang de maatregel maar voldoende duidelijk, nauwkeurig en voorspelbaar is en bovendien evenredig en noodzakelijk in een democratische samenleving.

Deel twee : Wat zou een afwijking van de GDPR rechtvaardigen?

In zijn arrest van 24 februari 2022 wijst het HvJEU dat de gevraagde informatie betrekking had op onbeperkte hoeveelheden betreffende een onbepaald tijdvak, en het stelt vast dat het doel van deze verwerkingen niet voldoende gepreciseerd was.

Eenzijds geeft artikel 5 van de AVG aan dat de persoonsgegevens moeten worden verwerkt op een wijze die ten aanzien van de betrokkene rechtmatig, behoorlijk en transparant is ten aanzien van de betrokken persoon - fundamentele beginselen van rechtmatigheid, behoorlijkheid en transparantie. Deze gegevens moeten eveneens voor welbepaalde, uitdrukkelijk omschreven en gerechtvaardigde doeleinden worden verzameld. Maar zijn moeten eveneens toereikend zijn, ter zake dienend en beperkt tot wat noodzakelijk is voor de doeleinden waarvoor zij worden verwerkt (beginsel van de minimale gegevensverwerking).

Anderzijds moeten deze gegevens worden bewaard in een vorm die het mogelijk maakt de betrokkenen niet langer te identificeren dan voor de doeleinden waarvoor de persoonsgegevens worden verwerkt noodzakelijk is (beginsel van de opslagbeperking).

In dit arrest bevestigt het HvJEU in punt 69 dat :

Mits de aldus in dat verzoek vermelde doeleinden noodzakelijk zijn voor de uitvoering van een taak van algemeen belang of een taak die deel uitmaakt van de uitoefening van het openbaar gezag dat aan de belastingautoriteit is opgedragen, volstaat deze omstandigheid, zoals voortvloeit uit artikel 6, lid 1, eerste alinea, aanhef en onder e), van verordening 2016/679, gelezen in samenhang met artikel 6, lid 3, tweede alinea, van die verordening, opdat die verwerkingen ook voldoen aan het in punt 66 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte vereiste van rechtmatigheid.

Desalniettemin herinnert het Hof aan het beginsel van de minimale gegevensverwerking door te benadrukken dat de verwerkingsverantwoordelijke niet op algemene en ongedifferentieerde wijze persoonsgegevens mag verzamelen en zich dient te onthouden van het verzamelen van gegevens die niet strikt noodzakelijk zijn voor de doeleinden van de verwerking, ook wanneer hij handelt in het kader van de hem opgedragen taak van algemeen belang.

Het is aan de belastingautoriteit om aan te tonen dat zij heeft getracht de hoeveelheid te verzamelen persoonsgegevens zoveel mogelijk te beperken.

Het Hof voegt eraan toe dat uit het feit dat deze gegevens worden verzameld zonder dat de belastingautoriteit in het verzoek om informatie zelf temporele grenzen aan een dergelijke verwerking heeft gesteld, als zodanig niet kan worden afgeleid dat de duur van de verwerking langer is dan wat strikt noodzakelijk is om het doel te bereiken.

Uiteindelijk is het ontbreken van een specifieke tijdsbeperking niet voldoende om een schending van het beginsel van de minimale gegevensverwerking aan te tonen.

Besluit

Hoewel het arrest van het HvJEU van 24 februari 2022 (zaak C-175/20) niet in het voordeel van de belastingplichtige is, is het interessant en weerspiegelt het het standpunt van het Hof over de verenigbaarheid van onderzoeksmaatregelen door belastingautoriteiten met de naleving van de GDPR.

Allereerst is het essentieel om te benadrukken dat de belastingadministratie geen bevoegde autoriteit is in de zin van de GDPR.

Bijgevolg is zij onderworpen aan de naleving van de beginselen met betrekking tot de verwerking van persoonsgegevens (artikel 5 van de AVG). In het geval van een controle zal daarom nauwgezet moeten worden nagegaan of de vraag om informatie voldoet aan voornoemde beginselen.

De reikwijdte van de naleving van deze verplichtingen kan in belastingzaken worden beperkt door een wetgevingsmaatregel (in de zin van de AVG - artikel 23, § 1). De maatregel moet echter voldoende duidelijk, nauwkeurig en voorzienbaar zijn, alsook evenredig en noodzakelijk. Het is in die zin dat de rechtbank van eerste aanleg van Brussel heeft geoordeeld (in de Proximus-zaak).

Er weze aan herinnerd dat het Hof heeft beslist dat de [artikelen 322](#) en [323 van het WIB 92](#) in te algemene bewoordingen zijn opgesteld en geen bepalingen bevatten die specifiek verwijzen naar de wetgeving inzake elektronische communicatie die door de telecomunicatie-exploitant moet worden nageleefd.

Bovendien is het Hof van oordeel dat de [artikelen 322](#) en [323 van het WIB 92](#) geen objectieve criteria bevatten die de omstandigheden en beperkingen omschrijven die de belastingautoriteiten in acht moeten nemen om toegang te krijgen tot dit soort van gegevens.

Met betrekking tot het argument van de administratie dat de bestrijding van belastingfraude een prioritaire vereiste is, is het Hof van oordeel dat deze vereiste niet nauwkeurig genoeg is en inbreuk zou kunnen maken op de grondrechten van de belastingplichtigen.

Soufian Wielemans
Advocaat