

Tot niet meer ziens

Publicatie Tijdschrift formeel belastingrecht

Aflevering 2017/8

Publicatiedatum 30 december 2017

Auteurs Dijk, mr. C.E. van

Tot niet meer ziens

Het weigeren van een gemachtigde door de Belastingdienst en belastingrechters¹

De Belastingdienst en belastingrechters kunnen op basis van bepalingen uit de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) de bijstand of vertegenwoordiging door een persoon tegen wie ernstige bezwaren bestaan weigeren. In dit artikel ga ik nader in op de achtergrond en inhoud van deze regelingen. Waarom zijn de regelingen ingevoerd? Wat is de inhoud van deze regelingen? Wanneer is sprake van ernstige bezwaren? Waarom is de regeling wel van toepassing op belastingadviseurs en niet op advocaten? En tot slot: hoe verhouden deze regelingen zich tot art. 6 EVRM, waarin onder andere is bepaald dat iedereen recht heeft op een raadsman naar eigen keuze?

1. De achtergrond van de regelingen

Om een gemachtigde te weigeren moet het volgens de wetsgeschiedenis gaan om uitzonderlijke gevallen, waarin de bestuursorganen of rechters van mening zijn dat de partijen moeten worden beschermd tegen ernstige schade die door het optreden van de te weigeren persoon kan worden toegebracht.² In dit kader wordt gesproken over evidente en ernstige ondeskundigheid of herhaaldelijke verstoring van de normale gang van zaken, eventueel onder bedreiging van geweld. Het Besluit Fiscaal Bestuursrecht heeft het verder nog over gemachtigden tegen wie vermoedens bestaan van het begaan van strafbare feiten.³ Uit de wetsgeschiedenis volgt dat van bestuursorganen mag worden verwacht dat zij zich bewust zijn van de delicate afweging bij het weigeren van een tegenspeler en dat zij slechts in het uiterste geval tot weigering zullen overgaan.⁴ De regeling is in ieder geval allesbehalve bedoeld om bestuursorganen een makkelijke manier te geven om zich te ontdoen van bekwame en daardoor lastige tegenspelers.⁵

2. Het weigeren door de Belastingdienst

Bestuursorganen kunnen op grond van art. 2:2 Awb de bijstand of vertegenwoordiging door een persoon (anders dan een advocaat) tegen wie ernstige bezwaren bestaan weigeren. Art. 2:2 Awb komt dus neer op een verbod op een bepaalde gemachtigde. Deze weigeringsmogelijkheid komt niet overeen met art. 45 Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR). Dat artikel regelt de bevoegdheid van de inspecteur om de mogelijkheid tot vertegenwoordiging als zodanig uit te sluiten. Als de inspecteur gebruikmaakt van art. 45 AWR, dan betekent dit dat de belastingplichtige zelf, dus persoonlijk, zijn verplichtingen dient na te komen. Het artikel betekent overigens niet dat er een verbod op bijstand is.

Om de drempel tot weigeren iets te verhogen is beleidsmatig uitgemaakt dat deze bevoegdheid uitsluitend de (plaatsvervangende) directeuren bij de Belastingdienst toekomt.⁶ In geval van een weigering dienen de cliënt en de gemachtigde daarvan onverwijld en schriftelijk in kennis te worden gesteld. Tegen de beschikking tot weigering is op grond van de Awb bezwaar mogelijk bij een landelijk directeur, waarna beroep mogelijk is bij (de bestuurssector van) de rechtbank.⁷ Zowel de cliënt als de geweigerde gemachtigde lijkt mij belanghebbende bij de beschikking.

3. Het weigeren door de belastingrechter

De weigeringsbevoegdheid voor de bestuursrechter, waaronder de belastingrechter, is in art. 8:25 Awb opgenomen. Op grond van art. 8:108 Awb en art. 29 AWR geldt deze bepaling ook in hoger beroep en in beroep in cassatie. Deze bepaling is inhoudelijk nagenoeg gelijk aan art. 2:2 Awb. Er is wel één verschil. Daar waar de directeur van de Belastingdienst de weigering schriftelijk moet mededelen aan de belanghebbende en de (geweigerde) gemachtigde, hoeft de belastingrechter dit niet schriftelijk te doen. Indien de belastingrechter mondeling op de zitting mededeelt dat de gemachtigde niet (meer) welkom is, dan is dat voldoende. Indien de weigering plaatsvindt op zitting, zal dit wel schriftelijk worden vastgelegd in het proces-verbaal van de zitting. Indien de weigering niet op zitting plaatsvindt, maar op een ander moment, dan is het

gebruikelijk dat de rechter ook de wederpartij door middel van een afzonderlijke mededeling van de weigering op de hoogte brengt.⁸

Er staat geen direct rechtsmiddel open tegen de beslissing van de belastingrechter om een gemachtigde te weigeren. De beslissing kan wel tegelijkertijd met het hoger beroep tegen de uitspraak in de hoofdzaak worden aangevochten (art. 8:104, lid 3, sub b, Awb). Het probleem voor de geweigerde gemachtigde is dat hij op dat moment niet meer zijn cliënt vertegenwoordigt. De geweigerde gemachtigde is feitelijk in de eerdere fase van de procedure al 'buitenspel' gezet. Het kunnen aanvechten van de beslissing in de hoofdzaak biedt voor de geweigerde gemachtigde dan ook geen rechtsbescherming.

4. Ernstige bezwaren

Zowel art. 2:2 Awb als art. 8:25 Awb spreekt over 'ernstige bezwaren'. Op het moment dat een van de procespartijen ernstige bezwaren heeft tegen de vertegenwoordiger van zijn wederpartij, zal hij concreet moeten aangeven waaruit die ernstige bezwaren bestaan.⁹

Over art. 2:2 Awb en art. 8:25 Awb en de daarin genoemde ernstige bezwaren is maar weinig jurisprudentie te vinden. Het lijkt er dan ook op dat slechts in uitzonderlijke gevallen van deze regeling gebruik wordt gemaakt, precies zoals de wetgever voor ogen had. Hierna zal ik ingaan op de 'ernstige bezwaren' zoals die de laatste twee decennia in de jurisprudentie aan de orde zijn gekomen.

4.1. Het doen van grievende uitlatingen

In een UWV-procedure had een gemachtigde verwezen naar de Tweede Wereldoorlog, waarbij hij de woorden *Sperrgebiet* en *Ausweis bitte* gebruikte. Hij vergeleek de handelingen van het bestuursorgaan met misdaden uit de Tweede Wereldoorlog. De Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State (hierna: de Afdeling) vond dat in een dergelijk geval het bestuursorgaan tot de conclusie kon komen dat sprake was van ernstige bezwaren.¹⁰

Het bestuursorgaan had in deze procedure echter niet eerst een waarschuwing gegeven aan de gemachtigde. Aangezien het weigeren van een gemachtigde zo'n ingrijpende maatregel is, brengt de zorgvuldigheid wel mee dat pas gebruik wordt gemaakt van de bevoegdheid om iemand te weigeren, indien deze persoon op geschikte wijze is gewaarschuwd. Het besluit om de gemachtigde te weigeren was hierdoor in deze procedure in strijd met het algemene rechtsbeginsel dat een besluit zorgvuldig moet worden genomen.

4.2. Het doen van beledigende en bedreigende uitlatingen

In een procedure bij de Rechtbank Den Haag was de gemachtigde wel eerst gewaarschuwd voor het niet langer tolereren van de handelwijze van de gemachtigde tegenover de medewerkers van de Belastingdienst. De gemachtigde zou zich tegenover de medewerkers van de Belastingdienst discriminerend en beledigend hebben uitgelaten. Bij die waarschuwing is gewezen op de mogelijkheid van weigering op de grond van art. 2:2 Awb.

Vervolgens deed zich opnieuw een incident voor, waarbij de gemachtigde een medewerker zou hebben bedreigd met de woorden 'ik wurg je' en verder zou de gemachtigde hebben gezegd dat de medewerker een klap kon krijgen. De gemachtigde werd vervolgens door de Belastingdienst voor drie maanden geweigerd.

De gemachtigde ontkende deze woorden te hebben gezegd. Er waren echter wel meerdere andere incidenten geweest die de gemachtigde ook op zitting had bevestigd en toegelicht. De rechtbank oordeelde dat door de waarschuwing de gemachtigde extra op zijn hoede had moeten zijn in zijn contacten met (medewerkers van) de Belastingdienst. In de 'ernstige bezwaren' leest de rechtbank dat het oog van de wetgever mede gericht is geweest op min of meer structurele tekortkomingen van een gemachtigde. De rechtbank achtte het toelaatbaar om iemand te weigeren als gemachtigde in een ruimer kader dan dat van één dossier of één concrete bestuurlijke aangelegenheid.¹¹

4.3. Verdacht worden van of (al dan niet onherroepelijk) veroordeeld zijn voor fiscaal strafrechtelijke delicten

Op het moment dat een gemachtigde (al dan niet onherroepelijk) is veroordeeld voor of verdacht wordt van fiscaal strafrechtelijke delicten volgt uit de diverse uitspraken dat dit als een ernstig bezwaar kan worden gezien op grond waarvan een gemachtigde kan worden geweigerd. Ook dan is het niet noodzakelijk om de weigering te beperken tot één dossier of één concrete bestuurlijke aangelegenheid.

In een procedure bij het Hof Arnhem-Leeuwarden ging het om een gemachtigde die voorafgaand aan die procedure strafrechtelijk door hetzelfde gerechtshof was veroordeeld.¹² Aan de gemachtigde was in de strafrechtelijke procedure een beroepsverbod opgelegd: voor de duur van vijf jaren mocht hij niet meer het beroep van belastingadviseur uitoefenen.¹³ Ondanks dat de gemachtigde tegen deze uitspraak beroep in cassatie had ingesteld en de uitspraak op dat moment dus nog niet onherroepelijk vaststond, nam dit naar het oordeel van het gerechtshof niet weg dat in deze situatie sprake was van 'ernstige bezwaren'. Het gerechtshof achtte de weigering geboden, gelet op de ernst van de door de strafkamer van het gerechtshof bewezen verklaarde strafbare feiten, de eerdere veroordeling van de gemachtigde voor soortgelijke strafbare feiten, de recidivekans en de omstandigheid dat de gemachtigde ter terechtzitting van de strafkamer van het gerechtshof geen blijk ervan heeft gegeven dat hij te dezen verantwoordelijkheid neemt. De Hoge Raad heeft overigens in de strafprocedure uiteindelijk de bestreden uitspraak vernietigd voor wat betreft het beroepsverbod.¹⁴

In een procedure bij de Rechtbank Den Haag ging het niet om een (herroepelijke) veroordeling, maar om een verdenking van medeplegen van of medeplichtigheid aan belastingfraude door de betreffende gemachtigde. De verdenkingen waren volgens de rechter overigens wel ernstig en met voldoende feiten onderbouwd. De rechtbank achtte de weigering door de Belastingdienst voor een bepaalde tijd onder deze omstandigheden gerechtvaardigd.¹⁵

In een procedure bij de Rechtbank Rotterdam ging het om een gemachtigde die tegenover opsporingsinstanties had bekend verschillende malen onjuiste aangiften te hebben gedaan. De vertrouwensrelatie met de Belastingdienst was hierdoor ernstig geschaad. De rechtbank achtte de weigering door de Belastingdienst die niet beperkt was in tijd onder deze omstandigheden gerechtvaardigd.¹⁶

4.4. Het niet dienen van belangen van de cliënt

In een procedure bij de Rechtbank Assen ging het om een gemachtigde die niet de belangen van de betreffende cliënt diende. Hij had hoge declaraties ingediend, beslag gelegd onder de cliënt om een betaling te kunnen verkrijgen en gesuggereerd dat rechtsbijstand door een ander was uitgesloten. Deze handelwijze is volgens de rechtbank niet zoals deze van een goed hulpverlener mag worden verwacht. De rechtbank achtte de weigering (op het ene specifieke dossier) om die reden gerechtvaardigd.¹⁷

5. Belastingadviseurs versus advocaten

In lid 3 van art. 2:2 Awb en art. 8:25 Awb is opgenomen dat bijstand of vertegenwoordiging door advocaten niet kan worden geweigerd. Waarom kunnen belastingadviseurs wel door de Belastingdienst en belastingrechters worden geweigerd en advocaten niet?

De reden hiervoor is dat tuchtrechtspraak voor belastingadviseurs in tegenstelling tot de tuchtrechtspraak voor advocaten niet wettelijk is geregeld. Bij belastingadviseurs die zijn aangesloten bij beroepsorganisaties als het RB of de NOB gaat het dus niet om wettelijk tuchtrecht, maar om 'slechts verenigingstuchtrecht'. Bovendien zijn belastingadviseurs niet verplicht om zich bij een organisatie van belastingconsulenten of belastingadviseurs aan te sluiten en derhalve zijn ze niet zonder meer aan gedragsregels onderworpen.

Indien sprake is van een gemachtigde die niet is aangesloten bij enige beroepsorganisatie, zal de rechter overigens wel toetsen of diegene handelt zoals dat van een professioneel handelende gemachtigde mag worden verlangd en dat hij zich gedraagt naar hetgeen gebruikelijk is in de beroepsgroep waartoe hij behoort.¹⁸ In zoverre speelt het verenigingstuchtrecht dus nog wel een rol bij het weigeren van een gemachtigde.

Met het wettelijk tuchtrecht beoogt de wetgever maatschappelijke belangen te beschermen. Het wettelijk geregelde tuchtrecht voor advocaten wordt als waarborg gezien voor een juist optreden van de advocaat.¹⁹ Bij 'ernstige bezwaren' jegens een advocaat moet om die reden de route via de tuchtrechter worden bewandeld. Ondanks dat het tuchtrecht van zowel de RB als NOB net als de Advocatenwet ook voorziet in sancties als schorsing en schrapping, is dit niet voldoende. Zolang een *wettelijke* regeling voor belastingadviseurs ontbreekt en zolang niet vaststaat wat onder belastingadviseur moet worden verstaan, kunnen ook de meest bekwamen onder hen in dit verband niet met advocaten worden gelijkgesteld.²⁰

6. Art. 6 EVRM: een raadsman naar eigen keuze?

Art. 6 EVRM bepaalt dat iedereen recht heeft op een eerlijke en openbare behandeling door een bevoegde, onafhankelijke en onpartijdige bij de wet ingestelde rechterlijke instantie, bij het bepalen van de gegrondheid van een tegen hem ingestelde strafvervolgning of het vaststellen van zijn burgerlijke rechten en verplichtingen in een rechtsgeding. Art. 6 EVRM beschermt dus onder andere bij vervolging (*criminal charge*) het recht op een eerlijk proces (*fair trial*). In lid 3 van art. 6

EVRM wordt een aantal bijzondere rechten opgesomd voor iedereen tegen wie een vervolging is ingesteld. Een van deze rechten is het recht om (sub c) daarbij de bijstand te hebben van een raadsman naar eigen keuze. Art. 48 Handvest van de grondrechten van de Europese Unie biedt een vergelijkbare bescherming als art. 6, lid 2 en 3, EVRM, zij het dat art. 6, lid 3, EVRM deze rechten preciezer uitwerkt. Bij art. 48 Handvest gebeurt dit in de toelichting.

Volgens vaste rechtspraak van het EHRM vallen belastinggeschillen in beginsel niet onder de werkingssfeer van art. 6 EVRM.²¹ De waarborgen van art. 6 EVRM strekken zich echter wel uit tot belastinggeschillen waarbij een link is met een strafzaak, alsook tot gevallen waarin sprake is van een bestuurlijke boete op grond van de Nederlandse belastingwetgeving.²² Het gaat hierbij om zowel vergrijp- als verzuimboetes.²³ Deze boetes zijn instrumenten die onmiskenbaar een bestraffend karakter dragen.

Voor belastinggeschillen waarbij geen link is met een strafzaak of een bestuurlijke boete biedt mogelijk art. 47 Handvest nog een vergelijkbare bescherming. De kern van art. 47 Handvest is het recht op een doeltreffende voorziening in rechte, een behandeling binnen een redelijke termijn en een onpartijdig gerecht. Het artikel toont daarmee grote gelijkenis met art. 6, lid 1, EVRM. In art. 47 Handvest is eveneens opgenomen dat eenieder de mogelijkheid heeft om zich te laten adviseren, verdedigen en vertegenwoordigen. Betekent dit impliciet een raadsman naar eigen keuze? In (de toelichting op) deze bepaling is niet opgenomen – zoals dat in de toelichting bij art. 48 Handvest wel gebeurt – dat iemand recht heeft op een raadsman naar eigen keuze. Het lijkt mij voor de hand liggen, maar de exacte vertaalslag ontbreekt helaas.

Het EHRM is van oordeel dat voor het antwoord op de vraag of een proces als eerlijk (fair) kan worden gekwalificeerd het proces in zijn totaliteit dient te worden beoordeeld. Indien bijvoorbeeld het recht om bijstand te hebben van een raadsman naar keuze wordt geschonden, kan dit ertoe leiden dat de procedure niet meer als eerlijk wordt gekwalificeerd. Uit de rechtspraak van het EHRM volgt echter niet dat door schending van een voorschrift (uit lid 2 of 3) van art. 6 EVRM een procedure daardoor automatisch unfair wordt. Het proces wordt soms toch geaccepteerd. Het proces dient dan in zijn totaliteit fair te zijn geweest.²⁴ De verdediging moet zodanig compenserende maatregelen aangeboden krijgen, dat het proces als geheel kan worden aangemerkt als fair.²⁵

Naar mijn mening wordt het doel van art. 6 EVRM nagestreefd indien de gemachtigde wordt geweigerd op de grond 'evidente en ernstige ondeskundigheid' of 'het niet dienen van de belangen van de cliënt'. De positie van de cliënt zal door de weigering van deze onkundige gemachtigde in ieder geval niet slechter worden. Een weigering op basis van deze twee gronden kan dan ook geen strijd opleveren met art. 6 EVRM. Door het weigeren van een dergelijke gemachtigde lijkt mij dat juist uitvoering wordt gegeven aan art. 6 EVRM.

De positie van de cliënt kan naar mijn mening wel slechter worden indien de gemachtigde wordt geweigerd om andere redenen. Vooropgesteld: ik keur een gemachtigde die anderen bedreigt of zich grievend uitlaat af. Echter, deze gemachtigde kan bezitten over grote (dossier)kennis en een briljant vertegenwoordiger zijn. Hetzelfde geldt voor gemachtigden die worden verdacht van dan wel zijn veroordeeld voor strafbare feiten. Vooral het weigeren van gemachtigden die nog niet onherroepelijk zijn veroordeeld voor strafbare feiten is naar mijn mening discutabel. Indien een gemachtigde met grote (dossier)kennis wordt geweigerd, kan dit een behoorlijke adering zijn voor het proces van de cliënt. Een eventuele nieuwe gemachtigde zal zich bovendien moeten inlezen, met alle benodigde tijd en kosten van dien. Afhankelijk van de omstandigheden van het geval en het al dan niet aanbieden van compenserende maatregelen kan een weigering op basis van deze gronden dan ook strijdig zijn met art. 6 EVRM.

7. Conclusie

De (plaatsvervangende) directeur bij de Belastingdienst of de belastingrechter mag bij het weigeren van een gemachtigde niet over één nacht ijs gaan: tegen de persoon in kwestie moeten in een dergelijk geval ernstige bezwaren bestaan. Het moet hierbij gaan om uitzonderlijke gevallen zoals evidente en ernstige ondeskundigheid of het herhaaldelijk verstoren van de normale gang van zaken. Uit de rechtspraak volgt dat sprake kan zijn van ernstige bezwaren op het moment dat de gemachtigde zich bedreigend of herhaaldelijk grievend uitlaat, de gemachtigde (al dan niet onherroepelijk) is veroordeeld voor dan wel wordt verdacht van fiscaal strafrechtelijke delicten of als de belangen van de cliënt niet worden gediend. Voor zover er in een belastinggeschil een link is met een strafzaak dan wel indien sprake is van een vergrijp- of verzuimboete, dient bij het weigeren van een gemachtigde ook rekening te worden gehouden met (de waarborgen van) art. 6 EVRM. Op grond van dit artikel heeft de fiscale boeteling recht op bijstand van een raadsman naar eigen keuze. Is er geen sprake van een (fiscale) boeteling, dan biedt art. 47 Handvest mogelijk nog een vergelijkbare 'fairness'. Het weigeren van een gemachtigde op grond van art. 2:2 Awb en art. 8:25 Awb maakt een inbreuk op het recht op een raadsman naar eigen keuze. Afhankelijk van de omstandigheden van het geval en de compensatie die hierbij wordt geboden, kan een weigering op deze gronden strijdig zijn met art. 6 EVRM.

*Mr. C.E. van Dijk **

**Mr. C.E. van Dijk is werkzaam bij Jaeger Advocaten-belastingkundigen.*

- 1) Eerder schreef C.E. van Dijk over dit onderwerp het hoofdstuk 'De geweigerde gemachtigde' in het boek De belastingadviseur onder vuur, enige beschouwingen uit de praktijk en de wetenschap, De Bont Advocaten, Amsterdam 2015.
 - 2) Kamerstukken II, 1988-89, 21221, nr. 3 (MvT).
 - 3) Besluit staatssecretaris van Financiën 9 mei 2017, nr. 2017-1209 (onderdeel 5).
 - 4) Kamerstukken II, 1988-89, 21221, nr. 3 (MvT).
 - 5) Zie in dit kader ook Rb. Amsterdam 2 juni 1998, nr. 98/3384.
 - 6) Besluit staatssecretaris van Financiën 9 mei 2017, nr. 2017-1209 (onderdeel 5).
 - 7) Zie in dit kader Rb. Breda 31 augustus 2007, nr. 07/03351 en Rb. Breda 29 januari 2007, nr. 07/00095.
 - 8) Kamerstukken II, 1996-1997, 25175, nr. 3 (MvT).
 - 9) ABRvS 24 maart 2010, ECLI:NL:RVS:2010:BL8699.
 - 10) ABRvS 29 november 2006, ECLI:NL:RVS:2006:AZ3244.
 - 11) Rb. Den Haag 6 april 2000, ECLI:NL:RBSGR:2000:AA5791.
 - 12) Hof Arnhem-Leeuwarden 1 juli 2014, ECLI:NL:GHARL:2014:5319.
 - 13) Hof Arnhem-Leeuwarden 27 mei 2014, ECLI:NL:GHARL:2014:4206.
 - 14) HR 6 september 2016, ECLI:NL:HR:2016:2023.
 - 15) Rb. Den Haag 9 juli 2004, ECLI:NL:RBSGR:2004:AQ6542.
 - 16) Rb. Rotterdam 8 april 1994, ECLI:NL:RBROT:1994:AH5845, zie ook V-N 1994/1438, 4.
 - 17) Rb. Assen, ECLI:NL:RBASS:1994:ZF1502.
 - 18) Rb. Den Haag 6 april 2000, ECLI:NL:RBSGR:2000:AA5791.
 - 19) Zie ook Kamerstukken II, 1954-1955, 3704, nr. 4 en Kamerstukken II, 1955- 1956, 3704, nr. 5.
 - 20) Kamerstukken II, 1955-1956, 3704, nr. 5.
 - 21) EHRM 9 december 1994, BNB 1995, 113 (Schouten en Meldrum) en EHRM 12 juli 2001, BNB 2005, 222 (Ferrazzini versus Italy).
 - 22) EHRM 27 september 2011, BNB 2012, 294 (Hrdalo tegen Kroatië), EHRM 5 april 2012, AB 2012, 323 (Chambaz tegen Zwitserland) en EHRM 21 februari 1984, NJ 1988, 937 (Öztürk).
 - 23) Zie in dit kader M.W.C. Feteris, Fiscale bestuurlijke boetes en het recht op een behoorlijk proces, Kluwer, Deventer 2002, par. 5.2.3 en EHRM 23 november 2006, BNB 2007, 150 (Jussila).
 - 24) EHRM 22 juni 2000, nr. 32492/96, NJ 2004, 473 (Coëme) en M.W.C. Feteris, Fiscale bestuurlijke boetes en het recht op een eerlijk proces, Kluwer, Deventer 2002.
 - 25) EHRM 24 juni 2003 (Dowsett), EHRM 26 maart 1996 (Doorson) en M.W.C. Feteris, Fiscale bestuurlijke boetes en het recht op een behoorlijk proces, Kluwer, Deventer 2002, par. 2.4.8.
-