

ECLI:NL:PHR:2013:BR0671

| | |
|----------------------|---|
| Instantie | Parket bij de Hoge Raad |
| Datum uitspraak | 22-02-2013 |
| Datum publicatie | 22-02-2013 |
| Zaaknummer | 10/02777 |
| Formele relaties | Arrest gerechtshof: ECLI:NL:GHAMS:2010:BM6651 Arrest Hoge Raad: ECLI:NL:HR:2013:BR0671 |
| Rechtsgebieden | Belastingrecht Europees bestuursrecht |
| Bijzondere kenmerken | - |
| Inhoudsindicatie | Douanerechten; art. 221, lid 1, CDW; art. 22a, lid 1, AWR; HvJ 18 december 2008, Sopropé, C-349/07; uitnodigingen tot betaling uitgereikt zonder de betrokkene voorafgaand daaraan de gelegenheid te bieden opmerkingen kenbaar te maken; heeft het Europeesrechtelijke beginsel van eerbiediging van rechten van verdediging rechtstreekse werking; is sprake van schending van dit beginsel als pas in bezwaar gelegenheid is geboden te worden gehoord; worden de rechtsgevolgen van een eventuele schending van dat beginsel bepaald door het Europese recht en wat zijn dan die rechtsgevolgen? Prejudiciële vragen. |
| Vindplaatsen | Rechtspraak.nl V-N Vandaag 2011/1817 V-N 2011/37.24.2 VNT 2013/11t.19.1 V-N Vandaag 2013/416 V-N 2013/11.19.1 |

Conclusie

Nr. 10/02777

Nr. Gerechtshof: P08/00208

Nr. Rechtbank: AWB 06/7018

Derde Kamer A

Douanerechten

1 januari 2001 tot en met 31 december 2003

PROCUREUR-GENERAAL BIJ DE HOGE RAAD DER NEDERLANDEN

MR. M.E. VAN HILTEN

ADVOCAAT-GENERAAL

Conclusie van 23 juni 2011 inzake:

X2 B.V.

tegen

Staatssecretaris van Financiën

1. Inleiding

Naar aanleiding van een controle na invoer bij haar opdrachtgever is aan belanghebbende - een douane-expediteur - een uitnodiging tot betaling (verder: utb) van douanerechten uitgereikt. Deze utb vermeldt, afgezien van het nagevorderde bedrag, niet veel meer dan dat het bedrag aan rechten wordt nagevorderd naar aanleiding van een controle na invoer bij belanghebbendes opdrachtgever, dat de grondslag van de navordering artikel 220 van het Communautair douanewetboek (verder: CDW)(1) is en dat de utb is uitgereikt 'ten behoud van rechten in verband met verjaring'. Een week of twee na ontvangst van de utb heeft belanghebbende van de Inspecteur(2) een concept gekregen van het rapport dat naar aanleiding van de controle bij de opdrachtgever is opgemaakt. Uit dat conceptrapport kan worden afgeleid waarom douanerechten zijn nagevorderd. Belanghebbende maakt op basis van de gegevens van het conceptrapport bezwaar tegen de aan haar uitgereikte utb. In cassatie is niet alleen in geschil of de Inspecteur bij de navordering is uitgegaan van de juiste indeling van de goederen (zogenoemde tuinpaviljoens), maar ook of de utb moet worden vernietigd wegens schending van de rechten van de verdediging.

2. Feiten en procesverloop

2.1 Belanghebbende heeft in opdracht van A B.V.(3) te Q (hierna: A) gedurende de periode 1 januari 2001 tot en met 31 december 2003, voor zover in casu van belang, de volgende aangiften voor het vrije verkeer gedaan voor 'tuintpaviljoens'/'partytenten':(4)

| Aangiften | Aangifte datum |
|-----------|----------------|
| 007 | 18-05-2002 |
| 008 | 18-05-2002 |
| 009 | 27-05-2002 |
| 010 | 28-06-2002 |
| 011 | 22-11-2002 |
| 012 | 03-01-2003 |
| 013 | 03-01-2003 |
| 014 | 29-01-2003 |

2.2 Deze aangiften betreffen(5) paviljoens van het merk C, type Belfort en Esprit, bestaan uit een metalen frame, flexibele nylon hoekstukken en een verhemelte van polyester voorzien van een coating, waarbij de bijbehorende zijwanden los verkrijgbaar zijn. De paviljoens worden aangeboden inclusief haringen, scheerlijnen en een polyester opbergzak. De afmetingen bedragen 2x3, 3x3 of 3x4 meter (rechthoekig) of 2x2x2 meter (zeskantig).

2.3 De Inspecteur heeft bij A een onderzoek ingesteld naar de juistheid van - voor zover in cassatie van belang - voormelde aangiften.

2.4 Naar aanleiding van het in 2.3 bedoelde onderzoek heeft de Inspecteur, met dagtekening 28 april 2005, aan belanghebbende de in geschil zijnde utb(6) uitgereikt. Daarop is het volgende vermeld:

"Betreft

Uitnodiging tot Betaling (UTB)

(...)

Dit is een uitnodiging tot betaling op grond van artikel 220 van de Vo (EEG) 2913/92 van de Raad (= Communautair Douane Wetboek).

U bent onderstaand bedrag verschuldigd naar aanleiding van een ingestelde een controle na invoer, bij A Q.

Specificatie van het te betalen bedrag:

Heffingen Bedrag:

Douanerechten op industriële producten 10.760,02

(...)

Bovenstaand bedrag is als volgt berekend:

UTB wordt opgelegd aan aangever X BTW nummer 015 gedaan voor A Q voor een bedrag van 10.760,02 .

Ten behoud van rechten in verband met verjaring.

Motivering volgt later door middel van het controle rapport.

(...)."

2.5 Voorafgaand aan de uitreiking van de utb is belanghebbende niet geïnformeerd over het voornemen tot navordering en heeft zich hierover niet kunnen uitlaten.

2.6 In het proces-verbaal van het verhandelde ter zitting bij de Douanekamer van Hof Amsterdam is opgetekend dat belanghebbende op 10 mei 2005 een concept heeft ontvangen van rapport dat naar aanleiding van het onderzoek bij A is opgemaakt (hierna: het controlerapport) en dat zij op 18 mei 2005 bezwaar heeft gemaakt tegen de aan haar uitgereikte utb.(7)

2.7 Bij op 7 oktober 2005 gedateerde brief is het controlerapport - in definitieve versie - aan de importeur gezonden(8):

"3.1.2 Paviljoens, partytenten

A B.V. spreekt in de catalogus over:

A B paviljoens, welke zijn uitgevoerd met een extra dik frame, flexibele nylon hoekstukken en een hoogwaardige kwaliteit doek, waarbij de bijbehorende zijwanden los verkrijgbaar zijn. De paviljoens worden aangeboden inclusief haringen, scheerlijnen en polyester opbergzak (catalogus 2004 type Belfort en Esprit);

B B aluminium paviljoens, welke volledig van aluminium zijn, behalve de hoekstukken en het nokstuk. Deze zijn van gegalvaniseerd en powder coated metaal voor de stabiliteit. Het doek is speciaal behandeld en ook hier zijn de bijbehorende zijwanden los verkrijgbaar (catalogus 2004 type Alupromo en Alumonde, waarbij de Alupromo compleet met twee hardhouten bloembakken en twee schappen wordt aangeboden).

3.2 Goederencodes

De bewoordingen partytent en tuinpaviljoen worden in de handel blijkbaar door elkaar gebruikt. Wij spreken in dit rapport vervolgens over tuinpaviljoen.

Partytenten en tuinpaviljoens worden ingedeeld onder tariccode 6306 9100 00 of 6306 9900 00. De indeling is afhankelijk van de materiaalsoort van het dak: katoenen weefsels gaan naar tariccode 6306 9100 00(9) en de andere materialen gaan naar tariccode 6306 9900 00. Deze indeling is gebaseerd op de algemene regels 1, 3b en 6 voor de interpretatie van de gecombineerde nomenclatuur, aantekening 1 op hoofdstuk 63, alsmede de tekst van de GS-post 6306 en de tarifiering 2 op de GN-code 6306 9100(10). Deze tarifiering toont ook een foto van een tuinpaviljoen en komt nagenoeg overeen met de 'Esprit'-paviljoen uit het assortiment van A BV. Ter zake zijn meerdere BTI's afgegeven (...).

Het materiaal voor de staanders en de vorm ervan is voor de indeling niet van belang. Voor de indeling is wel van belang de samenstelling van het frame: uitklapbare tuinpaviljoens dienen te worden ingedeeld onder tariccode 6601 1000 00. Met uitklapbaar wordt bedoeld, dat de tuinpaviljoen gelijk een parasol wordt uitgeklappt. Bij de binnen de controle beoordeelde tuinpaviljoens bestaat het frame uit losse delen

met een los doek. Dit blijkt in voldoende mate uit de omschrijving en afbeelding in de catalogus.

Van de 212 aangiften ten invoer met GN-code 6601.1000 die tijdens de controleperiode zijn gedaan, hebben wij vastgesteld dat het bij 48 invoerregels gaat om paviljoens in plaats van parasols. Deze goederen dienden aangegeven te worden onder GN-code 6306.9100(11). Dit houdt in dat 48 maal onjuist is ingedeeld en dit leidt tot een correctie.

De ingevoerde zijpanelen zijn voorzien van bevestigingspunten en bevestigingsmiddelen die passen op contrapunten van een bepaald type tuinpaviljoen. Dit blijkt in voldoende mate uit de omschrijving en afbeelding van de tuinpaviljoens in de catalogus. Kleur en afmetingen zijn volledig afgestemd op het tuinpaviljoen. Zij dienen dan ook te worden ingedeeld onder de post van het tuinpaviljoen als zijnde toebehoren."

2.8 Het in het controlerapport verwoorde standpunt dat de paviljoens en de zijwanden onder postonderverdeling 6306 99 00 van de Gecombineerde Nomenclatuur (hierna: de GN) moeten worden ingedeeld in plaats van onder de (aangegeven) tariefpostonderverdeling 6601 10 00 van de GN, leidde tot de slotsom dat bij de aangiften voor het vrije verkeer van deze goederen een bedrag van in totaal 10.760,02(12) te weinig was geheven, welk bedrag overeenkomt met het bij de bestreden utb van belanghebbende nagevorderde bedrag.

2.9 Bij uitspraak van 6 juni 2006 heeft de Inspecteur het door belanghebbende gemaakte bezwaar ongegrond verklaard.

3. Geding voor de Rechtbank en het Hof

3.1 Belanghebbende is in beroep gekomen bij Rechtbank Haarlem (hierna: de Rechtbank). Voor de Rechtbank was in geschil of de tuinpaviljoens onder de postonderverdeling 6306 99 00 van de GN moeten worden ingedeeld (Inspecteur), dan wel onder postonderverdeling 6601 10 00 van de GN (tuinpaviljoens) c.q. 6603 90 00 van de GN (zijwanden), hetgeen belanghebbende voorstond. Daarbij stelde belanghebbende zich op het standpunt dat de utb onvoldoende zijn gemotiveerd en niet zorgvuldig tot stand zijn gekomen.

3.2 Met betrekking tot de indeling van de goederen was de Rechtbank van oordeel dat Verordening (EG) nr. 1218/1999 van de Commissie van 14 juni 1999 (hierna: de indelingsverordening)(13) naar analogie van toepassing is op de in geding zijnde goederen en dat deze derhalve onder postonderverdeling 6306 99 00 van de GN moeten worden ingedeeld.

3.3 Ten aanzien van de motivering van de utb overwoog de Rechtbank:

"6.6 Hoewel (...) de (...) formulering op de UTB als motivering te kort schiet, blijkt uit de feitelijke gang van zaken dat verweerder kort na de mededeling eiseres voldoende informatie heeft verschaft omtrent de redenen voor het opleggen van de UTB. Zo heeft verweerder op 4 mei 2005 een lijst met de desbetreffende aangiftenummers aan belanghebbende gezonden en op 10 mei 2005 is het conceptrapport aan gemachtigde van eiseres gefaxed. De rechtbank is van oordeel dat verweerder hiermede niet dermate in strijd met het CDW heeft gehandeld dat daaraan de consequentie zou moeten worden verbonden dat de UTB in strijd met het recht is opgelegd, te meer nu niet is gebleken dat eiseres ernstig in haar verdedigingsbelangen is benadeeld."

3.4 Bij uitspraak van 14 januari 2008, AWB 06/7018, LJN BC2727, heeft de Rechtbank het beroep van belanghebbende ongegrond verklaard.

3.5 Tegen deze uitspraak is belanghebbende in hoger beroep gekomen bij het Gerechtshof Amsterdam (hierna: het Hof). Voor het Hof was primair in geschil of de utb wegens schending van het beginsel van

eerbiediging van de rechten van de verdediging ten onrechte is uitgereikt. Subsidiair was in geschil of de tuinpaviljoens van het type Belfort en Esprit moeten worden ingedeeld onder postonderverdeling 6306 99 00 dan wel 6601 10 00 van de GN.

3.6 Met betrekking tot het primaire geschilpunt in hoger beroep kwam het Hof tot de slotsom dat, gelet op het arrest van het Hof van Justitie (hierna: het HvJ)(14) van 18 december 2008, Sopropé - Organizações de Calçado Lda, C-349/07, DR 09/27 m.nt. Rookmaaker-Penners, AB 2009/29 m.nt. Widdershoven, FED 2009/11 m.nt. Van Eijdsen en V-N 2011/13.9 (hierna ook: het arrest Sopropé), het beginsel van eerbiediging van de rechten van verdediging is geschonden, doch dat dit niet leidt tot vernietiging van de utb omdat belanghebbende haar zienswijze zowel in bezwaar als in beroep schriftelijk uiteen heeft kunnen zetten en mondeling heeft kunnen toelichten, zodat er geen sprake is van een benadeling die een vernietiging van de utb zou rechtvaardigen. Het Hof overwoog als volgt:

"6.1. In haar aanvullende motivering van 23 oktober 2009 heeft belanghebbende een beroep gedaan op het arrest van het HvJ van 18 december 2008 in zaak C-349/07 (Sopropé). In dit arrest heeft het HvJ vastgesteld dat de 'eerbiediging van de rechten van de verdediging' een algemeen beginsel van gemeenschapsrecht vormt dat ook van toepassing is wanneer de administratie voornemens is een bezwarend besluit ten opzichte van een bepaalde persoon vast te stellen. Dit beginsel vereist, voor zover hier van belang, dat de (potentiële) adreassaant van een besluit dat zijn belang aanmerkelijk raakt, in staat wordt gesteld naar behoren zijn standpunt kenbaar te maken over de elementen waarop de administratie haar besluit wil baseren (hierna: 'voorprocedure'). Deze procedurele verplichting rust op de autoriteiten van de lidstaten wanneer zij voornemens zijn dergelijke bezwarende besluiten te nemen, voor zover die besluiten binnen de werkingssfeer van het gemeenschapsrecht vallen. Ook uit eerdere jurisprudentie blijkt dat het recht van verdediging vereist dat een ieder tegen wie een bezwarend besluit dreigt te worden genomen naar behoren de gelegenheid krijgt zijn standpunt kenbaar te maken (arrest van 24-10-1996, Commissie-Lisrestal, C-32/95, arrest van 21-09-2000, Mediocurso/Commissie, C-462/98, en het arrest van 12-12-2002, Cipriani, C-395/00). Het recht om te worden gehoord voordat een nadelige individuele maatregel wordt genomen is daarenboven vastgelegd in artikel 41 van het op 7 december 2000 geproclameerde Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (Pb. C 364/1 van 18-12-00) alsmede het op 1 december 2009 in werking getreden nieuwe Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (Pb. C 303/1 van 14-12-07).

6.2. Het bestreden besluit is gebaseerd op artikel 221 van het Communautaire Douanewetboek (hierna: CDW) en valt derhalve binnen de werkingssfeer van het gemeenschapsrecht. Tussen partijen is niet in geschil dat de UTB de belangen van belanghebbende aanmerkelijk raakt. De Douanekamer gaat daar in het navolgende van uit.

6.3. Belanghebbende stelt zich op het standpunt dat het verdedigingsbeginsel is geschonden en dat de UTB dientengevolge moet worden vernietigd. De inspecteur betwist dit en voert aan dat, zo het gelijk al aan belanghebbende zou zijn, onmiddellijk een nieuwe UTB zal worden uitgereikt waarbij de juiste voorprocedure in acht wordt genomen. Het effect voor belanghebbende zal derhalve uiteindelijk nihil zijn, aldus de inspecteur.

6.4. De Douanekamer stelt vast dat nu belanghebbende, naar tussen partijen niet in geschil is, niet op enigerlei wijze in de gelegenheid is gesteld zich vooraf uit te laten over de elementen waarop de UTB werd gebaseerd, het beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging is geschonden. Gelet op de rechtspraak van het Hof van Justitie vormt het vooraf horen een element van de rechten van de verdediging waar niet aan voorbij kan worden gegaan.

6.5. Procedurele fouten bij de totstandkoming van een besluit leiden echter, zowel gelet op het nationale als het communautaire recht, niet zonder meer tot vernietiging van het desbetreffende besluit. In dit verband zij wat het communautaire recht betreft verwezen naar het arrest HvJ 10 juli 1980, Distillers Company/Commissie, 30/78, Jurispr. blz. 2229, waarin in punt 26 het volgende wordt overwogen:

"26. Gelet op het vorenoverwogene is een onderzoek van de door verzoekster gestelde procedurefouten niet nodig. Dit ware slechts anders indien de administratieve procedure, waren deze fouten niet gemaakt, eventueel tot een ander resultaat had kunnen leiden. (...)",

Wat het nationale recht betreft zij onder meer verwezen naar de arresten Hoge Raad 18 april 2003, nr. 37 790, BNB 2003/267 en 15 mei 2009, nr. 08/00437, BNB 2009/169, waaruit volgt dat de schending van procedureregels geen gevolgen heeft indien de belastingplichtige door de gang van zaken niet is benadeeld. Ook indien de belastingplichtige niet is benadeeld kan de gang van zaken wel aanleiding vormen de inspecteur te veroordelen in de proceskosten (vgl. BNB 2003/267).

6.6. Belanghebbende heeft gesteld dat zij door het rauwelijks opleggen van de UTB is benadeeld, omdat zij in de bezwaarfase kosten heeft moeten maken voor juridische bijstand. De Douanekamer is van oordeel dat genoemde kosten geen 'nadeel' in voormelde zin vormen. Dergelijke schade leent zich naar haar aard immers voor compensatie achteraf in de vorm van een vergoeding van proceskosten. Daarenboven geldt dat belanghebbende de gestelde schade niet nader heeft gespecificeerd of onderbouwd.

6.7. Nu voorts omtrent de van belang zijnde feiten en de waardering daarvan tussen de inspecteur en belanghebbende nimmer verschil van mening heeft bestaan, het geschil betrekking heeft op een aangelegenheid waarbij de inspecteur geen beleidsvrijheid toekomt en belanghebbende haar zienswijze zowel in bezwaar als in beroep schriftelijk uiteen heeft kunnen zetten en mondeling heeft kunnen toelichten, is geen sprake van een benadeling welke een vernietiging van de UTB zou rechtvaardigen.

6.8. Gelet op het onder 6.5. tot en met 6.7. overwogene dient naar het oordeel van de Douanekamer aan het procedurele gebrek bestaande uit het niet horen van belanghebbende alvorens de UTB werd uitgereikt, voorbij te worden gegaan. Wel ziet de Douanekamer in voormeld gebrek aanleiding om de inspecteur te veroordelen in de kosten die belanghebbende in beroep en in hoger beroep heeft gemaakt, en hem te gelasten het in beide instanties betaalde griffierecht aan belanghebbende te vergoeden."

3.7 Naar het oordeel van het Hof is belanghebbende niet benadeeld door de aanvankelijk zeer summier motivering van de utb:

"6.9. De rechtbank heeft met juistheid geoordeeld dat de bepalingen van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) inzake de motivering van een besluit geen toepassing vinden in zaken welke onder de reikwijdte van het communautaire douanerecht vallen. Nu artikel 6, derde lid, CDW reeds sinds 1 januari 1994 voorziet in een rechtstreeks werkende bepaling omtrent de motivering van beschikkingen, staat deze bepaling in de weg aan de geldige totstandkoming van nieuwe nationale wetgevende handelingen, voor zover die onverenigbaar zijn met artikel 6, derde lid, CDW (HvJ 15 juni 1964, zaak 6/64, Costa - E.N.E.L., Jur. 1964, p.1141 en HvJ 9 maart 1978, zaak 106/77, Simmenthal II, Jur. 1978, p.629, r.o. 17). Met ingang van 1 augustus 2008 heeft de wetgever de uitsluiting van afdeling 3.7. van de Awb, inzake de motivering van besluiten, expliciet opgenomen in artikel 1:18, zevende lid, van de Algemene douanewet.

6.10. Artikel 6, derde lid, CDW schrijft voor dat een schriftelijke beschikking, die ongunstige gevolgen heeft voor de persoon tot wie zij is gericht, met redenen moet worden omkleed. De litigieuze UTB van 28 april 2005 vermeldt slechts dat het nagevorderde bedrag voortvloeit uit een ingestelde controle na invoer bij A in Q, dat de UTB wordt uitgereikt tot behoud van recht en dat motivering later volgt door middel van het controlerapport. Hoewel deze motivering uiterst summier is, gaat de Douanekamer hier met toepassing van artikel 6:22 Awb aan voorbij, nu belanghebbende hier niet door is benadeeld. Uit de aan de rechtbank overgelegde declaraties van de gemachtigde, alsmede zijn verklaringen ter zitting, blijkt dat hij op 4 mei 2005 de beschikking kreeg over een lijst met de betrokken aangiften en dat hij op 10 mei 2005 het concept-controlerapport heeft ontvangen en bestudeerd. Bij de verzending van het pro-forma bezwaarschrift op 17 mei 2005(15) was de gemachtigde derhalve reeds op de hoogte van de achtergronden van de UTB, zodat niet valt in te zien op welke wijze belanghebbende kan zijn benadeeld door de aanvankelijk zeer summier motivering van de UTB.

6.11. Gelet op het vorenoverwoge treffen de grieven betreffende de motivering van de UTB geen doel."

3.8 Met betrekking tot de indeling van de goederen in het GN was het Hof, evenals de Rechtbank, van oordeel dat de indelingsverordening naar analogie van toepassing is op de onderhavige goederen. Naar het oordeel van het Hof moeten de goederen onder postonderverdeling 6306 99 00 van de GN worden ingedeeld:

"6.12. In de onder 4.3. aangehaalde indelingsverordening nr. 1218/1999 van 14 juni 1999 heeft de Commissie in de bijlage onder punt 6 vastgesteld dat een tuinpaviljoen (afmetingen 3m x 3m), bestaande uit een verhemelte van 100% katoen, aangeboden met metalen standers die het raamwerk moeten vormen en spanners waarmee het paviljoen kan worden vastgezet aan de grond, dient te worden ingedeeld onder GN-code 6306 91 00. Een indelingsverordening heeft algemene strekking daar zij niet voor één bepaalde marktdeelnemer geldt, doch van toepassing is op alle producten die identiek zijn aan het door het Comité douanewetboek onderzochte product. Tussen partijen is niet in geschil dat de indelingsverordening niet rechtstreeks van toepassing is op de litigieuze producten. Het gaat immers niet om producten die identiek zijn aan die waarop de verordening betrekking heeft, reeds omdat het verhemelte bestaat uit polyester en niet uit katoen.

6.13. In het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen (hierna: HvJ) van 4 maart 2004 in zaak C-130/02 (Krings GmbH) heeft het HvJ evenwel vastgesteld dat de toepassing naar analogie van een indelingsverordening op producten die vergelijkbaar zijn met die waarop een indelingsverordening betrekking heeft, bevorderend is voor een coherente uitlegging van de Gecombineerde Nomenclatuur en voor de gelijke behandeling van de deelnemers aan het economisch verkeer. Om in dit kader de werkingssfeer van de indelingsverordening vast te stellen, moet onder meer rekening worden gehouden met haar motivering (HvJ 17 mei 2001, Hewlett Packard, C-119/99, Jurispr. blz. I-3981, punten 19 en 20). De Commissie refereert in haar motivering aan indelingsregel 3 b). Hieruit volgt dat de Commissie een tuinpaviljoen aanmerkt als een werk dat is samengesteld uit verschillende stoffen en dat dit samengestelde werk zijn wezenlijk karakter ontleent aan het materiaal waaruit het verhemelte is vervaardigd. In dit verband zij erop gewezen dat de Commissie in dezelfde indelingsverordening op basis van dezelfde indelingsregel een tuinpaviljoen met een verhemelte vervaardigd uit strippen van polyethyleen, aan beide zijden bedekt met een laag kunststof, heeft ingedeeld onder GN-code 3926 90 91 ('Andere artikelen van kunststof').

6.14. Het verhemelte van de onderwerpelijke tuinpaviljoens is gelijk het verhemelte van de in de indelingsverordening onder punt 6 beschreven paviljoens vervaardigd van geconfectioneerd textiel. Een analoge toepassing van de indelingsverordening brengt met zich dat de onderhavige paviljoens, daar het verhemelte is vervaardigd van polyester en niet van katoen, moeten worden ingedeeld onder GN-code 6306 99 00 ('van andere textielstoffen').

6.15. Met betrekking tot de verwijzing van belanghebbende naar de uitspraak van de Tariefcommissie van 12 mei 1997, nr. 0259/95 TC (UTC 1997/25) geldt dat daarin een oordeel is gegeven over partytenten met een opvouwbaar harmonicaframe en vier telescopische poten en niet over goederen als de onderhavige. De uitspraak van de Douanekamer van 12 oktober 2004, 02/4264 DK, betreft een tijdvak gelegen voor de inwerkingtreding van de indelingsverordening en is derhalve evenmin relevant.

6.16. Gelet op het vorenoverwogene falen ook de grieven betreffende de tariefindeling."

3.9 Bij uitspraak van 20 mei 2010, nr. P08/00208, LJV BM6651, heeft het Hof de uitspraak van de Rechtbank vernietigd voor zover deze de proceskosten en het griffierecht betreft. Voor het overige heeft het Hof de uitspraak van de Rechtbank bevestigd.(16)

4. Geding in cassatie

4.1 Belanghebbende heeft beroep in cassatie ingesteld. Zij komt met drie middelen op tegen het oordeel van het Hof.

4.2 In het eerste middel voert belanghebbende aan dat het Hof het recht heeft geschonden, althans verkeerd heeft toegepast, in het bijzonder het bepaalde in artikel 6 van het CDW en/of vormen heeft verzuimd, waarvan de niet inachtneming tot nietigheid leidt, doordat het Hof ten onrechte heeft geoordeeld dat de utb voldoende is gemotiveerd dan wel met toepassing van artikel 6:22 van de Algemene wet bestuursrecht (verder: Awb) in stand kan blijven.

4.2.1 Ter toelichting op het eerste middel voert belanghebbende aan dat uit de jurisprudentie blijkt dat een utb in ieder geval de wettelijke grondslag, de middelen en de schuldenaar moet bevatten en dat uit artikel 6 van het CDW volgt dat uit de motivering moet blijken waarom wordt nagevorderd. Voorts voert belanghebbende aan dat artikel 6:22 van de Awb niet kan worden toegepast, nu artikel 3:46 van de Awb niet van toepassing is. Daarbij komt, aldus belanghebbende, dat een schending van de zorgvuldigheidnorm zoals in casu niet kan worden gerepareerd met toepassing van artikel 6:22 van de Awb. Ook is volgens belanghebbende van belang dat op het moment dat de utb wordt opgelegd het duidelijk is wat daarvoor de redenen zijn en niet het moment van het maken van het bezwaar.

4.3 Het tweede middel houdt in dat het Hof het recht heeft geschonden, althans verkeerd heeft toegepast, in het bijzonder het beginsel van eerbiediging van de rechten van verdediging en/of vormen heeft verzuimd, waarvan de niet inachtneming tot nietigheid leidt, doordat het Hof ten onrechte heeft geoordeeld dat het beginsel van eerbiediging van de rechten van verdediging alleen tot vernietiging van de utb kan leiden wanneer de belastingplichtige door de gang van zaken is benadeeld en door te oordelen dat geen sprake is van benadeling.

4.3.1 Ter toelichting van het tweede middel betoogt belanghebbende dat het standpunt van het Hof onjuist is omdat het kenbaar maken van het voornemen om over te gaan tot navordering ofwel gelegenheid geven om gebruik te maken van het recht op verdediging een constitutief vereiste is.

4.4 Het derde middel houdt in dat het Hof het recht heeft geschonden, althans verkeerd heeft toegepast, in het bijzonder de bepalingen van Verordening (EEG) nr. 2658/87(17) en/of vormen heeft verzuimd, waarvan de niet inachtneming tot nietigheid leidt, doordat het Hof ten onrechte de indelingsverordening van toepassing en juist acht.

4.4.1 Met het derde middel voert belanghebbende aan dat het bij tuinpaviljoens niet alleen gaat om het verhemelte, maar dat het ook gaat om de kwaliteit, de toepassing en dergelijke van de producten.

4.5 De Staatssecretaris van Financiën (hierna: de Staatssecretaris) heeft een verweerschrift ingediend.

4.6 Belanghebbende heeft een conclusie van repliek ingediend. De Staatssecretaris heeft ervan afgezien een conclusie van dupliek in te dienen.

5. De Indeling van de goederen

5.1 Hoewel de vraag of schending van het verdedigingsbeginsel in casu moet leiden tot vernietiging van de aan belanghebbende uitgereikte utb het 'hoofdgerecht' van deze procedure vormt, begin ik daar niet mee en behandel ik eerst de indeling van de goederen, die het onderwerp vormt van het derde cassatiemiddel. Zou immers tot de slotsom worden gekomen dat de door het Hof (en de Rechtbank) gesanctioneerde indeling van de goederen - die heeft geleid tot de onderhavige utb - onjuist is en dat belanghebbende terecht tegen deze indeling opkomt, dan wordt niet toegekomen aan de vraag of het verdedigingsbeginsel in de weg staat aan handhaving van de utb.

5.2 Belanghebbende meent dat de in geding zijnde goederen moeten worden ingedeeld als - kort gezegd - tuinparasols als bedoeld in tariefpostonderverdeling 6601 10 00 van de GN, de Inspecteur daarentegen

meent dat de tuinpaviljoens als 'tenten' en dergelijke onder post 6306 van de GN moeten worden gebracht.

5.3 De desbetreffende tariefposten luiden als volgt:

"6306 Dekkleden en zonneschermen voor winkelpuien en dergelijke; tenten; zeilen voor schepen, zeilplanken, zeilwagens en zeilkleden; kampeerartikelen:

(...)

- andere:

6306 9100 - - van katoen

6306 9900 - - van andere textielstoffen"

"6601Paraplu's en parasols (wandelstokparaplu's, tuinparasols en dergelijke artikelen daaronder begrepen)

6601 1000 - tuinparasols en dergelijke artikelen

(...)"

5.4 Op 14 juni 1999 heeft de Commissie de indelingsverordening vastgesteld (zie ook punt 3.2). Deze trad op 6 juli 1999 in werking. Ingevolge artikel 1 van de indelingsverordening worden de goederen die in de bijlage daarbij zijn opgenomen in de GN ingedeeld onder de daarbij vermelde GN-codes. Voor zover van belang vermeldt de bijlage bij de indelingsverordening de volgende goederen.

| Omschrijving van de goederen | Indeling (GN-code) | Motivering |
|--|--------------------|--|
| (1) | (2) | (3) |
| (...) | (...) | (...) |
| 6. Tuinpaviljoen (afmetingen 3 m × 3 m), bestaande uit een verhemelte van dit weefsel (100% katoen). Dit artikel wordt aangeboden met metalen staanders die het raamwerk moeten vormen en spanners waarmee het kan worden vastgezet aan de grond Het weefsel vormt het dak van het artikel en bedekt de vier staanders (...) | 6306 91 00 | De indeling is vastgesteld op basis van de algemene regels 1, 3 b) en 6 voor de interpretatie van de gecombineerde nomenclatuur, aantekening 1 op hoofdstuk 63, alsmede de tekst van de GN-codes 6306 en 6306 91 00. Aangezien dit artikel aan de vier zijanten open is, kan het niet worden aangemerkt als een tent |

5.5 De in geding zijnde goederen vertonen weliswaar (grote) overeenkomsten met de goederen, omschreven in de hiervóór onder 5.4 geciteerde bijlage bij de indelingsverordening, maar zijn daaraan niet geheel gelijk, al was het maar omdat de door belanghebbende voor het vrije verkeer aangegeven goederen van een ander materiaal zijn vervaardigd (althans het verhemelte, zie punt 2.2 van deze conclusie). Dat roept de vraag op of de indelingsverordening toepassing moet vinden.

5.6 Bij de beantwoording van die vraag is van belang het arrest van het HvJ van 4 maart 2004, Krings, C-130/02, DR 2004/47 m.nt. Possen, over de indeling van mengsels, bestemd voor het vervaardigen van theedranken. In het arrest Krings oordeelde het HvJ dat goederen die vergelijkbaar zijn met goederen die zijn opgenomen in een indelingsverordening, met (analoge) toepassing van die indelingsverordening dienen te worden geclassificeerd. Het HvJ overwoog (cursivering MvH):

"25. Dienaangaande dient eraan te worden herinnerd dat wanneer de indeling van een specifiek product in de GN moeilijkheden kan opleveren of tot controversie kan leiden, door de Commissie na advies van het Comité douanewetboek een indelingsverordening (...) wordt vastgesteld (zie arrest van 17 mei 2001, Hewlett Packard, C-119/99, Jurispr. blz. I-3981, punt 18).

(...)

33. Met betrekking tot de eerste vraag, waarmee de verwijzende rechterlijke instantie wenst te vernemen of ook de litigieuze producten in GN-postonderverdeling 2101 20 92 moeten worden ingedeeld, dient eraan te worden herinnerd dat een indelingsverordening algemene strekking heeft daar zij niet voor één bepaalde marktdeelnemer geldt, doch van toepassing is op alle producten die identiek zijn aan het door het Comité douanewetboek onderzochte product. Om in het kader van de uitlegging van een indelingsverordening de werkingssfeer daarvan vast te stellen, moet onder meer rekening worden gehouden met haar motivering (arrest Hewlett Packard, reeds aangehaald, punten 19 en 20).

34. Toegegeven zij dat verordening nr. 306/2001 niet rechtstreeks van toepassing is op de litigieuze producten. Het gaat immers niet om producten die identiek zijn aan die waarop de verordening betrekking heeft (...)

35. Zoals de Commissie evenwel terecht stelt, is de toepassing naar analogie van een indelingsverordening (...) op producten die vergelijkbaar zijn met die waarop deze verordening betrekking heeft, bevorderend voor een coherente uitlegging van de GN en voor de gelijke behandeling van de deelnemers aan het economisch verkeer."

5.7 In het arrest van 13 juli 2006, Anagram International, C-14/05, DR 2007/21 m.nt. Hesselink, inzake de indeling van ballonnen, herhaalde het HvJ zijn oordeel dat analoge toepassing van een indelingsverordening aan de orde is bij de indeling van goederen die niet gelijk, maar wel vergelijkbaar zijn met goederen waarop de desbetreffende indelingsverordening betrekking heeft:

"31. Dienaangaande dient te worden vastgesteld dat het in het hoofdgeding aan de orde zijnde product stellig niet identiek is aan het product dat wordt omschreven in punt 3 van de tabel in de bijlage bij verordening nr. 442/2000, omdat het niet wat alle kenmerken ervan betreft voldoet aan de daarin opgenomen omschrijving van het goed. Zoals de Nederlandse regering in haar schriftelijke opmerkingen terecht aanvoert, is die verordening bijgevolg niet rechtstreeks van toepassing op dit product.

32. Evenwel is, zoals het Hof reeds heeft geoordeeld, de toepassing naar analogie van een indelingsverordening, zoals verordening nr. 442/2000, op producten die vergelijkbaar zijn met die waarop deze verordening betrekking heeft, bevorderend voor een coherente uitlegging van de GN en voor de gelijke behandeling van de deelnemers aan het economisch verkeer (zie arrest Krings, reeds aangehaald, punt 35).

33. Het enige verschil tussen het aan de orde zijnde product en dat waarop de omschrijving in punt 3 van de tabel in de bijlage bij verordening nr. 442/2000 betrekking heeft, bestaat erin dat de materialen waarvan het product is gemaakt, eenvoudigweg zijn omgekeerd, en er wordt, zoals de Commissie eveneens opmerkt, niet afgedaan aan de essentiële kenmerken ervan. Bijgevolg is die verordening naar analogie van toepassing op het product van Anagram."

5.8 Niet voldoende vergelijkbaar om een (andere dan de onderhavige) indelingsverordening analoog toe te passen waren in de ogen van het HvJ de toestellen (monitors) die onderwerp waren van de zaak die heeft geleid tot het arrest van het HvJ van 19 februari 2009, Kamino International Logistics, C-376/07, BNB 2010/29 m.nt. Van Slooten. Ik verwijs naar de punten 66-69 van dat arrest.

5.9 Tuinpaviljoens en dergelijke zijn met enige regelmaat onderwerp geweest van procedures bij de Tariefcommissie en de Douanekamer. Ik vermeld in dit kader de uitspraken van de Tariefcommissie van 12 mei 1997, 0259/95TC, UTC 1997/25 en van 31 augustus 1999, 0090/98 TC, LJN AN8874, UTC 2000/66 en de uitspraak van Hof Amsterdam (Douanekamer) van 12 oktober 2004, 02/4264DK, LJN AR7189, DR

2005/050 m.nt. Boersma. Deze uitspraken werden alle gedaan in zaken waarvan de feiten zich hadden voorgedaan vóór de inwerkingtreding van de onderhavige indelingsverordening. In zoverre werpen zij derhalve geen nader licht op de vraag of de vraag of de onderhavige tuinpaviljoens voldoende vergelijkbaar zijn met de tuinpaviljoens uit de bijlage bij de indelingsverordening.(18) Ik zie dan ook af van verdere bespreking van deze uitspraken.

5.10 Het Hof heeft - onder verwijzing naar onder meer het arrest Krings - geoordeeld dat de onderhavige tuinpaviljoens voldoende vergelijkbaar zijn met de tuinpaviljoens, vermeld in de bijlage bij de indelingsverordening en daarom naar analogie moeten worden ingedeeld onder de in de indelingsverordening gestelde tariefpostonderverdeling. Gezien de arresten Krings en Anagram is het Hof hierbij van een juiste rechtsopvatting uitgegaan. Het Hof heeft in de overwegingen 6.12 tot en met 6.16 van zijn uitspraak zijn oordeel voldoende gemotiveerd. Het oordeel is ook niet onbegrijpelijk en is voorts verweven met waarderingen van feitelijke aard, zodat het niet voor cassatie vatbaar is.

5.11 Het derde middel faalt derhalve.

5.12 Dat betekent dat onderzocht moet worden of de utb vernietigd moet worden omdat de douane deze heeft vastgesteld zonder de rechten van de verdediging van belanghebbende te eerbiedigen (het tweede cassatiemiddel). Omdat bij de beantwoording van deze vraag centraal staat of reeds funest is voor de utb de omstandigheid dat de douane heeft nagelaten belanghebbende vóór het uitreiken van de utb de gelegenheid te geven haar standpunt kenbaar te maken, komt deze vraag chronologisch gezien vóór de beantwoording van de vraag die in het eerste cassatiemiddel aan de orde is, namelijk of het Hof kon oordelen dat de utb met toepassing van artikel 6:22 van de Awb in stand kon blijven.

6. Het 'verdedigingsbeginsel'

6.1 Tot de door de Europese Unie erkende grondrechten behoort de eerbiediging van de rechten van de verdediging. Te dien aanzien bepaalt artikel 48, lid 2, van het Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie:(19)

"Aan eenieder tegen wie een vervolging is ingesteld, wordt de eerbiediging van de rechten van de verdediging gegarandeerd."

6.2 Hoewel de in het Handvest opgenomen garantie dat de rechten van de verdediging worden geëerbiedigd (hierna kortweg: verdedigingsbeginsel) vanuit een strafrechtelijke context lijkt te zijn geschreven ('eenieder tegen wie een vervolging is ingesteld'), mag er gelet op de jurisprudentie van het HvJ van uit worden gegaan dat het toepassingsbereik van het verdedigingsbeginsel ruimer is, en zich uitstrekt tot elke procedure tegen iemand die tot een bezwarend besluit kan leiden, zowel wanneer het gaat om beslissingen van een Gemeenschapsinstelling - in de jurisprudentie van het HvJ meestal de Europese Commissie(20) - als wanneer het gaat om besluiten die door bevoegde autoriteiten van de lidstaten worden genomen.

6.3 Zo overwoog het HvJ, onder verwijzing naar eerdere jurisprudentie, in zijn arrest van 24 oktober 1996, Europese Commissie tegen Lisrestal e.a., C-32/95 P (verder: het arrest Lisrestal),(21) als volgt (cursivering van mijn hand):

"21. Er zij aan herinnerd, dat de eerbiediging van de rechten van de verdediging in iedere procedure tegen iemand die tot een bezwarend besluit kan leiden, is te beschouwen als een grondbeginsel van gemeenschapsrecht, dat zelfs bij ontbreken van iedere regeling inzake de betrokken procedure in acht moet worden genomen (zie met name arresten van 29 juni 1994, zaak C-135/92, Fiskano, Jurispr. 1994, blz. I-2885, r.o. 39, en 12 februari 1992, gevoegde zaken C-48/90 en C-66/90, Nederland e.a./Commissie, Jurispr. 1992, blz. I-565, r.o. 44). Dit beginsel houdt in, dat de adressaten van besluiten die hun belangen aanmerkelijk beïnvloeden, in staat worden gesteld naar behoren hun standpunt kenbaar te maken."

6.4 Een vergelijkbare overweging vinden we in het arrest van het HvJ van 21 september 2000, *Mediocrurso* tegen de Europese Commissie, C-462/98 P (hierna: het arrest *Mediocrurso*):

"36. (...) volgens vaste rechtspraak van het Hof de eerbiediging van de rechten van de verdediging in elke procedure tegen iemand die tot een bezwarend besluit kan leiden, een grondbeginsel van het gemeenschapsrecht vormt, dat zelfs bij ontbreken van elke regeling betreffende de procedure in acht moet worden genomen. Zoals uit punt 21 van het reeds aangehaalde arrest *Commissie/Lisrestal e.a.* volgt, vereist dat beginsel, dat de adressaten van besluiten die hun belangen aanmerkelijk beïnvloeden, in staat worden gesteld naar behoren hun standpunt kenbaar te maken."

6.5 Lees ik de jurisprudentie van het HvJ en van het Gerecht(22) goed, dan vereist het verdedigingsbeginsel niet alleen dat de adessaat van een 'zijn-belangen-aanmerkelijk-beïnvloedende' besluit (hierna kortweg: bezwarend besluit) de gelegenheid krijgt zijn standpunt kenbaar te maken, maar ook dat hij de beschikking krijgt over de documenten waarop de autoriteiten zich hebben gebaseerd.(23) Ik roep hier in herinnering het arrest van het Gerecht van 19 februari 1998, *Eyckeler & Malt AG*, T-42/96 (ook wel, naar het in geding zijnde product, aangeduid als het 'Hilton Beef arrest'). In dit arrest draaide het om een beschikking van de Europese Commissie tot weigering van kwijtschelding van invoerrechten. (24) Het Gerecht overwoog, voor zover hier van belang:

"76. Volgens vaste rechtspraak is de eerbiediging van de rechten van de verdediging in iedere procedure tegen iemand die tot een bezwarend besluit kan leiden, evenwel te beschouwen als een grondbeginsel van gemeenschapsrecht, dat zelfs bij ontbreken van iedere regeling inzake de betrokken procedure in acht moet worden genomen (arresten Hof van 24 oktober 1996, *Commissie/Lisrestal e.a.*, C-32/95 P, Jurispr. blz. I-5373, punt 21; 12 februari 1992, *Nederland e.a./Commissie*, C-48/90 en C-66/90, Jurispr. blz. I-565, punt 44; en 29 juni 1994, *Fiskano/Commissie*, C-135/92, Jurispr. blz. I-2885, punt 39).

(...)

78. Het beginsel van de eerbiediging van de rechten van de verdediging houdt in, dat een ieder tegen wie een bezwarend besluit kan worden genomen, in staat moet worden gesteld tijdig zijn standpunt kenbaar te maken, althans over de elementen die de Commissie tegen hem aanvoert tot staving van haar beschikking (...).

79. Inzake mededinging volgt uit de vaste rechtspraak, dat het recht van toegang tot het dossier zelf nauw verband houdt met het beginsel van de eerbiediging van de rechten van de verdediging. De toegang tot het dossier is namelijk één van de procedurele waarborgen ter bescherming van het recht om te worden gehoord (arresten Gerecht van 18 december 1992, *Cimenteries CBR e.a./Commissie*, T-10/92, T-11/92, T-12/92 en T-15/92, Jurispr. blz. II-2667, punt 38, en 29 juni 1995, *ICI/Commissie*, T-36/91, Jurispr. blz. II-1847, punt 69).

80. De beginselen van deze rechtspraak gelden ook in de onderhavige zaak. Het beginsel van de eerbiediging van het recht van verweer houdt dus niet alleen in, dat de betrokkene de gelegenheid krijgt zich op doelmatige wijze te uiten over de relevantie van de feiten, maar ook dat hij zijn standpunt kan bepalen over de documenten waarop de gemeenschapsinstelling zich heeft gebaseerd (voormelde arresten *Technische Universität München*, punt 25, en *France-Aviation/Commissie*, punt 32)."

6.6 Werd uit vorenvermelde arresten duidelijk dat geadresseerden van bezwarende besluiten van de Commissie in staat worden gesteld om hun standpunten naar voren te brengen, uit het arrest van 12 december 2002, *Cipriani*, C-395/00, inzake de toepassing van (accijns)richtlijn 92/12/EEG van de Raad, blijkt dat het verdedigingsbeginsel evenzeer - op dezelfde wijze - in acht moet worden genomen als het gaat om besluiten die, in het kader van de toepassing van een richtlijn c.q. de daarop gebaseerde nationale bepalingen, door de bevoegde autoriteiten van de lidstaten worden genomen. In punt 51 van het arrest *Cipriani* overweegt het HvJ namelijk:

"De eerbiediging van de rechten van de verdediging is, zoals het Hof herhaaldelijk heeft geoordeeld, in elke procedure die tot een bezwarend besluit leidt (...) een grondbeginsel van gemeenschapsrecht. Dit beginsel vereist dat de adressaten van besluiten die hun belangen aanmerkelijk beïnvloeden, in staat worden gesteld naar behoren hun standpunt kenbaar te maken (...(25))"

6.7 En uit het arrest Sopropé wordt vervolgens duidelijk dat adressaten van bezwarende besluiten niet alleen de gelegenheid moeten krijgen om hun standpunt bij de nationale autoriteiten kenbaar te maken, maar ook dat zij daartoe reeds in staat moeten worden gesteld vóórdát de nationale autoriteiten het desbetreffende besluit hebben genomen.(26)

6.8 In het arrest Sopropé stond een Portugese ondernemer (Sopropé) centraal die schoenen uit Azië importeerde. Bij controle was gebleken dat bij diverse invoertransacties valse certificaten van oorsprong en transportdocumenten zijn overgelegd, waardoor bij de invoer ten onrechte een preferentieel tarief was gehanteerd. De Portugese douane verleende Sopropé een termijn van acht dagen om te reageren op de voorlopige conclusies van het inspectierapport. Dat deed Sopropé, maar het mocht niet baten: na haar reactie ontving zij bericht dat zij binnen een termijn van tien dagen de verschuldigde douanerechten diende te betalen. Het HvJ overwoog (cursivering MvH):

"36. De eerbiediging van de rechten van de verdediging vormt een algemeen beginsel van gemeenschapsrecht dat van toepassing is wanneer de administratie voornemens is een bezwarend besluit ten opzichte van een bepaalde persoon vast te stellen.

37. Dit beginsel vereist dat de adressaten van besluiten die hun belangen aanmerkelijk raken, in staat worden gesteld naar behoren hun standpunt kenbaar te maken over de elementen waarop de administratie haar besluit wil baseren. Zij dienen daartoe over een toereikende termijn te beschikken (zie met name reeds aangehaalde arresten Commissie/Lisrestal e.a., punt 21, en Mediocurso/Commissie, punt 36)."

6.9 Hoewel het in het arrest Sopropé feit was dát Sopropé voorafgaand aan de vaststelling van de utb (c.q. het Portugese equivalent daarvan) was geïnformeerd over het voornemen tot navordering van de Portugese douane - het ging er om of de reactietermijn die haar gegund was voldoende was - en het arrest in die context moet worden gelezen, meen ik dat uit de aangehaalde overwegingen voldoende duidelijk blijkt dat de autoriteiten eerst hun voornemen tot (in casu) navordering moeten kenbaar maken en de betrokkene de gelegenheid moeten geven om daarop te reageren, en dan pas tot navordering mogen overgaan. In dit verband valt ook te wijzen op het arrest van het HvJ van 29 juni 1994, Fiskano, C-135/92, waarin het HvJ in dezelfde zin had beslist ten aanzien van een door de Commissie te nemen besluit. Ik citeer punt 41 van het arrest Fiskano:

"Vaststaat, dat de Commissie, alvorens de litigieuze beschikking te nemen, verzoekster niet in staat heeft gesteld, welke opmerkingen dan ook te maken. Dat verzuim levert schending op van verzoeksters recht van verweer."(27)

6.10 Ook kan nog worden gewezen op het arrest van het HvJ van 17 juni 2010, Commissie/Italië, C-423/08, punt 44, waarin het HvJ ten aanzien van navordering van douanerechten onder verwijzing naar het arrest Sopropé herhaalt dat de eerbiediging van de rechten van de verdediging een algemeen beginsel van gemeenschapsrecht vormt dat van toepassing is wanneer het bestuur voornemens is een bezwarend besluit jegens een bepaalde persoon vast te stellen.

6.11 Bij beschouwing van de arresten waarin het HvJ oordeelt dat de geadresseerden van bezwarende besluiten van de Commissie daarvan op de hoogte moeten worden gesteld vóór het nemen van die besluiten, en dat zij ook voordat het besluit wordt genomen hun standpunt kenbaar moeten kunnen maken, valt overigens op dat het telkens gaat om besluiten waarin volgens het Europese recht procedureel geen 'bezwaarfase' openstaat bij de instantie die het bezwarende besluit genomen heeft waarin de nemer

van dat besluit zijn beslissing kan herzien (alvorens het tot een gerechtelijke procedure komt).(28) Verwezen zij naar bijvoorbeeld voormelde arresten Fiskano(29), Lisrestal en Eyckeler & Malt. De vraag is of het bestaan van zo'n bezwaarprocedure - denk aan de Nederlandse procedure van Hoofdstuk 7 van de Awb juncto Hoofdstuk V, afdeling 1 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en Hoofdstuk 8 van de Algemene douanewet - de verplichting om vooraf melding te maken van het voornemen een bezwarend besluit te nemen, wegneemt. Gesteld zou immers kunnen worden dat de functie van zo'n bezwaarfase bij degene die het besluit neemt, niet heel anders is dan een 'bezwaarfase' voordat het besluit genomen is: in beide gevallen kan de geadresseerde zijn standpunt kenbaar maken en kan het bestuursorgaan zijn (voorgenomen) beslissing opnieuw overwegen.

6.12 Uit het arrest Sopropé leid ik echter af dat de geadresseerde van een bezwarend besluit, óók als het nationale recht voorziet in een bezwaarfase en zeker indien deze is geïnspireerd op het Europese recht, voorafgaand aan het nemen van dat besluit de gelegenheid moet hebben om zijn standpunt kenbaar te maken. Bedacht moet worden dat het in het arrest Sopropé ging om een douanezaak (een tariefkwestie, zie punt 6.8) waarvoor in artikel 243 van het CDW uitdrukkelijk is voorzien in een - nader door elke lidstaat in te vullen, zie artikel 245 van het CDW - bezwaarprocedure. Hiertoe bepaalt artikel 243 dat eenieder recht heeft beroep in te stellen tegen beschikkingen van de douaneautoriteiten die betrekking hebben op de toepassing van de douanewetgeving en die hem rechtstreeks en individueel raken. Dat beroep wordt ingesteld in de lidstaat waar de beschikking is genomen en kan op grond van het tweede lid van artikel 243 van het CDW worden uitgeoefend:

"a) in een eerste fase (bezwaar), bij de daartoe door de Lid-Staat aangewezen douaneautoriteit;

b) in een tweede fase (beroep), bij een onafhankelijke instantie (...)"

6.13 In verband hiermee had de Italiaanse regering in de zaak Sopropé ingebracht dat het HvJ zich moet beperken tot de bevestiging dat een belanghebbende het recht heeft te worden gehoord, hetzij in de administratieve hetzij in de contentieuze fase, een en ander overeenkomstig nationaal recht. Het HvJ gaat hierop evenwel niet in en hoefde dat overigens ook niet te doen, nu het (slechts) de prejudiciële vragen van de Portugese rechter te beantwoorden had en nu eenmaal in die zaak vaststond dát Sopropé voor de uitreiking van de utb (althans het Portugese equivalent daarvan) was geïnformeerd.

6.14 Tot slot valt in dit kader nog op te merken dat, naar in artikel 244, lid 1, van het CDW is neergelegd, (30) instelling van beroep ten aanzien van de aangevochten beschikking geen schorsende werking heeft. Dat betekent dat tussen het vooraf horen en het horen in de bezwaarfase een aanzienlijk verschil bestaat, in ieder geval wat implicaties betreft: bij horen in de bezwaarfase is het besluit reeds genomen, met alle gevolgen van dien. Ook dit pleit voor de opvatting dat de bezwaarfase niet kan 'helen' wat vooraf - vóór de vaststelling van de utb - had moeten gebeuren.

6.15 Al het voorgaande bij elkaar genomen, kom ik dan ook tot de conclusie dat het verdedigingsbeginsel wordt geschaad als de adressaat van een (te nemen) bezwarend besluit niet in de gelegenheid is gesteld om vóórdát het besluit genomen wordt, zijn standpunt daaromtrent kenbaar te maken. Met andere woorden en geconcretiseerd naar de voorliggende zaak: de douane moet eerst de betrokkene - gedocumenteerd (zie het arrest Eyckeler & Malt) - informeren over een op te leggen utb en hem de gelegenheid geven zijn standpunt kenbaar te maken en mag daarna pas overgaan tot het uitreiken van de utb.

6.16 In de niet al te verre toekomst (voorzien is juni 2013) wordt alle twijfel hieromtrent overigens weggenomen. Onder verwijzing naar het Handvest wordt in de dertiende overweging van de considerans van het Gemoderniseerde CDW (Verordening (EG) Nr. 450/2008 van het Europees Parlement en de Raad van 23 april 2008 tot vaststelling van het communautair douanewetboek (gemoderniseerd douanewetboek), PB L 145, blz. 1; verder: gCDW) overwogen dat eenieder niet alleen het recht dient te hebben om beroep in te stellen tegen een beschikking van de douaneautoriteiten, maar ook het recht te hebben om te worden gehoord voordat een voor hem ongunstige beschikking wordt getroffen. Een en

ander is geconcretiseerd in artikel 16, leden 4 en 7, van het gCDW, waarin het volgende is neergelegd:

"4. Voordat een voor de geadresseerde ongunstige beschikking wordt getroffen, delen de douaneautoriteiten hem mede op welke gronden zij voornemens zijn hun beschikking te baseren. De geadresseerde wordt in de gelegenheid gesteld zijn standpunt kenbaar te maken binnen een vastgestelde termijn, die aanvangt op de datum van de mededeling.

7. Tenzij een douaneautoriteit als gerechtelijke autoriteit optreedt, gelden de bepalingen van de leden 3, 4 en 6 van dit artikel en van de artikelen 17, 18 en 19 ook voor beschikkingen van de douaneautoriteiten zonder voorafgaand verzoek van de belanghebbende, en met name voor de mededeling van een douaneschuld als bedoeld in artikel 67, lid 3."

6.17 Het gCDW is, blijkens artikel 187 daarvan, in werking getreden op 24 juni 2008, behoudens een hele serie artikelen - waaronder artikel 16, leden 4 en 7 - die uiterlijk op 24 juni 2013 van kracht worden (zie artikel 188 van het gCDW). Vooralsnog is de duidelijkheid van artikel 16, lid 4 en lid 7, van het gCDW dus nog toekomstmuziek. Dat doet er evenwel niet af aan mijn opvatting dat uit de jurisprudentie van het HvJ moet worden afgeleid dat ook in het huidige tijdsgewricht, c.q. het tijdsgewricht waarin zich de feiten van de onderhavige zaak voordeden, sprake is van schending van het verdedigingsbeginsel indien een belanghebbende niet vóór het uitreiken van een utb de gelegenheid krijgt om aan de hand van de documenten waarop de douane zich heeft gebaseerd, zich uit te laten over die utb.

6.18 Nu was dat in casu eigenlijk ook niet in geschil. Ik verwijs hiertoe naar punt 6.4 van de hofuitspraak, punt 3.27 van de motivering van het cassatieberoepschrift van belanghebbende (blz. 18) en blz. 6 van het verweerschrift in cassatie van de Staatssecretaris. In casu gaat het om de gevolgen van de schending van het verdedigingsbeginsel.

7. De gevolgen van de schending van het verdedigingsbeginsel

7.1 Valt er uit de rechtspraak van het HvJ nog wel af te leiden wanneer het verdedigingsbeginsel is geschonden, over de gevolgen daarvan bestaat minder duidelijkheid. In het arrest Sopropé lijkt het HvJ die kwestie bij de nationale rechter neer te leggen, althans wat betreft de reactietermijnen die uiteindelijk het centrale geschilpunt in de zaak Sopropé vormden. Ik citeer punt 38 van het arrest:

"(...) Wat de tenuitvoerlegging van dit beginsel [MvH: het verdedigingsbeginsel] en meer bepaald de termijnen⁽³¹⁾ voor de uitoefening van de rechten van de verdediging betreft, dient te worden gepreciseerd dat deze, wanneer zij (...) niet door het gemeenschapsrecht zijn vastgesteld, door het nationale recht worden bepaald, met dien verstande dat zij even lang moeten zijn als die waarover particulieren of ondernemingen in vergelijkbare nationaalrechtelijke situaties beschikken en de uitoefening van de door het gemeenschapsrecht verleende rechten van de verdediging in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk mogen maken."

7.2 In zijn rechtspraak inzake besluiten van gemeenschapsinstellingen neigt het HvJ naar nietigverklaring van beschikkingen van gemeenschapsinstellingen die in strijd met het verdedigingsbeginsel zijn genomen. Ik wijs op punt 44 van het arrest Fiskano:

"Zonder dat de andere aangevoerde middelen behoeven te worden onderzocht, moet de bestreden beschikking mitsdien worden nietigverklaard wegens schending van verzoeksters recht van verweer."

7.3 Maar ook in de arresten Lisrestal, Mediocurso (zie 6.3 en 6.4 hiervóór) en Foshan (zie hierna) kwam het HvJ tot eenzelfde slotsom.⁽³²⁾ Ik citeer:

Punt 45 van het arrest Lisrestal:

"Nu de aldus vastgestelde schending van het recht van verweer de nietigverklaring van de litigieuze beschikking [MvH een besluit van de Commissie tot vermindering van bijstand omdat de toegekende bijstand van het Europees Sociaal Fonds niet overeenkomstig de voorwaarden werd gebruikt] meebrengt, behoeft niet nader te worden ingegaan op het tweede middel van de Commissie, (...)"

Punt 50 van het arrest *Mediocurso*:

"Aangezien dit eerste middel [MvH betreffende de schending van de rechten van de verdediging] (...) gegrond is, moeten de (...) bij het Gerecht ingestelde beroepen tot nietigverklaring worden toegewezen en moeten de beschikkingen (...) bijgevolg nietig worden verklaard."

En punten 114-115 van het arrest van 1 oktober 2009, *Foshan Shunde Yongjian Housewares & Hardware Co. Ltd. tegen de Raad*, C-141/08 P(33) (hierna: het arrest *Foshan*):

"114. (...) zij vastgesteld dat rekwirantes rechten van verdediging daadwerkelijk zijn aangetast door de niet-naleving van de in (...) de basisverordening voorziene termijn (...).

115. Bijgevolg moet de litigieuze verordening nietig worden verklaard voor zover daarbij een antidumpingrecht wordt ingesteld op de invoer van door rekwirante geproduceerde strijkplanken."

7.4 In dit verband wijs ik ook op de jurisprudentie van het HvJ inzake de gevolgen van schending van artikel 379, lid 2 (oud)(34), van de Uitvoeringsverordening CDW (UCDW).(35) Die bepaling had betrekking op gevallen waarin goederen die onder de regeling *extern communautair douanevervoer* waren gebracht, zoek raakten. Tot 1 juli 2001 schreef artikel 379, lid 2, van de UCDW voor (met mijn cursivering):(36)

"1. Wanneer een zending niet bij het kantoor van bestemming is aangebracht en de plaats van de overtreding of onregelmatigheid niet kan worden vastgesteld, deelt het kantoor van vertrek dit zo spoedig mogelijk mede aan de aangever, doch uiterlijk binnen elf maanden na geldigmaking van de aangifte voor *communautair douanevervoer*.

2. In de in lid 1 bedoelde kennisgeving wordt onder andere de termijn vermeld waarbinnen bij het kantoor van vertrek, ten genoegen van de douaneautoriteiten, het bewijs moet worden geleverd van de regelmatigheid van het *communautair douanevervoer* of van de plaats waar de overtreding of onregelmatigheid daadwerkelijk werd begaan. Deze termijn bedraagt drie maanden na de in lid 1 bedoelde kennisgeving. Indien het bewijs na het verstrijken van deze termijn niet is geleverd, gaat de bevoegde Lid-Staat over tot de inning van het verschuldigde bedrag aan rechten en andere heffingen. In de gevallen waarin deze Lid-Staat niet de Lid-Staat is waarin het kantoor van vertrek is gelegen, stelt het kantoor van vertrek deze Lid-Staat daarvan onverwijld in kennis."

7.5 In artikel 379 van de UCDW, noch elders in de *communautaire douanewetgeving* was aangegeven wat de gevolgen waren indien de douaneautoriteiten nalieten zo'n kennisgeving te verstrekken. Het HvJ verschaftte die duidelijkheid in zijn arresten van 21 oktober 1999, *Lensing & Brockhausen*, C-233/98, en van 20 januari 2005, *Honeywell Aerospace*, C-300/03, DR 2005/048 m.nt. *Possen* (hierna: *Honeywell*) door te oordelen dat het tevoren informeren van de aangever als bedoeld in hiervoor aangehaalde artikel 379, lid 2, van de UCDW een *conditio sine qua non* is voor het kunnen innen van een douaneschuld.(37) Uit laatstvermeld arrest citeer ik de punten 23 tot en met 25 (de cursiveringen zijn van mijn hand):

"23. Hoewel, anders dan *Honeywell* stelt, de niet-vermelding van de in artikel 379, lid 2, van de uitvoeringsverordening gestelde termijn van drie maanden niet belet dat een douaneschuld in de zin van artikel 203, lid 1, van het douanewetboek ontstaat, aangezien de douaneschuld ontstaat doordat aan rechten bij invoer onderworpen goederen aan het douanetoezicht worden onttrokken, zoals in punt 18 van het onderhavige arrest is opgemerkt, vormt de kennisgeving van deze termijn van drie maanden aan de aangever niettemin een *conditio sine qua non* voor de inning van de douaneschuld door de

douaneautoriteiten.

24. Uit de tekst van de artikelen 378, lid 1, en 379, lid 2, van de uitvoeringsverordening volgt immers dat de kennisgeving, door het kantoor van vertrek aan de aangever, van de termijn waarbinnen het gevraagde bewijs kan worden geleverd, verplicht is en moet voorafgaan aan de inning van de douaneschuld. Deze termijn beoogt de belangen van de aangever te beschermen door hem een termijn van drie maanden te verlenen om in voorkomend geval het bewijs te leveren van de regelmatigheid van het communautair douanevervoer of van de plaats waar de overtreding of onregelmatigheid daadwerkelijk is begaan (...).

25. In deze omstandigheden kan de lidstaat waaronder het kantoor van vertrek ressorteert, de invoerrechten slechts innen wanneer hij de aangever erop heeft gewezen dat hij over drie maanden beschikt om het gevraagde bewijs te leveren en wanneer dat bewijs niet binnen deze termijn is geleverd (zie, mutatis mutandis, arrest van 21 oktober 1999, *Lensing & Brockhausen*, C-233/98, *Jurispr. blz. I-7349*, punt 31). Overeenkomstig artikel 221, lid 3, van het douanewetboek moet het bedrag van de douaneschuld in elk geval worden meegedeeld binnen de verjaringstermijn van drie jaar nadat de schuld is ontstaan."

7.6 Voorts verdient het arrest van het HvJ van 8 maart 2007, *Gerlach*, C-44/06, NTFR 2007/482 m.nt. Schippers, aandacht. Ook daarin ging het om problemen bij de regeling extern communautair douanevervoer, overigens in het pré-CDW tijdperk.(38) In juli 1990 had Gerlach goederen onder de regeling communautair douanevervoer gebracht. Nadat de stempels op de terugzendemplaren van de T-documenten als vals waren ontmaskerd, zijn de Duitse douaneautoriteiten overgegaan tot navordering van de invoerrechten. Pas daarna deelden zij Gerlach mee dat de goederen niet bij het kantoor van bestemming zijn aangebracht en dat zij bewijs kon leveren van de regelmatige beëindiging van het douanevervoer of van de plaats waar de overtredingen of de onregelmatigheden daadwerkelijk zijn begaan. Het HvJ haalt ook hier het verdedigingsbeginsel naar de voorgrond (mijn cursivering):

"36. In deze omstandigheden kan die termijn niet voor het eerst worden verleend na de beslissing van de bevoegde autoriteiten om tot invordering van de invoerrechten over te gaan, in een tegen deze beslissing ingestelde bezwaarprocedure. Dit klemmt temeer in een geval als dat in het hoofdgeding, waarin deze beslissing onmiddellijk uitvoerbaar is.

37. Het in een dergelijk laat stadium meedelen van deze termijn is immers in strijd met artikel 11 bis, lid 2, van verordening nr. 1062/87 en schendt het uit deze bepaling voortvloeiende recht van de aangever om zijn standpunt over de regelmatigheid van het douanevervoer naar behoren kenbaar te maken vóór de vaststelling van de beslissing tot invordering die tot hem is gericht en die zijn belangen aanmerkelijk beïnvloedt.

38. De eerbiediging van dit recht vormt een grondbeginsel van de communautaire rechtsorde, dat in acht moet worden genomen in elke tegen een persoon ingeleide procedure, met inbegrip van die ter zake van communautair douanevervoer, die tot een bezwarend besluit kan leiden (zie in die zin arresten van 24 oktober 1996, *Commissie/Lisrestal e.a.*, C-32/95 P, *Jurispr. blz. I-5373*, punten 21 en 30; 21 september 2000, *Mediourso/Commissie*, C-462/98 P, *Jurispr. blz. I-7183*, punt 36, en 9 juni 2005, *Spanje/Commissie*, C-287/02, *Jurispr. blz. I-5093*, punt 37)."

7.7 Het bepaalde in artikel 379, lid 2, van de UCDW kan - evenals mijns inziens overigens de bepaling van artikel 181bis van de UCDW (zie daaromtrent mijn conclusie van 29 november 2010, nr. 09/02995, LJV BO8438, NTFR 2011/84 m.nt. Stuijt en Van Dam) - worden gezien als een 'wettelijke' uitwerking van het verdedigingsbeginsel. Dat blijkt ook wel uit hetgeen het HvJ in punt 24 van het arrest *Honeywell*, en in punt 37 van het arrest *Gerlach*, beide hiervoor geciteerd, omtrent de ratio van de bepaling overweegt.

7.8 Ten slotte dient hier nog de uitkomst van het arrest *Cipriani* vermeld te worden. Als eerder aangegeven, ging het in dat arrest over de accijnsregelgeving, meer specifiek de termijn die belastingplichtigen op grond van artikel 20, lid 3, van richtlijn 92/12/EEG(39) wordt geboden om de

regelmatigheid van het vervoer van accijnsgoederen aan te tonen: het HvJ oordeelde dat die bepaling ongeldig is voor zover de daarin gestelde termijn wordt tegengeworpen aan een bedrijf dat niet in staat is geweest om tijdig te vernemen dat geen zuivering van de schorsingsregeling heeft plaatsgevonden.

7.9 Gezien de vorenaangehaalde jurisprudentie lijkt het klip en klaar dat schending van het verdedigingsbeginsel moet leiden tot vernietiging van de in strijd met dat beginsel genomen besluit.

7.10 Die (klip en) klaarheid is echter schijn.

7.11 Er is namelijk ook rechtspraak voorhanden waaruit andere conclusies kunnen worden getrokken. Ik doel hier op de jurisprudentie waarin het HvJ bij de beoordeling of vernietiging of nietigverklaring van een besluit aan de orde is, meeweegt en beslissend acht of de schending van het verdedigingsbeginsel tot een ander resultaat kan hebben geleid dan zonder die schending het geval was geweest. Ik noem de volgende arresten.

7.12 In het arrest van 10 juli 1980, *Distillers Company*, nr. 30/78, ging het om mededinging als geregeld in het (toenmalige) artikel 85 van het EEG-Verdrag.⁽⁴⁰⁾ Een belangrijke rol in de procedure speelde dat de belanghebbende, die een beroep deed op het buiten toepassing blijven van het 'kartelverbod' van artikel 85, lid 1 (in het arrest aangeduid als 'vrijstelling') haar prijsregelingen niet overeenkomstig de communautaire bepalingen (neergelegd in een verordening) had aangemeld bij de Commissie. Belanghebbende betoogde dat de Commissie (ook) de voorgeschreven procedures niet had nageleefd en dat zij daardoor zodanig in haar rechten van verdediging was geschaad dat de beschikking van de Commissie (waarin belanghebbende de vrijstelling werd ontzegd) vernietigd moest worden. Het HvJ ging daar niet in mee en oordeelde dat een onderzoek naar de gestelde procedurefouten van de Commissie niet nodig was omdat belanghebbende zich zelf - door haar prijsregelingen niet aan te melden - de mogelijkheid van een vrijstelling had ontnomen. Daar liet het HvJ het echter niet bij. Het overwoog (cursivering van mijn hand):

"26. (...) een onderzoek van de door verzoekster gestelde procedurefouten [is] niet nodig. Dit ware slechts anders indien de administratieve procedure, waren deze fouten niet gemaakt, eventueel tot een ander resultaat had kunnen leiden. Afgezien van verzoeksters betoog (...) is het beroep beperkt tot een betwisting van de wettigheid van de weigering van de Commissie de prijsregelingen overeenkomstig artikel 85, lid 3, vrij te stellen van het verbod van artikel 85, lid 1. Verzoekster betwist niet dat de prijsregelingen inbreuk maken op artikel 85, lid 1. Door evenwel na te laten voornoemde prijsregelingen bij de Commissie aan te melden, heeft verzoekster zich door eigen toedoen de mogelijkheid ontnomen om, in het kader van de procedure waarop het onderhavige geding betrekking heeft, een vrijstelling op grond van artikel 85, lid 3, te verkrijgen. Ook zonder de door verzoekster aangevoerde procedurefouten zou de beschikking van de Commissie, die immers berust op het feit dat geen aanmelding heeft plaatsgehad, dezelfde zijn geweest."

7.13 In het arrest van 21 maart 1990, *België/Commissie*, C-142/87, stond staatssteun centraal, en meer specifiek een beschikking waarin de Commissie had geconcludeerd dat de door België aan een fabrikant van stalen buizen verleende steun onwettig was wegens niet-inachtneming van de procedure van artikel 93, lid 3, EEG (nadien artikel 88 EG, thans artikel 108 VWEU). België voerde aan dat de Commissie hem in de rechten van verdediging had geschonden omdat in de bestreden beschikking werd verwezen naar opmerkingen die door andere lidstaten en door beroepsassociaties van stalen buizen waren ingediend, zonder de betrokken documenten te hebben overgelegd en hem in de gelegenheid te hebben gesteld om dienaangaande zijn standpunt kenbaar te maken. Het HvJ overwoog (met mijn cursivering):

"46. Gelijk het Hof in zijn vaste rechtspraak en met name in de arresten van 10 juli 1986 (zaken 234/84 en 40/85, *Koninkrijk België/Commissie*, Jurispr. 1986, blz. 2263 respectievelijk blz. 2321) en van 11 november 1987 (reeds aangehaald) heeft opgemerkt, moet de eerbiediging van de rechten der verdediging in iedere procedure tegen een persoon, die tot een voor deze laatste nadelige handeling kan leiden, worden beschouwd als een groundbeginsel van gemeenschapsrecht, dat zelfs bij gebreke van een bijzondere regeling in acht moet worden genomen.

47. In genoemde arresten heeft het Hof erkend dat dit beginsel meebrengt, dat de betrokken Lid-Staat behoorlijk in staat moet zijn geweest zijn standpunt kenbaar te maken met betrekking tot de door belanghebbende derden overeenkomstig artikel 93, lid 2, ingediende opmerkingen, waarop de Commissie haar beschikking wil gronden. Het Hof heeft overwogen, dat in de mate waarin de Lid-Staat niet in staat is gesteld zijn mening over die opmerkingen kenbaar te maken, de Commissie ze in haar beschikking niet tegen die Lid-Staat kan gebruiken.

48. Opdat een dergelijke schending van de rechten van de verdediging tot nietigverklaring zou kunnen leiden, is evenwel vereist, dat de procedure zonder die onregelmatigheid een andere afloop zou hebben gehad. Ter zake moet worden vastgesteld, dat bedoelde opmerkingen geen aanvullende gegevens bevatten naast die waarover de Commissie reeds beschikte en die ook de Belgische regering bekend waren. In die omstandigheden kon het feit dat de Belgische regering niet de gelegenheid had gehad met betrekking tot die opmerkingen haar standpunt kenbaar te maken, geen invloed hebben gehad op het resultaat van de administratieve procedure (...)."

7.14 In dezelfde zin overwoog het HvJ in zijn arrest van 2 oktober 2003, Thyssen Stahl, C-194/99 P. Daarin ging het om een beschikking van de Commissie waarin onder meer aan Thyssen een boete was opgelegd voor inbreuken op artikel 65 EGKS (prijsafspraken). Thyssen voerde aan dat zij in haar rechten van verdediging geschaad was door de weigering van de Commissie om haar de stukken betreffende een intern onderzoek van de Commissie naar de rol van Directoraat-Generaal (DG) III mee te delen en haar hierover te horen. Het HvJ overwoog:

"30. De eerbiediging van de rechten van de verdediging in elke procedure die tot de oplegging van sancties, met name geldboeten of dwangsommen, kan leiden, is een grondbeginsel van het gemeenschapsrecht, dat zelfs in een administratieve procedure in acht moet worden genomen (arrest van 13 februari 1979, Hoffmann-La Roche/Commissie, 85/76, Jurispr. blz. 461, punt 9).

31. De rechten van de verdediging zijn geschonden indien zonder de door de Commissie begane onregelmatigheid de door haar gevoerde administratieve procedure tot een ander resultaat had kunnen leiden (arrest van 10 juli 1980, Distillers Company/Commissie, 30/78, Jurispr. blz. 2229, punt 26). Om een dergelijke schending te bewijzen, moet een verzoekende onderneming genoegzaam aantonen, niet dat de beschikking van de Commissie anders zou hebben geluid, maar wel dat zij zich zonder de onregelmatigheid beter had kunnen verdedigen, bijvoorbeeld omdat zij voor haar verweer stukken had kunnen gebruiken waartoe haar tijdens de administratieve procedure geen toegang was verleend (zie in die zin arrest van 8 juli 1999, Hercules Chemicals/Commissie, C-51/92 P, blz. I-4235, punt 81, en arrest Limburgse Vinyl Maatschappij e.a./Commissie, reeds aangehaald, punt 318)."

7.15 In het arrest Foshan liep het anders af dan in de vorenvermelde arresten en kwam het HvJ tot het oordeel dat de bestreden verordening vernietigd moest worden wegens strijd met het verdedigingsbeginsel (zie punt 7.3). In de zaak stond vast dat de Commissie de in artikel 20, lid 5 van antidumpingbasisverordening nr. 384/96 voorziene termijn op grond waarvan opmerkingen van betrokkenen uitsluitend in aanmerking worden genomen indien zij zijn ontvangen binnen een termijn van ten minste tien dagen, niet had nageleefd. Foshan voerde aan dat de schending van deze bepaling door de Commissie haar zodanig in haar rechten van verdediging had geschaad dat nietigverklaring van de bestreden antidumpingverordening zou moeten volgen. Met betrekking tot de administratieve procedure en de gebreken daarin overwoog het HvJ (cursivering MvH):

"81. Wat rekwirantes argumenten tot staving van haar tweede middel betreffen, zij dadelijk vastgesteld dat het Gerecht in punt 71 van het bestreden arrest op goede gronden heeft geoordeeld dat de niet-naleving van de in artikel 20, lid 5, van de basisverordening voorziene termijn van tien dagen enkel tot de nietigverklaring van de litigieuze verordening kan leiden indien de mogelijkheid bestaat dat als gevolg van deze onregelmatigheid de administratieve procedure tot een ander resultaat had kunnen leiden en dus dat aan rekwirantes rechten van verdediging daadwerkelijk afbreuk is gedaan (zie in die zin arresten van 10 juli 1980, Distillers Company/Commissie, 30/78, Jurispr. blz. 2229, punt 26; 21 maart 1990, België/Commissie, "Tubemeuse", C-142/87, Jurispr. blz. I-959, punt 48, en 2 oktober 2003, Thyssen

Stahl/Commissie, C-194/99 P, Jurispr. blz. I-10821, punt 31).

(...)

93. Dienaangaande zij benadrukt dat de eerbiediging van de rechten van de verdediging van kapitaal belang is in procedures als de onderhavige (zie in die zin arrest van 27 juni 1991, Al-Jubail Fertilizer/Raad, C-49/88, Jurispr. blz. I-3187, punten 15-17, en naar analogie arrest van 21 september 2006, Technische Unie/Commissie, C-113/04 P, Jurispr. blz. I-8831, punt 55).

94. Voorts zij eraan herinnerd dat blijkens de rechtspraak van het Hof rekwirante niet kan worden opgelegd aan te tonen dat de beschikking van de Commissie anders zou hebben geluid, maar wel dat zulks niet helemaal is uitgesloten aangezien rekwirante zich zonder de procedurele onregelmatigheid beter had kunnen verdedigen. (...)"

7.16 In de in 7.12 tot en met 7.15 vermelde arresten valt op dat het telkens gaat om de vraag of de omstandigheid dat documenten niet (tijdig) zijn overgelegd, en/of een uitdrukkelijk voorgeschreven administratieve procedure niet is nageleefd, ertoe moet(en) leiden dat de bestreden beschikking moet worden vernietigd c.q. nietig verklaard. Het gaat daarmee om een wat ander aspect van het verdedigingsbeginsel dan dat wat in de arresten Lisrestal, Fiskano en Sopropé aan de orde is. In zoverre is het derhalve de vraag of het criterium van 'was de uitkomst anders geweest als de procedurele fouten niet waren gemaakt' ook van toepassing is op situaties waarin een belanghebbende niet van te voren is geïnformeerd over een bezwarend besluit. Het valt in bovengenoemde arresten ook op dat daarin geen verwijzingen zijn opgenomen naar de arresten Lisrestal, Fiskano, Sopropé en Mediocurso (voor zover dat in verband met de uitspraakdata van de arresten mogelijk was).(41)

7.17 Het arrest van het HvJ van 15 juni 2006, Dokter e.a., C-28/05, AB 2006/390 m.nt.

Widdershoven(42), heeft weer een iets andere nuance. In dit arrest overweegt het HvJ nadrukkelijk dat de eerbiediging van de rechten van de verdediging geen absolute gelding hebben, maar dat schending daarvan gerechtvaardigd kan zijn om redenen van openbare orde/algemeen belang. Het ging in deze zaak om de bestrijding van mond- en klauwzeer waarbij de autoriteiten snel en doeltreffend moesten optreden. Ik citeer en cursiveer:

"74. Uit vaste rechtspraak blijkt voorts dat in iedere procedure die tot een voor de belanghebbende bezwarend besluit kan leiden, de eerbiediging van de rechten van de verdediging een grondbeginsel van gemeenschapsrecht vormt, dat zelfs bij het ontbreken van enige regeling inzake de procedure in acht moet worden genomen. Dit beginsel verlangt dat wanneer besluiten de belangen van de adressaten aanmerkelijk beïnvloeden, deze laatsten in staat moeten worden gesteld naar behoren hun standpunt kenbaar te maken over hetgeen als grond voor het litigieuze besluit tegen hen wordt ingebracht (zie met name arresten van 24 oktober 1996, Commissie/Lisrestal e.a., C-32/95 P, Jurispr. blz. I-5373, punt 21; 21 september 2000, Mediocurso/Commissie, C-462/98 P, Jurispr. blz. I-7183, punt 36, en 9 juni 2005, Spanje/Commissie, C-287/02, Jurispr. blz. I-5093, punt 37). Gelet op de zwaarwegende gevolgen die de op basis van artikel 5 van richtlijn 85/511, artikel 2 van beschikking 2001/246 en artikel 10, lid 1, van richtlijn 90/425 vastgestelde besluiten voor de veehouders hebben, verlangt dat beginsel op het gebied van de bestrijding van mond- en klauwzeer dat de adressaten van dergelijke besluiten in beginsel in staat worden gesteld naar behoren hun standpunt kenbaar te maken over hetgeen als grond voor de litigieuze maatregelen tegen hen wordt ingebracht.

75. Niettemin zij in herinnering gebracht dat de grondrechten, waaronder de eerbiediging van de rechten van de verdediging, geen absolute gelding hebben, maar beperkingen kunnen bevatten, mits deze werkelijk beantwoorden aan de doeleinden van algemeen belang die met de betrokken maatregel worden nagestreefd, en, het nagestreefde doel in aanmerking genomen, niet zijn te beschouwen als een onevenredige en onduidbare ingreep, waardoor de gewaarborgde rechten in hun kern worden aangetast. De bescherming van de volksgezondheid is een van de doelen die een rechtvaardiging kunnen vormen voor dergelijke beperkingen (zie in die zin arresten van 8 april 1992, Commissie/Duitsland, C-62/90, Jurispr. blz. I-2575, punt 23, en 17 oktober 1995, Fishermen's Organisations e.a., C-44/94, Jurispr. blz. I-

3115, punt 55)."

7.18 Het palet aan jurisprudentie van het HvJ over de gevolgen van het verdedigingsbeginsel is, al met al, niet monochromatisch en ook de Nederlandse post-Sopropé jurisprudentie laat een wat wisselend beeld zien.

7.19 Afgezien van de uitspraken waarin de feitenrechter tot het oordeel kwam dat het verdedigingsbeginsel niet geschonden was en die ik hier verder onbesproken laat⁽⁴³⁾ - in casu is immers niet in geschil dat het verdedigingsbeginsel wél geschonden is - is dat beeld, zonder de pretentie van volledigheid ten aanzien van het 'commune' bestuursrecht, als volgt.

7.20 Rechtbank Haarlem komt in haar uitspraken van 3 april 2009, AWB 08/1021, LJN BI9735, NTFR 2009/1617 m.nt. Feenstra, AB 2009/326 m.nt. Widdershoven, DR 2009/43, van 12 maart 2009, AWB 07/6680 en 07/6681, LJN BH9755 en van 9 juli 2010, AWB 08/3520, LJN BN4176,⁽⁴⁴⁾ tot de slotsom dat bij schending van het verdedigingsbeginsel utb's niet in stand kunnen blijven. Ik citeer uit de uitspraak van 3 april 2009:

"4.6. Dit tot de grondbeginselen van het gemeenschapsrecht behorend recht op verdediging is van openbare orde, reden waarom de rechtbank partijen het arrest van het Hof van Justitie, C 349/07, inzake Sopropé, heeft voorgehouden en de rechtsgronden van eiseres ambthalfve heeft aangevuld met het beroep dat het recht van verdediging niet gewaarborgd is geweest.

(...)

4.8. Door eiseres niettemin de (...) utb's zonder vooraankondiging uit te reiken en - bijvoorbeeld - niet eerst de uitkomst van de (...) onderzoeken aan eiseres voor te leggen of op andere wijze haar voornemen tot opleggen van de utb's kenbaar te maken en eiseres aldus in de gelegenheid te stellen haar zienswijze kenbaar te maken, heeft verweerder het tot de grondbeginselen van het gemeenschapsrecht behorende recht van verdediging van eiseres geschonden.

(...)

4.11. Het vorenstaande leidt er toe dat de onderhavige utb's niet in stand kunnen blijven."⁽⁴⁵⁾

7.21 Hof Amsterdam lijkt wat genuanceerder en legt bij de beoordeling van de vraag welke gevolgen moeten worden verbonden aan de schending van het verdedigingsbeginsel door het niet tevoren informeren van de belastingplichtige dat het voornemen bestaat een utb uit te reiken, een 'benadelingstoets' aan. Soms leidt die toets tot vernietiging van een uitgereikte utb, soms ook niet.

7.21.1 In de zaken die hebben geleid tot de uitspraken van Hof Amsterdam van 21 april 2011, P10/00172, LJN BQ2794, 27 januari 2011, P09/00357, LJN BP2612, NTFR 2011/794 m.nt. Van de Merwe, 6 januari 2011, P09/00297 en P09/00298, LJN BP1057, NTFR 2011/323 m.nt. Niessen-Cobben, DR 2011/15 en 21 oktober 2010, P07/00977, LJN BO1785, NTFR 2010/2629, m.nt. Stuijt en Van Dam, leidde de toets tot vernietiging van de bestreden utb. Aan voormelde uitspraak van 21 april 2011 ontleen ik de volgende overwegingen:

"6.4. Het Hof stelt vast dat nu belanghebbende, naar tussen partijen niet in geschil is, niet op enigerlei wijze in de gelegenheid is gesteld zich vooraf uit te laten over de elementen waarop de utb werd gebaseerd, het beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging is geschonden. Gelet op de rechtspraak van het HvJ vormt het vooraf horen een element van de rechten van de verdediging waar niet aan voorbij kan worden gegaan. Procedurele fouten bij de totstandkoming van een besluit leiden echter, gelet op zowel het nationale als het communautaire recht, niet zonder meer tot vernietiging van het desbetreffende besluit. In dit verband zij wat het communautaire recht betreft verwezen naar het arrest HvJ 10 juli 1980, Distillers Company/Commissie, 30/78, Jurispr. blz. 2229 (...) Wat het nationale recht betreft zij onder meer verwezen naar de arresten Hoge Raad, 18 april 2003, nr. 37 790, BNB 2003/267 en 15 mei 2009, nr. 08/00437, BNB 2009/169, waaruit volgt dat de schending van procedureregels geen gevolgen heeft indien de belastingplichtige door de gang van zaken niet is benadeeld.

6.5. In casu staat vast dat de utb is uitgereikt zonder dat belanghebbende kennis heeft kunnen nemen van de feiten die ten grondslag liggen aan de aan haar uit te reiken utb en zonder in staat gesteld te zijn haar zienswijze dienaangaande naar voren te brengen.

(...)

6.8. Onder deze omstandigheden kan aan de schending van de procedureregels inzake het niet horen alvorens de uitnodigingen werden uitgereikt, niet voorbij worden gegaan. (...) Belanghebbende heeft onweersproken gesteld dat zij, alvorens de utb werd uitgereikt, niet in de gelegenheid is gesteld de verklaringen van de Portugese douane nader te onderzoeken. De utb kan derhalve niet in stand blijven.

6.9. De stelling van de inspecteur dat aan de schending van deze procedureregels voorbij kan worden gegaan, reeds omdat het Nederlandse bestuursrecht als onderdeel van het bestuurlijke besluitvormingstraject een bezwaarfase kent, dient te worden verworpen. De jurisprudentie van het HvJ steunt deze veronderstelling op geen enkele wijze. (...)

7.21.2 In de uitspraak die ten grondslag ligt aan de onderhavige procedure en in de uitspraak van dezelfde datum in zaak 08/00208, LJN BM6651, leidde de 'benadelingstoets' tot de slotsom dat de utb niet diende te worden vernietigd, ondanks de schending van het verdedigingsbeginsel.⁽⁴⁶⁾ Het Hof grijpt daartoe terug op onder meer het arrest Distillers Company (aangehaald in punt 7.12 van deze conclusie). Ik verwijs voor de overwegingen van het Hof kortheidshalve naar punten 3.6 en 3.7 van deze conclusie.

7.22 Het arrest Sopropé - en de toepassing daarvan door de feitenrechters - heeft geleid tot een aanmerkelijke hoeveelheid annotaties en artikelen. Ik doe daaruit een greep, te beginnen bij de annotaties op het arrest Sopropé.

7.22.1 T.K.M. Rookmaaker-Penners annoteert in DR09/27 over de gevolgen van schending van het verdedigingsbeginsel:

"(...) 8. Wat zijn nu de gevolgen als een belanghebbende in een procedure voor de Nederlandse rechter stelt niet de mogelijkheid te hebben gehad om te reageren op een controlerapport naar aanleiding waarvan een UTB wordt opgelegd? Kan dit leiden tot vernietiging van de uitnodiging tot betaling? Dit laatste is het geval indien na een constatering van een onregelmatigheid in het kader van extern communautair douanevervoer de aangever niet in de gelegenheid is gesteld om binnen drie maanden bewijs te leveren van de regelmatigheid van het douanevervoer. Indien deze termijn ontbreekt, mogen de douanerechten niet geïnd worden (o.a. arrest HvJ, nr. C-300/03, Honeywell Aerospace). Ook kan gesteld worden dat een belanghebbende uiteindelijk niet in zijn verdediging is geschaad, nu hij immers in bezwaar en beroep de mogelijkheid heeft gehad om zijn zienswijze naar voren te brengen. Aldus zou het manco geheeld zijn (vgl. artikel 6:22 Awb). Ik kan mij echter voorstellen dat het kan leiden tot een schadevergoedingsactie. Immers, indien belanghebbende de mogelijkheid zou hebben gehad om te reageren op het rapport, waren de douaneautoriteiten wellicht al op dat moment al dan niet volledig tegemoet gekomen aan de bezwaren, waardoor (adviseurs-)kosten in bezwaar en beroep bespaard hadden kunnen worden. Ik betwijfel of hiermee een fundamenteel beginsel van het gemeenschapsrecht als het recht van de verdediging opzij kan worden gezet. Ik merk hierbij op dat de grondrechten, waartoe behoort de eerbiediging van de rechten van de verdediging, geen absolute gelding hebben en beperkingen kunnen bevatten, bijvoorbeeld van algemeen belang (zie C-28/05, Dokter, ro 75)."

7.22.2 R.J.G.M. Widdershoven betoogt in zijn noot op het arrest, AB 2009/29:

"1 In deze uitspraak in de zaak Sopropé maakt het hof opnieuw - na diens uitspraak in de zaak C-28/05, Dokter e.a., AB 2006, 390, m.nt. Widdershoven - duidelijk dat het hof grote waarde hecht aan het Europese beginsel van de eerbiediging van de rechten van verdediging. Op grond van het beginsel dient een nationaal bestuursorgaan dat voornemens is ten aanzien van een particulier een bezwarend besluit te

nemen dat binnen de werkingssfeer van het EG-recht valt, deze in staat te stellen naar behoren zijn standpunt kenbaar te maken over de elementen waarop het orgaan zijn standpunt wil baseren. Deze bestuurlijke verplichting geldt ook als de toepasselijke communautaire regelgeving haar niet uitdrukkelijk voorschrijft. Het 'horen' van de betrokken particulier kan overigens mondeling of schriftelijk geschieden.

(...)

2 De uitspraak is voor Nederland van bijzonder belang, omdat het beginsel van eerbieding(47) van de rechten van verdediging bij het nemen van besluiten in primo geen plaats heeft gekregen in de Awb. Vergelijkt men de regeling van het horen van afdeling 4.1.2 Awb met de eisen die op grond van het Europese beginsel worden gesteld, dan schiet de Awb op drie punten te kort. (...) In de eerste plaats staat het horen op grond van de Awb in dienst van de zorgvuldige feitenvergaring door het bestuur. Het horen op grond van het Europese beginsel beoogt primair - zoals het hof het stelt in punt 48 - 'de effectieve bescherming van de betrokken persoon of onderneming', doordat deze in staat wordt gesteld 'om vergissingen te corrigeren of individuele omstandigheden aan te voeren die ervoor pleiten dat het besluit wordt genomen, niet wordt genomen of dat in bepaalde zin wordt besloten'. In de tweede plaats bevat afdeling 4.1.2 Awb diverse uitzonderingen op de hoorplicht in primo, onder meer bij alle financiële beschikkingen (art. 4:12 Awb), die in strijd zijn met het Europese beginsel. In de derde plaats ontbreken in de Awb de door het hof geëiste procedurele waarborgen die op grond van het Europese beginsel bij het horen in acht moeten worden genomen.

(...)

5 De onderhavige uitspraak roept opnieuw de vraag op of het Europese beginsel van de rechten van verdediging niet in de Awb zou moeten worden gecodificeerd. Deze vraag heb ik samen met anderen in 'De Europese agenda van de Awb' bevestigend beantwoord. Deze aanbeveling is door de Commissie Evaluatie Awb III, Toepassing en effecten van de Awb 2002-2006, Den Haag: BJu 2007, p. 52-55, echter afgewezen. Deze afwijzing - waarmee ik het niet eens ben (zie 'Ilsink over de Europese agenda van de Awb', NTB 2007, 5, 23, p. 156-159) - heeft tot gevolg dat de hoorregeling in primo van afdeling 4.1.2 Awb voor steeds meer besluiten irrelevant wordt. Het aantal besluiten dat binnen de werkingssfeer van het EG-Verdrag-recht valt is immers al groot en wordt steeds groter."

7.22.3 J.A.R van Eijdsden geeft in FED 2009/11 naar aanleiding van het arrest Sopropé aan:(48)

"(...) 8. Wat betekent dit arrest voor het Nederlandse belastingrecht? In de eerste plaats kan het verdedigingsbeginsel alleen van toepassing zijn indien de Nederlandse fiscus het communautaire recht toepast (bijvoorbeeld in het kader van de BTW of douanerechten). Als de Belastingdienst een handeling verricht die bezwarend is voor een belastingplichtige, dan dient de belastingplichtige voldoende mogelijkheden te hebben zich te verdedigen. Daarbij horen ook termijnen waarbinnen de belastingplichtige op adequate wijze zijn bezwaren/opmerkingen kan uiten. Ik denk hierbij vooral aan het geven van een reactie op een rapport van de Belastingdienst naar aanleiding van een boekenonderzoek. Meestal ontvangt de belastingplichtige dan een concept rapport waarop de belastingplichtige kan reageren. Uit eigen ervaring weet ik dat een termijn van acht tot vijftien dagen aan de (erg) krappe kant is om hierop adequaat te reageren. Daarbij lijkt mij niet relevant het feit dat, zoals het HvJ EG in punt 45 opmerkt, doordat een inspectieprocedure verschillende maanden in beslag neemt, ter plaatse onderzoek wordt verricht, de betrokken onderneming wordt gehoord en haar verklaringen in het dossier worden opgenomen, de betrokken onderneming waarschijnlijk de redenen wel zal kennen waarom de inspectieprocedure is ingesteld, alsook de aard van de feiten die haar wordt verweten. Ook al is dit wellicht als zodanig juist, dan nog is het altijd weer afwachten in de Nederlandse fiscale praktijk, wat er in een concept rapport boekenonderzoek is neergeschreven. Meestal kost het een belastingplichtige dan ook behoorlijk wat tijd om hierop goed te reageren. Een termijn van acht tot vijftien dagen zal in de meeste gevallen te kort zijn."

7.22.4 Tot zover de annotaties naar aanleiding van het Sopropé arrest. Ook de verschillende uitspraken van de Nederlandse feitenrechtters waarin het verdedigingsbeginsel centraal stond - ik vermeldde deze in

de punten 7.20 en 7.21 van deze conclusie - hebben vele pennen in beweging gebracht. Naar aanleiding van de uitspraak van 6 januari 2011, P09/00297 en P09/00298, LJN BP1057, waarin het Hof Amsterdam oordeelde dat schending van het verdedigingsbeginsel tot vernietiging van de utb's moest leiden, geeft de redactie V-N (V-N 2011/19.4) aan dit gevolg radicaal te achten:(49)

"(...) De gevolgen die Hof Amsterdam, in navolging van Rechtbank Haarlem, aan het recht van verdediging verbindt, zijn radicaal. Het niet horen van A voorafgaande aan het uitreiken van de utb's brengt mee dat deze besluiten geheel van tafel moeten. Wij wijzen erop dat er geen enkele reden is om deze gevolgen tot de utb's te beperken. Zij gelden ook voor belastingaanslagen in andere heffingen.

Voor de Belastingdienst ligt er een flinke taak om de processen zo in te richten dat voortaan aan de verdedigingsbelangen, zoals geformuleerd door het Hof van Justitie EU, wordt voldaan. Zoals wij in de aantekening bij het arrest Sopropé al hebben opgemerkt, dient de lijn die het Hof van Justitie EU trekt voor besluiten die het Europese recht raken, te worden doorgetrokken naar het in ons land geldende stelsel van rechtsbescherming bij financiële beschikkingen. Dit noopt tot ingrijpende aanpassingen. (...)"

7.22.5 Ook J. van de Merwe vindt het vernietigen van utb's wel een vergaande sanctie. Indien de gevolgen minder ernstig zijn beveelt hij een minder vergaande sanctie aan, bijvoorbeeld een veroordeling in de werkelijke proceskosten. Hij annoteert naar aanleiding van de uitspraak van het Hof Amsterdam van 27 januari 2011, P09/00357, LJN BP2612, in NTFR 2011/794:

"In de casus waar dit arrest over gaat heeft de inspecteur UTB's opgelegd zonder belanghebbende tevoren in de gelegenheid te stellen kennis te nemen van de beschuldigingen, daarnaar onderzoek te doen en daarop te reageren. Achteraf bleek dat de UTB's tot aanmerkelijk te hoge bedragen waren opgelegd. Hof Amsterdam vindt deze gevolgen zo ernstig dat hij daarom de UTB's vernietigt. In andere gevallen is het voorstelbaar dat de gevolgen minder ernstig zijn. Dan lijkt een minder vergaande sanctie aanbevolen, bijvoorbeeld een veroordeling in de werkelijke proceskosten. Een voorbeeld daarvan zien we in HR 4 februari 2011, nr. 09/02123, NTFR 2011/629. In dat geval legde de inspecteur ten onrechte navorderingsaanslagen op zonder de belanghebbende tevoren in de gelegenheid te stellen op zijn voornemen te reageren. Na bezwaar werden de navorderingsaanslagen vernietigd. Belanghebbende kreeg een aanzienlijke proceskostenvergoeding. Zo zal van geval tot geval moeten worden beoordeeld welke gevolgen moeten worden verbonden aan het niet naleven van het voorschrift dat een belanghebbende voor het opleggen van een belastingaanslag moet worden gehoord als wordt afgeweken van zijn aangifte."

7.22.6 De redactie van Douane Update betwijfelt of het Hof Amsterdam een juiste uitvoering geeft van het Sopropé arrest door een 'benadelingstoets' aan te leggen. In Douane Update (2011-0104) geeft zij het volgende commentaar op de eerderevermelde uitspraak van het Hof Amsterdam van 27 januari 2011:

"Het Gerechtshof Amsterdam toetst in deze zaak of de rechten van verdediging daadwerkelijk zijn geschonden, alvorens te concluderen dat de uitnodigingen tot betaling vernietigd moeten worden. De vraag kan echter gesteld worden of dit een juiste uitvoering is van het Sopropé-arrest, alsook van eerdere Europese jurisprudentie over het verdedigingsbeginsel. Het Hof van Justitie overweegt immers expliciet dat het verdedigingsbeginsel van toepassing is wanneer de administratie voornemens is een bezwarend besluit vast te stellen. De sanctie van het niet eerbiedigen van dit verdedigingsbeginsel is de vernietiging van het bezwarende besluit. Het hof heeft daarbij nooit een materiële toetsing voorgestaan, louter een formele toetsing.

Het opnieuw opleggen van de uitnodigingen tot betaling als reactie op de uitspraak in hoger beroep leidt tot een opmerkelijke situatie. Enerzijds geeft art. 221, lid 3 CDW in beginsel op het eerste gezicht hiertoe ruimte, anderzijds wordt de rechterlijke uitspraak onherroepelijk en kent Nederland ten minste het principe van 'res judicata'. Het Europese Hof concludeert in het Honeywell Aerospace-arrest (C-300/03, 20 januari 2005 (...) in lijn met Lensing & Brockhausen C-233/98 (...) en Gerlach C-44/06 (...)) dat de schending van het verdedigingsbeginsel geen beletsel vormt voor het ontstaan van een douaneschuld in de zin van art. 203, lid 1 CDW, maar dat het (rechts)gevolg (inning van de douaneschuld) dus niet kan intreden als het verdedigingsbeginsel in de voorfase is geschonden. (...)"

7.22.7 Ook A.A. Feenstra heeft zich over de gevolgen van het schenden van het verdedigingsbeginsel uitgelaten. Bij de uitspraak van Rechtbank Haarlem van 3 april 2009, AWB 08/1021, LJN BI9735 waarin de rechtbank utb's vernietigde wegens schending van de 'hoorplicht-vooraf', schreef zij het volgende commentaar in NTFR:(50)

"(...) Op het eerste gezicht is deze rigoureuze uitspraak van Rechtbank Haarlem opmerkelijk, nu het Hof van Justitie EG zich in de zaak Sopropé niet uitspreekt over de gevolgen van een schending van de rechten van de verdediging. Zelfs in de nationale wetgeving, waarbij in art. 67k AWR (oud) en art. 5.4.2.6. Awb (nieuw) een kennisgeving voor een bestuurlijke boete is voorgeschreven, heeft het ontbreken daarvan veelal geen gevolgen voor de opgelegde boete (zie bijvoorbeeld HR 11 oktober 2004).

(...)

De gevolgen van het Sopropé voor de douanepraktijk zijn derhalve niet gering. De werkwijze van de douane bij het opleggen van utb's, maar wellicht ook bij het opleggen van naheffingsaanslagen voor accijnsheffing en omzetbelasting bij invoer, zal ingrijpend moeten veranderen. Een belanghebbende dient in de gelegenheid te worden gesteld om [op] een voornemen tot het uitreiken van een utb of naheffingsaanslag (...) te kunnen reageren. Daarbij zal moeten worden nagedacht over een redelijke reactietermijn. Een enkel (ongemotiveerd) voornemen zal naar mijn mening niet voldoende zijn. Het Hof merkt immers specifiek op dat de belanghebbende zich over de elementen waarop de administratie haar besluit wenst te baseren dient uit te laten. (...).

Ten slotte dient de belanghebbende zich - uit tactisch oogpunt - te realiseren dat de schending van de verdedigingsrechten wellicht kan worden hersteld binnen de drie of vijfjaarstermijn, waarin een utb kan worden opgelegd."

7.22.8 Vorenvermelde uitspraak van Rechtbank Haarlem van 3 april 2009 is ook door R.J.G.M. Widdershoven besproken. In AB 2009/326 merkt hij het volgende op:

"1. In deze uitspraak vernietigt de douanekamer van de Haarlemse rechtbank twee uitnodigingen tot betaling (hierna: utb's), voor een totaal bedrag na bezwaar van ongeveer 1.7 miljoen Euro, omdat de belastinginspecteur in strijd heeft gehandeld met de als algemeen beginsel van gemeenschapsrecht erkende rechten van de verdediging. (...) De uitspraak maakt opnieuw duidelijk dat de rechten van verdediging in Nederland onvoldoende worden gewaarborgd. (...)

(...)

4. De uitspraak laat verder zien dat een vernietiging wegens schending van een formeel beginsel als de rechten van verdediging onder omstandigheden aanzienlijke materiële consequenties kan hebben. Zoals de rechtbank (...) aangeeft, zijn inmiddels vijf jaar verstreken sinds de aangifte ter invoer van de goederen waarop de utb's betrekking hadden. Op grond van artikel 23e Awr kunnen de utb's daarom niet meer worden opgelegd. Daarmee verdient belanghebbende 1,7 miljoen, terwijl allerminst vaststaat dat de uitreiking van de utb's materieel incorrect was.(...)"

7.22.9 Wat betreft artikelen na(ar aanleiding van) het Sopropé arrest vallen de volgende pennenvruchten te vermelden, in chronologische volgorde.

7.22.10 B.J.B. Boersma(51) is van mening dat schending van het verdedigingsbeginsel tot vernietiging van de utb leidt. In zijn artikel "Arrest-Sopropé: handelswijze Nederlandse Douane moet drastisch anders", WFR 2009/662, citeer ik:(52)

"(...) 4. UTB vernietigd: juiste beslissing?

Uit het arrest-Sopropé blijkt dat een UTB moet worden vooraangekondigd en uit de uitspraak van Rechtbank Haarlem blijkt het gevolg als dat niet is gebeurd: het schenden van het verdedigingsbeginsel is letterlijk vernietigend. Maar is deze uitspraak wel juist? Ik begrijp van de douane dat deze zeker hoger beroep zal indienen c.q. reeds heeft ingediend. Maar is dat wel nodig, ofwel is het zinvol? Ik denk van niet. Naar mijn mening heeft het HvJ EG zich namelijk ook al uitgesproken over de rechtsgevolgen die

schending van het verdedigingsbeginsel met zich brengt.

Ik doel dan op het arrest-Mediocurso van het HvJ EG. In dit arrest doet het HvJ EG uitspraak in het hoger beroep dat is ingediend naar aanleiding van een arrest van het Gerecht van Eerste Aanleg (hierna: het gerecht). Daarin oordeelt het gerecht dat het verdedigingsbeginsel niet is geschonden omdat de belanghebbende zou zijn gehoord. (...) Het HvJ EG concludeert in hoger beroep anders! Het HvJ EG stelt dat er wél sprake is van schending van het verdedigingsbeginsel. (...)

Het HvJ EG concludeert uiteindelijk dat het recht op verdediging terdege is geschonden en oordeelt dan ook dat het hoger beroep gegrond is. Zij vernietigt de uitspraak van het gerecht en voorziet zelf in een "einduitspraak". Zij vernietigt de beschikkingen van de Europese Commissie zodat onherroepelijk vaststaat dat belanghebbende geen verplichting tot terugbetaling van te veel ontvangen gelden heeft.

Op basis van deze uitspraak begrijp ik dat het HvJ EG van mening is dat wanneer ten aanzien van een belanghebbende het verdedigingsbeginsel is geschonden met betrekking tot een "bezwarende beschikking", het enige resultaat hiervan kan zijn dat de beschikking wordt vernietigd. Het lijkt mij dan ook dat hoger beroep door de inspecteur - of zo nodig cassatie door de staatssecretaris - tegen de uitspraak van Rechtbank Haarlem weinig zin heeft omdat ook de douanekamer van Hof Amsterdam de rechtspraak van het HvJ EG zal eerbiedigen."

7.22.11 Over dit laatste denkt niet iedereen hetzelfde. K.P.H. van der Schoot reageert in "Arrest-Sopropé: enige nuanceringen", WFR 2009/1432 als volgt op het betoog van Boersma:

"(...) 4. Vernietiging van een UTB wegens schending van het verdedigingsbeginsel: en dán?

Indien in een concrete casus komt vast te staan dat het verdedigingsbeginsel is geschonden, rijst de vraag welk rechtsgevolg hieraan moet worden verbonden. Naar het mij voorkomt, stelt Boersma terecht dat de UTB dan in beginsel dient te worden vernietigd. Vernietiging van de UTB heeft tot gevolg dat de ontvanger niet langer beschikt over een "titel" voor de invordering van de douaneschuld. De douaneschuld wordt door de vernietiging van de UTB niet aangetast: de wettelijke verschuldigdheid blijft gewoon bestaan.

Boersma lijkt ervan uit te gaan dat de zaak daarmee tot een definitief einde is gekomen. Hij schrijft over het arrest van het HvJ EG inzake Mediocurso: "Zij vernietigt de uitspraak van het gerecht en voorziet zelf in een "einduitspraak". Zij vernietigt de beschikkingen van de Europese Commissie zodat onherroepelijk vast staat dat belanghebbende geen verplichting tot terugbetaling van te veel ontvangen gelden heeft". Gelet op het gebruik van de termen "einduitspraak" en "onherroepelijk vast staan" gaat Boersma er kennelijk van uit dat het HvJ EG het geschil in zijn arrest definitief heeft beslecht en daarbij zelf in de zaak heeft voorzien door de beschikkingen van de Commissie te vernietigen. Niets is echter minder waar. (...) Na een nietigverklaring dient de Commissie vervolgens zo nodig een nieuwe beschikking te nemen, die wél juist is. Ook in de zaak-Mediocurso heeft de Commissie gewoon weer nieuwe beschikkingen genomen. In douanezaken komt dit eveneens regelmatig voor. Zie bijvoorbeeld de gang van zaken rond de beschikking (...) van de Commissie inzake het afzien van navordering (art. 220, tweede lid, onderdeel b, CDW) bij het bedrijf (...). De Commissie beschikte afwijzend op het verzoek van de Duitse douane om van navordering te mogen afzien, het GvEA EG kon zich vinden in dat oordeel, maar het HvJ EG vernietigt het arrest van het GvEA EG en verklaart de beschikking van de Commissie nietig. Daarmee is de zaak echter niet definitief afgerond. De Commissie moet een nieuwe beschikking nemen op het verzoek en doet dat ook (...), onder verwijzing naar het arrest van het HvJ EG.

Aan het arrest-Mediocurso kan derhalve niet de conclusie worden verbonden dat de vernietiging van een UTB wegens schending van het verdedigingsbeginsel tot gevolg zou hebben dat de belastingheffing definitief van de baan is. Er is in beginsel geen belemmering om na vernietiging van een UTB een nieuwe UTB uit te reiken, mits er sprake is van een formeel gebrek dat naar zijn aard herstelbaar is. (...)." (53)

7.22.12 Tot slot verdient aandacht "Algemene rechtsbeginselen in het communautaire douanerecht", van T.A.J.S. Hesselink, WFR 2010/1334. Hij betoogt: (54)

"(...) 3.5. Schending verdedigingsbeginsel

Uit het arrest-Sopropé blijkt niet - daarnaar was het HvJ EG ook niet gevraagd - wat de gevolgen van een schending van het verdedigingsbeginsel zijn voor de inning van douanerechten. Sinds deze beslissing vormen de inhoud en rechtsgevolgen van dit beginsel een twistpunt in menig douaneprocedure.

3.5.1. Harde lijn HvJ EU

Over de gevolgen van een schending van het verdedigingsbeginsel in douanezaken liet het HvJ EG zich al uit in de belangwekkende arresten *Lensing&Brockhausen* en *Honeywell Aerospace*. In geval van onregelmatigheden bij communautair douanevervoer moeten de douaneautoriteiten de aangever ervan in kennis stellen dat de regeling niet naar behoren is geëindigd. In voormelde arresten heeft het hof beslist dat in geval van het ontbreken van de kennisgeving, de douaneautoriteiten niet bevoegd zijn de douaneschuld te innen. Uitgereikte UTB's in die zaken werden uiteindelijk vernietigd.

Eenzelfde oordeel werd gegeven in de zaak-*Gerlach GmbH*. Daarin heeft het HvJ EG uitdrukkelijk beslist dat het niet in kennis stellen van de aangever van het douanevervoer - en het nalaten de aangever de gelegenheid te geven zijn standpunt naar voren te brengen - een schending betekent van het verdedigingsbeginsel. Een en ander leidde eveneens tot vernietiging van de UTB. Ook kan worden gewezen op het arrest-*Commissie/Listeral(55)*, waarin het HvJ EG - op basis van schending van het verdedigingsbeginsel - een Commissie beschikking inzake terugvordering van door het Europees Sociaal Fonds toegekende financiële bijstand heeft vernietigd.

Voormelde arresten geven - in onderlinge samenhang gezien en naar analogie - een duidelijke rechtsregel: In geval van schending van het verdedigingsbeginsel kan niet aan de inning van de douanerechten worden toegekomen. (...). Uitreiken van een UTB kan dan nog wel aan de orde zijn, maar het dient - dunkt mij - nergens toe (een en ander laat overigens onverlet dat een douaneschuld is ontstaan en blijft bestaan).

(...)

3.5.2. Beroep op verdedigingsbeginsel in nationale jurisprudentie

Onlangs heeft Rechtbank Haarlem in een tweetal geschillen over de oorsprong van schoeisel de UTB's vernietigd, omdat de inspecteur het verdedigingsbeginsel heeft geschonden. De rechtbank heeft - onder verwijzing naar *Sopropé* - vastgesteld dat de inspecteur, voorafgaand aan het uitreiken van de UTB's, geen overleg met belanghebbende heeft gevoerd noch haar in de gelegenheid heeft gesteld te reageren. De inspecteur trachtte de zaak nog te redden met het betoog dat de bezwaarfase de rechten van de verdediging reeds waarborgt. De rechtbank verwerpt deze stelling (...).

Bovenvermelde uitspraken lijken niet houdbaar op grond van een recente zaak, waarin Hof Amsterdam een schending van het verdedigingsbeginsel juist heeft gepardonneerd, overwegende dat belanghebbende niet in haar verdedigingsbelangen is geschaad. (...) Hof Amsterdam besliste dat belanghebbende door de gang van zaken niet is benadeeld, zij zou louter een strategisch belang hebben bij vernietiging van de aanslagen. Onder verwijzing naar het arrest-*Distillers Company* oordeelt het HvJ EG dat procedurele fouten bij de totstandkoming van een besluit niet zonder meer tot vernietiging van het desbetreffende besluit leiden. Tegen deze beslissing is cassatie ingesteld. Gelet op de harde HvJ EG-lijn (...) is er een gereede kans dat de Hoge Raad het HvJ EU zal vragen of er ruimte is voor toepassing van de voormelde benadelingstoets."

8. Schending van het verdedigingsbeginsel in het strafrecht

8.1 Volledigheidshalve maak ik een uitstapje naar het strafrecht, een rechtsgebied bij uitstek waarbij rechten van de verdediging een rol spelen. Daarbij moet bedacht worden dat het strafrecht verschilt van het belastingrecht, zodat een één-op-één doortrekken van het strafrecht naar het belastingrecht niet mogelijk is.

8.2 Ik beperk mij bij mijn uitstapje - anders wordt deze conclusie wel heel lijk - tot de gevolgen die schending van de rechten van de verdediging in het strafrecht kunnen hebben. Grofweg zijn daartoe vier mogelijkheden: a) strafvermindering b) bewijsuitsluiting c) niet-ontvankelijkheid Openbaar Ministerie (hierna: OM) en d) vernietiging van het vonnis al dan niet met terugverwijzing naar de rechter in eerste aanleg om de zaak opnieuw te behandelen.

8.3 Artikel 359a van het Wetboek van Strafvordering (hierna: Sv) biedt de rechter een discretionaire bevoegdheid om vormverzuimen die zijn begaan in het voorbereidend onderzoek te sanctioneren. Onder vormverzuimen worden zowel geschreven als ongeschreven vormvoorschriften verstaan. De sancties die in artikel 359a Sv zijn genoemd zijn a) het OM niet-ontvankelijk verklaren b) bewijs uitsluiten en c) strafvermindering. In artikel 359a, lid 2, Sv is bepaald dat de rechter bij de toepassing van de voormelde sancties rekening moet houden met het belang dat het geschonden voorschrift dient, de ernst van het verzuim en het nadeel dat daardoor wordt veroorzaakt.

8.4 In het zogenoemde 'afvoerpijparrest'(56) heeft de Hoge Raad een aantal algemene regels geformuleerd voor de toepassing van artikel 359a Sv. In de eerste plaats moet worden nagegaan of herstel mogelijk is. Strafvermindering komt volgens de Hoge Raad in aanmerking, indien aannemelijk is dat a) de verdachte daadwerkelijk nadeel heeft ondervonden, b) dit nadeel is veroorzaakt door het verzuim c) het nadeel geschikt is voor compensatie door middel van strafvermindering, en d) strafvermindering ook in het licht van het belang van het geschonden voorschrift en de ernst van het verzuim gerechtvaardigd is. Strafvermindering is met name aan de orde bij overschrijding van een redelijke termijn.

8.5 Bewijsuitsluiting kan aan de orde komen indien het bewijsmateriaal door het verzuim is verkregen en komt in aanmerking indien door de onrechtmatige bewijsgaring een belangrijk (strafvorderlijk) voorschrift of rechtsbeginsel in aanzienlijke mate is geschonden. G.J.M. Corstens, Het Nederlands strafprocesrecht, Kluwer, Deventer, 2008, blz. 712, merkt op dat de bewijsuitsluitingregel niet wordt toegepast indien de verdachte niet rechtstreeks door de onrechtmatigheid is getroffen, de zgn. Schutznorm. In dit kader kan ook worden gewezen op het arrest van de Hoge Raad van 30 juni 2009, nr. S 08/02411 J, LJN BH3079, NJ 2009/349, m.nt. Schalken, waarin een aantal richtlijnen over politieverhoren en bewijsuitsluiting wordt gegeven.

8.6 Niet-ontvankelijkverklaring van het OM komt slechts in uitzonderlijke gevallen in aanmerking. Daarvoor is alleen plaats in geval het vormverzuim daarin bestaat dat met de opsporing of vervolging belaste ambtenaren ernstig inbreuk hebben gemaakt op beginselen van een behoorlijke procesorde waardoor doelbewust of met grove veronachtzaming van de belangen van de verdachte aan diens recht op een eerlijke behandeling van zijn zaak is tekortgedaan. Dat hiervan sprake is dient door de verdachte te worden aangevoerd.(57) Het moet daarbij overigens gaan om vormverzuimen begaan tijdens het voorbereidende onderzoek tegen de verdachte ter zake van het aan hem tenlastegelegde feit. Ook kan sprake zijn van niet-ontvankelijkheid van het OM wanneer er sprake is van fundamentele inbreuken waarbij niet het belang van de verdachte maar het wettelijke systeem in de kern wordt geraakt.(58) De Hoge Raad oordeelde dat niet-ontvankelijk verklaring op grond van de criteria van het afvoerpijparrest aan de orde is wanneer de verdachte door een opsporingsambtenaar dan wel door een persoon voor wiens handelen de politie of het OM verantwoordelijk is, is gebracht tot het begaan van het strafbare feit waarvoor hij wordt vervolgd, terwijl zijn opzet tevoren niet reeds daarop gericht was.(59) Ook kan gewezen worden op het vonnis van Rechtbank Zutphen van 7 oktober 2009, nr. 06/580049-07, LJN BJ9577, NJFS 2009/275. Rechtbank Zutphen oordeelde dat een niet-ontvankelijk verklaring van het OM op zijn plaats was vanwege een opeenstapeling van vormverzuimen, waaronder het niet toevoegen van een proces-verbaal aan het procesdossier, waardoor de waarheidsvinding in het geding is gekomen. Rechtbank Zutphen oordeelde dat op verschillende manieren ernstige inbreuken zijn gemaakt op de beginselen van de behoorlijke procesorde. Door deze grove veronachtzaming van de belangen van de verdachte is aan verdachte tekort gedaan aan zijn recht op een eerlijke behandeling van zijn zaak. In dat geval past geen andere sanctie dan niet-ontvankelijk verklaring van het OM.

8.7 Schending van recht op verdediging kan ook tot vernietiging van het vonnis leiden, waarbij de zaak terugverwezen wordt naar de rechter in eerste aanleg om de zaak opnieuw te behandelen. Bij uitspraak van 28 mei 2008, nr. 24-001187-07, LJN BD2736 vernietigde Hof Arnhem een vonnis van de rechter in eerste aanleg wegens schending van het recht op verdediging. Verdachte werd verzocht de zaal te verlaten wegens zijn gedrag. Dit vond echter plaats voordat het requisitoir van de Officier van Justitie was afgerond. Hierdoor was verdachte in zijn recht op verdediging geschaad. Omdat de verdachte in beroep

niet was verschenen, terwijl de dagvaarding niet in persoon was betekend, werd de zaak teruggewezen naar de rechter in eerste aanleg.

9. Twijfels en Luxemburg

9.1 Al het voorgaande in aanmerking nemende, dringt de conclusie zich op dat niet (voldoende) duidelijk is wat de gevolgen zijn van schending van het verdedigingsbeginsel bestaande in het nalaten een belastingplichtige vóór het opleggen van een bezwarend besluit in de gelegenheid te stellen zijn mening te kennen te geven.

9.2 Uit de jurisprudentie van het HvJ kan dat niet ondubbelzinnig worden afgeleid. Enerzijds is daar de 'harde' lijn van met name de arresten *Mediocurso*, *Lisrestal*, *Fiskano* en de jurisprudentie inzake artikel 379 (oud) van de UCDW, die suggereren dat een in strijd met het verdedigingsbeginsel opgelegd bezwarend besluit moet worden vernietigd. Anderzijds kan worden gewezen op jurisprudentie van het HvJ op grond waarvan vernietiging van een beschikking die in strijd met het verdedigingsbeginsel is genomen, alleen aan de orde is als de mogelijkheid bestaat dat een ander besluit zou zijn genomen indien alle voorschriften voor de totstandkoming van het besluit zouden zijn nageleefd. Het Hof Amsterdam lijkt laatstbedoelde rechtspraak in zijn uitspraken nadrukkelijk mee te wegen bij de beoordeling of tot vernietiging van utb's die in strijd met het verdedigingsbeginsel tot stand zijn gekomen, moet worden overgegaan. Ook een uitstapje naar het strafrecht levert geen duidelijke of nieuwe gezichtspunten op.

9.3 Voorgaande brengt met zich dat het stellen van prejudiciële vragen in deze kwestie opportuun is. Ik geef de Hoge Raad dan ook in overweging de volgende prejudiciële vragen aan het HvJ voor te leggen:

"1. Dient de omstandigheid dat het beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging is geschonden doordat de douaneautoriteiten hebben verzuimd de betrokken douaneschuldenaar vóór het doen van de mededeling als bedoeld in artikel 221, lid 1, van het CDW, in de gelegenheid te stellen zijn standpunt omtrent de voorgenomen mededeling kenbaar te maken, ertoe te leiden dat niet tot inning van de douanerechten kan worden overgegaan, c.q. dat bedoelde mededeling moet worden vernietigd, ook indien de procedureregels in de desbetreffende lidstaat voorzien in een bezwaarprocedure in de zin van artikel 243, lid 2, aanhef en onder a, van het CDW, waarin de douaneschuldenaar wordt gehoord.

2. Is bij de beantwoording van de eerste vraag van belang of de douaneschuldenaar door het niet eerbiedigen van de rechten van de verdediging is benadeeld?"

10. Schending vormvoorschriften

10.1 Tot slot verdient 's Hofs oordeel dat de utb - ondanks de gebrekkige motivering daarvan - met toepassing van artikel 6:22 van de Awb in stand kan blijven, aandacht, een oordeel waarvan belanghebbende de juistheid in haar eerste cassatiemiddel bestrijdt.

10.2 Artikel 6:22 van de Awb luidt:

"Een besluit waartegen bezwaar is gemaakt of beroep is ingesteld, kan, ondanks schending van een vormvoorschrift, door het orgaan dat op het bezwaar of beroep beslist, in stand worden gelaten indien blijkt dat de belanghebbenden daardoor niet zijn benadeeld."

10.3 Wat betreft de aan een utb te stellen eisen is leidend het bepaalde in artikel 6, lid 3, van het CDW. Daarin is bepaald:

"De schriftelijk genomen beschikkingen waarbij verzoeken niet worden ingewilligd of die ongunstige gevolgen hebben voor de personen tot wie zij zijn gericht, worden door de douaneautoriteiten met redenen omkleed. In deze beschikkingen dient melding te worden gemaakt van de mogelijkheid tot beroep als bedoeld in artikel 243."

10.4 In het nationale recht vinden we een vergelijkbare - doch vanwege de rechtstreekse werking van het CDW in casu niet van toepassing zijnde - bepaling in artikel 3:47 van de Awb, op grond van welke bepaling de motivering van een besluit wordt vermeld bij de bekendmaking van het besluit (lid 1), zo mogelijk onder vermelding van het wettelijk voorschrift krachtens welk het besluit is genomen (lid 2). Indien in verband met vereiste spoed niet aanstonds bij de bekendmaking de motivering kan worden vermeld, moet deze binnen een week na de bekendmaking worden verstrekt (lid 3).

10.5 Het valt op dat het CDW omtrent het tijdstip van motiveren niets vermeldt. Dat is misschien niet zo verbazingwekkend als we ervan uitgaan dat die motivering in wezen al moet zijn verstrekt vóórdat het besluit bekend werd gemaakt. Immers, vóór het nemen van het besluit dient - althans zo lees ik de Europese regelgeving zoals uitgelegd door het HvJ (zie onderdeel 6 van deze conclusie) - de betrokkene de gelegenheid te krijgen te reageren op het voornemen tot het nemen van het bezwarende besluit. Het ligt voor de hand dat dit voornemen dan ook al 'gedocumenteerd' moet zijn met een motivering.

10.6 Zo bezien hangt de beantwoording van de vraag of de utb in casu voorzien is van een toereikende motivering wel heel nauw samen met de beantwoording van de vraag naar (de gevolgen van) de schending van het verdedigingsbeginsel, besproken in de onderdelen 7 tot en met 9 van deze conclusie. Gelet op deze nauwe samenhang, komt een bespreking van hetgeen in het eerste cassatiemiddel wordt opgeworpen mij niet opportuun voor vóórdat de door mij voorgestelde prejudiciële vragen door het HvJ zijn beantwoord.

11. Conclusie

Ik geef de Hoge Raad in overweging het geding te schorsen en op de voet van artikel 267 VWEU het HvJ te verzoeken om een prejudiciële beslissing inzake de onder 9.3 van deze conclusie geformuleerde vragen, en iedere verdere beslissing aan te houden totdat het HvJ naar aanleiding van voormeld verzoek uitspraak heeft gedaan.

De Procureur-Generaal bij de
Hoge Raad der Nederlanden

Advocaat-Generaal

1 Verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek, PB L 302, blz. 1.

2 De Inspecteur van de Belastingdienst/P.

3 A heeft haar naam gewijzigd C B.V. (zie punt 2.3 van de nader te melden uitspraak van Hof Amsterdam).

4 In de genoemde periode heeft belanghebbende ook nog aangiften voor het vrije verkeer gedaan voor zijwanden. De zijwanden spelen geen rol meer in cassatie.

5 Althans, daar ga ik van uit. In het dossier wordt de link tussen voormelde aangiften en de desbetreffende paviljoens niet gelegd, maar wel staat vast dat uitsluitend de paviljoens van het type Belfort en Esprit in geding zijn. Het ligt derhalve wel zeer voor de hand dat de betreffende aangiften deze paviljoentypes betreffen.

6 Zie bijlage 1 bij het verweerschrift van de Inspecteur in de procedure voor Rechtbank Haarlem.

7 In punt 6.6 van de - nader te melden - uitspraak van Rechtbank Haarlem valt te lezen dat belanghebbende op 4 mei 2005 van de Inspecteur een lijst heeft ontvangen met de aangiftenummers die

aanleiding voor de uitreiking van de utb waren. Zie punt 3.3 van deze conclusie.

8 Zie bijlage 5 bij de motivering van het beroep in de procedure voor Rechtbank Haarlem.

9 MvH: In de uitspraak van Rechtbank Haarlem is hier abusievelijk de postonderverdeling 6303 91 00 00 van de GN vermeld.

10 MvH: Zie mijn opmerking in voetnoot 9.

11 MvH: Zie voetnoot 9.

12 In de bijlage bij het controlerapport is aangegeven dat met de paviljoens en de zijwanden een na te vorderen bedrag van 10.760,04 gemoeid is. Het is mij niet duidelijk waarom het op de utb vermelde bedrag lager is.

13 Verordening (EG) nr. 1218/1999 van de Commissie van 14 juni 1999 tot indeling van bepaalde goederen in de gecombineerde nomenclatuur, PB L 148, blz. 9.

14 Thans op grond van artikel 19 VEU het van het Hof van Justitie van de Europese Unie deel uitmakende Hof van Justitie. De gebezigde afkorting 'HvJ' ziet zowel op arresten die zijn geweest toen het Hof van Justitie nog 'van de Europese Gemeenschappen' was als op rechtspraak die het HvJ als onderdeel van het HvJ EU heeft geweest.

15 In het proces-verbaal van het verhandelde ter zitting bij de Douanekamer van het Hof is opgetekend dat op 18 mei 2005 namens belanghebbende bezwaar is gemaakt.

16 Zie ook de uitspraak van het Hof van 20 mei 2010, nr. P08/00209, LJV BM6653. In die (samenhangende) zaak is eveneens beroep in cassatie ingesteld. De desbetreffende zaak is onder nummer 10/02774 bij de Hoge Raad geregistreerd. Ook in zaak 10/02774 neem ik heden conclusie.

17 Verordening (EEG) nr. 2658/87 van de Raad van 23 juli 1987 met betrekking tot de tarief- en statistiek nomenclatuur en het gemeenschappelijk douanetarief, PB L 256, blz. 1. Belanghebbende noemt in haar motivering op het beroepschrift in cassatie 'Verordening (EG) nr. 2658/97'. Naar ik aanneem bedoelt zij hier Verordening (EEG) nr. 2658/87.

18 Lezenswaardig is overigens de noot van Boersma bij de uitspraak van Hof Amsterdam van 12 oktober 2004, DR 2005/050.

19 Doc. 2010/C83/02, Pb C 83, blz. 389. De in dit handvest opgenomen tekst herneemt het op 7 december 2000 geproclameerde Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, PB C 364, blz. 1, waarin in artikel 48 een zelfde bepaling was opgenomen en vervangt dit 'oude' handvest sinds de inwerkingtreding van het Verdrag van Lissabon (1 december 2009). Het Hof noemt in zijn uitspraak artikel 41 van het Handvest, dat onder meer ziet op het recht om te worden gehoord (zie punt 6.1 van de uitspraak van het Hof).

20 Bijvoorbeeld HvJ 21 maart 1990, België/Commissie, C-142/87 (inzake staatssteun), HvJ 12 februari 1992, PTT e.a., C-48/90 en C-66/90 (inzake mededinging), HvJ 29 juni 1994, Fiskano, C-135/92 (inzake een visserijovereenkomst EEG-Zweden), HvJ 9 juni 2005, Spanje/Commissie, C-287/02 en de hierna in de hoofdtekst geciteerde arresten Lisrestal en Mediocurso. In het arrest van 1 oktober 2009, Foshan[0], C-141/08 P, ging het om een procedure (inzake antidumpingheffingen) tegen de Raad van de Europese Unie.

21 Het ging in deze zaak om bijstand die door het Europees Sociaal Fonds, voor een beroepsopleiding in een lidstaat, was toegekend. De Commissie had een verminderingsbesluit vastgesteld omdat de toegekende bijstand niet werd gebruikt overeenkomstig de voorwaarden van de toekenning.

22 Tot de inwerkingtreding van het Verdrag van Lissabon per 1 december 2009 het Gerecht van Eerste Aanleg van de Europese Gemeenschappen (meestal afgekort tot GvEA), sindsdien kortweg het Gerecht (zie artikel 19 VEU). Ik duid dit college in deze conclusie aan als 'het Gerecht', ook als het gaat om uitspraken van het GvEA.

23 Volledigheidshalve zij opgemerkt dat het verdedigingsbeginsel nog meer aspecten kent, zoals het recht om te worden gehoord (zie bijvoorbeeld het eerder genoemde arrest PTT). In zijn noot op het arrest Sopropé, FED 2009/11 vermeldt J.A.R. van Eijssden een zestal deelaspecten van het verdedigingsbeginsel die door andere auteurs, onder wie Widdershoven, worden onderscheiden. Ik besteed alleen aandacht aan die aspecten die voor deze zaak van belang zijn.

24 Dit verzoek was gebaseerd op artikel 13 van Verordening (EEG) nr. 1430/79 van de Raad van 2 juli 1979 betreffende terugbetaling of kwijtschelding van in- of uitvoerrechten, PB L 175, blz. 1. Met ingang van 1 januari 1994 is artikel 239 van het CDW in plaats gekomen van de regeling van artikel 13 van de verordening (EEG) nr. 1430/79.

25 MvH: hier volgt een verwijzing naar de arresten Lisrestal en Mediocurso.

26 Met betrekking tot besluiten van de Commissie had het HvJ al in deze zin geoordeeld in de arresten Fiskano en Lisrestal (zie ook punt 6.9).

27 Zie ook het arrest Lisrestal, punt 42 en 43.

28 Zie ook Widdershoven, AB 2009/326.

29 Ik merk op dat het in de zaak Fiskano ging om een aan het Koninkrijk Zweden gerichte brief, waarin de Commissie aangaf dat geen visvergunning mocht worden afgegeven. Fiskano tekende tegen deze brief bezwaar aan bij de Commissie.

30 Op grond van de tweede volzin kan de douane de tenuitvoerlegging van de bestreden beschikking overigens onder voorwaarden opschorten, in welk geval wel weer zekerheid moet worden gesteld.

31 MvH: In de punten 39 en verder van het arrest kan het HvJ het niet nalaten om aanwijzingen te geven omtrent termijnen die redelijk kunnen worden geacht, waarbij (punt 50) nog wordt overwogen dat de eerbiediging van de rechten van de verdediging impliceert dat de administratie 'met de nodige aandacht' kennis neemt van de opmerkingen van de betrokken persoon.

32 Ook in het arrest Eyckeler & Malt kwam het tot nietigverklaring van de beschikking van de Commissie, echter niet wegens schending van het verdedigingsbeginsel, maar wegens schending van artikel 13 van verordening (EEG) nr. 1430/79. Ik verwijs naar de punten 88 en 192 van dat arrest.

33 In het arrest Foshan is overigens iets meer aan de hand. Verderop in deze conclusie (punt 7.15) kom ik hier op terug.

34 Vanaf 1 juli 2001 is de bepaling in wat gewijzigde vorm opgenomen in artikel 365 van de UCDW. Zie verordening (EG) nr. 2787/2000 van de Commissie van 15 december 2000 tot wijziging van Verordening (EEG) nr. 2454/93 houdende vaststelling van enkele bepalingen ter uitvoering van Verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad tot vaststelling van het communautair douanewetboek, PB L 330, blz. 1.

35 Verordening (EEG) nr. 2454/93 van de Commissie van 2 juli 1993 houdende vaststelling van enkele bepalingen ter uitvoering van Verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad tot vaststelling van het communautaire douanewetboek, PB L 253, blz. 1.

36 In dit kader valt ook te wijzen op de in wezen gelijke procedure van artikel 454 en 455 UCDW (oud) (versies tot 1 september 2003). Deze bepalingen hebben (hadden) betrekking op de douaneregeling extern douanevervoer onder geleide van een carnet TIR (tot 1 september 2003 eveneens van toepassing op doorvoer onder geleide van een carnet ATA).

37 De Hoge Raad heeft (uiteraard) nadien in dezelfde geoordeeld. Ik wijs op de arresten van de Hoge Raad van 11 april 2003, nr. 37519, LJN AF0412, BNB 2003/252 m.nt. Van Hilten, van 15 december 2006, nr. 40457, LJN AS3588, BNB 2007/95 m.nt. Sio en van 2 maart 2007, nr. 39200, LJN AS4097, BNB 2007/219 m.nt. Van Brummelen. Zie ook mijn conclusie van 29 november 2010, nr. 09/02995, LJN: BO8438, NTFR 2011/84 m.nt. Stuijt en Van Dam, onderdeel 6.3, waarin ik betoog dat het niet-naleven van de procedure van artikel 181bis van de UCDW met zich brengt dat de douaneschuld niet kan worden geïnd en dat derhalve de utb moet worden vernietigd.

38 Ten tijde van deze aangiften was het CDW nog niet in werking getreden en waren de Verordening (EEG) nr. 222/77 van de Raad van 13 december 1976 betreffende communautair douanevervoer, PB L 38, blz. 1 en de Verordening (EEG) nr. 1062/87 van de Commissie van 27 maart 1987 houdende uitvoeringsbepalingen en vereenvoudigingsmaatregelen betreffende de regeling voor communautair douanevervoer, PB L 107, blz. 1, van toepassing. De daarin opgenomen regels waren overigens vergelijkbaar met de latere artikelen 378 en 379 van de UCDW.

39 Richtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop, PB L 076, blz. 1.

40 Later artikel 81 van het EG-Verdrag, tegenwoordig artikel 101 van het VWEU.

41 Met uitzondering van het arrest Foshan. In punt 83 van dat arrest wordt naar Lisrestal en Mediocurso verwezen.

42 Zie ook Widdershoven, AB 2009/326.

43 Bijvoorbeeld Hof Amsterdam 12 mei 2011, P09/00532 tot en met P09/00538, LJN BQ7220, Rechtbank Haarlem 3 juni 2010, AWB 08/7553 en 08/7554, LJN BM8085, Rechtbank 's-Gravenhage 23 december 2009, 09/02858, LJN BK 8443, NTFR 2010/1166 m.nt. Feenstra, College van Beroep voor het bedrijfsleven 25 november 2009, AWB 09/375, LJN BK5737, AB 2010/37 m.nt. Ortlep, Raad van State 15 juli 2009, 200901098/1/H3, LJN BJ2662, AB 2010/97 m.nt. Boswijk, V-N 2009/38.6; Rechtbank Haarlem 28 april 2009, 08/01522, LJN BI9227, NTFR 2009/1598. In zijn arrest van 3 december 2010, 09/00174, LJN BO5975, BNB 2011/28, kwam de Hoge Raad niet toe aan toetsing van het verdedigingsbeginsel.

44 In de laatstgenoemde zaak ging het om een verzoek om terugbetaling dat door de inspecteur, zonder eerst de uitkomst van het onderzoek aan de eiseres voor te leggen, is afgewezen. Rechtbank Haarlem verwijst de zaak terug naar de inspecteur om opnieuw te beslissen op het verzoek om terugbetaling.

45 In deze zaak is hoger beroep ingesteld bij het Hof Amsterdam. Zie de uitspraak van het Hof van 27 januari 2011, P09/00357, LJN BP2612, NTFR 2011/794 m.nt. Van de Merwe, ook genoemd in punt 7.21.1 van deze conclusie.

46 Zie ook de uitspraak van het Hof Amsterdam van 28 april 2004, P10/00166, LJN BQ7221. Het Hof oordeelde in deze zaak dat het verdedigingsbeginsel (in beperkte mate) is geschonden, maar dat geen sprake is van benadeling welke een vernietiging van de utb zou vervaardigen. Wel ziet het Hof Amsterdam aanleiding om de door de Rechtbank toegekende proceskostenvergoeding en vergoeding van griffierechten in stand te laten en de inspecteur te veroordelen in de kosten van het hoger beroep.

47 MvH: Naar ik aanneem bedoelt de auteur hier 'eerbiediging' van de rechten van verdediging.

48 MvH: De bijbehorende voetnoten heb ik niet opgenomen. Zie overigens ook, van dezelfde auteur, Highlights & Insights on European Taxation, 2009/2.4

49 In NTFR 2011/323 is een noot van R.M.P.G Niessen-Cobben op deze uitspraak opgenomen.

50 Zie NTFR 2009/1617. Met betrekking tot deze zaak heeft het Hof Amsterdam uitspraak gedaan, zie de uitspraak van 27 januari 2011, P09/00357, LJN BP2612, NTFR 2011/794 m.nt. Van de Merwe, DR 2011/18.

51 Die overigens in de onderhavige zaak gemachtigde is van belanghebbende.

52 De voetnoten bij deze passage heb ik niet opgenomen.

53 In WFR 2009/1432 is nog een naschrift van Boersma opgenomen, waarin hij (nogmaals) concludeert dat schending van het verdedigingsbeginsel tot vernietiging van in strijd daarmee opgelegde utb's moet leiden.

54 De bij deze passage behorende voetnoten heb ik niet opgenomen.

55 MvH: Dit moet een type- en zetfout zijn.

56 Hoge Raad 30 maart 2004, nr. 00281/03, LJN AM2533, NJ 2004/376 m.nt. Knigge. Voor die tijd werd aangesloten bij het Zwolsmancriterium: Hoge Raad 19 december 1995, nr. 101269, LJN ZD0328, NJ 1996/249 m.nt. Schalken. In dit arrest formuleerde de Hoge Raad dat de sanctie van niet-ontvankelijkverklaring van het OM aan de orde is indien sprake is van ernstige inbreuken op de beginselen van behoorlijke procesorde, waardoor doelbewust of met grove veronachtzaming van de belangen van de verdachte aan diens recht op een eerlijke behandeling van zijn zaak is tekortgedaan. Met betrekking tot uitsluiting van het bewijsmateriaal, overwoog de Hoge Raad dat deze sanctie in aanmerking komt wanneer dat bewijs door onrechtmatig handelen is verkregen, en indien het de verdachte is geweest die door dat handelen is getroffen in een belang dat de overtreden norm beoogt te beschermen.

57 Hoge Raad 18 januari 2011, nr. 09/00311, LJN BO3374, NJ 2011/141 m.nt. Schalken. In die zaak werd het verweer tot niet-ontvankelijkheid van het OM in de vervolging wegens het weigeren van een onderzoek naar een vermeende mishandeling op het politiebureau verworpen, omdat niet was aangevoerd dat als gevolg van die weigering ernstig inbreuk is gemaakt op de beginselen van een behoorlijke procesorde waardoor doelbewust of met grove veronachtzaamheid van verdachtes belangen aan zijn recht op een

eerlijke behandeling van de zaak is tekortgedaan.

58 G.J.M. Corstens, *Het Nederlands strafprocesrecht*, Kluwer, Deventer, 2008, blz. 709, arrest van de Hoge Raad van 3 juli 2001, nr. 00552/00, LJV AB2732, NJ 2002/8 m.nt. Schalken, punt 3.6 en Karman-arrest, Hoge Raad 1 juni 1999, nr. 110.489, LJV ZD1143, NJ 1999/567 m.nt. Schalken.

59 Hoge Raad 29 juni 2010, nr. 07/10545, LJV BL0613, NJ 2010/441 m.nt. Schalken.