Bijlage 2 **Nota van bevindingen**

Onderzoek naar rechtsbescherming door de Douane

Definitieve versie na wederhoor Douane (juni 2026)

Inhoud

1. Inleiding 5

2. Context van het onderzoek 6

2.1 Belang van rechtsbescherming voor een gelijkwaardig speelveld 6

2.2 Aanleiding onderzoek: rechtsbescherming bij douaneheffingen 6

2.3 Inhoud, aanpak en verloop van het onderzoek 7

2.3.1 Praktische rechtsbescherming van ondernemers 7

2.3.2 Onderzoeksvragen 8

2.4 Leeswijzer 10

3. Rechtsbescherming bij de voorbereiding van de ongunstige beschikking 12

3.1 Rechten bij geschillen met de Douane 12

3.2 De verificatie c.q. controle van de aangifte 15

3.3 De rechtsbescherming door de Douane tijdens de verificatie c.q. controle ... 18

3.4 De voorgenomen ongunstige beschikking 26

3.5 De rechtsbescherming door de Douane bij het voornemen 27

3.6 Uitnodiging tot betaling of naheffingsaanslag 41

4. Rechtsbescherming door de Douane tijdens de bezwaarfase 39

4.1 De bezwaarfase 39

4.2 De rechtsbescherming door de Douane tijdens de bezwaarfase 40

5 Doorlooptijden en correctiebedrag 46

6 De belangen van ondernemers in het DWU 47

6.1 Relatie Nederlandse Douane en de Europese Unie 47

6.2 Ruimte in de Europese wetgeving: artikel 119 en 120 DWU 49

6. 3 Knelpunt: beleidsruimte Douane bij voorkomen onredelijke gevolgen 56

6. 4 Knelpunt: voorkomen onredelijke gevolgen in bezwaar 57

6. 5 Andere knelpunten voor ondernemers 58

Afkortingen en begrippen

Adw	Algemene douanewet
Art.	Artikel
Awb	Algemene wet bestuursrecht
AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
Commissie	De Europese Commissie
DG BUDG	Directoraat-generaal Begroting
DG TAXUD	Directoraat-generaal Belastingen en Douane-unie
DIC	Douane Informatie Centrum
DMS	Douaneaangiften Management Systeem
DSF	Douane Standpunt Financieel
DWU	Douane wetboek van de Unie
EU	Europese Unie
FIOD	Fiscale inlichtingen- en opsporingsdienst
GVo.DWU	Gedelegeerde Verordening (EU) 2015/2446
IBTD	Inspectie belastingen, toeslagen en douane
OLAF	Office Européen de la Lutte Anti-Fraude
REM/REP	Remission and Repayment
RFI	Request for information
ROA	Rente op achterstallen
TEM	Traditionele Eigen Middelen
UTB	Uitnodiging tot betaling
Uvo.DWU	Uitvoeringsverordening (EU) nr. 2015/2447 van 24 november 2015 met uitvoeringsvoorschriften voor het DWU

Begrippen

Accijnzen: de nationale heffingen die de ondernemer is verschuldigd over bepaalde consumptiegoederen zoals alcoholhoudende producten tabaksproducten en brandstof.

Correctieverzoek of verzoek tot correctie: het verzoek van de Douane aan de ondernemer om de onjuiste gegevens in de aangifte te wijzigen.

Douane: de overheidsdienst die belast is met de handhaving van de douanewetgeving. Kerntaken zijn het toezicht op in- en uitgaande goederen, het heffen en innen van rechten bij invoer (douanerechten, btw, accijnzen) en het stoppen van ongewenste goederen.

Douaneheffingen: heffingen op grond van Europese wet- en regelgeving, zoals bijvoorbeeld invoerrechten en antidumpingheffingen of heffingen op grond van nationale wetgeving, zoals bijvoorbeeld accijnzen of verbruiksbelasting. In deze nota gebruiken we de term douaneheffingen als verzamelterm voor deze heffingen.

Douanerechten: belastingen over de invoer of uitvoer van goederen van of naar landen buiten de Europese Unie, op grond van Europese wet- en regelgeving.

Douaneschuld: het bedrag aan douaneheffingen dat de ondernemer verschuldigd is aan de Douane.

DG TAXUD: Het Directoraat-Generaal Belastingen en Douane-unie (DG TAXUD) is een directoraat-generaal van de Europese Commissie. DG Belastingen en Douane beheert, verdedigt en ontwikkelt de douane-unie als een essentieel onderdeel van de bescherming van de buitengrenzen van de Europese Unie . Het coördineert ook het belastingbeleid in de hele Europese Unie. Deze unit behandelt ook de verzoeken tot terugbetaling en kwijtschelding van de lidstaten.

DG BUDGET: Het Directoraat-Generaal Begroting (DG BUDG) is een directoraat-generaal van de Europese Commissie. Het directoraat-generaal is verantwoordelijk voor het verkrijgen van financiële middelen van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie. Naast de inkomenskant is het directoraat-generaal ook verantwoordelijk voor het toezicht op de uitgaven van de EU en legt het verantwoording af over zijn bestedingen. Het directoraat-generaal ziet erop toe dat de lidstaten hun jaarlijkse contributie leveren en dat de fondsen van de Unie op de juiste manier worden gebruikt.

E-commerce: de online handel in goederen en diensten. Het internet stelt particulieren en bedrijven in staat om steeds meer fysieke goederen, digitale goederen en diensten elektronisch te kopen en te verkopen.

Geconstateerd verschil bij de geadresseerde; dit is meestal een onregelmatigheid in de zending van goederen, die door de ontvanger (geadresseerde) wordt vastgesteld bij aankomst. Dit houdt in dat de feitelijk ontvangen goederen niet overeenstemmen met de documentatie (zoals het elektronisch administratief document (eAD) of de vrachtbrief), bijvoorbeeld bij tekorten of overschotten.

Geschillen: een verschil van inzicht tussen de Douane en de ondernemer over de verschuldigdheid van douaneheffingen.

Naheffingsaanslag: De Douane heeft geconstateerd dat de ondernemer goederen heeft waarover hij (meer) accijns of verbruiksbelasting had moeten betalen. Dit is niet gebeurd en daarom wordt een naheffingsaanslag opgelegd.

Ondernemer: bedrijven die zich met de in- en uitvoer van goederen bezig houden. Daarbij kan het ook gaan om natuurlijke personen die dat bedrijfsmatig doen. Deze ondernemers worden in het douanerecht gezien

als professionele marktdeelnemers. Onder ondernemers verstaan we in deze nota ook de partijen die de ondernemer vertegenwoordigen bij de afhandeling van/geschillen over de douaneheffingen.

Ongunstige beschikking: het besluit van de Douane tot correctie van de aangifte, tot navordering of naheffing van de verschuldigde douaneheffingen.

Uitnodiging tot Betaling (UTB): De Douane heeft geconstateerd dat de ondernemer goederen heeft ingevoerd waarover douanerechten zijn verschuldigd. In deze Nota van Bevindingen verstaan we onder UTB: de UTB die de ondernemer ontvangt als aanslag omdat de Douane wil afwijken van de ingediende aangifte, of de UTB in het kader van een navordering.

Voornemen tot correctie: De aankondiging die de Douane stuurt waarin zij aangeeft van plan te zijn de aangifte te corrigeren omdat bij verificatie van de in de aangifte opgenomen gegevens afwijkingen zijn geconstateerd.

Verzoek tot correctie: Als de Douane van mening is dat de aangifte gecorrigeerd moet worden, behoort de ondernemer een correctieverzoek te ontvangen. De Douane stuurt de ondernemer een e-mail met het verzoek tot correctie van de aangifte over te gaan. Deze correctie moet gebeuren in DMS via een zogeheten NLFRI-bericht.

1. Inleiding

Deze conceptnota bevat de bevindingen van het onderzoek naar rechtsbescherming van ondernemers bij geschillen over Douaneheffingen dat de Inspectie belastingen, toeslagen en douane (IBTD) in de periode tussen september 2024 tot en met maart 2026 heeft uitgevoerd. We leggen deze conceptnota aan onze contactpersonen van de Douane (ambtelijk) voor met de vraag om te reageren als zij feitelijke onjuistheden aantreffen. Na verwerking van de reactie van de Douane maken we deze nota definitief. Vervolgens schrijven we op basis van de definitieve nota van bevindingen, waarvan de feiten dus gecheckt zijn, het conceptrapport. Het conceptrapport wordt dan (bestuurlijk) voorgelegd aan de Douane voor wederhoor. De definitieve nota van bevindingen zal als bijlage bij het definitieve rapport gepubliceerd worden.

We beginnen deze nota van bevindingen met de context van het onderzoek: het belang van rechtsbescherming, de aanleiding, de inhoud, aanpak en het verloop van het onderzoek. Vervolgens gaan we in op de resultaten van de dossierstudie en het onderzoek naar de ruimte die de Nederlandse Douane heeft om rekening te houden met onredelijke uitkomsten bij het toepassen van wet- en regelgeving,

2. Context van het onderzoek

2.1 Belang van rechtsbescherming voor een gelijkwaardig speelveld

De IBTD houdt met een onafhankelijke blik en op een reflectieve manier toezicht op de publieke dienstverlening in de domeinen belastingen, toeslagen en douane. Dit doen we vanuit het perspectief van burgers en ondernemers. Een specifiek aandachtsgebied in ons toezicht is rechtsbescherming omdat het onze opdracht is te bevorderen dat de overheid aandacht heeft voor de rechtsbescherming van burgers en ondernemers. Rechtsbescherming houdt niet alleen in dat burgers en ondernemers mogelijkheden hebben om op te komen tegen beslissingen en handelingen van de overheid maar vooral ook dat de overheid hetgeen de burger daarbij te berde brengt serieus in (her)overweging neemt en de burger daarover adequaat informeert. Het adequaat reageren door de overheid maakt de rechtsbescherming compleet. Dit is belangrijk, omdat die handelingen en beslissingen heel ingrijpend kunnen zijn. Een juridische strijd met de overheid is bovendien niet altijd gelijkwaardig. Met ons toezicht willen we bevorderen dat medewerkers van overheidsorganisaties - ongeacht de plek waar zij werken – in elk contact en op elk moment voldoende informatief, zorgvuldig, eerlijk, uitlegbaar, evenredig en voldoende informatief handelen richting burgers en ondernemers én zich bewust zijn van de ongelijke machtsverhouding. De rechtsbescherming moet dus niet alleen goed in de wet geregeld zijn, maar ook op een goede manier en op een zo vroeg mogelijk moment in praktijk worden gebracht. Dit draagt ook bij aan een groter vertrouwen in de overheid.[1]

2.2 Aanleiding onderzoek: rechtsbescherming bij douaneheffingen

Ondernemers doen dagelijks duizenden aangiften bij de Douane. De Douane heeft als opdracht om toezicht te houden op het internationale handelsverkeer van de Europese Unie (EU) en daarmee onder andere bij te dragen aan eerlijke en open handel en de uitvoering van het gemeenschappelijk handelsbeleid. De Douane neemt daarvoor maatregelen die strekken tot de bescherming van de financiële belangen van de Unie en haar lidstaten en bescherming tegen oneerlijke en illegale handel en de ondersteuning van de legale handel alsmede het handhaven van een billijk evenwicht tussen de douanecontroles en de facilitering van de legale handel zijn daarbij belangrijke uitgangspunten.[2]
Vanuit haar toezichthoudende en handhavende taak kan de Douane correcties doorvoeren. Drie voorbeelden hiervan zijn:

- de Douane is van mening dat de tariefindeling van een product die de aangever in zijn aangifte heeft vermeld, niet juist is of meent dat de opgegeven waarde van de goederen te laag is, en dat derhalve te weinig invoerrechten zijn geheven.
- de Douane heeft een controleonderzoek uitgevoerd waaruit naar voren komt dat te weinig accijnzen of verbruiksbelastingen zijn afgedragen;

[1] Ook het kabinet heeft in 2025 benadrukt dat zorgvuldigheid, onpartijdig en zonder vooringenomenheid handelen, rechtszekerheid, vertrouwen en rechtsgelijkheid centraal moeten staan in de wijze waarop de (rijks)overheid met mensen omgaat. Dat vraagt volgens het kabinet om een goede uitleg van het handelen en een responsieve, de-escalerende en toegankelijke houding van overheidsmedewerkers in elk contact dat zij met burgers en bedrijven hebben. Zie ook de brief van de staatssecretaris van Justitie en Veiligheid aan de Tweede Kamer, 4 juli 2025, Kamerstuk nummer 29279-980.

[2] Artikel 3 Verordening (EU) Nr. 952/2013 van 9 oktober 2013 tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie.

- de Douane heeft informatie ontvangen dat het aangegeven land van oorsprong niet juist is waardoor de ondernemer antidumpingrechten moet betalen.

Elk van deze correcties kan ertoe leiden dat de douaneschuld anders uitvalt dan de ondernemer heeft voorzien.[3] In dit onderzoek richten we ons op die gevallen waarin de ondernemer te maken kreeg met een hogere douaneschuld.

De maatstaf van heffing van de douanerechten op de goederen die worden ingevoerd is gebaseerd op drie belangrijke elementen:

- De indeling van de goederen (de goederencode);
- De douanewaarde (ad-valorem rechten);
- De oorsprong.

Alleen wanneer deze drie elementen zorgvuldig zijn vastgesteld kan het tarief van de douanerechten en eventuele niet-tarifaire maatregelen (b.v. invoervergunning, handelsbeperkingen, tariefquota's) door de Douane worden vastgesteld.

Aanleiding voor ons onderzoek vormden onze verkennende gesprekken met medewerkers van de Douane en ondernemers. Ondernemers gaven aan te ervaren dat de Douane bij geschillen over correcties niet altijd oog heeft voor hun kant van het verhaal en zich vaak beroept op 'de letter van de wet'. Douanemedewerkers ervaren op hun beurt dat Europese wet- en regelgeving weinig ruimte biedt om belangen van ondernemers mee te laten wegen in besluiten. Mede gelet op deze mogelijk beperkte handelingsvrijheid, en omdat de gevolgen van in het bijzonder een (mogelijk) onjuiste, onvolledige of niet tijdige aangifte groot kunnen zijn, is het belangrijk dat ondernemers op kunnen komen voor hun rechten.

[3] Deze douaneschuld kan gepaard gaan met een boete, rente en eventuele andere kosten.

Met aandacht voor rechtsbescherming in een zo vroeg mogelijk stadium kan de Douane voorkomen dat ondernemers onnodig in bezwaar moeten gaan of de gang naar de rechter moeten maken om hun recht te krijgen.

2.3 Inhoud, aanpak en verloop van het onderzoek

2.3.1 Praktische rechtsbescherming van ondernemers

Dit is het eerste onderzoek dat de IBTD bij de Douane heeft uitgevoerd. We zijn in september 2024 gestart met het onderzoek. Dit onderzoek is gebaseerd op studie van dossiers, wetgeving, werkinstructies enquêtes voor ondernemers en gesprekken met douanemedewerkers, ondernemers en medewerkers van DG BUDGET (DG BUDG) en DG TAXUD . Voor meer informatie over de aanpak van dit onderzoek verwijzen wij hier kortheidshalve naar het plan van aanpak voor dit onderzoek dat wij op 5 september 2024 publiceerden.

Dit onderzoek richt zich op de praktische rechtsbescherming van ondernemers bij wie douaneaangiften zijn gecorrigeerd hetgeen heeft geleid tot een hoger verschuldigd bedrag aan douaneheffingen. We hebben gekeken naar de manier waarop de Douane invulling geeft aan de rechtsbescherming. Daarbij concentreerden we ons op het proces en niet op de inhoud van het geschil.

Na bestudering van ruim 100 dossiers is ons gebleken dat we in totaal 77 dossiers konden gebruiken voor dit onderzoek omdat hierin sprake is (geweest) van een geschil of waar sprake is van een voorgenomen ongunstige beschikking. Een ongunstige beschikking is een voor de ondernemer ongunstig besluit van de Douane tot correctie van de aangifte, tot navordering of naheffing van de verschuldigde

douaneheffingen. We hebben 25 gerechtelijke dossiers bestudeerd waarin sprake was van een geschil over de douaneheffing en waarvan de uitspraak in het eerste half jaar 2024 onherroepelijk was. Daarnaast hebben we 52 dossiers bestudeerd van meer actuele zaken, waarin in de eerste helft van 2024 sprake was van een correctie van de aangifte die leidde tot een douaneschuld. Deze dossiers komen uit de Douanesystemen Douaneaangiften Management Systeem (DMS) en Douane Standpunt Financieel (DSF). DMS is het digitale systeem van de Nederlandse Douane voor het elektronisch indienen, verwerken en beheren van verschillende soorten douaneaangiften. DMS handelt douaneaangiften volledig digitaal af: communicatie, verwerking en verzoeken om aanvullende informatie verlopen via elektronische berichten. DSF is een douaneapplicatie met functionaliteiten waarmee douanemedewerkers een ingenomen heffingsbesluit kunnen vastleggen.

Voor meer informatie over de wijze waarop wij dit onderzoek hebben uitgevoerd, verwijzen wij kortheidshalve naar de methodologische verantwoording die als bijlage 1 bij de eindrapportage is gevoegd.

2.3.2 Onderzoeksvragen

De centrale onderzoeksvraag van ons onderzoek is:

Hoe geeft de Douane in de praktijk invulling aan de rechtsbescherming van ondernemers bij geschillen over douaneheffingen en zijn hierin verbeteringen mogelijk?

Deze centrale onderzoekvraag valt uiteen in de volgende deelvragen:

1. In welke mate stelt de Douane ondernemers in de gelegenheid om op te kunnen komen voor hun rechten?
2. Hoe ervaren ondernemers het proces wanneer zij een geschil hebben over een douaneheffing? Ervaren ondernemers knelpunten wanneer zij op willen komen voor hun rechten en zo ja, welke?
3. Zijn verbeteringen in de rechtsbescherming gewenst? Zo ja, welke en waarom?

In deze nota van bevindingen beschrijven we feitelijk wat we hebben gezien op basis van de bestudeerde dossiers en gehoord in de gevoerde gesprekken met ondernemers, het bedrijfsleven en de instellingen van de Europese Commissie (EC) (zie verder bijlage 1). In deze nota van bevindingen is de beantwoording van de deelvragen nog niet aan de orde. Dat doen we in ons eindrapport waarin wij op basis van de geconstateerde feiten ons antwoord op de centrale onderzoeksvraag zullen geven. Wij verwachten dit eindrapport begin juli 2026 te publiceren.

2.3.3 Informatiehuishouding Douane en doorlooptijd onderzoek

Het verkrijgen van de benodigde informatie was tijdrovender en ingewikkelder dan we bij de start van het onderzoek ingeschat hadden. Het vinden van de juiste databronnen waaruit we de casussen konden selecteren en het maken van de juiste selectie en de steekproeftrekkingen door de Douane heeft de nodige tijd in beslag genomen. Ook het verkrijgen van de informatie uit de geselecteerde dossiers heeft lang geduurd. Dit onderzoek kent daardoor een lange doorlooptijd.

Dit komt mede doordat we onze weg binnen de organisatie en de processen van Douane nog moesten vinden. Maar de belangrijkste oorzaak van de lange doorlooptijd is de informatiehuishouding van de Douane. Voor dit onderzoek moest de Douane voor elke casus de relevante stukken uit de verschillende fases van rechtsbescherming uit verschillende systemen en van netwerkschijven halen. Deze informatie staat niet bij elkaar. Zo bood het ene systeem zicht op de voornemenfase,

maar stukken over het verdere verloop zaten in andere systemen waar minder duidelijk zicht op was. Daardoor heeft het tot medio september 2025 geduurd voordat we de informatie uitvraag aan de Douane voor wat betreft de dossiers konden sluiten. Bij de bestudering van de dossiers is gebleken dat niet voor alle opgevraagde dossiers de stukken compleet zijn. Uit de stukken die we ontvingen bleek niet dat de Douane een bepaalde standaard opbouw voor het dossier hanteert. Daardoor hebben we enkele dossiers niet volledig kunnen beoordelen op de praktische invulling van de rechtsbescherming. Ook hebben we meerdere dossiers na bestudering buiten het onderzoek gehouden toen bleek dat deze toch niet voldeden aan onze selectiecriteria (zie bijlage 1: methodologische verantwoording).

Vanwege de huidige staat van de informatievoorziening kon de Douane aanvankelijk geen informatie verstrekken over het aantal lopende en afgeronde zaken in de verschillende fases van rechtsbescherming (voornemen, bezwaar en beroep) en de resultaten ervan. Medio februari 2026 hebben we van de Douane gegevens ontvangen over het aantal bezwaarzaken in 2024 en 2025. Over 2025 heeft de Douane de onderverdeling naar type bestreden besluit aangeleverd. Medio maart 2026 hebben we aanvullende informatie van de Douane ontvangen.

Context in cijfers

De Nederlandse Douane had in 2024 te maken met ruim 1,4 miljard aangifteregels.[4] Hiervan zien 1,1 miljard aangifteregels op e-commerce (online handel). In 2024 heeft de Douane op de overige 300 miljoen aangifteregels 360.920 controles uitgevoerd op vracht, koeriers en postzendingen en 10.816 controles op vrachtschepen, vliegtuigen en vluchten (hoog risico). Ook heeft zij 1.906 fiscaal gerichte onderzoeken vanuit klantmanagement en 7.793 controles ambulant binnenland uitgevoerd.[5] In deze in totaal 381.435 controles vallen ook de controles die een uitgangspunt vormen in ons onderzoek: controles bij aangiftebehandeling en controles na invoer die geleid hebben tot een correctie waardoor de douaneschuld voor de ondernemer met minimaal € 1000,- was toegenomen.

Als de Douane bij de controles van de in de aangifte opgenomen gegevens over de goederen, bijvoorbeeld de aantallen, bedragen (de douanewaarde), de oorsprong of soorten product constateert dat deze naar haar mening niet juist zijn, stuurt zij de ondernemer eerst de aankondiging dat zij van plan is om een ongunstige beschikking te nemen, het zogeheten voornemen. De ondernemer wordt in de gelegenheid gesteld daarop te reageren, in het bijzonder door zijn standpunt weer te geven. Die reactie betrekt de Douane bij haar definitieve beschikking. Wanneer de douane geen reden ziet iets af te doen aan het voornemen, zendt zij de ondernemer de definitieve ongunstige beschikking. Als de ondernemer het daar niet mee eens is, kan hij daartegen bezwaar maken.

We hebben de Douane gevraagd hoeveel voornemens zij in 2024 heeft uitgestuurd, hoeveel bezwaren ze heeft ontvangen en in hoeveel gevallen de ondernemer in het gelijk gesteld is (in voornemenfase en de bezwaarfase). De Douane kan over de voornemensfase geen kwantitatieve gegevens aanleveren, omdat zij deze niet vastlegt.

De gegevens over het aantal bezwaren over 2024 en 2025 hebben we wel ontvangen. Deze zijn weergegeven in tabel 1.

[4] Een aangifteregel is een specifieke regel binnen een douaneaangifte waarin één uniek soort goed wordt beschreven met bijbehorende douanecode.

[5] De cijfers komen uit de Jaarrapportage Douane 2024, p. 9 en 19.

Tabel 1: Aantal door Douane ontvangen en behandelde bezwaren en besluiten in 2024 en 2025 (bron Douane[6])

	2024	2025
Aantal ontvangen bezwaarschriften	5.390	5.275
Aantal behandelde bezwaarschriften*	5.328	4.898
Waarvan:		
Definitief gegrond	3.301	3.308
Definitief ongegrond	1.416	1.023
Definitief gedeeltelijk gegrond	210	191
Definitief niet ontvankelijk verklaard	401	376
Aantal behandeld binnen de termijn	3.642	3.588
Totaal betwist bedrag	€ 347 miljoen	€182 miljoen
Totaal toegewezen bedrag	€ 120 miljoen	€ 98 miljoen

* dit aantal kan ook bezwaarschriften uit voorgaande jaren bevatten

Over 2025 heeft de Douane ons tweemaal een overzicht verstrekt van de 'besluitsoort' waarop de afgehandelde bezwaren betrekking hebben (zie tabel 2). We hebben een tweede uitvraag gedaan omdat we specifieke vragen hadden bij het aantal bezwaarschriften op het douanestandpunt DWU dat de Douane definitief gegrond verklaard heeft. De Douane heeft ons hierop laten weten dat een groot deel van de gegrondverklaringen van bezwaren tegen het douanestandpunt DWU ziet op fouten die belanghebbenden zelf hebben gemaakt. Dit uit zich in bezwaren tegen hun eigen aangifte. Daarnaast komt het voor dat de belanghebbende wacht met het melden van een gemaakte fout bij de Douane, totdat de naheffing of UTB is uitgereikt. De Douane geeft aan deze gevallen ook te kwalificeren als een bezwaar tegen een douanestandpunt, omdat de naheffing of UTB dan al is opgelegd.

Tabel 2: Afgehandelde bezwaren naar besluitsoort in 2025 (bron: Douane[7]) (Tussen haakjes de aanvankelijk verkregen cijfers)

Besluitsoort	Totaal	% definitief gegrond
Soort bezwaar		
Administratieve fout	64 (18)	27% (100%)
Douanestandpunt Accijns	227 (223)	36% (36%)
Douanestandpunt DWU	808 (764)	63% (68%)
Douanestandpunt passagiers	516 (530)	3% (3%)
Eigen aangifte Accijns	105 (100)	57% (58%)
Eigen aangifte DWU	1570 (1388)	75% (84%)
NIET-ZUIVERING	1038 (917)	60% (69%)
OVERIGE	454 (391)	55% (65%)
Verkeersbegeleidingstarief	596 (583)	96% (99%)
Eindtotaal	5378 (4914)	62% (67%)

2.4 Leeswijzer

Wij onderscheiden in deze nota van bevindingen twee fases in de rechtsbescherming: de rechtsbescherming tijdens de voorbereiding van de ongunstige beschikking en de rechtsbescherming in de bezwaarfase nadat de Douane de ongunstige beschikking heeft genomen.

Hoofdstuk 3 gaat in op de rechtsbescherming tijdens de voorbereiding van de ongunstige beschikking. We behandelen achtereenvolgens de rechtsbescherming bij de verificatie van de aangifte c.q. de controle achteraf en vervolgens bij het voornemen tot het afgeven van de ongunstige beschikking en de definitieve ongunstige beschikking (UTB of

[6] Overzicht behandelde en ontvangen bezwaren 2024, ontvangen op 21-8-2025 en TBB_Bezwaar_2025 ontvangen op 3-2-2026.

[7] Het Excel bestand Behandelde bezwaren nr. besluit 2025, ontvangen op 3-2-2026 riep bij ons vragen op, waarna we op 13-3-2026 het bestand Analyse gegrondverklaringen van de Douane hebben ontvangen.

naheffingsaanslag). Hierbij geven we op basis van de door ons bestudeerde dossiers aan hoe de rechtsbescherming er in de praktijk uitziet.

Hoofdstuk 4 behandelt de fase nadat de Douane de ongunstige beschikking heeft genomen: de bezwaarfase.

In hoofdstuk 5 gaan we in op de doorlooptijden van de bestudeerde dossiers en het financieel belang dat met de correctie is gemoeid.

Het laatste onderdeel (hoofdstuk 6) gaat in op de ruimte die er voor de Nederlandse Douane is om rekening te houden met onredelijke uitkomsten bij het toepassen van wet- en regelgeving en sluit af met de knelpunten die ondernemers ervaren wanneer zij willen opkomen voor hun rechten.

3. Rechtsbescherming bij de voorbereiding van de ongunstige beschikking

In dit hoofdstuk beschrijven we de rechtsbescherming tijdens de voorbereiding van de beslissing van de Douane om douaneheffingen na te vorderen of na te heffen. Hierbij geven we op basis van de door ons bestudeerde dossiers aan hoe de rechtsbescherming er in de praktijk uitziet. In de voorbereidingsfase maken we onderscheid naar de verificatie en controle, de voorgenomen ongunstige beschikking en het afgeven van de UTB of naheffingsaanslag door de Douane. Voordat we inzoomen op de Douanepraktijk, gaan we in paragraaf 3.1 kort in op de wetgeving op Europees en nationaal niveau op het gebied van rechtsbescherming. Paragraaf 3.2 geeft weer wat in wet- en regelgeving is vastgelegd over de verificatie van de aangifte voordat de goederen zijn vrijgegeven dan wel de controle van de aangifte nadat de goederen zijn vrijgegeven. In paragraaf 3.3 gaan we in op onze bevindingen over de rechtsbescherming tijdens de verificatie c.q. controle van de aangifte. In paragraaf 3.4 gaan we in op de wet en regelgeving wat betreft de voorgenomen ongunstige beschikking waarna in 3.5 onze bevindingen ten aanzien van de rechtsbescherming bij het voornemen aan de orde komen. In 3.6 wordt eerst kort beschreven wat er in wet- en regelgeving is bepaald over de ongunstige beschikking. Paragraaf 3.7 gaat tenslotte in op onze bevindingen uit de dossierstudie over de rechtsbescherming bij het opleggen van de UTB of naheffingsaanslag.

3.1 Rechten bij geschillen met de Douane

Verhouding EU recht en Nederlands recht

Waar bij de heffing van douanerechten sprake is van EU-verordeningen, zijn bij de heffing van accijnzen EU-richtlijnen van toepassing. Zowel de regelgeving rond douanerechten als accijnzen is dus sterk geëuropeaniseerd. Omdat douanerechten een exclusieve Unie-aangelegenheid betreft is de regelgeving hiervoor opgenomen in verordeningen, namelijk het Douanewetboek van de Unie (DWU) en de bijbehorende uitvoeringsverordeningen.[8] De bepalingen werken rechtstreeks en met voorrang door in de Nederlandse rechtsorde en wetgeving. Hierdoor is er omtrent de heffing van douanerechten amper nationale wetgeving. Nederland kent wel de Algemene douanewet (ADW), maar daar is weinig geregeld over de heffing en inning van invoerrechten.[9] Op het gebied van de accijnzen zijn de EU-richtlijnen geïmplementeerd in de Nederlandse wet via de Wet op de accijns.

Dat beide soorten heffingen sterk geëuropeaniseerd zijn, betekent echter niet dat er in het geheel geen ruimte is voor (overige) nationale wetgeving. De onderdelen die het DWU niet regelt, mogen de lidstaten zelf regelen.[10] Voor accijnzen geldt dat deze worden geheven op basis de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen (AWR; tenzij sprake is van invoer uit landen buiten de EU, dan is het DWU van toepassing) en zijn zowel de Algemene wet bestuursrecht (Awb) als de AWR relevant. In de Awb zijn voor alle bestuursorganen in Nederland de procedureregels voor het nemen van een besluit en de rechtsbescherming vastgelegd. Met betrekking tot de douanerechten bevat de Awb de hoofdregeling voor het

[8] Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en van de Raad van 9 oktober 2013 tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie.

[9] Zie M.M.W.D. Merkx & M.L Schippers (red.), *Formele aspecten van het douanerecht en de indirecte belastingen (Fed Fiscale Brochures)*, Deventer: Wolters Kluwer 2024, pagina 3

[10] Nederland doet dit voor bijvoorbeeld bepalingen met betrekking tot handhaving en controle en boeten in de Algemene douanewet (ADW).

bezwaar en beroep voor zover art. 8:1 ADW daarvan niet afwijkt. Daarbij is de AWR relevant voor zover het bepalingen kent die afwijken van de Awb, deze zijn van toepassing voor zover art. 8:2 ADW ze van toepassing verklaart.[11]

Verschillen tussen Europees en nationaal recht

Een relevant verschil tussen het Europese recht en het nationale recht kan worden gevonden in het begrip 'beschikking'. Waar men op grond van nationale wetgeving onder 'beschikking' een schriftelijk besluit van een overheidsorgaan verstaat, kent het DWU een dergelijke beperking tot schriftelijke beslissingen niet.[12] Op grond van art. 1:18 lid 1 ADW worden beschikkingen in de zin van het DWU gelijkgesteld met de term 'beschikking' in de zin van de Awb. Daardoor zien alle bepalingen in de Awb over 'beschikkingen' ook op 'beschikkingen' in de zin van het DWU en dus ook op mondelinge beslissingen. Voor het geven van beschikkingen is in Nederland 'de inspecteur' of 'de ontvanger' als bestuursorgaan bevoegd.[13] Daarnaast is op grond van het DWU tegen alle beschikkingen[14] bezwaar en beroep mogelijk (open systeem). Het recht van bezwaar en beroep komt op grond van artikel 44 lid 1 DWU toe aan eenieder die rechtstreeks en individueel is geraakt door het bestreden besluit.[15]

Het DWU onderscheidt gunstige en ongunstige beschikkingen. In het geval van een ongunstige beschikking – zoals het opleggen aan de ondernemer van een navordering of naheffing van de verschuldigde douaneschuld – moet de Douane extra formele voorwaarden naleven. Deze extra voorwaarden houden onder meer in dat de Douane het voornemen om een ongunstig besluit te nemen moet meedelen, inzage moet verstrekken in het dossier en onder omstandigheden de betrokkenen vooraf moet horen voordat zij een definitief besluit neemt. Dit horen mag zowel schriftelijk als mondeling gebeuren.

In het kader van de rechtsbescherming is het ook van belang op te merken dat het DWU naast een breder besluitenbegrip zoals hiervoor omschreven, de bezwaarfase bij de Douane aanmerkt als onderdeel van het beroep dat de ondernemer kan instellen tegen een ongunstige beschikking. In het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht is de bezwaarfase bij de Douane als een aparte fase aangemerkt die vooraf gaat aan het beroep bij de Rechtbank Noord-Holland. De algemene regels voor bezwaar en beroep zijn opgenomen in de Awb. De AWR bevat speciale regels voor onder meer de bezwaarfase en is de lex specialis ten opzichte van de Awb. Daarnaast zijn in het Besluit Fiscaal Bestuursrecht beleidsregels opgenomen die ook op de bezwaarfase van toepassing zijn.[16]

[11] D.G. van Vliet, Douanerecht (Fiscale Monografieën nr. 90), Deventer: Wolters Kluwer 2019, pagina 81

[12] In artikel 5 onderdeel 39 van het DWU is hiervoor de volgende definitie opgenomen: "Elke beslissing welke verband houdt met de douanewetgeving die door een douaneautoriteit over een bepaald geval wordt genomen en die voor de betrokken persoon of betrokken personen rechtsgevolgen heeft."

[13] Dit is op grond van artikel 1:3 lid 1 onderdeel c Algemene douanewet bepaald in een ministeriële regeling en verder uitgewerkt in de Algemene douaneregeling.

[14] In tegenstelling tot het gesloten systeem van het belastingrecht waarin uitsluitend bezwaar en beroep mogelijk is tegen een belastingaanslag of een besluit dat in een belastingwet als voor bezwaar vatbare beschikking wordt aangeduid.

[15] In ons fiscaal recht daarentegen zijn bezwaar en beroep alleen mogelijk tegen de beslissingen die vooraf zijn aangewezen waarbij ook is bepaald wie het recht heeft om beroep in te stellen. Dit is vastgelegd in artikel 26a AWR. Artikel 8:2 lid 1 van de Algemene Douanewet bepaalt dat artikel 26a Algemene Wet Rijksbelastingen (AWR) niet van toepassing is op bezwaar en beroep tegen beschikkingen van de Douane.

[16] Zie M.M.W.D. Merkx & M.L Schippers (red.), *Formele aspecten van het douanerecht en de indirecte belastingen (Fed Fiscale Brochures)*, Deventer: Wolters Kluwer 2024, pagina 190

Verdedigingsbeginsel

De hiervoor genoemde extra voorwaarden die de Douane bij een ongunstige beschikking in acht moet nemen vloeien voort uit een belangrijk beginsel voor de rechtsbescherming bij douanezaken: het verdedigingsbeginsel. Voordat de Douane op het gebied van accijnzen of douanerechten een ongunstige beschikking neemt, moet zij het recht op verdediging eerbiedigen.[17] Dit verdedigingsbeginsel is ontwikkeld in de rechtspraak van het Hof van Justitie en is vastgelegd in het Handvest en het DWU.[18]

Het verdedigingsbeginsel houdt in dat wanneer de Douane een ongunstige beschikking wil nemen, zij de ondernemer hiervan op de hoogte moet brengen en meedeelt op grond waarvan zij voornemens is de ongunstige beschikking te baseren. Een ander onderdeel van het verdedigingsbeginsel is het recht om inzage te krijgen in het administratieve dossier waarin zich de informatie en documenten bevinden die de Douane in aanmerking heeft genomen bij het nemen van haar (voorgenomen) besluit, zoals bijvoorbeeld ontlastende bewijsstukken.[19] Deze inzage moet de Douane in de administratieve procedure verstrekken en niet pas tijdens de gerechtelijke procedure. De Douane moet de ondernemer vervolgens de gelegenheid bieden om binnen een redelijke termijn zijn standpunt kenbaar te maken. Na het verstrijken van deze redelijke termijn kan de Douane besluiten de voorgenomen ongunstige beschikking niet te nemen of ontvangt de ondernemer de definitieve beschikking waartegen hij bezwaar kan maken en eventueel beroep kan instellen.[20]

Het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel is van toepassing op zaken die direct het Unierecht betreffen zoals de heffing van douanerechten.[21] Ook is het verdedigingsbeginsel van toepassing op accijnzen.[22]

De ongunstige beschikkingen dienen ook deugdelijk gemotiveerd te worden. Voor douanerechten volgt dit uit art. 22 lid 7 DWU, voor accijnzen volgt deze verplichting uit 3:46 en 7:12 Awb.

Schending van het verdedigingsbeginsel kan leiden tot nietigheid van de genomen ongunstige beschikking wanneer deze schending ertoe heeft geleid dat de procedure een andere afloop had kunnen hebben.[23] Het hoeft dus niet bewezen te worden dat de procedure anders was gelopen; voldoende is dat de ondernemer niet de mogelijkheid heeft gehad om een andere afloop te bewerkstelligen.[24] Of aan het andere afloopcriterium is

[17] Zie hiervoor het Sopropé arrest, HvJ 18 december 2008, C-349/07, ECLI:EU:C:2008:746.
[18] Zie HvJ EG 23 oktober 1974, nr. C-17/74 (Transocean Marine Paint Association/Commissie), HvJ EG 18 december 2008, nr. C-349/07 (Sopropé), HvJ EU 3 juli 2014, nr. C-129/13 en C-130/13 (Kamino International Logistics en Datema Hellmann Worldwide Logistics).
[19] Dit blijkt onder andere uit het Handvest en jurisprudentie, zie M.M.W.D. Merkx & M.L Schippers (red.), *Formele aspecten van het douanerecht en de indirecte belastingen (Fed Fiscale Brochures)*, Deventer: Wolters Kluwer 2024, pagina 30 en HvJ 16 oktober 2019, C-189/18, ECLI:EU:C:2019:861, r.o. 52 (Glencore Agriculture Hungary) en WFR 2016/73 en HvJ EG 7 januari 2004, nr. C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P en C-219/00 P (*Aalborg Portland A/S*). GvEA 29 juni 1995, nr. T-30/91 (*Solvay/Commissie*), punt 81; HvJ EG 2 oktober 2003, nr. C-199/99 P (*Corus UK/Commissie*), punten 125-128; HvJ EG 13 februari 1979, nr. C-85/76 (*Hoffmann-La Roche/Commissie*), punten 9 en 11; HvJ EG 8 juli 1999, nr. C-51/92 P (*Hercules Chemicals/Commissie*), punt 75; HvJ EG 15 oktober 2002, nr. C-238/99 P, C-244/99 P, C-245/99 P, C-247/99 P, C-250/99 P-C-252/99 Pen C-254/99 P (*Limburgse Vinyl Maatschappij e.a./Commissie*), punt 315.
[20] Zie M.M.W.D. Merkx & M.L Schippers (red.), *Formele aspecten van het douanerecht en de indirecte belastingen (Fed Fiscale Brochures)*, Deventer: Wolters Kluwer 2024, pagina 10
[21] A.E. Keulemans, 'Het unierechtelijke verdedigingsbeginsel: een update', WFR 2016/73
[22] A.E. Keulemans, 'Het unierechtelijke verdedigingsbeginsel: een update', WFR 2016/73 en HvJ EU 3 juli 2014, nr. C-129/13 en C-130/13 (Kamino International Logistics en Datema en Hellmann Worldwide Logistics), BNB 2014/231; HvJ EU 23 oktober 2014, nr. C-437/13 (Unitrading); anti-dumping: HvJ EG 27 juni 1991, nr. C-49/88 (Al-Jubail); omzetbelasting: HvJ EU 7 mei 2013, nr. C-617/10 (Åkerberg Fransson).
[23] HvJ 3 juli 2014, C-129/13 en C-130/13, ECLI:EU:C:2014:2041 (Kamino Internatinal Logistics en Datema Hellman Worldwide Logistics).
[24] Zie M.M.W.D. Merkx & M.L Schippers (red.), *Formele aspecten van het douanerecht en de indirecte belastingen (Fed Fiscale Brochures)*, Deventer: Wolters Kluwer 2024, pagina 12

voldaan, is afhankelijk van de specifieke feiten en omstandigheden van de zaak.

3.2 De verificatie c.q. controle van de aangifte

In deze paragraaf bespreken we achtereenvolgens de verificatie van de aangifte door de Douane voordat en de controle door de Douane nadat de goederen in het vrije verkeer zijn gebracht. We starten met de verificatie voor vrijgave van de goederen.

De Douane moet op grond van artikel 22 lid 2 DWU onverwijld, doch uiterlijk binnen 30 dagen na ontvangst van de aangifte[25] nagaan of aan de voorwaarden voor aanvaarding van de aangifte is voldaan. Voorwaarden voor aanvaarding zijn dat de aangifte volgens de wettelijke regels (welke in het aangiftesysteem zijn vertaald naar zogeheten 'business rules') is ingevuld. Op basis van deze business rules checkt het aangiftesysteem DMS of alle vereiste onderdelen van de aangifte zijn ingevuld, dat de aangifte is ondertekend, dat alle voorgeschreven bescheiden zijn toegevoegd en dat de goederen er inderdaad zijn. Voldoet de aangifte aan deze 'business rules 'dan wordt de aangifte in DMS automatisch aanvaard. Als een douaneaangifte niet aan de voorwaarden voor aanvaarding van de aangifte voldoet, wordt de aangifte niet aanvaard en niet geacht te zijn gedaan.[26]

Indien de goederen onder de douaneregeling 'in het vrije verkeer brengen' worden geplaatst, ontstaat op het tijdstip van de aanvaarding van de douaneaangifte voor de ondernemers de douaneschuld (artikel 77 lid 2 DWU).

De ondernemer mag nadat de aangifte is aanvaard, op zijn verzoek één of meer gegevens in de douaneaangifte wijzigen zo lang deze wijzigingen er niet toe leiden dat de douaneaangifte betrekking heeft op andere goederen dan die waarop zij oorspronkelijk betrekking had (artikel 173 DWU). Het wijzigen van de aangifte is echter niet toegestaan in de volgende situaties waarin de Douane:

- de ondernemer van haar voornemen de goederen te onderzoeken, op de hoogte heeft gesteld.
- heeft geconstateerd dat de gegevens van de douaneaangifte onjuist zijn.
- de goederen heeft vrijgegeven.

Nadat een ondernemer aangifte heeft gedaan in DMS en deze is aanvaard, kan de Douane besluiten om deze aangifte nader te controleren.
De ondernemer is verantwoordelijk voor de gegevens die hij in 'zijn' aangiften vermeldt. De Douane heeft de bevoegdheid om, voordat de aangegeven goederen in het vrije verkeer van de EU worden gebracht, na te gaan of de gegevens en de daarbij behorende documentatie van een aangifte juist zijn. Deze controle is de verificatie van de aangifte (artikel 188 DWU).[27] De controlebevoegdheden van de Douane zijn ruim: de Douane heeft de bevoegdheid om goederen - waar deze zich ook bevinden en welke status deze ook hebben- te onderzoeken (artikel 124 en 125 Douanewet). Hoe uitgebreid of diepgaand de controle wordt verricht is aan de Douane. Voor het uitvoeren van de verificatie kan de Douane de aangiftegegevens bekijken en de documentatie die hierbij is gevoegd. Dit wordt aangeduid als een bescheidscontrole. Daarnaast kan de Douane de aangegeven goederen zelf ter plaatse onderzoeken en

[25] DWU spreekt van aanvraag van de beschikking.
[26] Hoge Raad, 8 juli 1996, nr. 30782, ECLIHR AA1843.
[27] De Douane ziet het verificatieproces als een onderdeel van de voornemenfase. Gesprek Douane d.d. 06.11.25.

monsters nemen voor nader onderzoek, vaak door het Douanelaboratorium. Dit wordt fysieke controle genoemd. Ten slotte kan de Douane de ondernemer vragen om nog andere documenten te overleggen.

De verificatie van de aangifte start als gevolg van het besluit van de Douane om de in de aangifte opgenomen gegevens te verifiëren. De verificatie vindt plaats voordat de Douane de douaneschuld vaststelt als bedoeld in artikel 101 DWU. De verificatie van de aangifte eindigt op het moment dat de aangifte is gecorrigeerd of de aanvullende uitnodiging tot betaling van de verschuldigde douanerechten is verstuurd dan wel de Douane heeft vastgesteld dat de aangifte klopt en niet gecorrigeerd hoeft te worden.

De Douane moet vastleggen dat zij een verificatie van de aangifte heeft uitgevoerd en wat de resultaten daarvan zijn (artikel 243 lid 1 Uvo.DWU). Deze resultaten kunnen voorlopig zijn als de Douane de aangifte nog verder wil onderzoeken. Is dat niet het geval dan kan de verificatie tot de volgende resultaten leiden: conform, gedeeltelijk conform[28] of niet conform de aangifte. Vervolgens stelt de Douane de ondernemer op de hoogte van de resultaten van de verificatie (artikel 243 lid 2 Uvo.DWU). De ondernemer kan dan besluiten om een aanvullend onderzoek te vragen (artikel 190 lid 1, 2e alinea DWU).

Wanneer bij de verificatie van de aangifte wordt bevonden dat de gegevens van de aangifte wettelijk niet juist zijn, legt de Douane vast met welke gegevens rekening moet worden gehouden voor de toepassing van het douanetarief (artikel 243 lid 3 Uvo.DWU). Dit met het oog op o.a. de berekening van verschuldigde douanerechten en de toepassing van andere bepalingen van de douaneregeling waaronder de goederen zijn geplaatst. Op basis van de uitkomsten van de verificatie wordt de aangifte aangepast.

Voor de afhandeling van onregelmatigheden bij invoer heeft de Douane in 2025 een werkinstructie opgesteld. In deze werkinstructie staat dat een zogeheten een RFI (Request for information) bericht via DMS naar de ondernemer gestuurd moet worden zodat deze de aangifte kan corrigeren.[29] De ondernemer heeft 30 dagen de tijd deze correctie door te voeren. Wordt deze correctie binnen 30 dagen niet doorgevoerd dan wijzigt de Douane de aangifte.

De mededeling van de resultaten van de verificatie van een douaneaangifte heeft als zodanig geen rechtgevolgen voor de ondernemer. Deze mededeling is daardoor geen beschikking in de zin van het DWU waartegen de ondernemer bezwaar kan maken. Om toch al de beschikking te hebben over de goederen kan de ondernemer de Douane vragen om de onmiddellijke mededeling van de douaneschuld. De ondernemer hoeft dan geen (aanvullende) zekerheid te stellen maar moet de meegedeelde douaneschuld binnen een bepaalde termijn voldoen (artikel 244 Uvo.DWU). Dan volgt de ‘vrijgave van de goederen’(artikel 5 onderdeel 26 DWU).

De uitkomst van de verificatie kan zijn dat de ondernemer een hoger bedrag is verschuldigd dan uit de gegevens van de aangifte reeds voortvloeiende verschuldigde douanerechten (artikel 245 Uvo.DWU). Op basis van de uitkomsten van de verificatie wordt de aangifte aangepast. In dat geval mag de Douane de goederen pas vrijgeven nadat de

[28] Bij kleine verschillen met de aangifte wordt aangenomen dat deze overeenkomen met de aangifte (artikel 1:35 Douanewet en artikel 2:15 Algemene douaneregeling).

[29] Werkinstructies proces afhandeling onregelmatigheden en de werkinstructie corrigeren en splitsen aangifte.

ondernemer de douaneschuld heeft betaald of daarvoor zekerheid is gesteld (artikel 195 lid 1 DWU).
Na de verificatie en betaling van de douaneschuld of de zekerheidsstelling ter voldoening van de douaneschuld geeft de Douane de goederen vrij aan de ondernemer (artikel 194 lid 1 DWU). Meent de Douane dat verder onderzoek nodig is of wordt geen (aanvullende) zekerheid gesteld, dan kan zij besluiten de goederen vooralsnog niet vrij te geven (artikel 245 lid 2 Uvo.DWU). Dit besluit is dan een voor beroep vatbare beschikking.[30]

De mededeling van de vrijgave is meer dan een loutere kennisgeving. Zij heeft rechtsgevolgen voor de ondernemer die na en door deze mededeling zijn goederen mag meenemen of doorvoeren. [31] Daarom is deze mededeling een voor beroep vatbare beschikking.

Vervolgens moet de Douane uiterlijk 14 dagen na de vrijgave van de goederen het bedrag van de douaneschuld boeken.[32] Staat de douaneschuld op het moment van de vrijgave van de goederen nog niet onomstotelijk vast (bijvoorbeeld omdat er nog bepaalde certificaten aangeleverd moeten worden) dan wordt de douaneschuld pas geboekt uiterlijk 14 dagen na de dag waarop het precieze bedrag van de douaneschuld of de verplichting tot betaling van de rechten kan worden vastgesteld (artikel 105 lid 2, eerste alinea DWU).

De controle na vrijgave

We behandelen nu eerst de invoerrechten en dan de accijns.

Op grond van artikel 48 DWU mag de Douane controles instellen na de vrijgave van de goederen. De Douane mag de juistheid van de aangifte achteraf aan een controle onderwerpen. De Douane mag in dat kader documenten en de bedrijfsboekhouding controleren. Ook mag de Douane de goederen – indien en voor zover deze nog aanwezig zijn- onderzoeken of hiervan monsters nemen. Ook is de Douane bevoegd de controles uit te voeren bij anderen dan de ondernemer. Werkt een ondernemer niet mee aan een controle dan leidt dit al snel tot een strafbaar feit.[33] Daarnaast bepaalt artikel 15 lid 1 DWU dat : "*eenieder die direct of indirect bij het vervullen van douaneformaliteiten of douanecontroles is betrokken, dient de douaneautoriteiten op hun verzoek en binnen de eventueel vastgestelde termijnen in de passende vorm alle nodige bescheiden en inlichtingen te verstrekken en deze autoriteiten alle nodige bijstand te verlenen voor het vervullen van deze formaliteiten of controles*".

De Douane kan de ondernemer verzoeken de gegevens in de douaneaangifte te corrigeren wanneer bij controle na vrijgave of nadat de goederen in het vrije verkeer zijn gebracht, blijkt dat deze gegevens niet in overeenstemming waren met de werkelijkheid. De aangifte blijft dan ongewijzigd maar de controle kan aanleiding geven om een navordering of naheffing te sturen, gebaseerd op de alsnog bevonden gegevens. De controle na vrijgave van de goederen start met het uitvoeren van de controle en eindigt met de toezending van het definitieve controlerapport aan de ondernemer. Daarna volgt een eventuele navordering of naheffing. De controle na invoer van de goederen uit een derde land kan namelijk uitwijzen dat er teveel of te weinig douanerechten zijn betaald (artikelen 116 en 101 DWU). Deze bedragen kunnen achteraf worden geboekt of

[30] De weigering van de Douane om de goederen vrij te geven kan voortvloeien uit het feit dat sommige goederen niet tijdens de verificatie vrijgegeven mogen worden. Het gaat dan om goederen met vrijgave verhinderende profielen.
[31] D.G. van Vliet, Douanerecht (Fiscale Monografieën nr. 90), Deventer: Wolters Kluwer 2019, pag. 380.
[32] Dit is de hoofdregel zoals vastgelegd in artikel 105 DWU. Hierop bestaan uitzonderingen zoals de boeking achteraf. Ook deze uitzonderingen zijn geregeld in artikel 105 DWU.
[33] In Nederland op basis van artikel 10:5 lid onderdeel b van de Algemene douanewet.

ingevorderd (artikel 105 lid 3 en 4 DWU). De Douane heeft de mogelijkheid om uitstel van betaling te verlenen gedurende de tijd dat de schuldenaar nodig heeft om aan zijn betalingsverplichtingen te voldoen (artikel 108 DWU).

In dit onderzoek hebben we voor het deel dat betrekking heeft op de controle na vrijgave vooral dossiers bestudeerd die gaan over accijnsgoederen. Bij accijnsgoederen gaat het voornamelijk om alcoholhoudende dranken, tabaksproducten en minerale oliën (artikel 1 Wet op de accijns).

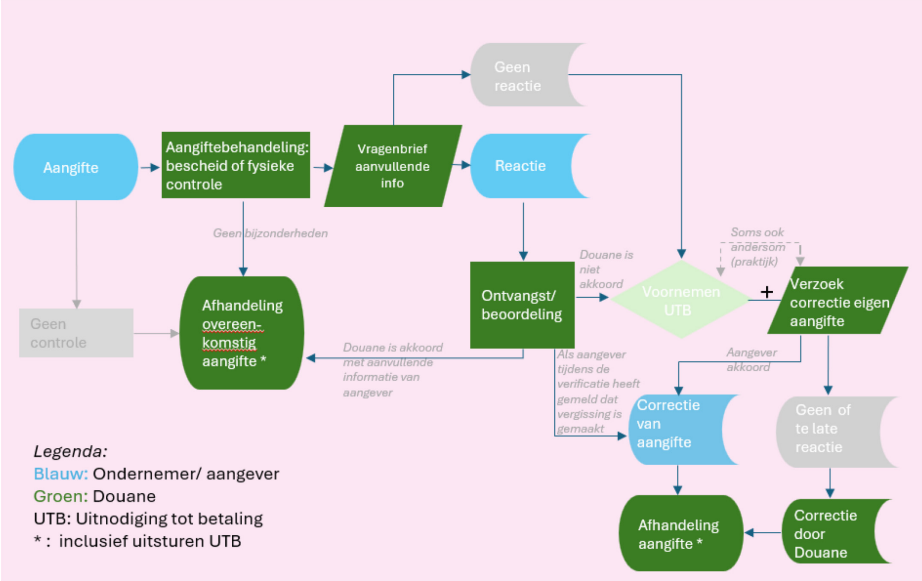
In de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) zijn de regels vastgelegd voor de heffing van accijns. De AWR is van toepassing als het gaat om de productie van accijnsgoederen in Nederland en het invoeren van accijnsgoederen uit andere lidstaten van de Europese Unie. Naheffing van de verschuldigde accijns vindt dan plaats op grond van art 20, lid 1 AWR en artikel 1, lid 2 Wet op de accijns. Eventuele te betalen belastingrente legt de Douane op conform artikel 30h lid 1 en artikel 5 Algemene wet inzake rijksbelastingen. Deze belastingrente is verschuldigd over het bedrag van de te betaalde of te laat betaalde belasting (artikel 30h lid 2 AWR).

Bij invoer van accijnsgoederen uit een derde land (land niet behorend tot de EU) gelden de regels van het DWU (artikel 62 Wet op de accijns) en de Nederlandse douanewetgeving, en derhalve ook de formele regels met betrekking tot de controle na de vrijgave en het navorderen van de accijns-bij-invoer.

3.3 De rechtsbescherming door de Douane tijdens de verificatie c.q. controle

De Douane doorloopt in het kader van de rechtsbescherming tijdens de verificatie voor vrijgave van de goederen een aantal stappen. Deze zijn in figuur 1 weergegeven.

Figuur 1 Stappen in de verificatie van de aangifte



In deze paragraaf gaan we voor de bestudeerde DMS en DSF dossiers in op de vraag hoe de Douane ondernemers in de gelegenheid stelt om op te komen voor hun rechten tijdens de verificatie van de aangifte of de controle na vrijgave van de goederen. In de bestudeerde DMS dossiers heeft de Douane de juistheid van de aangifte geverifieerd voordat de goederen zijn vrijgegeven. In de DSF dossiers heeft controle van de juistheid van de aangifte plaatsgevonden na vrijgave van de goederen waarna met terugwerkende kracht de verschuldigde douaneschuld is vastgesteld.

Voor de gerechtelijke dossiers konden we dat voor de controle en verificatie niet vaststellen omdat deze dossiers onvoldoende informatie bevatten over de precieze wijze waarop de verificatie of controle zijn verlopen. De gerechtelijke dossiers komen dus niet aan de orde in deze paragraaf.

We beschrijven op basis van de bestudeerde dossiers of de Douane tijdens de verificatie of controle:

- Contact heeft gelegd met de ondernemer en/of bij de ondernemer aanvullende informatie over de juistheid van de in de aangifte opgenomen gegevens heeft opgevraagd
- Inhoudelijk is ingegaan op de door de ondernemer aangedragen informatie en argumenten.

DMS dossiers: verificatie van de aangifte voor vrijgave van de goederen

We bespreken eerst de uitkomsten van ons onderzoek naar de dossiers waarin de Douane de aangifte heeft gecontroleerd voorafgaand aan de vrijgave van de goederen of aan het voldoen van de aanvullende zekerheidstelling. Na deze controles door de Douane zijn de betreffende aangiften gecorrigeerd. Dit heeft geleid tot een ongunstige beschikking.

Omdat de door ons bestudeerde dossierstukken zijn opgenomen in het systeem DMS duiden we deze dossiers aan als de DMS-dossiers. De DMS dossiers uit onze selectie bevatten documenten vanaf het moment dat een ondernemer van de Douane hoort dat zijn aangifte is geselecteerd voor een controle plus de daarop volgende informatie-uitwisseling en communicatie tot en met de voorgenomen UTB van de Douane.

We hebben 33 DMS dossiers onderzocht. De geselecteerde dossiers hadden alle betrekking op heffingen op grond van Europese wet- en regelgeving (douanerechten). De controles die de Douane heeft uitgevoerd betroffen volgens de Douane veelal fysieke controles (in 28 dossiers), in een klein aantal gevallen (4 dossiers) was sprake van een

administratieve controle . Eén dossier betrof een verzoek van de ondernemer tot correctie van de aangifte meteen nadat de ondernemer had vernomen dat zijn aangifte gecontroleerd zou worden.

Contactmoment

De Douane heeft in de 33 dossiers aan de ondernemers via de mail laten weten dat de aangifte in een controle is gevallen. De ondernemer stuurt vervolgens de benodigde informatie toe of zorgt ervoor dat de goederen beschikbaar zijn voor controle. Zo nodig vraagt de Douane nog aanvullende informatie op (zie hierna). Als de Douane van mening is dat de aangifte gecorrigeerd moet worden omdat er bijvoorbeeld een ander tarief van toepassing is, dan neemt zij via e-mail contact op met de ondernemer. Daarin geeft ze aan dat de aangifte onjuiste of onvolledige gegevens bevat en door de ondernemer gewijzigd/aangevuld moet worden.

Nadat de Douane de ondernemer heeft meegedeeld dat zij van mening is dat in de aangifte onjuiste gegevens zijn opgenomen, hebben de betreffende ondernemers in 28 dossiers de verzochte correcties doorgevoerd of ermee ingestemd dat de Douane de correcties doorvoert. In 5 dossiers heeft de ondernemer niet of negatief op het correctieverzoek gereageerd.

Door ondernemer aangeleverde informatie en beoordeling daarvan

In 13 van de 33 bestudeerde dossiers heeft de Douane de ondernemers per e-mail verzocht om aanvullende informatie (naast hetgeen al ingestuurd was) omdat ze gegronde twijfel heeft over de juistheid van de aangegeven waarde van de goederen en/of de opgegeven tariefcode of omdat ze om nadere verklaring verzoekt. Daarbij verzoekt de Douane de ondernemers om in hun antwoorden ook de reeds eerder gestuurde bescheiden bij te voegen.

Dit informatieverzoek gebeurt op grond van artikel 15 DWU juncto artikel 163 DWU en artikel 140 Uvo.DWU, zoals bedoeld in artikel 188 onder b DWU. Daarbij gaat het om informatie die de Douane in alle redelijkheid kon opvragen. In 8 dossiers levert de ondernemer aanvullende informatie aan, in 2 dossiers levert de ondernemer deze informatie niet aan. In 3 dossiers geeft de ondernemer in reactie op het verzoek om aanvullende aan dat hij akkoord is met de correctie van de gegevens in de aangifte zoals de Douane voorstelt.

In de overige 20 dossiers heeft de Douane geen aanvullende informatie bij de ondernemer opgevraagd in het kader van de verificatie van de aangifte. In 6 van deze dossiers heeft de Douane een monster genomen van de goederen en deze monsters in haar laboratorium onderzocht. In deze dossiers geven de laboratoriumuitslagen aan wat voor type goederen het betreft. Deze laboratoriumuitslagen deelt de Douane met de ondernemer. In deze dossiers heeft de Douane geen aanvullende informatie bij de ondernemer meer opgevraagd. Deze uitslagen spreken voor zich waardoor het opvragen bij de ondernemer van aanvullende informatie voor de Douane niet meer nodig is. In 6 dossiers zag de ondernemer zelf al kort na het bericht van de Douane dat de aangifte in controle was gevallen dat de aangifte gecorrigeerd moest worden en is daar meteen toe overgegaan. Hierdoor was aanvullende informatie niet nodig. Voor de resterende 8 dossiers kunnen we niet vaststellen waarom het aanleveren van aanvullende informatie volgens de Douane niet nodig was.

In de 13 dossiers waarin de Douane om aanvullende informatie heeft verzocht, laat zij in 10 dossiers aan de ondernemer weten dat ze gegronde twijfel heeft of de aangegeven waarde overeenkomt met de totale betaalde of te betalen prijs. Daarbij merkt de Douane op dat als de twijfels

niet worden weggenomen, zij kan besluiten dat de waarde van de goederen niet kan worden vastgesteld overeenkomstig artikel 70 DWU. Bij de aanvullende informatie die de Douane opvraagt, gaat het bijvoorbeeld om een gemotiveerde en schriftelijke uitleg over de prijs van de goederen en de aanvullende kosten en de bescheiden die deze uitleg ondersteunen, bv. - facturen - zeevrachtverzekeringspolis - vervoer/vrachtkosten - betalingsbewijzen - contracten - correspondentie m.b.t. de inkoop - informatie over de importeur. In deze e-mails wijst de Douane de ondernemer op de mogelijkheid van het wegvoeren van de goederen voordat de ondernemer de gevraagde informatie heeft overgelegd dan wel voordat deze informatie door de Douane is beoordeeld. Dit is mogelijk indien de ondernemer voorafgaand aan het wegvoeren van de goederen aanvullende zekerheid stelt. In 10 dossiers heeft de Douane de ondernemer, in haar verzoek tot het aanleveren van aanvullende informatie, de mogelijkheid geboden om de goederen weg te voeren voordat de ondernemer de gevraagde informatie heeft overgelegd dan wel voordat deze informatie door de Douane is beoordeeld is. De ondernemer kan verzoeken om aanvullende zekerheid te stellen waarna de Douane het bedrag aan te stellen aanvullende zekerheid uitrekent. Ook de wijze waarop de ondernemer deze zekerheid wenst te stellen kan met de Douane worden besproken. De aanvullende zekerheid geeft de ondernemer de mogelijkheid tot vrijgave van de goederen vóórdat de verificatie is beëindigd. In 1 dossier geeft de Douane richting de ondernemer aan dat deze in plaats van het stellen van de aanvullende zekerheid ook kan verzoeken om de onmiddellijke mededeling van de douaneschuld die uiteindelijk op de goederen van toepassing kan zijn.

Vervolgens geeft de Douane aan dat het verzoek om aanvullende zekerheid geen beschikking is. Is de ondernemer het niet eens met de te stellen aanvullende zekerheid, dan kan hij de Douane verzoeken om een mededeling niet vrijgave goederen. Deze mededeling merkt de Douane ingevolge artikel 5, punt 39 DWU aan als een beschikking waartegen de ondernemer bezwaar kan maken.

In acht van de 13 dossiers waarin de Douane om aanvullende informatie heeft gevraagd, gaat het om de import van (beschadigde) auto's. In deze dossiers is aan de betreffende ondernemers verzocht om de hiervoor genoemde informatie aan te leveren. Uit deze dossiers wordt duidelijk dat voor wat betreft de douanewaarde van deze auto's de Douane niet uitgaat van de opgevraagde informatie maar van de SED (Shipper Export Declaration) waarde. Dit is de exportwaarde op het moment van uitvoer. Het Douane Informatie Centrum (DIC) vraagt deze waarde op bij de Douane autoriteiten van het land van herkomst.[34] Dit moet via het DIC vanwege internationale verdragsafspraken voor wederzijdse bijstand. De praktijk is dat de Douane niet van de SED waarde afwijkt omdat deze volgens de Douane de meest betrouwbare waarde geeft.

De termijnen waarbinnen de ondernemers de verzochte aanvullende informatie moeten aanleveren variëren tussen de 5 en 15 dagen.

Uit de aangeleverde dossierstukken in de 8 dossiers waarin de ondernemer voorafgaand aan het voornemen tot het opleggen van een correctie aanvullende informatie aan de Douane heeft aangeleverd, kunnen wij in 2 dossiers vaststellen dat de Douane inhoudelijk heeft

[34] Het kan best lang duren voordat deze informatie wordt verkregen. Daarom maakt de Douane ook gebruik van de Bidfax waarde, die de verkoopwaarde van de veiling geeft (openbare info die je zelf kunt vinden). De Bidfax waarde komt over het algemeen best goed overeen met de SED waarde maar is exclusief vracht en verzekeringskosten maar die zijn uit te rekenen. Gezien het grote financiële risico gaat de Douane uit van de Bidfax als het verkrijgen van SED te lang duurt. Hiertegen kan de indiener in bezwaar gaan.

gereageerd op de aangeleverde aanvullende informatie. In 1 dossier is een inhoudelijke reactie niet nodig omdat uit de informatie die de ondernemer duidelijk wordt dat hij zich heeft vergist. In de overige 5 dossiers blijkt uit de dossierstukken niet dat de Douane voorafgaand aan het voornemen hierop inhoudelijk heeft gereageerd richting de ondernemer.

Correctieverzoek

Als de Douane van mening is dat de aangifte gecorrigeerd moet worden, behoort de ondernemer een correctieverzoek te ontvangen. In 26 van de bestudeerde dossiers is dit inderdaad het geval, in 7 dossiers hebben wij geen correctieverzoek aangetroffen maar zijn de aangiften wel gecorrigeerd. De correctieverzoeken aan de betreffende ondernemers heeft de Douane verzonden nadat de ondernemers hebben aangegeven akkoord te zijn met de correctie dan wel nadat de termijn voor het indienen van eventuele aanvullende informatie door deze ondernemers was verstreken. De Douane stuurt de ondernemer een e-mail met het verzoek tot correctie van de aangifte over te gaan. Deze correctie moet gebeuren in DMS via een zogeheten NLFRI-bericht. Daarbij geeft de Douane aan dat de ondernemer binnen 30 dagen moet reageren op het verzoek tot correctie.

In 5 dossiers zien we dat de Douane de volgende passage opneemt in het correctieverzoek: “Ik verzoek u om te reageren op deze mail zodra u het CRI bericht in DMS verzonden heeft. Zodra het CRI bericht door mij is beoordeeld en is goedgekeurd worden de goederen vrijgegeven”. In 1 ander dossiers geeft de Douane aan dat: ”zolang het onderzoek loopt, wordt de zending niet vrij gegeven.”

De ondernemer kan op het correctiebericht (NL RFI) van de aangifte alleen reageren met een CRI (Reactie controlebevindingen voor invoer) bericht. Daarbij verzoekt de Douane de ondernemer om te reageren op de mail zodra hij het CRI bericht in DMS verzonden heeft. Uit de dossiers blijkt dat de ondernemers hun aangiften hebben aangepast middels het CRI bericht. Nadat de correcties door de ondernemer zijn doorgevoerd, heeft de Douane in alle dossiers getoetst of dit juist is gebeurd en richting de ondernemer aangegeven wanneer dit niet het geval was. Vervolgens heeft de Douane gecheckt of de vereiste aanvullende zekerheid door de ondernemer is gesteld, zodat voor de Douane zeker is dat de Douaneschuld wordt voldaan.

Als de ondernemer corrigeert op een NLRFI bericht, merkt de Douane dit aan als een reactie op het voornemen. Reageert de ondernemer niet binnen de gestelde termijn van 30 dagen dan gaat de Douane na afloop van deze termijn zelf over tot correctie van de aangifte.[35] In paragraaf 3.5 beschrijven we hoe de Douane invulling geeft aan de rechtsbescherming in de voornemenfase.

In de bestudeerde dossiers zijn de correctieberichten op verschillende momenten verzonden.

We lezen in 4 dossiers waar de Douane een correctieverzoek heeft uitgestuurd de formulering dat inmiddels ook een NLFRI bericht gestuurd is en dat men zelf de aangifte aan kan passen. In 11 dossiers lezen we in de begeleidende e-mail van de Douane bij het voornemen tot correctie het volgende: “*Tijdens het verifiëren van bovenstaande aangifte ben ik tot de conclusie*

[35] E-mail Douane donderdag 27 nov 2025, 3:16 PM.

gekomen dat de aangifte onjuiste of onvolledige gegevens bevat. Aangezien de aangifte door u gewijzigd/aangevuld moet[36] *worden, ontvangt u via het aangiftesysteem een NLRFI bericht*." Door deze formulering lijkt het dat de ondernemer alleen de keuze heeft om zijn aangifte te corrigeren, terwijl nog sprake is van de voornemenfase waarin hij zijn standpunt over de voorgenomen correctie van de aangifte naar voren kan brengen.

In twee dossiers krijgt de ondernemer het verzoek om de aangifte te corrigeren[37] en maakt de Douane niet expliciet kenbaar dat sprake is van een voornemen tot correctie. Daardoor doet de Douane het in deze dossiers voorkomen alsof de correctie verplicht is en dat de ondernemer hierover geen zienswijze kan geven. Een voornemen tot correctie waarin duidelijk uiteen is gezet waarom de Douane van mening is dat de correctie nodig is en een verwijzing naar inzagerecht, ontbreken in beide dossiers.

Vrijgave van de goederen

In alle onderzochte DMS-dossiers heeft de Douane de geïmporteerde goederen na verificatie, het stellen van aanvullende zekerheid door de ondernemer en na goedkeuring door de Douane van de verzochte correctie van de betreffende aangiften, vrijgegeven.

Deze beschikkingen tot het vrijgeven van de goederen hebben we niet aangetroffen bij de onderzochte dossierstukken. Navraag bij de Douane leert dat de software van de indiener deze beschikking tot vrijgave van de goederen genereert tot een visueel 'document' bij de ondernemer. Dit document bevindt zich niet in de dossiers die we hebben bestudeerd.

Na voltooiing van de verificatie geeft de Douane de goederen vrij nadat de ondernemer aanvullende zekerheid ter voldoening van de douaneschuld heeft gesteld. Bij einde van de verificatie is de aangifte afgedaan.

DSF dossiers: controle na vrijgave van de goederen

We bespreken nu de uitkomsten van ons onderzoek naar de dossierstukken die zijn opgenomen in Douane Standpunt Financieel (DSF). Dit zijn voornamelijk dossiers waarin de Douane de aangifte heeft gecontroleerd nadat de goederen zijn vrijgegeven. De dossiers die wij hebben bestudeerd, betreffen voornamelijk accijnszaken. Het gaat daarbij om het voorhanden hebben van goederen waarover de ondernemer de (volledige) verschuldigde accijns niet heeft afgedragen. In één dossier gaat het om het (gedeeltelijk) niet aanzuiveren van de aangifte. In dit dossier is de douaneregeling douanevervoer niet overeenkomstig artikel 215 Verordening (EU) nr. 952/2013 naar behoren beëindigd.

Wij hebben 30 DSF dossiers doorgenomen. Na bestudering van de dossiers zijn 11 dossiers afgevallen omdat deze niet aan onze selectiecriteria bleken te voldoen. In 1 dossier was geen sprake van een ondernemer maar een natuurlijk persoon. In 10 dossiers vond de correctie van de aangifte plaats op verzoek van de ondernemer zodat van een geschil geen sprake was. Het ging bijvoorbeeld om correctieverzoeken eigen aangifte, terugbetalingsverzoeken en aanvullende aangiften. Daardoor zijn 19 bruikbare DSF dossiers overgebleven die wij hieronder bespreken. Van de 19 voor ons onderzoek bruikbare DSF dossiers zijn in 18

[36] De Douane heeft in reactie hierop aangegeven dat het 'moeten' slaat op het corrigeren binnen het systeem. Er is geen andere optie tot corrigeren. Ook staat volgens de Douane in de berichtgeving dat het een voornemen betreft met de mogelijkheid om te reageren E-mail Douane donderdag 27 nov 2025, 3:16 PM.

[37] Volgens de Douane is er binnen de beide aangiften wel gecommuniceerd en ruimte gegeven om te reageren voordat de correctie is doorgevoerd. Daarnaast geeft de Douane aan dat er altijd bezwaar tegen eigen aangifte mogelijk is waarbij een totale heroverweging plaatsvindt ook als je de aangifte zelf in overeenstemming brengt met hetgeen de Douane van mening is. E-mail Douane donderdag 27 nov 2025, 3:16 PM.

dossiers ongunstige beschikkingen in de vorm van een naheffingsaanslag. In deze 18 dossiers gaat het dus om naheffingsaanslagen die na controle achteraf aan de ondernemers zijn opgelegd. In 1 dossier was sprake van de invoer van accijnsgoederen uit een derde land waardoor het DWU van toepassing. De navordering van de verschuldigde douanerechten is in dit dossier via een UTB aan de ondernemer opgelegd.

Hierna beschrijven we de stappen die de Douane doorloopt tijdens de controle nadat de betreffende goederen in het vrije verkeer van de EU zijn gebracht. In deze dossiers gaat het om de heffing van verschuldigde accijns over de goederen (zoals bijvoorbeeld alcoholhoudende dranken, tabakswaren en minerale oliën). Na deze controles heeft de Douane een naheffingsaanslag opgelegd. In het dossier waarin sprake was van het (gedeeltelijk) niet aanzuiveren van de aangifte is een navordering (UTB) uitgegaan. De controle heeft geleid tot het heffen van een aanvullend bedrag aan verschuldigde douaneheffingen vermeerderd met eventuele rente en/of boetes.

Bij de DSF dossiers zijn we nagegaan in welke mate de Douane de ondernemers tijdens de controles achteraf in de gelegenheid heeft gesteld om op te kunnen komen voor hun rechten. Daarbij hebben we betrokken op welk(e) moment(en) de Douane tijdens de controle met de ondernemer in overleg treedt om zijn kant van het verhaal te horen en/of informatie aan te leveren. Per dossier hebben we beoordeeld of de Douane :

- Contact heeft gelegd met de ondernemer en/of bij de ondernemer aanvullende informatie over de juistheid van de in de aangifte opgenomen gegevens heeft opgevraagd
- Inhoudelijk is ingegaan op de door de ondernemer aangedragen informatie en argumenten.

De DSF dossiers die wij hebben bestudeerd kennen een grote variatie in type controles. De ongunstige beschikkingen zijn opgelegd naar aanleiding van een fysieke of administratieve controle of een geconstateerd verschil bij geadresseerde. Dit lichten wij hieronder kort toe. Daarna gaan we over tot het beantwoorden van de bovenstaande onderzoekvragen voor de totale groep DSF dossiers.

<u>Fysieke controles</u>
In 8 dossiers was een naheffingsaanslag de uitkomst van een fysieke controle. Tijdens deze controles heeft de Douane geconstateerd dat de accijnswetgeving niet is nageleefd door de ondernemers. Vervolgens is hiervan door de Douane een proces-verbaal of (in 2 dossiers) een fiscaal rapport opgesteld.

<u>Administratieve controles</u>
In 7 dossiers lag een administratieve controle ten grondslag aan de ongunstige beschikking. In 6 van de 7 dossiers heeft de Douane voor het uitvoeren van deze administratieve controles inzage gekregen in de bedrijfsadministratie van deze ondernemers. Tijdens deze administratieve controles heeft de Douane geconstateerd dat de accijnswetgeving en/of vergunningsvoorwaarden niet zijn nageleefd door de ondernemers. De bevindingen van dit administratief onderzoek heeft de Douane in 6 van de 7 dossiers vastgelegd in (concept) controlerapporten.

<u>Geconstateerde verschillen bij geadresseerde</u>
In deze dossiers heeft de Douane aan de ondernemers meegedeeld dat zij goederen hebben verzonden met een e-AD onder schorsing van accijns en dat vervolgens een geadresseerde in een bericht van ontvangst over een bepaalde periode een verschil heeft aangetekend (zie ook de definitie opgenomen in de begrippenlijst).

Contactmoment
Uit ons onderzoek blijkt dat de Douane in 8 van de 19 dossiers tijdens de controle contact heeft opgenomen met de ondernemer en gevraagd om een toelichting te geven op het ontdekte verschil na controle van de aangifte. In 5 dossiers werd contact gezocht in het kader van een administratieve controle, in 2 dossiers ging het om een geconstateerd verschil bij geadresseerde en in 1 dossier betrof het een fysieke controle. Wij merken daarbij op dat het zeer waarschijnlijk is dat ook bij de andere fysieke controles al tijdens deze controles contact is geweest tussen de Douane en de ondernemer (en/of zijn medewerkers) over de geconstateerde afwijkingen. De hierop betrekking hebbende informatie (zoals een eventueel proces-verbaal) is geen onderdeel van het heffingsdossier. Deze informatie zat ook niet bij de dossierstukken die wij hebben ontvangen zodat we hierover geen onderbouwde bevindingen hebben.[38]

Door ondernemer aangeleverde informatie
In 6 van de 19 dossiers heeft de Douane tijdens de controle aanvullende informatie bij de ondernemer c.q. aanvrager opgevraagd. In drie gevallen heeft de ondernemer hierop gereageerd, in de andere 3 dossiers kunnen we dit niet vaststellen. Het ging daarbij om informatie (voornamelijk inkoopfacturen) die de Douane in alle redelijkheid kon opvragen. Deze bevinding is hieronder toegelicht.

Fysieke controles
In 2 dossiers hebben ondernemers aan de Douane tijdens de fysieke controle inkoopfacturen overgelegd. In één dossier heeft dit geleid tot een herberekening door de Douane van de verschuldigde accijns. In het andere dossier tonen de overlegde facturen volgens de inspecteur niet aan dat de ondernemer de verschuldigde accijns heeft voldaan.

Administratieve controles
De bevindingen van dit administratief onderzoek heeft de Douane in 6 van de 7 dossiers vastgelegd in (concept) controlerapporten. In deze (concept) controlerapporten is standaard de navolgende passage opgenomen: *'De gevolgen van het onderzoek heb ik besproken met de heer XXX van bedrijf ...A1. Het bedrijf ...gaat wel/niet akkoord met de inhoud van het rapport*.' In 5 dossiers is in het concept controlerapport opgenomen dat de onderneming akkoord is met het concept controlerapport; in 1 dossier is deze akkoordverklaring aangetroffen bij de dossierstukken, in de andere dossiers is dat niet het geval. In 1 dossier is de bovenstaande passage niet ingevuld waardoor niet duidelijk is of de onderneming akkoord is met de uitkomsten van de administratieve controle.

In 1 dossier heeft de ondernemer naar aanleiding van de administratieve controle aanvullende informatie overgelegd. Het ging daarbij om documentatie van de verzekeraar vergezeld van foto's van een partij wijn die verloren was gegaan. De Douane geeft hierop aan dat de ondernemer volgens het handboek accijns direct het feit dat de zending verloren is gegaan had moeten melden bij de Douane hetgeen de ondernemer niet heeft gedaan. Daarom legt de Douane ook voor de wijn die verloren is gegaan een naheffing accijns op. In 1 dossier heeft de Douane geconstateerd dat sprake is van een niet gezuiverde aangifte; de betreffende ondernemer reageert te laat op deze constatering.

Geconstateerde verschillen bij geadresseerde

[38] Volgens de Douane hebben deze processen-verbaal geen plaats in het heffingsdossier.

In de vier dossiers over de geconstateerde verschillen bij e-AD [39] heeft de Douane het informatieverzoek aan de ondernemer en het voornemen een naheffingsaanslag op te leggen in dezelfde brief opgenomen. Daardoor kan deze informatiebrief ook worden aangemerkt als een voornemenbrief.
In drie dossiers kunnen we op basis van de aangeleverde dossierstukken niet vaststellen dat de ondernemers hebben gereageerd op het verzoek om aanvullende informatie om het geconstateerde verschil te verklaren. In 1 dossier heeft de ondernemer wel een verklaring verstrekt aan de Douane voor het geconstateerde verschil. In alle vier dossiers hebben de ondernemers de onderstaande reactie van de Douane ontvangen opgenomen in de naheffingsaanslag: "*Ik heb u in mijn brief met onze referentie XXXX gevraagd om het verschil te verklaren. Het verschil is onvoldoende/niet verklaard en daarom leg ik u een naheffing op*."

In de drie dossiers waarin de ondernemer voorafgaand aan het voornemen tot het opleggen van een naheffingsaanslag aanvullende informatie aan de Douane heeft aangeleverd, kunnen wij op basis van de aangeleverde dossierstukken vaststellen dat een inhoudelijke beoordeling van deze aanvullende informatie heeft plaatsgevonden.
In 1 dossier heeft de aanvullende factuur gediend voor het berekenen van de extra verschuldigde accijns. In het andere dossier gaat de Douane uitgebreid in op de aangedragen argumenten en informatie van de ondernemer. In het derde dossier volstaat de Douane met de volgende mededeling aan de ondernemer: "*Ik heb u de mogelijkheid gegeven om de gronden voor deze naheffing te betwisten. Hiervan heeft u binnen de geboden termijn gebruik gemaakt maar de redenen die u aanvoert geven mij geen aanleiding om mijn bevindingen en conclusies te wijzigen*."

3.4 De voorgenomen ongunstige beschikking

In deze paragraaf gaan we in op de voorgenomen ongunstige beschikking. In de voorgenomen ongunstige beschikking meldt de Douane aan de ondernemer dat zij naar aanleiding van een controle of verificatie van plan is om een Uitnodiging tot Betaling (UTB) of naheffingsaanslag op te leggen.

Als de Douane voornemens is om een voor de ondernemer ongunstige beschikking af te geven, geldt het fundamentele Unierechtelijke verdedigingsbeginsel. Dit is in paragraaf 3.1 nader beschreven.

We zijn in de dossiers nagegaan of de Douane, voordat zij een ongunstige beschikking verleent, de ondernemer meedeelt op welke gronden zij voornemens is de beschikking te baseren. Daarnaast hebben we gekeken of de ondernemer de gelegenheid krijgt om binnen een specifieke termijn zijn standpunt kenbaar te maken ten aanzien van de feiten en documenten die voor de Douane geleid hebben tot het voornemen. Ook zijn we nagegaan of het voornemen een verwijzing bevat naar de documenten en de informatie waarop de Douane voornemens is haar beschikking te baseren en een verwijzing naar het recht van betrokkene op toegang tot die informatie[40]. Tot slot hebben we onderzocht of de Douane motiveert wat zij met de eerder door de belanghebbende naar voren gebrachte standpunten – ook indien dit mondeling is gedaan - en

[39] Een E-AD staat voor een Uitvoerbegeleidend Document, dat dient als bewijs van een bevoegd douanekantoor dat een uitvoer toegestaan is. De EAD wordt afgegeven nadat een exporteur een uitvoeraangifte heeft ingediend en de uit te voeren goederen zijn gecontroleerd. Deze goederen moeten vergezeld worden van het EAD document naar het laatste douanekantoor (douanekantoor van uitgang) aan de externe grens van de EU. Het douanekantoor van uitgang bevestigt dan dat de goederen het douanegebied van de EU hebben verlaten. Met deze bevestiging is de uitvoerprocedure voltooid.
[40] Artikel 8 Uitvoeringsverordening 2015/2447.

ingediende documenten heeft gedaan. De ondernemer die het aangaat zal steeds over dezelfde informatie moeten beschikken als de Douane om zijn afwegingen weloverwogen te kunnen maken en optimaal te kunnen reageren. Daar hoort bij dat de ondernemer weet hoe de Douane aankijkt tegen de informatie die de aangever heeft verstrekt. Voor douanerechten volgt dit uit art. 22 lid 7 DWU, voor accijnzen volgt deze verplichting uit 3:46 en 7:12 Awb.

De ondernemer heeft na ontvangst van de voorgenomen ongunstige beschikking in principe 30 dagen de tijd om te reageren op de voorgenomen UTB. De reactietermijn op voorgenomen naheffingsaanslagen is niet wettelijk vastgelegd, wel is in jurisprudentie gesteld dat deze redelijk moet zijn[41] ; in de praktijk hanteert de Douane hiervoor een termijn van 14 dagen. Als de Douane niets van de aangever verneemt binnen die termijn, dan kan de Douane beslissen om de aangifte te corrigeren of een navordering of naheffing op te leggen. Tegen de ongunstige beschikking kan de aangever vervolgens bezwaar maken.

Voor de afhandeling van onregelmatigheden bij invoer heeft de Douane in 2025 een werkinstructie opgesteld.[42] De instructie bepaalt dat de Douanemedewerker duidelijk en gemotiveerd aangeeft waarom de aangifte gecorrigeerd zou moeten worden.

In deze werkinstructie staat dat een vooraankondiging wordt opgesteld en verstuurd wanneer uit de controle blijkt dat er een onjuiste aangifte bij invoer is gedaan. De aangifte bevat dan onjuiste of onvolledige gegevens, bijvoorbeeld waarde, oorsprong of goederencode. Hierdoor is er (mogelijk) een lager bedrag aan douanerechten of belastingen aangegeven dan verschuldigd is. Het kan gaan om invoerrechten, niet-verlegde omzetbelasting en eventuele andere rechten zoals accijnzen antidumpingheffingen etc.

In deze werkinstructie staat ook dat tegelijkertijd met de vooraankondiging een RFI bericht (het zogeheten correctiebericht) via DMS naar de indiener gestuurd moet worden zodat deze de aangifte kan corrigeren. Daarbij wordt verwezen naar de werkinstructie voor het corrigeren en splitsen van de aangifte.[43] Hierin staat dat de medewerker na het versturen van de NLRFI de indiener hiervan op de hoogte stelt door middel van een voornemen tot het opleggen van een uitnodiging tot betaling.

De werkinstructies benoemen verschillende momenten voor toezending van het correctiebericht aan de ondernemer.[44] Het correctiebericht moet gelijktijdig of voorafgaand aan de voornemensbrief verzonden worden. Ook in de bestudeerde dossiers zien we terug dat de correctieberichten op verschillende momenten zijn verzonden (zie 3.3).

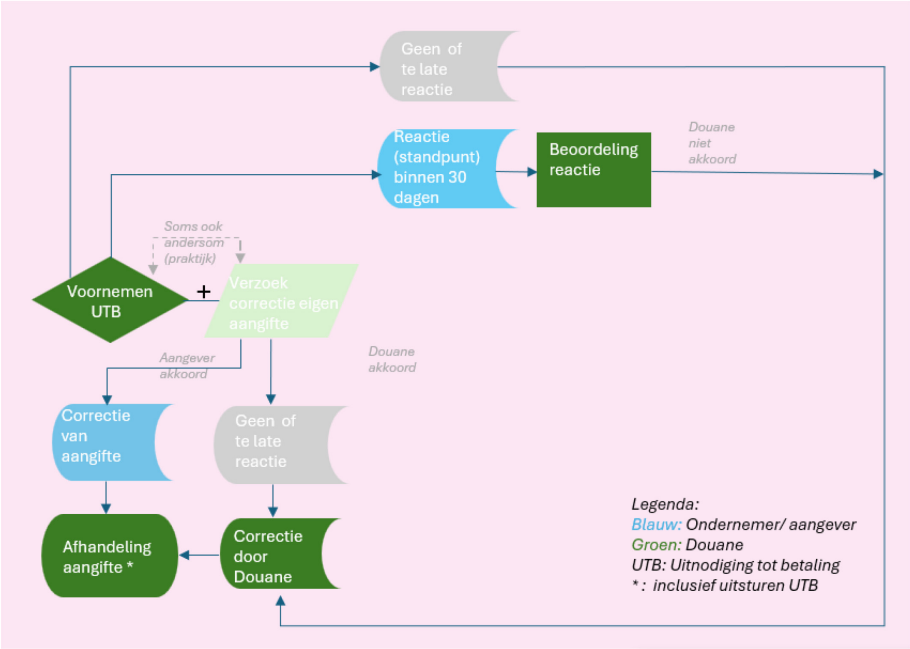
3.5 De rechtsbescherming door de Douane bij het voornemen

Als de Douane van plan is om een ongunstige beschikking af te geven, dan moet daaraan een voornemen vooraf gaan (zie paragraaf 3.1).

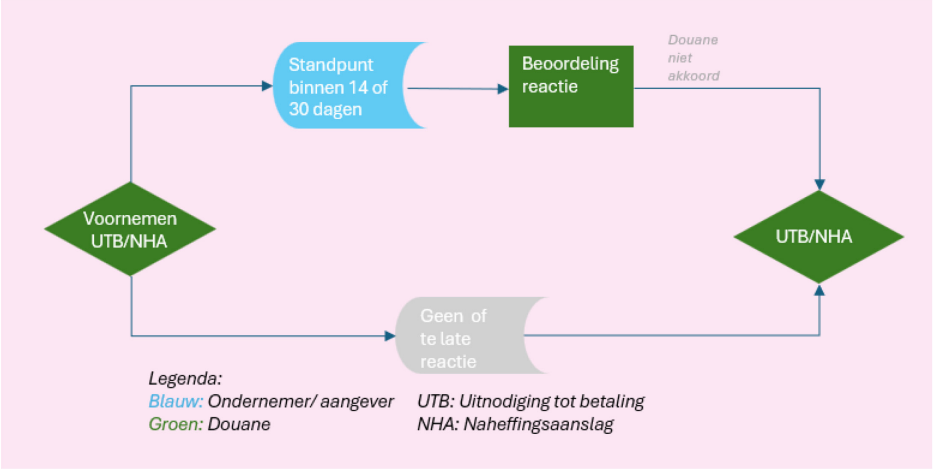
De figuren 2 en 3 geven de stappen die wij in de dossiers tegenkwamen bij een voornemen naar aanleiding van de verificatie voor vrijgave van goederen en naar aanleiding van de controle na invoer weer.

Figuur 2: processtappen bij voornemen na verificatie van de aangifte

[41] HvJ EG 18 december 2008, nr. C-349/07 (Sopropé), HvJ EU 3 juli 2014, nr. C-129/13 en C-130/13 (Kamino International Logistics en Datema Hellmann Worldwide Logistics).
[42] Werkinstructie Douane Aangifte – Afhandelen Onregelmatigheden – Vooraankondigingen Invoer van 15 juli 2025.
[43] Werkinstructie Douane Aangifte – DMS corrigeren en splitsen aangifte, 13 mei 2025.
[44] Werkinstructie – Afhandelen Onregelmatigheden – Vooraankondigingen Invoer van 15 juli 2025 en werkinstructie Douane Aangifte – DMS corrigeren en splitsen aangifte, 13 mei 2025.


Geen of te late reactie
Reactie (standpunt) binnen 30 dagen
Beoordeling reactie
Douane niet akkoord
Soms ook andersom (praktijk)
Voornemen UTB
+
Verzoek correctie eigen aangifte
Aangever akkoord
Douane akkoord
Correctie van aangifte
Geen of te late reactie
Afhandeling aangifte *
Correctie door Douane
Legenda:
Blauw: Ondernemer/ aangever
Groen: Douane
UTB: Uitnodiging tot betaling
* : inclusief uitsturen UTB

Figuur 3: processtappen bij voornemen na controle na invoer



In de geselecteerde DMS-, DSF- en de gerechtelijke dossiers zijn we bij het voornemen nagegaan of:

De Douane een voornemen naar de ondernemer heeft gestuurd en vervolgens of:

- belanghebbende de gelegenheid geboden wordt om binnen een redelijke termijn te reageren op het voornemen;
- het voornemen een verwijzing bevat naar het recht van de ondernemer op toegang tot de documenten en informatie waarop de Douane voornemens is haar beschikking te baseren, zodat beide partijen beschikken over dezelfde informatie (inzagerecht);
- duidelijk is op welke gronden de Douane voornemens is de beschikking te baseren;
- de Douane aangeeft wat zij met de (eerder) door de ondernemer naar voren gebrachte standpunten en ingediende documenten heeft gedaan en
- inhoudelijk ingaat op de door de ondernemer aangedragen informatie en argumenten.

Hierna gaan we per soort dossier: DMS, DSF en gerechtelijke dossiers in op onze bevindingen.

Toesturen van voornemen en mogelijkheid tot kenbaar maken standpunt

DMS dossiers

De Douane stuurt de ondernemer meestal gelijktijdig met het verzoek tot correctie van de aangifte (zoals behandeld in 3.3) het voornemen tot het opleggen van een correctie in de vorm van een UTB. De ondernemer heeft vervolgens 30 dagen de tijd om zijn aangifte te corrigeren of kan in dezelfde periode zijn standpunt op het voornemen van de Douane kenbaar maken. Ook is het mogelijk dat de ondernemer zowel zijn aangifte corrigeert als zijn standpunt kenbaar maakt. De Douane heeft daarbij aangegeven dat als de ondernemer corrigeert op een NLRFI bericht, zij dit aanmerkt als een reactie op het voornemen. Reageert de ondernemer niet binnen de gestelde termijn van 30 dagen dan gaat de Douane na afloop van deze termijn zelf over tot correctie van de aangifte.[45]

In de DMS dossiers zien we dus dat het voornemen en het verzoek tot correctie in de praktijk samen oplopen. Op het verzoek tot correctie zijn we in 3.3 ingegaan. In deze paragraaf staat het voornemen centraal.

[45] E-mail Douane donderdag 27 nov 2025, 3:16 PM.

In 6 van de 33 door ons geselecteerde DMS dossiers heeft de Douane geen voornemen uitgestuurd omdat de correctie al voor of vrijwel meteen aan het begin van de verificatie plaatsvond op verzoek van de ondernemer zelf, die zag dat er een vergissing gemaakt was. Omdat deze dossiers geen voornemen bevatten, laten we deze daarom in de paragraaf buiten beschouwing. Van de 27 DMS-dossiers, waar de Douane van mening was dat de aangifte gecorrigeerd moest worden, heeft zij in 20 dossiers een voornemen tot correctie uitgestuurd. Daarvan heeft zij bij 14 dossiers bij de mail een aparte brief gevoegd die ook als titel heeft 'voornemen tot correctie' (of vergelijkbaar).

Bij de overige 13 dossiers die geen brief bevatten zat in 10 dossiers een document (e-mail) dat was opgeslagen onder de naam voornemen tot correctie. Uit de inhoud van 6 van die 10 documenten valt uit de tekst op te maken dat het om een voornemen gaat (bij 1 expliciet al in het begin, bij 5 staat er aan het eind dat men op deze voorgenomen beslissing kan reageren). De gehanteerde reactietermijn is zowel in de brieven als in de mails 30 dagen. In 7 dossiers blijkt niet uit de inhoud van de mail dat het om een voornemen gaat; hierin vraagt de Douane de ondernemer enkel om de aangifte aan te passen of akkoord te gaan met de bevindingen.

In de 14 dossiers waar de Douane bij de mail een aparte brief stuurt, is in de brief expliciet aangegeven dat belanghebbende zijn of haar standpunt kenbaar kan maken binnen 30 dagen na dagtekening van de brief met verwijzing naar art. 22 lid 6 DWU.

In de brief is deze passage opgenomen:
Ik stel u in de gelegenheid om binnen 30 dagen (art 22, lid 6 DWU juncto art 8, lid 1 GVo) na dagtekening van deze brief uw standpunt kenbaar te maken over de voorgenomen correctie en de wijze waarop het verschuldigde bedrag door mij is vastgesteld.

Bij de 6 dossiers waar het voornemen in het mailbericht is opgenomen, wordt aangegeven dat belanghebbende 30 dagen de tijd heeft om te reageren op de voorgenomen correctie en wordt eveneens verwezen naar art. 22 lid 6 DWU.

Op grond van artikel 22 lid 6 van de DWU heeft u 30 dagen de tijd om te reageren op mijn voorgenomen correctie. Als ik niets van u verneem binnen 30 dagen, dan corrigeer ik de aangifte en handel ik deze definitief af.

In de 7 dossiers waaruit niet blijkt dat het om een voornemen tot correctie gaat, wordt in 3 gevallen een termijn van 30 dagen genoemd waarbinnen gereageerd moet worden (2 keer op de NLRFI, 1 keer algemeen). In 4 dossiers vraagt de Douane om akkoord, of deelt zij mede dat het bedrag gecorrigeerd moet worden of is niets gemeld. Er is geen verwijzing naar art. 22 lid 6 DWU.

Voorbeelden:

Graag binnen 30 dagen uw reactie.

Aangezien de aangifte door u gewijzigd/aangevuld moet worden, ontvangt u via het aangiftesysteem een NLRFI bericht.
Binnen 30 dagen dient er op dit bericht gereageerd te worden.

Kunt u aangeven dat u akkoord gaat met de correctie van de goederencode naar xxx?

Graag corrigeren a.d.h.v. het rfi bericht.

DSF dossiers

Van de 19 voor ons onderzoek bruikbare DSF dossiers bevatten 18 dossiers een voorgenomen (of vooraankondiging) naheffingsaanslag of UTB van de Douane[46]. Dit voornemen is aan de ondernemer gericht die in de gelegenheid wordt gesteld zijn standpunt kenbaar te maken. In 4 dossiers heeft de brief (met kenmerk e-AD met verschil[47]) de vorm van een informatieverzoek. In deze 4 brieven vermeldt de Douane niet expliciet dat het om een voorgenomen naheffingsaanslag gaat. In deze brieven meldt de Douane aan de ondernemers dat zij goederen hebben verzonden met een e-AD onder schorsing van accijns. Vervolgens heeft een geadresseerde in een bericht van ontvangst over een bepaalde periode een verschil aangetekend. De Douane vraagt de ondernemers dit verschil te verklaren. Deze verklaring moet de Douane hebben ontvangen binnen een maand na de datum van dagtekening van de brief. De brief vermeldt ook dat de Douane na het verstrijken van deze termijn in beginsel een naheffingsaanslag aan de ondernemers zal opleggen, tenzij hun reacties aanleiding geven om hiervan of te zien. De wettelijke grondslagen om deze naheffingsaanslag op te leggen, zijn niet in deze brieven vermeld.[48]
Voor 1 dossier kunnen we op basis van de dossierstukken niet vaststellen of er een voornemen uitgestuurd is.

In 17 van de 18 DSF dossiers die een voorgenomen naheffingsaanslag of UTB bevatten, biedt de Douane de ondernemer de mogelijkheid om zijn standpunt kenbaar te maken tegen de voorgenomen naheffing of de UTB. In 1 dossier maakt de Douane het voornemen kenbaar per email. Daarin verzoekt de Douane de ondernemer om 'de berekening van de facturen na te kijken en binnen twee weken te laten weten of u het eens bent met dit voornemen tot het opleggen van de naheffingsaanslag'. Bij de 4 e-AD brieven (in deze 17 dossiers) vraagt de Douane aan de ondernemer om het verschil te verklaren.

Naast het hiervoor genoemde gemailde voornemen waarin de ondernemer verzocht wordt de berekening na te kijken, zagen we in 3 voorgenomen naheffingsaanslagen dat de inspecteur meldt: 'Ik stel u in de gelegenheid om (..) uw standpunt kenbaar te maken *over de wijze waarop het verschuldigd bedrag door mij is vastgesteld*.' In de andere 10 voorgenomen naheffingsaanslagen en de UTB staat dat de inspecteur de ondernemer in de gelegenheid stelt om zijn standpunt over *het voornemen* tot het opleggen van de naheffingsaanslag (of voorgenomen naheffingsaanslag) kenbaar te maken.' In de 4 e-AD brieven geeft de Douane aan dat na het verstrijken van de reactietermijn in beginsel een naheffingsaanslag zal worden opgelegd, '*tenzij uw reactie aanleiding geeft om hiervan of te zien*'.

De termijnen waarbinnen de ondernemer zijn standpunt (reactie) kan geven variëren van 14 tot 30 dagen. In 8 dossiers is de reactietermijn 14

[46] Bij 1 dossier is sprake van een UTB in het kader van de navordering.
[47] E-AD staat voor elektronisch Administratief Document en wordt in de Europese Unie gebruikt voor het vervoer van accijnsgoederen onder schorsing van accijns.
[48] De Douane heeft in antwoord op onze vragen hierover bericht dat zij momenteel werkt met een andere brief, waarin de Douane wel een voornemen uitspreekt met de juiste wetsartikelen. Deze brieven hebben als onderwerp "Voornemen tot het opleggen van een naheffingsaanslag". In deze brieven geeft de Douane aan dat de ondernemers c.q. aangevers accijnsgoederen onder schorsing van accijns hebben verzonden in Nederland waarbij bij aankomst een tekort is vastgesteld en waardoor accijns en voorraadheffing verschuldigd is. Daarom heeft de Douane het voornemen om deze accijns en voorraadheffing na te heffen op grond van art 20, lid 1 Algemene Wet inzake Rijksbelastingen, artikel 1, lid 2 Wet op de accijns en artikel 26, lid 1 en 2 van de Wet voorraadvorming aardolieproducten 2012. Eventuele te betalen belastingrente legt de Douane op conform artikel 30h Algemene wet inzake rijksbelastingen. In deze brieven geeft de Douane vervolgens aan dat de ondernemers c.q. aangevers deze naheffingsaanslag kunnen voorkomen indien zij binnen maand na dagtekening van de brief het verschil verklaren met overlegging van alle relevante stukken. De Douane sluit de brief af met de opmerking dat na het verstrijken van deze termijn in beginsel een naheffingsaanslag wordt opgelegd, tenzij de reacties van de ondernemers c.q. aangevers aanleiding geven om hiervan of te zien.

dagen, in 9 dossiers is het 1 maand, in 1 dossier wordt geen termijn genoemd en in 1 dossier is het niet bekend omdat het voornemen in het dossier ontbreekt. De Douane geeft daarbij aan dat als de inspecteur voor die datum geen reactie heeft ontvangen, zij er vanuit gaat dat ondernemer afstand heeft gedaan van haar recht om te worden gehoord.

Gerechtelijke dossiers

In 21 van de 25 voor ons onderzoek relevante gerechtelijke dossiers troffen we een bericht aan waarin de Douane de ondernemer op de hoogte stelde van een voorgenomen UTB of naheffingsaanslag. Hierin wordt de ondernemer de mogelijkheid geboden om zijn standpunt op het voornemen kenbaar te maken binnen twee weken of dertig dagen. In vier dossiers troffen we het voornemen niet in het dossier aan; in drie daarvan konden we wel herleiden dat er een voornemen uitgestuurd was en uit 1 dossier werd duidelijk dat de voornemenfase niet doorlopen is.

Inzagerecht

DMS dossiers

In de 27 DMS dossiers geeft de Douane in één voornemen aan dat de belanghebbende het recht heeft op inzage van de stukken op basis waarop zij haar voornemen heeft gebaseerd. In de andere dossiers wordt hier niet op gewezen. In 6 dossiers verwijst de Douane naar de laboratoriumuitslag die bij het voornemen is gevoegd of separaat is toegestuurd aan de ondernemer.

DSF dossiers

In 5 van de 18 dossiers die een voornemen bevatten, wijst de Douane in het voornemen expliciet op de mogelijkheid om de documenten en informatie in te zien waarop het voornemen is gebaseerd. Deze dossiers hebben betrekking op administratieve controles. In 13 voornemens wijst zij niet op die mogelijkheid. Deze dossiers hebben betrekking op fysieke controles en correcties naar aanleiding van een geconstateerd verschil geadresseerde. In 6 dossiers heeft de Douane het fiscale- of controlerapport bij de voornemenbrief gevoegd; in 3 van die 6 dossiers heeft de Douane in het voornemen de mogelijkheid van inzage kenbaar gemaakt. In één dossier kunnen we niet vaststellen of de Douane wijst op inzage omdat het voornemen ontbreekt.

Gerechtelijke dossiers

In 12 van de 21 voornemens die we in de gerechtelijke dossiers aantroffen, gaf de Douane aan dat de ondernemer recht heeft op toegang tot het dossier waarop zij voornemens is haar beschikking te baseren en dat daarvoor een afspraak gemaakt kan worden. In twee daarvan had de Douane de stukken bovendien bij het voornemen gevoegd. Twee keer gaf de Douane aan dat de stukken al in bezit waren van de ondernemer en wijst zij niet op de mogelijkheid van inzage. In één voornemen stuurt de Douane een selectie uit de relevante stukken mee en wordt niet op de mogelijkheid van inzage van de overige stukken gewezen. Bij 6 voornemenbrieven waren geen stukken gevoegd en noemde de Douane de mogelijkheid van inzage niet. Bij drie dossiers konden we niet vaststellen of op de mogelijkheid van inzage is gewezen omdat het voornemen ontbrak in het dossier en in één dossier is de voornemenfase niet doorlopen.

Bij de 12 zaken waarin de Douane een controlerapport heeft opgesteld, zien we dat het voornemen in 6 gevallen tegelijkertijd met het conceptcontrolerapport naar de aangever is gestuurd. In drie gevallen is het (concept)controlerapport al eerder naar de aangever gestuurd en volgde het voornemen op een later moment. In drie dossiers met een controlerapport ontbrak het voornemen en konden we dit dus niet nagaan.

Gronden waarop de Douane de voorgenomen beschikking baseert

De hiervoor genoemde werkinstructie voor afhandelen van onregelmatigheden – vooraankondiging invoer bevat ook de instructie om, als uit de controle blijkt dat er een onjuiste aangifte bij invoer is gedaan, duidelijk en gemotiveerd aan te geven waarom de aangifte gecorrigeerd zou moeten worden. De instructie is om inzicht te geven in de bevindingen, zorgvuldig en logisch de voorgenomen wijzigingen te formuleren en duidelijk te maken welke (financiële) consequenties dit heeft.

DMS dossiers

Bij de dossierstudie zijn we ook nagegaan of de Douane de ondernemer in het voornemen informeert over de feiten en de documenten waarop zij de voorgenomen beslissing baseert. Ook hier hebben we ons geconcentreerd op de 27 DMS dossiers waarin de ondernemer niet meteen al na aankondiging of aan het begin van de controle zelf al tot correctie is overgegaan.

In de 20 dossiers waarin de Douane een voornemen aan de aangever kenbaar heeft gemaakt, gaf zij in alle 20 de gevallen aan wat de reden is voor de voorgenomen correctie. De Douane verwijst bijvoorbeeld naar een laboratoriumuitslag, naar de door het land van herkomst geverifieerde exportwaarde op moment van uitvoer, naar eigen waarneming of naar internetsites die ze geraadpleegd heeft om de waarde te bepalen.

In de 7 dossiers waaruit niet blijkt dat het om een voorgenomen correctie gaat, geeft de Douane in 5 gevallen wel aan waarom de aangever de correctie moet doorvoeren. In 2 gevallen wordt uit de mail niet geheel duidelijk wat nu de reden is voor de correctie.

Voorbeelden van onduidelijkheid over reden tot correctie:

Het contingentnummer kan niet dienen.

Tijdens de fysieke controle is het volgende bevonden: telefoon hoesjes.

DSF dossiers

De Douane heeft in 14 van de 18 dossiers met een voornemen duidelijk gemaakt aan de ondernemer op grond van welke feiten en op basis van welke informatie zij van mening is dat de aangifte niet juist is. Daarbij verwijst de Douane naar de controlebevindingen van de fysieke of administratieve controle. In 8 van die 14 dossiers was het voornemen de uitkomst van een fysieke controle. Tijdens deze controles heeft de Douane geconstateerd dat de accijnswetgeving niet is nageleefd door de ondernemers. Hiervan is in 4 gevallen een proces-verbaal (in 2 dossiers, waarbij ook eenmaal een controlerapport) of een fiscaal rapport (2 dossiers) opgesteld. Van de 7 dossiers waarin een administratieve controle ten grondslag lag aan de naheffingsaanslag of aan de UTB (in 1 dossier) bevatten er 6 een voornemen. In 5 van die 6 dossiers stond in het voornemen dat de Douane geconstateerd heeft dat de accijnswetgeving en/of vergunningsvoorwaarden niet zijn nageleefd door de ondernemer; in 1 dossier geeft de Douane aan dat de aangifte (gedeeltelijk) niet gezuiverd is. In de 4 brieven die als aanhef hebben ‘eAD met verschil’ merkt de Douane op dat een geadresseerde in een bericht van ontvangst een verschil heeft aangetekend. De inspecteur vraagt de ondernemer vervolgens om een verklaring van het verschil.

In 6 dossiers heeft de Douane het fiscale of controlerapport bij de voornemenbrief gevoegd; in 6 andere dossiers benoemt de Douane in het voornemen de controlebevindingen en is er geen afzonderlijk rapport meegestuurd. Het dossier waarin het voornemen ontbreekt, bevat wel een controlerapport waarin bevindingen zijn opgenomen.

Gerechtelijke dossiers

De Douane heeft in 22 van de 25 gerechtelijke dossiers in het voornemen duidelijk gemaakt aan de ondernemer op grond van welke feiten en op basis van welke informatie zij voornemens is een ongunstige beschikking op te leggen. Drie keer konden we dat niet vaststellen omdat daarvoor de relevante informatie ontbrak. De Douane verwijst 12 keer naar het controlerapport en/of naar rapporten van OLAF (4 keer) of FIOD (2 keer) waarin bevindingen zijn opgenomen.

Ingaan op de (eerder) naar voren gebrachte standpunten en documenten

DMS dossiers

We hebben bij de 27 DMS dossiers naast de reden(en) die de Douane voor het voornemen aanvoert ook gekeken of de Douane in het voornemen inhoudelijk ingaat op de standpunten en documenten die de aangever voorafgaand aan het voornemen heeft ingebracht en of zij deze heeft beoordeeld.

Wanneer een aangifte is geselecteerd voor controle, deelt de Douane dit mee aan de aangever, die de benodigde bescheiden instuurt (zie hiervoor bij verificatie). De benodigde bescheiden zijn meestal documenten als facturen en betalingsbewijzen. In 14 gevallen vraagt de Douane nog om aanvullende informatie. Op basis van de dossierstukken kunnen we niet vaststellen of en hoe de inhoudelijke beoordeling van deze informatie heeft plaatsgevonden en hoe de Douane heeft gereageerd op de aanvullende informatie die de ondernemers aanleveren. De Douane geeft in geen van de voornemens aan hoe zij de ingediende stukken heeft meegenomen in het voorgenomen besluit, of zij deze inhoudelijk heeft beoordeeld, waaraan ze de informatie heeft getoetst en waarom de aangeleverde informatie niet toereikend is om de twijfel van de Douane weg te nemen. In veel gevallen lezen we zinnen als: ‘U heeft niet/nog niet voldoende aan kunnen tonen dat dit anders is.’

DSF dossiers

Ook bij de DSF dossiers zijn we nagegaan of de Douane in het voornemen inhoudelijk ingaat op de standpunten en documenten die de aangever voorafgaand aan het voornemen heeft ingebracht en of zij deze heeft beoordeeld. Bij 7 van de 18 dossiers met voornemen is aan het voornemen een administratieve controle met een controlerapport voorafgegaan. De communicatie die tijdens de controle plaatsvond, zit niet in het dossier en konden we dus ook niet beoordelen. Aan de 4 dossiers waar sprake was van eAD met verschil, is in één dossier informatie uitwisseling met de ondernemer vooraf gegaan. In zes dossiers benoemt de Douane de resultaten van de controle maar hebben we geen informatie aangetroffen die voorafgaand aan het voornemen tussen ondernemer en Douane is gewisseld. Bij deze dossiers konden we daarom niet vaststellen of de Douane in het voornemen ingegaan is op de eerder naar voren gebrachte standpunten en documentatie. In 1 dossier gaf de ondernemer al voor het voornemen aan dat er een fout was gemaakt.

Gerechtelijke dossiers

Van de 25 gerechtelijke dossiers bevatten er 23 geen informatie over wat er vóór het voornemen aan gegevens is gewisseld tussen de ondernemer en de Douane. Bij deze dossiers konden we daarom niet vaststellen of de Douane in het voornemen ingegaan is op de eerder naar voren gebrachte standpunten en documentatie. In de 2 dossiers die de vóór het

voornemen gewisselde informatie bevat, gaat de Douane in het voornemen niet in op die informatie of heeft de Douane geen voornemen afgegeven.

3.6 Uitnodiging tot betaling of naheffingsaanslag

De volgende stap waarin rechtsbescherming aan de orde is, is die van het versturen van een ongunstige beschikking.

Op grond van artikel 105, lid 4 en artikel 102, lid 1 DWU en artikel 7:6 van de Algemene Douanewet, deelt de Douane op het moment dat er een douaneschuld is ontstaan, deze mede door het toezenden van een op een aanslagbiljet vermelde uitnodiging tot betaling. Vaak meldt de Douane daarbij een bedrag aan rente op achterstallen op grond van art. 114 DWU. De betalingstermijn is over het algemeen 10 dagen; dan moet de ondernemer de UTB hebben betaald of zekerheid voor het bedrag bij de Douane hebben gesteld. Eventueel bezwaar schorst de werking van de UTB niet.

Op grond van artikel 20 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) legt de Douane een naheffingsaanslag op als de accijns niet, gedeeltelijk, of te laat is betaald. Eventuele te betalen belastingrente legt de Douane op conform artikel 30h lid 1 en artikel 5 AWR. Deze belastingrente is verschuldigd over het bedrag van de nog niet betaalde of te laat betaalde belasting (artikel 30h lid 2 AWR).

Ook hier zijn de in paragraaf 3.1 besproken waarborgen van toepassing. Dit houdt onder meer in dat voor de ondernemer duidelijk moet zijn op welke gronden de ongunstige beschikking is genomen en wat de Douane met de door de ondernemer naar voren gebrachte standpunten en ingediende documenten heeft gedaan. Ook zal voor de ondernemer duidelijk moeten zijn dat hij tegen de ongunstige beschikking bezwaar kan maken en binnen welke termijn dat kan.

Niet alle door ons onderzochte dossiers bevatten een UTB of naheffingsaanslag. De stukken die we uit DMS konden verkrijgen hielden op bij het voornemen en bevatten dus niet de UTB. De Douane heeft ons laten weten dat in DMS altijd een definitief TAX bericht (elektronisch) zijnde de UTB klaar staat, tenzij de aangifte niet geautomatiseerd door DMS kan worden afgedaan, dan volgt een handmatige UTB. In het elektronische TAX bericht is de bezwaarclausule opgenomen[49]. Uit de uitdraaien (DMS Print Dossier) maken we op dat de ondernemers in alle gevallen overgegaan zijn tot correctie van hun aangifte of de Douane verzocht hebben om dit te doen. Of de ondernemers ook bezwaar hebben gemaakt tegen de UTB hebben we niet kunnen achterhalen omdat DMS niet gekoppeld is aan de lopende bezwaarzaken. De werkinstructie Douane Aangifte – Afhandelen Onregelmatigheden - Vooraankondigingen Invoer (zie ook 3.4) gaat ook in op hoe de douanemedewerker moet omgaan met de reactie van de ondernemer als deze in reactie op het voornemen met nieuwe informatie komt. Dat kan ertoe leiden dat de douanemedewerker afziet van zijn eerder ingenomen standpunt. Als de douanemedewerker bij zijn standpunt blijft, is de instructie om met de indiener in gesprek te gaan en te laten weten dat de medewerker het standpunt van de indiener voor kennisgeving heeft aangenomen, maar de correctie (toch) doorvoert. Als tekstsuggestie voor een eventuele mail wordt gedaan om de argumenten van de indiener te benoemen en vervolgens op te nemen dat de medewerker deze

[49] Zie Section 7 – Lay-outs and Printing guidelines-Message Implementation Guidelines van Customs Declarations Management System (DMS), MIG document version 1.30, (2023)

argumenten heeft beoordeeld maar hem geen aanleiding geven om zijn voorgenomen correctie te herzien.

Bij de DSF dossiers en bij de gerechtelijke dossiers konden we de naheffingsaanslag of UTB wel in ons onderzoek betrekken. We zijn hier bij de UTB's en naheffingsaanslagen het volgende nagegaan:

- wijst de Douane op de mogelijkheid om tegen de beschikking in bezwaar te gaan?
- is duidelijk op welke gronden de Douane de UTB of naheffingsaanslag baseert?
- geeft de Douane aan wat zij met de door de ondernemer naar voren gebrachte standpunten en ingediende documenten heeft gedaan?
- is de Douane inhoudelijk ingegaan op de door de ondernemer aangedragen (aanvullende) informatie en argumenten?

Bezwaarclausule

DSF

17 van de 19 DSF dossiers bevatten een naheffingsaanslag of UTB. In 16 van die 17 DSF dossiers verwijst de Douane in de naheffingsaanslag of UTB naar de mogelijkheid voor de belanghebbende om binnen zes weken schriftelijk bezwaar te maken als deze het niet eens is met de beslissing. In 1 naheffingsaanslag ontbreekt deze verwijzing.

Gerechtelijke dossiers

In alle 25 dossiers is sprake van een UTB of naheffingsaanslag waartegen de ondernemer bezwaar heeft aangetekend. Dit is ook logisch omdat we gerechtelijke dossiers hebben bestudeerd waarin de ondernemer in bezwaar is gegaan tegen de opgelegde UTB of naheffingsaanslag. Zonder (een uitspraak op) bezwaar tegen een UTB of naheffingsaanslag is namelijk geen gerechtelijke procedure mogelijk. Op één dossier na troffen we in alle dossiers een brief met UTB of een naheffingsaanslag aan. In die brieven is steeds de zogeheten bezwaarclausule opgenomen die de ondernemer de mogelijkheid biedt om, als hij het niet eens is met de beslissing van de Douane, daartegen binnen zes weken bezwaar te maken. Als de ondernemer meer tijd nodig heeft dan verlengt de Douane de termijn met zes weken. Ook verzoeken om extra tijd voor nadere motivering worden door de Douane gehonoreerd.

Acceptatie bewijs

DSF

In 6 van de 17 dossiers die een naheffingsaanslag of UTB bevatten, maken we uit de naheffingsaanslag op dat de ondernemer op het voornemen heeft gereageerd. Uit 8 dossiers leiden we uit de naheffingsaanslag en UTB af dat de ondernemer geen reactie op het voornemen heeft gegeven. In 3 dossiers konden we niet vaststellen of de ondernemer gereageerd had[50]. In de 2 dossiers waarin de naheffingsaanslag ontbreekt, zien we dat de ondernemer gereageerd heeft voordat de naheffingsaanslag opgelegd is[51].

In 4 van de 8[52] dossiers waarin we zagen dat de ondernemer een reactie heeft gegeven op de voorgenomen naheffingsaanslag, heeft de ondernemer aangegeven met de voorgenomen aanslag akkoord te zijn.

[50] In de naheffingsaanslag vermeldt de Douane bijvoorbeeld dat het verschil niet/onvoldoende is verklaard. In het dossier dat alleen de naheffingsaanslag bevat zien in het (ongedateerde) controlerapport onder de paragraaf over het standpunt van belastingplichtige staan: XX gaat wel/niet akkoord met de inhoud van het rapport.

[51] In 1 dossier zit een losse reactie en in het andere zien we dat de ondernemer zijn reactie heeft kunnen aangeven in het definitieve controlerapport dat na de verzending van het voornemen definitief gemaakt is.

[52] Dat zijn de 6 dossiers met naheffingsaanslag plus de twee dossiers waar de naheffingsaanslag ontbrak maar we wel zagen dat de ondernemer gereageerd had.

Dat vermeldt de Douane in de naheffingsaanslag. In 3 dossiers heeft de ondernemer een inhoudelijke reactie gegeven op het voornemen. In het dossier waar de naheffing ontbreekt, zien we dat de advocaat van de ondernemer in reactie op het voornemen aan de Douane vraagt om een afschrift van het onderliggende dossier te verstrekken en hem na ontvangst van het dossier een redelijke termijn te bieden om een zienswijze te geven. Of dat is gebeurd, konden we niet uit het dossier achterhalen.

Gerechtelijke dossiers

Het is inherent aan de gerechtelijke dossiers dat in de voornemenfase niet de gehele (extra) douaneschuld van tafel is gegaan. Als dat het geval is, is het niet de verwachting dat de ondernemer nog in beroep gaat. In 20 gerechtelijke dossiers is het Douanestandpunt na de voornemenfase niet veranderd. In drie dossiers is het standpunt van de Douane na de reactie van de ondernemer op de voorgenomen naheffing gewijzigd, wat tot gevolg had dat de douaneschuld is verlaagd. In 2 dossiers konden we dat niet nagaan vanwege ontbrekende informatie of dat de voornemenfase overgeslagen was.

Uit de gesprekken die wij voor dit onderzoek voerden met (vertegenwoordigers van) ondernemers kwam naar voren dat in hun optiek het standpunt van de Douane nooit verandert tussen het voornemen en de UTB of naheffingsaanslag. Van de mogelijkheden tot heroverweging van het voornemen lijkt de Douane volgens hen geen gebruik te maken.

Gronden waarop de Douane de beschikking baseert

DSF

In de 17 dossiers die een naheffingsaanslag of UTB bevatten verwijst de Douane veelal naar resultaten van de controles. Deze worden verder niet benoemd. Vier dossiers bevatten naast de naheffingsaanslag ook een aparte brief met een toelichting op de naheffingsaanslag; daarnaar wordt dan in de naheffingsaanslag verwezen voor de nadere onderbouwing.

In de 4 naheffingsaanslagen eAD geeft de Douane aan dat het geconstateerde verschil onvoldoende/niet verklaard is, dat zij daarom een naheffing oplegt; daarbij vermeldt ze het bedrag dat de ondernemer moet betalen.

Gerechtelijke dossiers

De UTB's en naheffingsaanslagen die we in 23 gerechtelijke dossiers aantroffen, gingen in 19 gevallen in op de gronden en/of verwezen naar het controlerapport, het voornemen of de mededelingsbrief bij de naheffing. In 4 gevallen was dat niet zo. Mogelijk heeft dit te maken met de opmaak van de naheffingsaanslag die voorheen gangbaar was. De achterkant van deze aanslagen ontbrak in het dossier. Daar waar dat wel gebeurd was, was zichtbaar dat verwezen werd naar het controlerapport.

Uit de gesprekken die we met ondernemers voerden gaven deze aan dat voor hen aanvankelijk niet altijd duidelijk is welke stukken zich in het dossier bevinden, waardoor steeds de vraag is of ze alle informatie gekregen hebben. Wanneer de ondernemer tegen de uitspraak op bezwaar in beroep gaat bij de rechtbank, dient de Douane een verweerschrift in. Meestal (in 21 dossiers) bevat dit verweerschrift ook een lijst met stukken die bijgevoegd zijn. In één van die verweerschriften zijn het voornemen en de UTB niet in die lijst opgenomen. In één verweerschrift ontbreekt een overzicht van stukken. Bij drie dossiers konden we het niet vaststellen omdat we het verweerschrift niet in het dossier aantroffen. In het verweerschrift bij hoger beroep wordt in één geval een overzicht van de gewisselde processtukken in de fase van

beroep bij de rechtbank gegeven, in drie gevallen verwijst de Douane hier niet naar.

Voor ons onderzoek hebben wij het gehele dossier opgevraagd wat bij de Douane aanwezig was. Bij de stukken die wij van de Douane hebben ontvangen zat vaak geen interne communicatie. Bij de gerechtelijke dossiers - die vaak nog fysiek aanwezig zijn – die we konden inzien waren deze stukken wel aanwezig in het dossier.

Ingaan aangeleverde informatie ondernemer

DSF

Uit 6 DSF dossiers (alle naheffingsaanslag) maken we op dat de ondernemer een reactie gegeven heeft op het voornemen. In drie daarvan heeft de ondernemer gereageerd dat hij akkoord gaat. In de 3 dossiers waarin de ondernemer een inhoudelijke reactie gegeven heeft op het voornemen, is de Douane in 1 dossier in de naheffingsaanslag inhoudelijk ingegaan op de door de ondernemer aangedragen informatie en argumenten. Zij geeft daarin aan welke informatie en argumenten zij wel en welke zij niet overneemt. In de 2 andere dossiers waarin de ondernemer inhoudelijk gereageerd heeft op het voornemen, gaat de Douane niet in op de aangedragen informatie en argumenten. Hierop reageert de Douane met zinnen als ‘de redenen die u aanvoert geven mij geen aanleiding om mijn bevindingen en conclusies te wijzigen’ of ‘dat het verschil niet/onvoldoende is verklaard’. Bij de overige 13 dossiers was in 8 dossiers geen sprake van een reactie van de ondernemer of konden we niet achterhalen of de ondernemer een inhoudelijke reactie op het voornemen had gegeven (3 keer).

Gerechtelijke dossiers

In de 16 gerechtelijke dossiers waar de ondernemer een inhoudelijke reactie gaf op het voornemen (zie hiervoor) heeft de Douane in 11 gevallen de voor de ondernemer relevante feiten en omstandigheden betrokken. In 5 gevallen is ons uit de dossierstukken niet gebleken dat de Douane de voor de ondernemer relevante feiten en omstandigheden heeft betrokken; 1 keer omdat de ondernemer te laat gereageerd had op het voornemen, de andere keren geeft de Douane bijvoorbeeld aan dat de reactie niet heeft geleid tot een andere zienswijze of niet gebleken is van verzachtende omstandigheden. In 6 dossiers heeft de ondernemer niet gereageerd op het voornemen en in 3 gevallen konden we dit niet achterhalen.

In de 16 dossiers waar de ondernemer een inhoudelijke reactie gaf op het voornemen heeft de Douane in 6 dossiers de argumenten van de ondernemer meegenomen in zijn overwegingen. In 10 dossiers blijkt dit niet uit de UTB of naheffingsaanslag.

4. Rechtsbescherming door de Douane tijdens de bezwaarfase

In dit hoofdstuk geven we aan hoe de rechtsbescherming door de Douane in het bezwaarproces eruit ziet. Voordat we inzoomen op de Douanepraktijk, geven we een kort beeld van het verloop van de bezwaarfase en hoe deze fase in wet – en regelgeving is vastgelegd.

4.1 De bezwaarfase

Tegen de ongunstige beschikking kan de ondernemer op grond van artikel 44 DWU juncto artikel 102 DWU beroep instellen wanneer het om douanerechten gaat. Zoals besproken in paragraaf 3.1wordt het recht op beroep in Nederland gerealiseerd door het doorlopen van de bezwaarfase bij de Douane. In het geval van accijns is bezwaar mogelijk op grond van artikel 6:4 Awb en art. 8:1AWR jo 7:1 Awb

Met betrekking tot het formele recht is op de bezwaarfase zowel wanneer het douanerechten als accijnzen betreft de Algemene wet bestuursrecht (Awb) van toepassing en de bepalingen uit de AWR die van overeenkomstige toepassing zijn verklaard (op grond van artikel 8:2 Algemene douanewet). Dit artikel bepaalt ook dat de UTB wordt gelijk gesteld aan een aanslag en daarmee in feite een belastingaanslag is. Dit is van belang voor verschillende formele bepalingen van de belasting- en invorderingswetgeving, waaronder het recht op bezwaar en beroep. Dit betekent dat de Douane met betrekking tot de procedure in de bezwaarfase het Nederlandse bestuursrecht moet volgen zoals dit ook bij accijnzen en andere nationale belastingen het geval is. Hierdoor is ook de bestuursrechtspraak van de Awb en de AWR van toepassing op douanezaken.

De lidstaten zijn in beginsel vrij in het bepalen van de procedureregels in bezwaar en beroep. Onderdeel hiervan is de hoorplicht. Deze hoorplicht is in Nederland uitgewerkt in artikel 25 lid 1 AWR. De hoorplicht houdt in dat de ondernemer in staat wordt gesteld een mondelinge toelichting op zijn bezwaarschrift te geven voordat de Douane hierover besluit. Deze toelichting moet de Douane in staat stellen om beter op het bezwaar te beslissen.[53] Op basis van het reeds vermelde Europeesrechtelijke verdedigingsbeginsel moet de Douane de ondernemer altijd horen ook als de ondernemer hier niet expliciet om heeft gevraagd. Hierin gaat het Europese recht verder dan de AWR, die bepaalt dat horen alleen op verzoek hoeft te gebeuren. Het horen mag niet gebeuren door de inspecteur die de bestreden beslissing heeft genomen. Schiet de Douane tekort in de hoorplicht (horen blijft achterwege of wordt niet juist uitgevoerd) dan kan de bestreden beslissing door de rechter worden vernietigd. Dat gebeurt niet altijd automatisch. De vernietiging is alleen aan de orde als vast staat dat door niet te horen de zaak een andere afloop zou kunnen hebben gehad dan deze zou hebben gehad door wél te horen (vgl. artikel 6:22 Awb).

Naast de hoorplicht is het recht van de ondernemer om informatie te ontvangen noodzakelijk om op te kunnen komen voor zijn rechten. Een ondernemer is zonder op de hoogte te zijn van alle relevante stukken, niet in de positie om deugdelijk verweer te voeren en zijn standpunt te onderbouwen tijdens de hoorzitting (en gedurende de procedure).[54] Het recht op inzage is vastgelegd in artikel 7:4 Awb. Volgens deze bepaling

[53] De Hoge Raad is van oordeel dat het hoorgesprek meer inhoudt dan alleen 'horen'. De strekking van het hoorgesprek is immers dat partijen bezien of tot een minnelijke oplossing kan worden gekomen en of dat de feiten en omstandigheden van de zaak volledig en juist zijn weergegeven (HR 14 december 2018, ECLI:NL:HR:2018:2306).

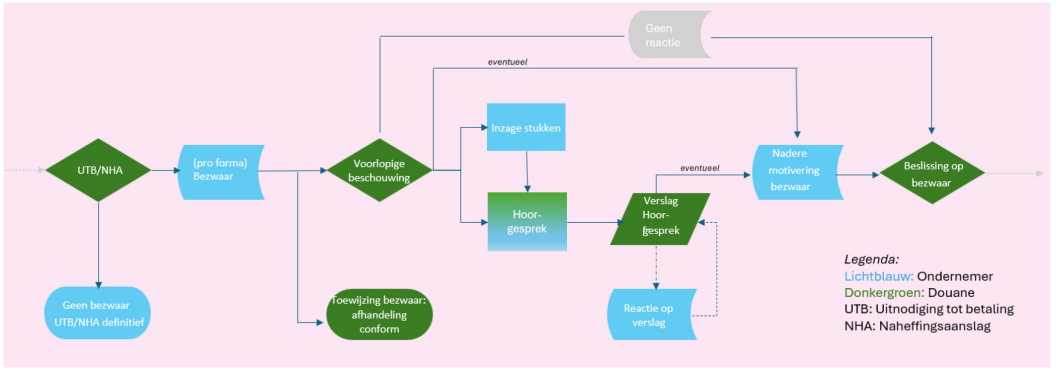
[54] CRvB 29 november 2005,.7E 2006/4.

heeft het bestuursorgaan de plicht om alle op de zaak betrekking hebbende stukken voorafgaand aan het horen gedurende ten minste één week voor de belanghebbenden ter inzage te leggen. De op de zaak betrekking hebbende stukken zijn in principe alle stukken die de inspecteur ter raadpleging ter beschikking staan (of hebben gestaan) ongeacht of deze stukken zijn gebruikt ter onderbouwing van het besluit. Tevens moeten deze relevant kunnen zijn voor de beslechting van (nog) bestaande geschilpunten. Daarnaast heeft een belanghebbende het recht om tot tien dagen voor het horen nadere stukken in te dienen. Volgens de wetgever moet het recht op inzage in stukken op dezelfde wijze ingevuld worden in de bestuurlijke voorprocedure als in de rechterlijke fase. De wetgever merkt op dat, om te voorkomen dat onnodig een procedure voor de bestuursrechter gestart wordt, met 7:4 Awb is beoogd dat een belanghebbende in de bezwaarfase kan kennisnemen van alle stukken die ook aan de beroepsinstantie plegen te worden toegezonden.[55] Inzage kan in twee gevallen achterwege blijven: (i) de belanghebbende ziet af van zijn inzagerecht ofwel (ii)om gewichtige redenen is geheimhouding geboden.

De Douane inspecteur moet naar aanleiding van het bezwaarschrift en hetgeen tijdens het horen door de ondernemer naar voren is gebracht, een volledige heroverweging maken voordat zij beslist op het bezwaarschrift (artikel 7:11 lid 1 Awb). De inspecteur zal de argumenten van de ondernemer moeten betrekken bij zijn overwegingen en aan de hand daarvan de beslissing nemen of hij de bezwaren (deels) honoreert of niet. Hierna moet de inspecteur een deugdelijk gemotiveerde uitspraak doen (art. 7:12 Awb). De inspecteur moet dit in principe binnen 6 weken doen in bezwaar met de mogelijkheid tot verlenging tot 12 weken (artikel 7:10 lid 1 en lid 4 Awb). Verder uitstel van de uitspraak op bezwaar is alleen mogelijk als de ondernemer hiermee instemt of indien uitstel nodig is om wettelijke procedurevoorschriften na te leven (artikel 7: 10 lid 4 Awb). Stelt de inspecteur in de uitspraak op bezwaar de ondernemer (deels) in het gelijk dan heeft de ondernemer recht op de vergoeding van zijn kosten van juridische bijstand in bezwaar (artikel 7:15 Awb). Is deze termijn om uitspraak te doen verlopen, dan kan de ondernemer e tegen het niet-nemen van een beslissing in beroep gaan, nadat de ondernemer de inspecteur in gebreke heeft gesteld (art. 6:12 lid 2 aanhef en onderdeel b Awb). De inspecteur die nalaat tijdig een beslissing te nemen verbeurt op grond van art. 4:17 jo. 7:14 Awb in principe een dwangsom voor elke dag dat hij in gebreke is, tot een maximum van 42 dagen.

Figuur 4 geeft de aspecten van rechtsbescherming bij bezwaar weer.

Figuur 4: aspecten van rechtsbescherming bij bezwaar



4.2 De rechtsbescherming door de Douane tijdens de bezwaarfase

We gaan in deze paragraaf in op de uitkomsten van ons onderzoek naar de gerechtelijke dossiers. Alleen de gerechtelijke dossiers bevatten

[55] PG Awb I, p. 338.

informatie over de rechtsbescherming door de Douane tijdens de bezwaarfase.

We hebben 25 dossiers onderzocht op aspecten van rechtsbescherming. In deze dossiers ging het om verschillende soorten zaken: bezwaren naar aanleiding van fysieke controles (7 dossiers) en administratieve controles (18 dossiers).

Dit onderdeel beschrijft de stappen die de Douane doorloopt in het kader van de bezwaarfase. Deze fase ziet op het indienen van bezwaar tegen de ongunstige beschikking van de Douane en de afhandeling daarvan en de beslissing op bezwaar door de Douane.

Hierna gaan we in op de vraag in welke mate de Douane deze ondernemers tijdens de bezwaarfase in de gelegenheid stelt om op te kunnen komen voor hun rechten.
Daarvoor hebben we per gerechtelijk dossier beoordeeld:

- of de Douane verwijst naar het recht van de ondernemer op toegang tot de documenten en informatie waarop het besluit is gebaseerd, op welke moment de Douane het inzagemoment biedt en of dit een logisch moment is?
- of de Douane de ondernemer toegang heeft gegeven tot alle op zijn zaak betrekking hebbende stukken zodat beide partijen beschikken over dezelfde informatie.
- of de Douane de ondernemer de mogelijkheid heeft geboden om zijn standpunt mondeling toe te lichten.
- of de Douane in het kader van de heroverweging van het bestreden besluit alle voor het geschil relevante elementen zorgvuldig heeft onderzocht, voordat zij een beslissing heeft genomen.
- of de Douane in de beslissing op bezwaar inhoudelijk is ingegaan op de door de ondernemer aangedragen (aanvullende) informatie en argumenten in bezwaar, gemotiveerd heeft aangegeven welke informatie en argumenten zij wel en welke zij niet overneemt en aangeeft waarom zij wel/niet afwijkt van het eerder ingenomen standpunt.
- of de Douane de ondernemer juist en volledig heeft geïnformeerd over mogelijke vervolgstappen van beroep.

Inzagerecht en toegang tot de stukken
De Douane wijst in 16 van de 25 onderzochte dossiers de ondernemer voorafgaand aan het hoorgesprek op zijn recht op inzage in het dossier c.q. de relevante stukken of heeft deze stukken aan de ondernemer c.q. aangever toegezonden. In 3 dossiers geeft de Douane aan dat door het coronavirus het op dit moment helaas niet mogelijk was om bezoekers op kantoor te ontvangen. Wil de ondernemer c.q. aangever toch gebruik maken van het recht om te worden gehoord en/of de stukken in te zien, dan kan dat pas plaatsvinden na beëindiging van de huidige kantoormaatregelen. In 3 dossiers blijkt uit de bestudeerde dossierstukken niet dat Douane wijst op dit inzagerecht dan wel inzage in de stukken heeft verleend. In 1 dossier kunnen we vanwege de onvolledigheid van dit dossier niet vaststellen of de Douane de aangever c.q. de ondernemer heeft gewezen op het inzagerecht dan wel inzage heeft verleend. De 3 dossiers waarin de Douane niet wijst op het inzagerecht hebben betrekking op administratieve controles.

De ondernemer krijgt in de bezwaarfase inzage in de stukken nadat hij bezwaar heeft gemaakt. De Douane heeft aangegeven dat het inzagemoment meestal - bij wijze van service en in overleg met de ondernemer - plaatsvindt op dezelfde dag als het hoorgesprek. Daardoor hoeft de ondernemer maar 1 in plaats van 2 keer af te reizen naar de

Douane. Deze inzage vindt plaats na toezending van de voorlopige beschouwing van de Douane op het bezwaar van de ondernemer.

In 19 van de 25 onderzochte dossiers heeft de ondernemer al eerder in het proces inzage gekregen in de stukken. In 3 dossiers krijgt de ondernemer inzage in de stukken nadat hij bezwaar heeft gemaakt. In 3 dossiers heeft de Douane tijdens de bezwaarfase geen inzage in de stukken kunnen bieden vanwege de coronamaatregelen.

In 19 van de 25 onderzochte dossiers heeft de Douane de ondernemer toegang gegeven tot de op zijn zaak betrekking hebbende stukken zodat beide partijen beschikken over dezelfde informatie. In 6 dossiers is dat niet het geval: in 2 van deze dossiers heeft de ondernemer alsnog toegang gekregen tot die stukken waar niet om gewichtige redenen geheimhouding is geboden, daarbij gaat het in deze dossiers om de OLAF rapportages. In de 4 andere dossiers is sprake van gewijzigde informatie, is niet alle relevante informatie in het dossiers met de ondernemer uitgewisseld of heeft de Douane geen toegang tot de stukken verleend omdat de ondernemer hier niet expliciet om heeft verzocht.

Hoorplicht
We zijn ook nagegaan of de Douane de ondernemer de gelegenheid heeft geboden om een mondelinge toelichting te geven op zijn bezwaarschrift voordat de Douane hierover besluit.

In 23 van de 25 bestudeerde dossiers zien we dat dit het geval is en dat de Douane de ondernemer in de gelegenheid heeft gesteld om deel te nemen aan een hoorgesprek om zijn standpunt toe te lichten. In 11 van deze 25 dossiers geeft de ondernemer aan dat hij geen gebruik wenst te maken van het recht om gehoord te worden. In de 12 dossiers waar wel het hoorgesprek heeft plaatsgevonden is een hoorverslag opgesteld en is het horen in 11 dossiers niet gebeurd door de inspecteur die de bestreden beslissing heeft genomen. In 1 dossier heeft de inspecteur die het bestreden besluit heeft genomen, deel genomen aan het hoorgesprek in het bijzijn van 2 andere collega's.

In 2 dossiers heeft de Douane de ondernemer niet in staat gesteld om zijn bezwaarschrift mondeling toe te lichten. In 1 dossier meent de betrokken inspecteur dat een hoorgesprek in persoon geen toegevoegde waarde heeft ofschoon de ondernemer meerdere malen vraagt om gehoord te worden. In het andere dossier heeft de ondernemer zich in reactie op de uitnodiging voor het hoorgesprek (nog) niet akkoord verklaard met de door de inspecteur voorgestelde datum waarna het hoorgesprek niet meer heeft plaatsgevonden.[56]

Heroverweging bestreden besluit
Vervolgens zijn we nagegaan of de Douane de voor het geschil relevante elementen in de bezwaarfase heeft betrokken, voordat zij een beslissing heeft genomen.

In 15 van de 25 onderzochte dossiers heeft de Douane het onderzoek naar de relevante elementen in de bezwaarfase uitgevoerd. In 8 dossiers betrekt de Douane niet alle relevante elementen in haar uitspraak op bezwaar. In deze dossiers heeft de Douane geen aandacht besteed aan de

[56] De inspecteur heeft volgens de Rechtbank niet aan zijn hoorplicht voldaan omdat hij voor het hoorgesprek geen plaats heeft vastgesteld en niet heeft gereageerd op het verzoek van de ondernemer om het hoorgesprek digitaal te laten plaatsvinden. Twijfel over de vraag of de ondernemer of deze al dan niet toestemming heeft gegeven om van het horen af te zien, ontslaat volgens de Rechtbank de inspecteur niet van zijn plicht eiser in de gelegenheid te stellen te worden gehoord door eiser daartoe uit te nodigen op een door verweerder vastgesteld tijdstip en plaats.

door ondernemer aangeleverde info, is de Douane blind gevaren op de bevindingen van OLAF en/of heeft de Douane nagelaten om bepaalde onderzoeken uit te voeren om duidelijkheid te krijgen over de elementen waarover het geschil bestaat. In 1 dossier was sprake van prorogatie en is de bezwaarprocedure overgeslagen zodat men direct in beroep kon gaan bij de bestuursrechter (art. 7:1a Awb). Voor 1 dossier is deze vraag vanwege het gebrek aan informatie niet te beoordelen.

Motivering van de beslissing op bezwaar
Vervolgens hebben we onderzocht of de Douane in de beslissing op bezwaar inhoudelijk is ingegaan op de door de ondernemer aangedragen (aanvullende) informatie en argumenten in bezwaar en gemotiveerd heeft aangegeven welke informatie en argumenten zij wel en welke zij niet overneemt en aangeeft waarom zij wel/niet afwijkt van het eerder ingenomen standpunt.

In 16 van de 25 onderzochte dossiers gaat de Douane in de bezwaarfase in op de (aanvullende) informatie en standpunten die de ondernemer aandraagt. In 7 dossiers gaat de Douane niet op (alle) informatie en standpunten van de ondernemer in. In 1 dossier is de reden dat het bezwaar niet-ontvankelijk is volgens de Douane waardoor men aan de inhoudelijke behandeling niet toekomt. In de andere 6 dossiers gaat de Douane niet in op argumenten van de ondernemer die betrekking hebben op een vergissing van de douaneautoriteiten, toezeggingen van de Douane, de toepassing van de verlengde navorderingstermijn, de ontvangst van op de zaak betrekking hebbende stukken, omzetgegevens en gegevens over de kwaliteit van de goederen. In 1 dossier neemt de Douane de letterlijke tekst van het FIOD-rapport over. In 1 dossier is de bezwaarprocedure overgeslagen en is men direct in beroep gegaan bij de bestuursrechter (art. 7:1a Awb).

In 4 dossiers wordt het bezwaar van de ondernemer deels gegrond verklaard. In 1 dossier komt de Douane deels tegemoet aan het bezwaar (aangiften die buiten de navordering vallen, zijn geschrapt) maar wijst de Douane de gevraagde kostenvergoeding voor de gevoerde bezwaarprocedure niet toe. De rechtbank herstelt dit later. In een ander dossier wordt de opgelegde bestuurlijke boete van 100% teruggebracht tot 50%. In de beide andere dossiers zijn de bezwaren gedeeltelijk gegrond verklaard en heeft de Douane de douaneschulden verlaagd.

In 17 van de 25 bestudeerde dossiers licht de Douane de ondernemer in de uitspraak of beslissing op bezwaar juist en volledig in over mogelijke vervolgstappen van beroep. In 7 dossiers is dat niet volledig het geval omdat de verwijzing naar de wettelijke grondslag ontbreekt. In 1 dossier is de bezwaarprocedure overgeslagen en is men direct in beroep gegaan bij de bestuursrechter (art. 7:1a Awb).

In 21 van de 25 onderzochte dossiers heeft de Douane alle stappen in de bezwaarfase doorlopen. In 2 dossiers is tijdens de bezwaarfase geen voorlopige beschouwing op bezwaar opgesteld, in de andere dossiers was dit wel het geval. In 1 dossier hebben we dit niet kunnen vaststellen omdat de nagezonden informatie door de Douane op ons verzoek betrekking heeft op een ander geschil met dezelfde ondernemer twee jaar later. In 1 dossier is de bezwaarprocedure overgeslagen en is men direct in beroep gegaan bij de bestuursrechter (art. 7:1a Awb).

4.3 Rechtsbescherming bij monstername of relaas van bevindingen

Zowel in de DMS-, DSF- als gerechtelijke dossiers kwamen we regelmatig tegen dat er bij goederen monsters genomen worden die naar het Douanelaboratorium gestuurd worden. Dit gebeurt bijvoorbeeld om de samenstelling van een product te laten onderzoeken. Op basis daarvan stelt de Douane dan vast of de juiste goederencode gehanteerd is. Daarnaast kwamen we verschillende dossiers tegen waarin de Douane opmerkt dat controleresultaten aan de boete-/fraudespecialist voorgelegd worden of dat een relaas van bevindingen opgemaakt is. Bij deze specifieke situaties hebben we ook gekeken of deze kenbaar zijn voor de ondernemer en welke mogelijkheid zij hebben om daarop te reageren. Hierop gaan we hierna in.

Monstername

In 6 van de 33 DMS dossiers stuurt de Douane een monster naar het Douanelaboratorium. In 3 dossiers zaten de uitslagen die het Douanelaboratorium had opgesteld met de resultaten van het monsteronderzoek. Twee waren geadresseerd aan een Douanekantoor en bij 1 was dit niet duidelijk (geen adressant). In de uitslag staat dat de datum van uitvoering van een analyse opvraagbaar is bij het Douane Laboratorium, evenals de gegevens over de meetonzekerheid (indien van toepassing) en dat er een contramonster beschikbaar in de centrale monsteropslag, met de termijn dat het nog bewaard wordt (1 jaar). In de 3 andere dossiers troffen we een ‘mededeling uitslag monsteronderzoek’ aan dat het Douanekantoor (dus niet het laboratorium) rechtstreeks aan de (vertegenwoordiger) van de ondernemer had gericht. In 1 daarvan biedt de Douane de ondernemer de gelegenheid om te reageren.

Bij 3 DSF dossiers was sprake van monstername en een uitslag van het Douanelaboratorium. In 1 dossier blijkt dit uit het fiscaal rapport. De laboratoriumuitslag zelf ontbreekt in het dossier. Bij de 2 andere dossiers zijn de laboratoriumuitslagen, die geadresseerd zijn aan de Douane, in het dossier opgenomen. In beide uitslagen staat dat de datum van uitvoering van een analyse opvraagbaar is bij het Douane Laboratorium, evenals de gegevens over de meetonzekerheid (indien van toepassing) en dat er een contramonster beschikbaar in de centrale monsteropslag, met de termijn dat het nog bewaard wordt (2 maanden en een jaar). Uit 1 dossier blijkt dat de ondernemer deze uitslagen heeft ontvangen, daarin vermeldt de Douane in het voornemen dat de uitslagen eerder naar de ondernemer toegestuurd zijn.

In 5 gerechtelijke dossiers is eveneens sprake van monstername en onderzoek door het Douanelaboratorium. Vier dossiers bevatten de uitslag, waarin staat dat de datum van uitvoering van een analyse opvraagbaar is bij het Douane Laboratorium, evenals de gegevens over de meetonzekerheid (indien van toepassing) en dat het restant of het contramonster nog een jaar beschikbaar is. De uitslagen zijn steeds geadresseerd aan een Douanekantoor. In 1 dossier ontbreekt de uitslag, maar blijkt uit de correspondentie wel dat een laboratoriumonderzoek heeft plaatsgevonden. De advocaat van de ondernemer vraagt er ook om.

Betrekken boete/fraude specialist of opmaken relaas van bevindingen

In de DMS dossiers zien we dat de Douane bij het verzenden van de verzoeken tot correctie aan de ondernemer meldt dat formeel gezien sprake is van een situatie waarin de ondernemer een onjuiste of onvolledige aangifte heeft gedaan en dat dit voor de ondernemer strafrechtelijke gevolgen kan hebben. In 19 van de 33 onderzochte dossiers maken we op dat de Douane een zogeheten relaas van bevindingen op zal maken of heeft opgemaakt. In een relaas van

bevindingen legt de Douane de feiten en omstandigheden vast die ten grondslag liggen aan haar constatering dat de ondernemer een onjuiste of onvolledige aangifte heeft gedaan. Dit relaas van bevindingen zet de Douane intern door naar de afdeling Contentieus. In 19 dossiers is sprake van een relaas van bevindingen. In 10 dossiers leiden we dit af uit de melding die de Douane aan de aangever doet dat in verband met de onjuiste aangifte een relaas zal worden opgemaakt en dat op korte termijn contact wordt opgenomen door een medewerk(st)er van afdeling contentieus in verband met de geconstateerde onregelmatigheid. In de dossiers hebben we geen relaas van bevindingen aangetroffen.
In 9 gevallen kunnen we niet uit de correspondentie opmaken dat de ondernemer op de hoogte gesteld is dat de Douane een relaas van bevindingen zou opmaken maar troffen we wel een relaas van bevindingen aan in het dossier. Dit relaas van bevindingen deelt de Douane niet met de ondernemer, de ondernemer heeft hier niet de mogelijkheid om op het relaas van bevindingen te reageren. In de overige 14 onderzochte DMS dossiers hebben vergelijkbare omstandigheden niet geleid tot het opstellen van een relaas van bevindingen.[57]

In 11 DSF dossiers is of wordt de boete-/fraude specialist bij de controleresultaten betrokken. In twee dossiers kondigt de Douane aan dat in een later stadium een beslissing zal worden genomen omtrent een strafrechtelijk vervolg. In 5 van de 11 dossiers waarin de boete fraude specialist betrokken is, legt de Douane in de naheffingsaanslag een verzuimboete op die varieert tussen 10% (4 maal) en 50% (1 maal) van het naheffingsbedrag met verwijzing naar artikel 67c lid 1 van de AWR en het tweede lid van § 24 van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst.

In vier (andere) dossiers legt de Douane geen boete in de naheffingsaanslag op: twee dossiers bevatten wel een fiscaal rapport dat opgesteld is door de boetefraude specialist, bij 1 dossier besluit de Douane expliciet niet tot het opleggen van een verzuimboete en in 1 dossier konden we dat niet achterhalen omdat de naheffingsaanslag ontbreekt.

In 3 dossiers benoemt de Douane niet dat een boete-/fraudespecialist wordt betrokken of dat later besloten wordt over een mogelijk strafrechtelijk vervolg, maar meldt de Douane wel dat de ondernemer volgens haar in strijd heeft gehandeld met wettelijke bepalingen (namelijk geen accijns afgedragen). Uit die dossiers blijkt niet of dit gevolgen heeft voor de ondernemer in de vorm van een boete.

In de gerechtelijke dossiers troffen we in 8 dossiers in het voornemen of het controlerapport aan dat feiten voorgelegd zouden worden aan de boetefraude coördinator. Dit naast de 6 zaken die ook een strafrechtelijke component hadden (4 keer OLAF en 2 keer FIOD). In 1 dossier meldde de Douane in het voornemen: ‘als de voorgenomen UTB geheel of gedeeltelijk in stand blijft, dan zal de boete fraude coördinator over deze casus geïnformeerd worden’.

[57] De Douane heeft aangegeven dat zij inmiddels een verbeterproces in gang heeft gezet om de handelswijze wanneer een relaas van bevindingen wordt opgesteld, te uniformeren. Sinds 15 juli 2025 wordt volgens de Douane altijd een relaas van bevindingen opgesteld. Aangezien de dossiers die wij bestudeerden zich in 2024 afspeelden, hebben wij niet kunnen nagaan of dit inderdaad het geval is. Telefonische mededeling Douane vrijdag 7 november 2025 09:29.

5 Doorlooptijden en correctiebedrag

Bij de dossierstudie hebben we ook gekeken naar de doorlooptijden. Daarbij gaat het om de doorlooptijd van de fase van het voornemen tot aan de beslissing op bezwaar en de bedragen waarop de correctie of het geschil betrekking had. Hieronder geven we voor de DMS-, DSF- en gerechtelijke dossiers de doorlooptijden en het financiële belang van de doorgevoerde correcties aan. Bij de DMS dossiers gaat het vanwege de beschikbare informatie om de periode tussen de start van de controle tot het uitsturen van het voornemen.

DMS dossiers

In de 27 dossiers is de doorlooptijd vanaf de aankondiging van de controle tot en met het uitsturen van de voorgenomen correctie tussen de 0 en 6 maanden, met een gemiddelde van 2,3 maanden. Het te corrigeren bedrag varieerde tussen de €1076,- en €97.834,- en was gemiddeld € 6654,-.

DSF dossiers

De doorlooptijden vanaf het moment dat de Douane constateert dat sprake was van een onjuiste aangifte tot en met de beslissing op het bezwaar variëren tussen de 6 werkdagen en 32 maanden.

De opgelegde correctiebedragen variëren tussen de €1.216,- en € 320.691,- inclusief belastingrente en bestuurlijke boete. Het gemiddelde bedrag was € 24.465,-.

In 5 van de 19 dossiers heeft de Douane naast het correctiebedrag en de rente ook een boete opgelegd.

Gerechtelijke dossiers

De doorlooptijden in de gerechtelijke dossiers variëren van 4,3 tot 54 maanden. De gemiddelde doorlooptijd van deze dossiers ligt op ruim 14 maanden. Daarbij merken we op dat in 3 dossiers de ondernemer zelf om uitstel heeft gevraagd en in 1 dossier heeft de benodigde documentatie lang op zich heeft laten wachten vanwege de afhankelijkheid van autoriteiten van buiten de EU. In 1 dossier is de Douane in gebreke gesteld nadat zij 7 maanden niets van zich heeft laten horen. Niettemin is de inactiviteit ook aan de ondernemer te wijten die eerst uitstel heeft gevraagd en niet heeft gereageerd om te worden gehoord. In 1 dossier is de bezwaarprocedure overgeslagen.

De bedragen van de navorderingen en naheffingen liggen tussen de € 3.000,- en ruim € 1,2 miljoen. Over deze navorderingen c.q. naheffingen zijn ondernemers rente op achterstallen (ROA) c.q. belastingrente verschuldigd. In 4 dossiers kwam daar een bestuurlijke boete bovenop.

6 De belangen van ondernemers in het DWU

Dit hoofdstuk geeft antwoord op de tweede deelvraag van ons onderzoek. Dit laatste onderdeel beschrijft de knelpunten die ondernemers ervaren wanneer zij willen opkomen voor hun rechten. We beschrijven daarbij feitelijk wat we hebben gezien op basis van de bestudeerde dossiers en de gevoerde gesprekken met medewerkers van de Douane, ondernemers en hun belangenorganisaties, wetenschappers en juristen en de medewerkers van Europese instellingen (DG TAXUD, DG BUDG en OLAF).

In paragraaf 2.1 hebben we benoemd dat de ervaring van ondernemers dat de Douane zich bij geschillen vaak beroept op de 'letter van de wet' en niet altijd oog heeft voor hun kant van het verhaal, aanleiding is geweest voor dit onderzoek. De Douane ervaart dat de Europese wet- en regelgeving weinig ruimte biedt om belangen van ondernemers mee te laten wegen in hun besluiten.[58] De Douane geeft aan dat de oorzaak van het hebben van weinig ruimte om rekening te houden met onredelijke uitwerking van wet- en regelgeving op de positie van ondernemers ligt bij de strikte Europese wet- en regelgeving en bij de financiële belangen van de Europese Unie (EU).[59] De Douane heeft de Europeesrechtelijke opdracht om te zorgen dat de invoerrechten in overeenstemming met de douanewetgeving juist, tijdig en volledig worden geïnd en de opbrengsten worden afgedragen aan de EU volgens het eigen middelen besluit (besluit 2020/2053) en de verordening betreffende uitvoeringsmaatregelen voor eigen middelen (Verordening (EU, Euratom) nr. 608/2014) betreffende de regels en procedures voor de terbeschikkingstelling van Traditioneel Eigen Middelen (nr. 609/2014). De Europese Commissie (hierna Commissie) controleert de douanediensten van de lidstaten hierop, dus ook de Nederlandse Douane. De lidstaten zijn financieel verantwoordelijk voor verliezen van traditionele eigen middelen door toedoen van mogelijke fouten van hun kant. Indien de Commissie tot de conclusie komt dat Nederland te weinig heeft ingevorderd en/of afgedragen, zal de Commissie het verschuldigde bedrag bij Nederland opeisen, ook als de Douane dit bedrag niet meer kan opeisen bij de ondernemer.

Daarom zijn wij nagegaan in hoeverre de Douane binnen de Europese wet- en regelgeving ruimte heeft om rekening te houden met de belangen van ondernemers om onredelijke uitwerkingen van wetgeving te voorkomen. Daarnaast gaat dit hoofdstuk in op de andere knelpunten die ondernemers ervaren wanneer zij een geschil hebben met de Douane over de hoogte van een douaneschuld. Daarmee geeft dit hoofdstuk antwoord op de 2e deelvraag van ons onderzoek.

6.1 Relatie Nederlandse Douane en de Europese Unie

De Douane heeft bij de uitvoering van haar taken op meerdere vlakken te maken met de EU. Dit lichten we hieronder toe.

DG TAXUD

De Europese Unie kent een Directoraat-generaal Belastingen en Douane-unie (DG TAXUD) dat onderdeel is van de Commissie. DG TAXUD is verantwoordelijk voor een breed scala aan taken op het gebied van belastingen en douane waaronder het ontwikkelen van het beleid van de Commissie op het gebied van douane en belastingen en het waarborgen dat het belasting- en douanesysteem van de EU eerlijk, efficiënt en effectief door de lidstaten wordt uitgevoerd. Zo formuleert DG TAXUD, in nauw overleg met de lidstaten, o.a. guidance-documenten die richtlijnen c.q. aanwijzingen omvatten met als doel dat de EU-wetgeving in alle lidstaten uniform wordt geïnterpreteerd. DG TAXUD heeft harmonisatie

[58] Zie ook Stand van de uitvoering 2023 en 2024, Douane

[59] Zie Stand van de uitvoering 2023, Douane

dan ook als centraal doel. Binnen DG TAXUD is er een afdeling die de beroepen op art. 119 en 120 DWU ontvangt wanneer aan de voorwaarden voor een toetsing door de Commissie is voldaan. Dit zal in paragraaf 6.2 verder worden toegelicht.

DG BUDG

De Douane is verantwoordelijk voor het heffen, innen, controleren en afdragen van de douanerechten, traditionele eigen middelen (TEM), aan de Europese Unie. Douanerechten worden traditionele eigen middelen (TEM) genoemd, omdat deze altijd hebben bestaan als directe inkomstenbron van de EU-begroting, in tegenstelling tot belasting over de toegevoegde waarde en nationale bijdragen, die door de lidstaten beschikbaar worden gesteld aan de EU-begroting. Bij TEM gaat het dus om de afdracht van douanerechten, antidumpingheffing en compenserende rechten in opdracht van de Europese Unie. De Nederlandse staat draagt deze rechten en heffingen over aan de Europese Unie. De staat mag hierop 25% inhouden voor het werk dat de Douane doet.[60] Dit percentage is bedoeld ter dekking van de inningskosten.

Het Directoraat-generaal Begroting (DG BUDG) van de Commissie heeft contact met de douaneautoriteiten van de lidstaten om te garanderen dat de TEM worden geïnd volgens de douanewetgeving van de EU. Hierbij controleert DG BUDG of de lidstaten er alles aan hebben gedaan om de TEM te innen. Wanneer dit niet het geval is of wanneer de Unierechtelijke wetgeving foutief wordt toegepast, zijn de lidstaten financieel verantwoordelijk voor verliezen van de TEM en is de lidstaat hiervoor financieel aansprakelijk richting de EU.[61]

Relatie Nederlandse Douane en DG BUDG

Eén van de plichten van de Nederlandse Douane richting de EU is dat de Douane een administratie moet bijhouden van de invoerrechten c.s. Maandelijks moet een A- boekhouding en een B-boekhouding worden aangeleverd bij de EU. De A-boekhouding betreft onder meer situaties waarin een vastgestelde uitnodiging tot betaling (UTB) onherroepelijk is en waarbij het bedrag van de douaneschuld is medegedeeld aan de ondernemer en geboekt in de eigen middelen. De B-boekhouding ziet op de situaties waarbij de UTB nog niet onherroepelijk is, of waarbij het bedrag nog niet is geïnd. Reden hiervoor kan zijn dat er bezwaar of beroep is ingesteld tegen de opgelegde UTB en uitstel van betaling geldt, maar ook situaties waarin een bedrijf failliet is gegaan en de Douane het geld helemaal niet meer kan innen, of slechts een gedeelte, vallen binnen deze boekhouding. Voor de B-boekhouding heeft DG BUDG extra aandacht aangezien dit situaties zijn waarin mogelijk de TEM niet worden geïnd.[62]

Uit onze gesprekken met medewerkers van de Douane die betrokken zijn bij de afdracht van TEM volgt dat DG BUDG zeer strikt is omtrent de vraag of de Douane alles heeft gedaan om het bedrag te innen. Zo kijkt BUDG niet enkel of de Unierechtelijke wetgeving juist is toegepast, maar ook of de Douane voldoende voortvarend heeft gehandeld. Zo zal DG BUDG in het geval van faillissement van een onderneming waarbij de onderneming nog een douaneschuld had beoordelen of de Douane voldoende voortvarend heeft gehandeld om zekerheid te verkrijgen.

Niet voortvarend handelen kan overigens ook gevolgen hebben in situaties waarin de douaneschuld wel is geïnd door de Nederlandse Douane. Wanneer DG BUDG namelijk van oordeel is dat het geld eerder geïnd had kunnen zijn, kan Nederland geconfronteerd worden met een vertragingsrente op grond van artikel 12, lid 2 Vo. 609/2014 dat de basisrente en het percentagepunt bij eventuele vertraging bepaalt.

[60] Besluit (EU, Euratom) 2020/2053 van de Raad van 14 december 2020 betreffende het stelsel van eigen middelen van de Europese Unie en tot intrekking van Besluit 2014/335/EU, Euratom

[61] Douanerechten - Europese Commissie

[62] Verordening 609/2014

Naast het aanleveren van zowel de A-boekhouding als de B-boekhouding brengen medewerkers van DG BUDG minimaal één keer per jaar een bezoek aan Nederland. Hierbij controleert DG BUDG op een vooraf geselecteerd onderwerp (i.c. een douaneprocedure) of de Nederlandse Douane conform de Europese douanewetgeving heeft gehandeld. DG BUDG kijkt hierbij naar de aangiftebehandeling, administratieve controles, bezwaar en beroepsprocedures en dossiers uit de B-boekhouding op dit vooraf gekozen onderwerp. Mocht DG BUDG in de geselecteerde dossiers van mening zijn dat de Nederlandse Douane niet juist of onvolledig heeft gehandeld dan kan hier financiële aansprakelijkheid uit voortvloeien.

6.2 Ruimte in de Europese wetgeving: artikel 119 en 120 DWU

Zowel in de gesprekken met de Douane, waaronder groepsgesprekken met de bezwaarmedewerkers, als gesprekken met DG TAXUD en DG BUDG is aangegeven dat het DWU weinig ruimte kent om af te wijken van de strikte wetgeving om zodoende rekening te houden met onredelijke gevolgen voor ondernemers. Ondernemers en hun gemachtigden zien deze striktheid ook terug in de behandeling van hun dossiers.

Bovenstaande wordt ook in de literatuur bevestigd.[63] Zo volgt uit de literatuur dat het DWU een meer legalistische gedachte heeft dan de nationale belastingpraktijk.[64] Ruimte om op billijkheidsgronden af te wijken van een wettelijke bepaling zoals in het nationale belastingrecht mogelijk is middels art. 63 AWR kent het DWU niet. Lidstaten dienen zich met betrekking tot de heffing van in- en uitvoerrechten strikt aan de Unierechtelijke bepalingen te houden aangezien afwijken kan leiden tot verschillen tussen lidstaten waarbij sprake kan zijn van concurrentieverstoring, i.c. het verleggen van handelsstromen naar een lidstaat die minder strikt de douaneregels toepast, en het minder afdragen van TEM dan is voorgeschreven.[65]Formeel is het gebrek aan mogelijkheden om af te wijken van het strikte DWU eraan te wijten dat het DWU een verordening is waardoor, in vergelijking met een richtlijn zoals de Btw-richtlijn, veel minder ruimte is voor eigen beleid.[66] Ruimte voor het sluiten van een compromis met belastingplichtige is bij het heffen van douanerechten niet aanwezig.[67]

De Nederlandse Douane heeft niet enkel te maken met strikte wetgeving, maar ook met strikte controles. Indien de Douane wel afwijkt van de Unierechtelijke wetgeving levert dit mogelijk financiële aansprakelijkheid op voor Nederland richting de EU in verband met het verliezen van TEM.[68] Zoals beschreven in paragraaf 6.1 ziet DG BUDG middels het ontvangen van de A-boekhouding, B-Boekhouding en het uitvoeren van controlebezoeken aan de lidstaten strikt toe op de juiste en conforme naleving van de Europeesrechtelijke wetgeving en juiste afdracht van TEM.

Toch biedt het DWU wel enkele mogelijkheden om maatwerk toe te passen via bijvoorbeeld art. 119 en 120 DWU. In onze gesprekken met de Nederlandse Douane, DG TAXUD en DG BUDG is aangegeven dat de ruimte om deze artikelen toe te passen zeer beperkt is.

Hieronder lichten we beide artikelen nader toe:

Artikel 119 DWU

[63] D.G. van Vliet, Douanerecht (Fiscale Monografieën nr. 90), Deventer: Wolters Kluwer 2019, paragraaf 5.3.5.3
[64] D.G. van Vliet, Douanerecht (Fiscale Monografieën nr. 90), Deventer: Wolters Kluwer 2019, paragraaf 5.3.5.3
[65] D.G. van Vliet, Douanerecht (Fiscale Monografieën nr. 90), Deventer: Wolters Kluwer 2019, paragraaf 5.3.5.3

[66] M.M.W.D. Merkx & M.L Schippers (red.), *Formele aspecten van het douanerecht en de indirecte belastingen (Fed Fiscale Brochures)*, Deventer: Wolters Kluwer 2024, pagina 8.
[67] D.G. van Vliet, Douanerecht (Fiscale Monografieën nr. 90), Deventer: Wolters Kluwer 2019, paragraaf 5.3.5.3
[68] Douanerechten - Europese Commissie.

Dit artikel betreft in feite een codificering van het Unierechtelijke vertrouwensbeginsel in douanezaken.[69] Het artikel ziet op de situaties dat, als gevolg van een vergissing van de Douane, ten onrechte geen of te weinig rechten zijn geheven. Hierbij moet niet enkel gedacht worden aan vergissingen van de Nederlandse Douane maar ook die van de douaneautoriteiten van andere lidstaten of van derde landen.[70]

Om een geslaagd beroep te kunnen doen op dit artikel moet aan de volgende voorwaarden zijn voldaan:

1. De vergissing moet afkomstig zijn van de bevoegde douaneautoriteit. Uitgangspunt hierbij is dat de vergissing het gevolg moet zijn van een actieve gedraging van de douaneautoriteit.[71] Enkel in bepaalde situaties hoeft dit niet het geval te zijn.[72]

2. De ondernemer moet de vergissing niet redelijkerwijs hebben kunnen ontdekken. Wanneer een bepaling van het unierecht 'duidelijk' is en de douaneautoriteit een vergissing maakt op het gebied van een dergelijke 'duidelijke' bepaling dan kan de ondernemer niet vertrouwen op de vergissing van de douaneautoriteit.[73] Voor de vraag of de vergissing ontdekt kon worden door de ondernemer moet rekening worden gehouden met (i) de aard van de vergissing waarbij relevant is hoe ingewikkeld de betrokken regelgeving is[74], (ii) de ervaring van de ondernemer waarbij relevant is of de werkzaamheden van de ondernemer hoofdzakelijk bestaan uit in- en uitvoer van de in dat geval onderhavige goederen.[75] Ook wordt hierbij gekeken naar de ervaring van de eventuele vertegenwoordiger van de ondernemer[76], en (iii) de mate van zorgvuldigheid die de ondernemer heeft toegepast.[77] Hierbij wordt aangenomen dat de ondernemer zelf dient te onderzoeken welke voorschriften van toepassing zijn op de transacties die de ondernemer uitvoert en welke douanerechten daarbij van toepassing zijn.[78]

3. De ondernemer moet te goeder trouw zijn. De ondernemer moet bijvoorbeeld wel de juiste feiten delen met de douane, van misleiding mag geen sprake zijn.[79]

Artikel 120 DWU

Middels art. 120 DWU kent het Douanewetboek een mogelijkheid van terugbetalingof kwijtschelding om redenen van billijkheid. Als aan de

[69] M.M.W.D. Merkx & M.L Schippers (red.), *Formele aspecten van het douanerecht en de indirecte belastingen (Fed Fiscale Brochures)*, Deventer: Wolters Kluwer 2024, pagina 86.
[70] M.M.W.D. Merkx & M.L Schippers (red.), *Formele aspecten van het douanerecht en de indirecte belastingen (Fed Fiscale Brochures)*, Deventer: Wolters Kluwer 2024, pagina 85.
[71] Zie Spiessens, A., Wolf, R., & Soltysik, M. *Wegwijs in de btw* (Wegwijsserie). Sdu Uitgevers, blz 342, D.G. van Vliet, Douanerecht (Fiscale Monografieën nr. 90), Deventer: Wolters Kluwer 2019, paragraaf 5.3.5.4
en HvJ 27 juni 1991, C-348/89 (Mecanarte), ECLI:EU:C:1991:278, r.o. 23 en HvJ 14 november 2002, C-251/00 (Ilumitrónica), ECLI:EU:C:2002:655, r.o. 42.
[72] Spiessens, A., Wolf, R., & Soltysik, M. *Wegwijs in de btw* (Wegwijsserie). Sdu Uitgevers, blz 343
en HvJ 1 april 1993, C-250/91 (Hewlett-Packard France), ECLI:EU:C:1993:134, r.o. 21.
[73] Zie Spiessens, A., Wolf, R., & Soltysik, M. *Wegwijs in de btw* (Wegwijsserie). Sdu Uitgevers, blz 343, M.M.W.D. Merkx & M.L Schippers (red.), *Formele aspecten van het douanerecht en de indirecte belastingen (Fed Fiscale Brochures)*, Deventer: Wolters Kluwer 2024, pagina 86 en HvJ 26 april 1988, 316/86 (Krücken), ECLI:EU:C:1988:201, r.o. 24; HvJ 1 april 1993, C-31/91 t/m C-44/91 (Lageder e.a.), ECLI:EU:C:1993:131, r.o. 35; HvJ 16 maart 2006, C-94/05 (Emsland-Stärke), ECLI:EU:C:2006:185, r.o. 31 en HvJ 7 april 2011, C-153/10 (Sony Supply Chain Solutions), ECLI:EU:C:2011:224, r.o. 47. Zie meer algemeen G.J. van Slooten, 'Durft u het EU recht al te vertrouwen?', MBB 2015/02.
[74] Zie Spiessens, A., Wolf, R., & Soltysik, M. *Wegwijs in de btw* (Wegwijsserie). Sdu Uitgevers, blz 344en HvJ 1 april 1993, C-250/91 (Hewlett-Packard France), ECLI:EU:C:1993:134, r.o. 23; HvJ 14 mei 1996, C-153/94 en C-204/94 (Faroe Seafood), ECLI:EU:C:1996:198, r.o. 100; HvJ 14 november 2002, C-251/00 (Ilumitrónica), ECLI:EU:C:2002:655, r.o. 56 en HvJ 26 juni 1990, C-64/89 (Deutsche Fernsprecher GmbH), ECLI:EU:C:1990:261, r.o. 20.
[75] Zie Spiessens, A., Wolf, R., & Soltysik, M. Wegwijs in de btw (Wegwijsserie). Sdu Uitgevers, blz 344
[76] M.M.W.D. Merkx & M.L Schippers (red.), *Formele aspecten van het douanerecht en de indirecte belastingen (Fed Fiscale Brochures)*, Deventer: Wolters Kluwer 2024, pagina 85
[77] Zie Spiessens, A., Wolf, R., & Soltysik, M. Wegwijs in de btw (Wegwijsserie). Sdu Uitgevers, blz 343
[78] Zie Spiessens, A., Wolf, R., & Soltysik, M. Wegwijs in de btw (Wegwijsserie). Sdu Uitgevers, blz 344
[79] Zie M.M.W.D. Merkx & M.L Schippers (red.), *Formele aspecten van het douanerecht en de indirecte belastingen (Fed Fiscale Brochures)*, Deventer: Wolters Kluwer 2024, pagina 86

voorwaarden van deze bepaling wordt voldaan, worden de invoerrechten c.s. terugbetaald c.q (nog) niet ingevorderd.[80] Het gaat hierbij om strikte voorwaarden.

een beroep op art. 120 DWU te laten slagen moet sprake zijn van:

1. Een bijzondere situatie waarbij de ondernemer zich in een uitzonderlijke situatie bevindt ten opzichte van andere ondernemers die eenzelfde activiteit uitoefenen. Uitgangspunt hierbij is dat de ondernemer te goeder trouw geen nadeel moet lijden dat groter is dan wat uit het normale handelsrisico van de ondernemer voortvloeit.[81] Dit is het geval wanneer de ondernemer te maken heeft met een uitzonderlijke situatie vergeleken met andere marktdeelnemers die eenzelfde activiteit uitoefenen.[82] Ook dient men bij dit vereiste uit te gaan van een voorzichtige marktdeelnemer die bekend is met de wet- en regelgeving en rekening houdt met de risico's van de markt waarop hij actief is.[83]
2. Zonder de bijzondere omstandigheden zou de ondernemer geen nadeel hebben geleden.[84]
3. De ondernemer mag geen bedrog hebben gepleegd of kennelijk nalatig zijn geweest.

Bij het beoordelen van een dergelijke casus moeten alle feiten en omstandigheden van de casus in beschouwing worden genomen.[85] Tevens moet het belang van de Unie bij de naleving van de douanevoorschriften worden betrokken in de beschouwing. Dit betekent dat ook rekening moet worden gehouden met de gedragingen van de douaneautoriteiten en/of Unierechtelijke autoriteiten.[86] Wanneer bijvoorbeeld een ernstige tekortkomingen aan de zijde van de Commissie een onregelmatig gebruik van een douaneprocedure tot gevolg heeft gehad, kan dit reden zijn om de aanwezigheid van bijzondere omstandigheden te constateren.[87]

Procedure bij beroep op art. 119 of 120 DWU

De Douane geeft aan dat, wanneer bezwaar wordt gemaakt tegen de UTB, de rechtmatigheid van de heffing ter discussie wordt gesteld. De Douane geeft aan dat een beroep op gewekt vertrouwen of billijkheid in een bezwaarschrift tegen een UTB geen doel kan treffen omdat gewekt vertrouwen en billijkheid niets afdoen aan de rechtmatigheid van de heffing. Een ondernemer die zich wil beroepen op gewekt vertrouwen en/of billijkheid moet volgens de Douane hiervoor een afzonderlijk terugbetalingsverzoek indienen. In het kader van ons onderzoek hebben we juridisch experts geraadpleegd op het gebied van douanerecht en rechtsbescherming uit de academische wereld en de advieswereld, zie voor meer informatie *Bijlage 1 Methodologische verantwoording*. De experts herkennen dit proces maar zijn hier kritisch op vanuit het beginsel dat een volledige heroverweging van het besluit moet plaatsvinden. Dit is ook wenselijk vanuit de proceseconomie. De experts geven hier bij aan dat de Douane ook ambtshalve de artikelen 119 en 120 DWU kan toepassen of

[80] Spiessens, A., Wolf, R., & Soltysik, M. Wegwijs in de btw (Wegwijsserie). Sdu Uitgevers, blz 339
[81] Zie Spiessens, A., Wolf, R., & Soltysik, M. Wegwijs in de btw (Wegwijsserie). Sdu Uitgevers, blz 347, Gerecht 19 februari 1998, T-42/96 (Eyckeler & Malt), ECLI:EU:T:1998:40, r.o. 133 en Gerecht 10 mei 2001,
T-186/97, T-187/97, T-190/97 t/m T-192/97, T-210/97, T-211/97, T-216/97, T-217/97, T-218/97, T-280/97,
T-293/97 en T-147/99 (Kaufring AG), ECLI:EU:T:2001:133, r.o. 225.
[82] Zie Spiessens, A., Wolf, R., & Soltysik, M. Wegwijs in de btw (Wegwijsserie). Sdu Uitgevers, blz 347en Gerecht 19 februari 1998, T-42/96 (Eyckeler & Malt), ECLI:EU:T:1998:40, r.o. 162.
[83] Zie Spiessens, A., Wolf, R., & Soltysik, M. Wegwijs in de btw (Wegwijsserie). Sdu Uitgevers, blz 348.
[84] ZieSpiessens, A., Wolf, R., & Soltysik, M. Wegwijs in de btw (Wegwijsserie). Sdu Uitgevers, blz 347, HvJ 26 maart 1987, 58/86 (Coopérative agricole d'approvisionnement des Avirons), ECLI:EU:C:1987:164, r.o. 22 en HvJ 25 februari 1999, C-86/97 (Trans-Ex-Import), ECLI:EU:C:1999:95, r.o. 21-22, alsmede Gerecht 10 mei 2001, T-186/97, T-187/97, T-190/97 t/m T-192/97, T-210/97, T-211/97, T-216/97, T-217/97, T-218/97, T-280/97, T-293/97 en T-147/99 (Kaufring AG), ECLI:EU:T:2001:133, r.o. 218.
[85] Spiessens, A., Wolf, R., & Soltysik, M. Wegwijs in de btw (Wegwijsserie). Sdu Uitgevers, blz 347
[86] Zie Spiessens, A., Wolf, R., & Soltysik, M. Wegwijs in de btw (Wegwijsserie). Sdu Uitgevers, blz 347, Gerecht 27 februari 2003, T-329/00 (Bonn Fleisch), ECLI:EU:T:2003:48.
[87] Zie Spiessens, A., Wolf, R., & Soltysik, M. Wegwijs in de btw (Wegwijsserie). Sdu Uitgevers, blz 347, Gerecht 17 september 1998, T-50/96 (Hilton Beef), ECLI:EU:T:1998:223, r.o. 163.

hiervoor de juiste procedure kan inleiden.[88] Daarnaast zien de experts ruimte voor de Douane om het Unierechtelijke vertrouwensbeginsel ook toe te passen in een bezwaarschrift tegen de UTB en niet louter in een terugbetalingsverzoek.[89] In deze rechtsoverweging geeft het HvJ aan dat het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen volgens vaste rechtspraak onderdeel is van de rechtsorde van de Unie en geldt voor elke nationale autoriteit die met de toepassing van de Unieregels is belast.

Bij een beroep op art. 119 of 120 DWU zal de Douane het verzoek tot terugbetaling beoordelen en hierover een beslissing nemen. Hiertegen kan de ondernemer bezwaar maken. In bezwaar toetst de Douane opnieuw of voldaan is aan de voorwaarden van de art. 119 en 120 DWU. Tegen deze beslissing op bezwaar kan de ondernemer beroep instellen.[90] Wanneer de Douane besluit dat geen terugbetaling of kwijtschelding dient plaats te vinden kan de ondernemer na bezwaar tegen dit besluit nog in beroep gaan tegen dit besluit bij de nationale rechter. Wanneer de Douane echter van mening is dat de billijkheid wel moet worden toegepast is er (mogelijk) een extra processtap van toepassing waarbij de voorgenomen beslissing van de Douane om een beroep op art. 119 en 120 DWU te honoreren moet worden voorgelegd aan de Commissie. Dit komt voort uit de financiële belangen van de Unie en de mogelijke gevolgen die kunnen spelen met betrekking tot de concurrentie tussen ondernemers binnen de Unie.[91]

Wanneer een zaak valt onder één van de volgende gevallen moet de Douane de beslissing om een beroep op art. 119 en 120 DWU te honoreren voorleggen aan de Commissie:

1. Als de Douane van mening is dat de bijzondere omstandigheden voortkomen uit het feit dat de Commissie haar verplichtingen niet is nagekomen.
2. Als de Nederlandse douaneautoriteiten van mening zijn dat de Commissie een vergissing heeft begaan (art. 119 DWU).
3. Als de omstandigheden verband houden met de resultaten van een door de Unie uitgevoerd onderzoek omtrent de wederzijdse bijstand tussen de administratieve autoriteiten van de lidstaten en de samenwerking tussen deze autoriteiten en de Commissie en ander internationaal onderzoek.[92]
4. Wanneer het bedrag waarvoor de belanghebbende aansprakelijk lijkt te zijn gelijk is aan of hoger is dan € 500.000.[93]

Het is overigens niet nodig om een zaak voor te leggen aan de Commissie als reeds een zaak is ingeleid bij de Commissie of de Commissie een beschikking heeft verleend in een zaak die feitelijk en juridisch vergelijkbaar is met de onderhavige casus.[94]

Wanneer een dossier wordt voorgelegd aan de Commissie beschrijven art. 98-102 Gedelegeerde Verordening (EU) 2015/2446 (Gvo.DWU) regels

[88] In voorkomend geval is de Douane hiertoe zelfs verplicht: HvJ EU, 01-08-2025, nr. C-206/24 dat ging over de Verordening Navordering.
[89] Ondanks codificatie van het vertrouwensbeginsel lijkt het HvJ wel te toetsen aan het ongeschreven Unierechtelijke vertrouwensbeginsel, zie hiervoor HvJ 7 april 2011, Sony Supply Chain Solutions (Europe), C-153/10, ECLI:EU:C:2011:224, r.o. 47. Dit vormt een argument om aan te nemen dat de codificatie van het vertrouwensbeginsel de toetsing aan het Unierechtelijke vertrouwensbeginsel niet, althans niet in alle gevallen lijkt uit te sluiten.
[90] D.G. van Vliet, Douanerecht (Fiscale Monografieën nr. 90), Deventer: Wolters Kluwer 2019, paragraaf 5.3.2.2.
[91] D.G. van Vliet, Douanerecht (Fiscale Monografieën nr. 90), Deventer: Wolters Kluwer 2019, paragraaf 5.3.2.2.
[92] M.M.W.D. Merkx & M.L Schippers (red.), *Formele aspecten van het douanerecht en de indirecte belastingen (Fed Fiscale Brochures)*, Deventer: Wolters Kluwer 2024, pagina 87.
[93] Zie art. 116 lid 3 DWU, A. Wolkers, Cursus Belastingrecht EBR.7.2.10.B.a Terugbetaling en kwijtschelding van douanerechten onder het DWU en D.G. van Vliet, Douanerecht (Fiscale Monografieën nr. 90), Deventer: Wolters Kluwer 2019, paragraaf 5.3.2.3
[94] M.M.W.D. Merkx & M.L Schippers (red.), *Formele aspecten van het douanerecht en de indirecte belastingen (Fed Fiscale Brochures)*, Deventer: Wolters Kluwer 2024, pagina 88.

omtrent de rechtsbescherming van belanghebbende.[95] Zo is de Nederlandse Douane verplicht om de betrokken ondernemer in deze gevallen in kennis te stellen van het voornemen om de casus voor te leggen aan de Commissie. Hierbij krijgt de ondernemer dertig dagen de tijd om een verklaring te ondertekenen dat er kennis is genomen van het dossier. De ondernemer krijgt inzage in het dossier, tevens kan de ondernemer ook nog aanvullende elementen vermelden die naar zijn mening aan het dossier moeten worden toegevoegd.[96] Mocht de ondernemer nalaten binnen dertig dagen te reageren, dan wordt de ondernemer geacht kennis te hebben genomen van zijn dossier en niets toe te willen voegen.[97]

Indien de Commissie het voornemen heeft een ongunstig besluit te nemen heeft de ondernemer het recht om gehoord te worden bij de Commissie.[98] Ook deelt de Commissie de gronden op basis waarvan ze voornemens is een ongunstig besluit te nemen. Ook hier heeft de ondernemer de mogelijkheid van inzage in het dossier en kan hij tevens schriftelijk reageren.[99]

Nadat de Commissie een beslissing heeft genomen moet de Nederlandse Douane een beschikking afgeven met inachtneming van hetgeen de Commissie heeft besloten.[100] Een voor de ondernemer negatieve beschikking van de Commissie moet gemotiveerd worden.[101] Tegen een negatieve beschikking van de Commissie kan de ondernemer vervolgens in beroep gaan bij het Gerecht van eerste aanleg dat ressorteert onder het Hof van Justitie van de Europese Unie.[102]

[95] D.G. van Vliet, Douanerecht (Fiscale Monografieën nr. 90), Deventer: Wolters Kluwer 2019, paragraaf 5.3.2.4.
[96] A. Wolkers, Cursus Belastingrecht EBR.7.2.10.B.a Terugbetaling en kwijtschelding van douanerechten onder het DWU.
[97] art. 98 Gedelegeerde Verordening (EU) 2015/2446.
[98] Zie art. 99 Gedelegeerde Verordening (EU) 2015/2446 en A. Wolkers, Cursus Belastingrecht EBR.7.2.10.B.a Terugbetaling en kwijtschelding van douanerechten onder het DWU.

Werkwijze Douane bij een beroep op art. 119 en 120 DWU
Op het moment dat een (bezwaar)behandelaar van mening is dat een beroep op artikel 119 of 120 DWU gerechtvaardigd is, dient de behandelaar dit voor te leggen aan een speciaal daarvoor aangewezen inspecteur, de zogeheten remission and repayment (rem/rep)-inspecteur. Elke douaneregio heeft een rem/rep-inspecteur. Rem/rep-inspecteurs zijn medewerkers van de Douane die specifieke kennis hebben over bijvoorbeeld art. 119 en 120 DWU.
Vervolgens geeft een rem/rep-inspecteur zijn of haar visie omtrent het honoreren van een beroep op art. 119 of 120 DWU. Wanneer een rem/rep-inspecteur van mening is dat het beroep niet gehonoreerd moet worden dient de behandelaar het bindende advies op te volgen. Mocht de rem/rep-inspecteur tot het advies komen dat het beroep op art. 119 of 120 DWU gerechtvaardigd is dient het dossier doorgeleid te worden naar de rem/rep-coördinator. Wanneer een rem/rep-inspecteur van mening is dat het beroep niet moet worden gehonoreerd wordt deze beslissing niet meer voorgelegd aan de rem/rep-coördinator.

In het geval de rem/rep-inspecteur van mening is dat het beroep gehonoreerd moet worden zal de rem/rep-coördinator dit advies nogmaals beoordelen. Dit gebeurt in samenspraak met het aanspreekpunt formeel recht van de afdeling Strategie Beleid en Internationaal (inmiddels valt dit onder het Bureau Juridische Zaken). Gezamenlijk wordt dan een beslissing genomen. Indien de casus voldoet aan minimaal één van de vier gevallen waarin de beslissing voorgelegd

[99] Zie art. 99 lid 1 en 3 Gedelegeerde Verordening (EU) 2015/2446 en D.G. van Vliet, Douanerecht (Fiscale Monografieën nr. 90), Deventer: Wolters Kluwer 2019, paragraaf 5.3.2.4.
[100] Zie art. 101 lid 2 Gedelegeerde Verordening (EU) 2015/2446 en D.G. van Vliet, Douanerecht (Fiscale Monografieën nr. 90), Deventer: Wolters Kluwer 2019, paragraaf 5.3.2.4.
[101] Zie art. 296 VWEU en D.G. van Vliet, Douanerecht (Fiscale Monografieën nr. 90), Deventer: Wolters Kluwer 2019, paragraaf 5.3.2.4.
[102] Zie art. 256 lid 1 en 263 VWEU en D.G. van Vliet, Douanerecht (Fiscale Monografieën nr. 90), Deventer: Wolters Kluwer 2019, paragraaf 5.3.2.5.

moet worden aan de Commissie zal de Douane ervoor zorg dragen dat het dossier bij de Commissie terecht komt.

Naast de plicht om in de eerdergenoemde gevallen het dossier voor te leggen aan de Commissie heeft de Nederlandse Douane ook de plicht om het eerste en derde kwartaal van elk jaar een lijst te verstrekken aan de Commissie van de gevallen boven de € 50.000,- waarbij terugbetaling of kwijtschelding is verleend.[103] Overigens is de Commissie per 1-1-2025 gestopt met de uitvraag hiervan, wel zijn de lidstaten verplicht het bewijs in dergelijke zaken ter beschikking te houden voor het geval DG BUDG hiernaar vraagt. Daarnaast verzocht de Commissie tot 2025 elke lidstaat om jaarlijks informatie te verstrekken aan het Directoraat-generaal Belastingen en Douane-unie (DG TAXUD) over zaken waarin de lidstaat art. 119 of 120 DWU had toegepast voor de gevallen tot en met € 50.000,-.

Cijfers omtrent de artikelen 119 en 120 DWU
Zowel de Nederlandse Douane als DG TAXUD geven aan dat er beperkt beroep wordt gedaan op de artikelen 119 en 120 DWU. Als reden hiervoor wordt aangegeven dat de eisen als zeer streng worden ervaren. Vanuit de Nederlandse Douane hebben wij vernomen dat een beroep op de artikelen 119 en 120 DWU van 2020 tot en met 2025 als volgt door de Nederlandse Douane zijn gehonoreerd:

- 2020:14x waarvan in 3 gevallen de nationale rechter heeft geoordeeld dat artikel 220, lid 2, letter b CDW (de voorganger van artikel 119 DWU) van toepassing was
- 2021: 1x
- 2022: 1x
- 2023: 9x
- 2024: 2x
- 2025: 7x

Over het precieze aantal keren dat er beroep is gedaan op de artikelen 119 of 120 DWU geeft de Douane aan geen uitspraken te kunnen doen. Dit ligt mede aan de vervuiling die kan optreden bij het registreren. Dit komt bijvoorbeeld door situaties waarin art. 119 DWU ingevuld is terwijl het beroep op art. 117 DWU is gebaseerd. De Douane vermeldt hierbij dat beroepen op de artikelen 119 en 120 DWU zeer weinig voorkomen. De inschatting van de Douane is dat het jaarlijks 10 tot 20 gevallen betreft. De Douane vermeldt hierbij dat over het algemeen geldt dat de indieners van verzoeken om terugbetaling of kwijtschelding weten dat die gevallen uitzonderingssituaties betreffen. Volgens de Douane wordt in het merendeel van de gevallen het beroep op de artikelen 119 of 120 DWU niet wordt gehonoreerd omdat de voorwaarden van deze bepalingen strikt zijn. De Douane geeft tevens aan dat er geen zicht is op het aantal zaken dat wordt afgewezen door de rem/rep-inspecteurs in de regio's.

DG TAXUD heeft gemeld dat vanuit alle lidstaten zeer weinig zaken zijn ontvangen waarover de Commissie uitspraak moet doen. Dit betreft dus zaken waarin de lidstaat van mening is dat een beroep op de artikelen 119 of 120 DWU toegewezen moet worden, waarbij de zaak tevens voldoet aan één van de vier situaties waarin de zaak moet worden voorgelegd aan de Commissie. De Nederlandse Douane heeft in de periode 2020 tot en met 2025 geen dossiers voorgelegd aan DG TAXUD. Volgens DG TAXUD kan dit onder meer voortkomen uit het feit dat eerdere beslissingen van de Commissie precedentwerking hebben waardoor een zaak die feitelijk en juridisch vergelijkbaar is met een eerdere casus niet meer voorgelegd hoeft te worden. Ook speelt volgens DG TAXUD mee dat er niet veel

[103] Zie art. 121 lid 4DWU juncto art. 181 Uitvoeringsverordening (EU) 2015/2447) en A. Wolkers, Cursus Belastingrecht EBR.7.2.10.B.a Terugbetaling en kwijtschelding van douanerechten onder het DWU

situaties zijn waarin het bedrag waarvoor de belanghebbende aansprakelijk lijkt te zijn gelijk of hoger is dan € 500.000.

Strikte toepassing van de artikelen 119 en 120 DWU

De literatuur onderschrijft het beeld dat het toepassingsbereik van deze artikelen beperkt is. Zo wordt in de literatuur aangegeven dat art. 119 DWU in feite een codificering van het Unierechtelijke vertrouwensbeginsel in douanezaken.[104] De literatuur geeft aan dat ook het vertrouwensbeginsel in het douanerecht strikt begrip is dat slechts beperkt toepasbaar is en waarbij de manoeuvreerruimte op nationaal niveau beperkt is.[105] Ook hier wordt het feit dat invoerrechten de eigen middelen van de EU vormen als reden voor de beperkte en strikte toepassing van dit beginsel gegeven.[106] Zodra het vertrouwensbeginsel in het douanerecht toch van toepassing wordt geacht zal ook direct de vraag aan de orde zijn of de betrokken lidstaat aansprakelijk kan worden gesteld als het de financiële positie van de EU raakt.[107] Voor een minder strikte nationaalrechtelijke invulling van dit beginsel is in het douanerecht geen plek. Daarbij geldt ook nog dat een beroep op art. 120 DWU (billijkheid) enkel mogelijk wanneer aan zeer strikte voorwaarden wordt voldaan zoals eerder in deze paragraaf is beschreven. Zo moet (onder meer)sprake zijn van bijzondere omstandigheden waarbij de ondernemer zich in een uitzonderlijke situatie bevindt ten opzichte van andere marktdeelnemers die eenzelfde activiteit uitoefenen waarbij de ondernemer zonder deze omstandigheden niet het nadeel zou hebben geleden.[108] Bij het beoordelen wordt als uitgangspunt (toetssteen) genomen een voorzichtige marktdeelnemer die de regelgeving kent en die rekening houdt met de risico's van de markt waarop hij zaken doet en deze risico's daarbij aanvaart.[109] Een dergelijke voorzichtige ondernemer wordt geconfronteerd met uitzonderlijke, onverwachte omstandigheden, die zich normaal gesproken niet bij hem noch bij zijn concurrenten voordoen. Ook wordt voor toepassing van art. 120 DWU verwacht dat de ondernemer steeds de nodige maatregelen neemt om het risico van een navordering van douanerechten te beperken aangezien de nadelige gevolgen van ondernemen niet ten laste zou moeten komen van de TEM.[110]

In dit kader is het ook goed te vermelden dat de Nederlandse Douane heeft aangegeven in gesprek te gaan met de Europese Commissie over situaties waarin de toepassing van regelgeving door het bedrijfsleven en de Douane als onredelijk wordt ervaren.[111] Zo zet Nederland in op de opname voor het behoud van een gunstige tariefbehandeling als de hoeveelheid of waarde in de vergunning is overschreden en aan de overige voorwaarden wel is voldaan in het nieuwe Douane Wetboek van de Unie (nDWU).[112]

Met betrekking tot de Accijnswetgeving wordt aangegeven dat hier meer ruimte wordt genomen door de Douane om rekening te houden met mogelijke onredelijke uitkomsten van wet- en regelgeving voor ondernemers. Uit het door ons uitgevoerde dossieronderzoek kunnen wij niet vaststellen of de Douane gebruik maakt van deze ruimte.

[104] Zie M.M.W.D. Merkx & M.L Schippers (red.), *Formele aspecten van het douanerecht en de indirecte belastingen (Fed Fiscale Brochures)*, Deventer: Wolters Kluwer 2024, pagina 86.
[105] Zie Nent M.M.W.D. Merkx & M.L Schippers (red.), *Formele aspecten van het douanerecht en de indirecte belastingen (Fed Fiscale Brochures)*, Deventer: Wolters Kluwer 2024, pagina 9.
[106] Zie M.M.W.D. Merkx & M.L Schippers (red.), *Formele aspecten van het douanerecht en de indirecte belastingen (Fed Fiscale Brochures)*, Deventer: Wolters Kluwer 2024, pagina 9.
[107] Zie M.M.W.D. Merkx & M.L Schippers (red.), *Formele aspecten van het douanerecht en de indirecte belastingen (Fed Fiscale Brochures)*, Deventer: Wolters Kluwer 2024, pagina 9 en HvJ 21 juni 2007, C-158/06, ECLI:EU:C:2007:370, punt 34 (*ROM Projecten*).
[108] D.G. van Vliet, Douanerecht (Fiscale Monografieën nr. 90), Deventer: Wolters Kluwer 2019, paragraaf 5.3.6.1
[109] Zie Spiessens, A., Wolf, R., & Soltysik, M. Wegwijs in de btw (Wegwijsserie). Sdu Uitgevers, blz 348.
[110] Zie Spiessens, A., Wolf, R., & Soltysik, M. Wegwijs in de btw (Wegwijsserie). Sdu Uitgevers, blz 348.
[111] Stand van de uitvoering 2023.
[112] Tweede Stand-van-zakenbrief Douane 2025.

6. 3 Knelpunt: beleidsruimte Douane bij voorkomen onredelijke gevolgen

Zowel in de gesprekken met de Douane, waaronder groepsgesprekken met de bezwaarmedewerkers, als gesprekken met DG TAXUD en DG BUDG is aangegeven dat het DWU weinig ruimte kent om af te wijken van de strikte wetgeving om zodoende rekening te houden met onredelijke gevolgen voor ondernemers. Ondernemers en hun gemachtigden zien deze striktheid ook terug in de behandeling van hun dossiers.

Bovenstaande wordt ook in de literatuur bevestigd.[113] Zo volgt uit de literatuur dat het DWU een meer legalistische gedachte heeft dan de nationale belastingpraktijk.[114] Ruimte om af te wijken van een wettelijke bepaling zoals in het nationale belastingrecht mogelijk is middels art. 63 AWR kent het DWU bijvoorbeeld niet. Lidstaten dienen zich met betrekking tot de heffing van invoer- en uitvoerrechten strikt aan de Unierechtelijke bepalingen te houden aangezien afwijken kan leiden tot verschillen tussen lidstaten waarbij sprake kan zijn van concurrentieverstoring en het minder afdragen van TEM dan is voorgeschreven.[115] Het gebrek aan mogelijkheden om af te wijken van het strikte DWU komt ook voort uit het feit dat het DWU een verordening betreft waardoor, in vergelijking met een richtlijn zoals de Btw-richtlijn, veel minder ruimte is voor eigen beleid.[116] Ruimte voor het sluiten van een compromis met belastingplichtige is bij het heffen van douanerechten niet aanwezig.[117]

De Nederlandse Douane heeft niet enkel te maken met wetgeving die strikt moet worden toegepast, maar ook met strikte controles. Indien de Douane op billijkheidsgronden zou afwijken van de Unierechtelijke wetgeving wordt de Nederlandse staat door de Commissie op de vingers getikt wat mogelijk financiële aansprakelijkheid oplevert voor Nederland richting de EU in verband met het verliezen van TEM.[118] Zoals beschreven in paragraaf 6.1 ziet DG BUDG middels het ontvangen van de A-boekhouding, B-Boekhouding en het uitvoeren van controlebezoeken aan de lidstaten strikt toe op de juiste en conforme naleving van de Europeesrechtelijke wetgeving en juiste afdracht van TEM.

Het DWU lijkt wel mogelijkheden te bieden om maatwerk toe te passen via bijvoorbeeld de artikelen 119 en 120 DWU. In onze gesprekken met de Nederlandse Douane, DG TAXUD en DG BUDG is echter aangegeven dat de ruimte om deze artikelen toe te passen zeer beperkt is.

De literatuur onderschrijft het beeld dat het toepassingsbereik van deze artikelen beperkt is. Zo ziet art. 119 DWU op situaties omtrent kwijtschelding of een bepaling voor de terugbetaling van douanerechten indien een ‘ambtelijke vergissing’ heeft plaatsgevonden.[119] Dit artikel betreft in feite een codificering van het Unierechtelijke vertrouwensbeginsel in douanezaken.[120] De literatuur geeft aan dat ook het vertrouwensbeginsel in het douanerecht strikt is en slechts beperkt wordt toegepast waarbij de manoeuvreerruimte op nationaal niveau beperkt is.[121] Ook hier wordt het feit dat invoerrechten de eigen middelen van de EU vormen als reden voor de beperkte en strikte toepassing van dit

[113] D.G. van Vliet, Douanerecht (Fiscale Monografieën nr. 90), Deventer: Wolters Kluwer 2019, paragraaf 5.3.5.3.
[114] D.G. van Vliet, Douanerecht (Fiscale Monografieën nr. 90), Deventer: Wolters Kluwer 2019, paragraaf 5.3.5.3.
[115] D.G. van Vliet, Douanerecht (Fiscale Monografieën nr. 90), Deventer: Wolters Kluwer 2019, paragraaf 5.3.5.3
[116] M.M.W.D. Merkx & M.L Schippers (red.), *Formele aspecten van het douanerecht en de indirecte belastingen (Fed Fiscale Brochures)*, Deventer: Wolters Kluwer 2024, pagina 8.
[117] D.G. van Vliet, Douanerecht (Fiscale Monografieën nr. 90), Deventer: Wolters Kluwer 2019, paragraaf 5.3.5.3
[118] Douanerechten - Europese Commissie.
[119] Zie art. 119 DWU en Spiessens, A., Wolf, R., & Soltysik, M. Wegwijs in de btw (Wegwijsserie). Sdu Uitgevers, blz 341.
[120] Zie M.M.W.D. Merkx & M.L Schippers (red.), *Formele aspecten van het douanerecht en de indirecte belastingen (Fed Fiscale Brochures)*, Deventer: Wolters Kluwer 2024, pagina 86.
[121] Zie M.M.W.D. Merkx & M.L Schippers (red.), *Formele aspecten van het douanerecht en de indirecte belastingen (Fed Fiscale Brochures)*, Deventer: Wolters Kluwer 2024, pagina 9.

beginsel gegeven.[122] Zodra het vertrouwensbeginsel in het douanerecht toch van toepassing wordt geacht zal ook direct de vraag aan de orde zijn of de betrokken lidstaat aansprakelijk kan worden gesteld als het de financiële positie van de EU raakt.[123] Voor een minder strikte nationaalrechtelijke invulling van dit beginsel is in het douanerecht geen plek. Tegelijkertijd is een beroep op art. 120 DWU (billijkheid) enkel mogelijk wanneer aan zeer strikte voorwaarden wordt voldaan zoals beschreven in paragraaf 6.2. Zo moet onder andere sprake zijn van bijzondere omstandigheden waarbij de ondernemer zich in een uitzonderlijke situatie moet bevinden ten opzichte van andere marktdeelnemers die eenzelfde activiteit uitoefenen waarbij de ondernemer zonder deze omstandigheden niet het nadeel zou hebben geleden.[124] Bij het beoordelen hiervan is het uitgangspunt een voorzichtige marktdeelnemer die de regelgeving kent en die rekening houdt met de risico's van de markt waarop hij zaken doet en deze risico's daarbij aanvaart.[125] Ook wordt voor toepassing van art. 120 DWU verwacht dat de ondernemer steeds de nodige maatregelen neemt om het risico van een navordering van douanerechten te beperken aangezien de nadelige gevolgen van ondernemen niet ten laste zou moeten komen van de TEM.[126]

In dit kader is het ook goed te benoemen dat de Nederlandse Douane aangeeft in gesprek te gaan met de Europese Commissie over situaties waarin de toepassing van regelgeving door het bedrijfsleven en de Douane als onredelijk wordt ervaren.[127] Zo zet Nederland in op de opname voor het behoud van een gunstige tariefbehandeling als de hoeveelheid of waarde in de vergunning is overschreden en aan de overige voorwaarden wel is voldaan in het nieuwe Douane Wetboek van de Unie (nDWU).[128]

Met betrekking tot de Accijnswetgeving wordt aangegeven dat hier meer ruimte wordt genomen door de Douane om rekening te houden met mogelijke onredelijke uitkomsten van wet- en regelgeving voor ondernemers. Uit het door ons uitgevoerde dossieronderzoek kunnen wij niet vaststellen of de Douane gebruik maakt van deze ruimte. De meeste dossiers die wij hebben gezien omtrent accijns zien op het voorhanden hebben van onveraccijnsde goederen.

6. 4 Knelpunt: voorkomen onredelijke gevolgen in bezwaar

De Douane geeft aan rekening te houden met de belangen en mogelijk onredelijke gevolgen van het toepassen van wet- en regelgeving voor ondernemers, maar dat voor een nieuwe, puur nationale belangenafweging geen tot zeer weinig ruimte is.[129] Bezwaarmedewerkers hebben daarbij te maken met een uitvoerige interne procedure omtrent het honoreren van een beroep op art. 119 en/of 120 DWU zoals beschreven in paragraaf 6.2.

Uit de groepsgesprekken met de bezwaarmedewerkers komt naar voren dat, wanneer de bezwaarmedewerkers mogelijkheden zien om de ruimte te benutten, sommige bezwaarmedewerkers aangeven dat de vaktechnische lijn en/of rem/rep-medewerkers niet akkoord gaan met het toepassen van art. 119 en/of 120 DWU. Een rem/rep-inspecteur neemt een negatieve beslissing over het honoreren van een beroep op art. 119 of 120 DWU zelfstandig. Een advies van de rem/rep-inspecteur om het beroep

[122] Zie M.M.W.D. Merkx & M.L Schippers (red.), *Formele aspecten van het douanerecht en de indirecte belastingen (Fed Fiscale Brochures)*, Deventer: Wolters Kluwer 2024, pagina 9.
[123] Zie M.M.W.D. Merkx & M.L Schippers (red.), *Formele aspecten van het douanerecht en de indirecte belastingen (Fed Fiscale Brochures)*, Deventer: Wolters Kluwer 2024, pagina 9 en HvJ 21 juni 2007, C-158/06, ECLI:EU:C:2007:370, punt 34 (*ROM Projecten*).
[124] D.G. van Vliet, Douanerecht (Fiscale Monografieën nr. 90), Deventer: Wolters Kluwer 2019, paragraaf 5.3.6.1.
[125] Zie Spiessens, A., Wolf, R., & Soltysik, M. Wegwijs in de btw (Wegwijsserie). Sdu Uitgevers, blz 348.
[126] Zie Spiessens, A., Wolf, R., & Soltysik, M. Wegwijs in de btw (Wegwijsserie). Sdu Uitgevers, blz 34.
[127] Stand van de uitvoering 2023.
[128] Tweede Stand-van-zakenbrief Douane 2025.
[129] Zie Stand van de uitvoering 2023.

wel te honoreren moet altijd voorgelegd worden aan de rem/rep-coördinator. Het rem/rep-overleg dat er met enige regelmaat was staat momenteel op een laag pitje.

De Douane geeft aan dat er meerdere mogelijkheden zijn om dossiers waarin de (bezwaar)behandelaar een dilemma ziet bespreekbaar te maken, deze mogelijkheden worden ook nog verder uitgewerkt en geïntegreerd. Uit onze groepsgesprekken met bezwaarmedewerkers blijkt dat het voor hen niet altijd duidelijk is welke mogelijkheden er zijn en wanneer daarvan gebruik kan worden gemaakt. Ook geven de bezwaarmedewerkers aan niet snel dilemma's te ervaren. Dit komt volgens de deelnemers door de strikte wetgeving op basis van het DWU waarin van bijzondere omstandigheden bij een ondernemer bijna nooit sprake kan zijn.

6. 5 Andere knelpunten voor ondernemers

In deze paragraaf beschrijven we de andere knelpunten die ondernemers ervaren wanneer zij een geschil met de Douane hebben. Deze knelpunten gelden ook voor die dossiers waarin nationale wetgeving de grondslag is voor de naheffing van een douaneschuld.

Omgang met ondernemers
Deze bevinding beschrijft middels verschillende verschijningsvormen het gevoel van ondernemers en gemachtigden dat ze zich niet altijd serieus genomen voelen door de Douane. We beschrijven daarbij feitelijk de informatie die we hebben verkregen middels gevoerde gespreken met ondernemers en hun belangenorganisaties, de gemachtigden van ondernemers, wetenschappers, juristen en medewerkers van de Douane.

Vertrouwen
Ondernemers en hun adviseurs geven aan het gevoel te hebben dat de Douane hen niet vertrouwt. Dit gevoel uit zich voor de ondernemers en hun adviseurs onder andere in de wijze waarop de Douane aankijkt tegen de door de ondernemers meegestuurde bewijzen in bijvoorbeeld de voorneemfase. Ondernemers en hun adviseurs geven aan het gevoel te hebben dat het aangeleverde bewijs ter onderbouwing van het standpunt van de ondernemer enkel ter kennisgeving wordt aangenomen. Daarnaast geven ondernemers aan snel als boef of fraudeur te worden neergezet door de Douane in situaties waarbij ze enkel een fout hebben gemaakt. In dit kader merken de experts op dat het gebrek aan een structurele mogelijkheid voor vrijwillige verbeteringen bij de douane wordt gezien als een gemis, vooral omdat ondernemers die zelf fouten rapporteren nog steeds met procedures en boetes geconfronteerd worden. Bezwaarmedewerkers geven aan dat zij juist wel uitgaan van de goede trouw van de ondernemer, deze houding zagen wij niet altijd terug in de door ons bekeken dossiers.

Contact met de Douane
Ondernemers en hun adviseurs geven aan moeite te ondervinden bij het krijgen van antwoorden op de vragen die ze hebben aan de Douane. Hierbij wordt aangegeven dat het sterk afhankelijk is per douanemedewerker of en wanneer je antwoord krijgt. Ook wordt het door ondernemers als gemis ervaren dat er niet altijd een klantcoördinator wordt toegewezen. Ondernemers en hun adviseurs ervaren het als frustrerend dat het lastig is om iemand van de Douane te kunnen spreken omtrent specifieke vragen over hun zaak of voor aanvullende uitleg bij de brieven die ze ontvangen. Ook ervaren ze problemen bij het opsturen van stukken naar de Douane waarbij ze aangeven dat ze geen ontvangstbevestiging krijgen waardoor het niet duidelijk is of de Douane de stukken heeft ontvangen. De Douane geeft in dit kader aan dat het beheer van de emailpostbus een lastige werkwijze kent wat eveneens te maken heeft met de capaciteit.

Behandeling van het dossier

Ondernemers en hun adviseurs geven aan dat de Douane zich niet altijd houdt aan de eigen reactietermijnen terwijl de Douane de ondernemers wel strak aan de termijnen houdt. Ondernemers en hun adviseurs geven hierbij aan soms lange tijd niks te horen van de Douane en daarbij onduidelijkheid te ervaren wat de status is van hun bezwaar of reactie op het voornemen. De Douane geeft op dit punt aan dat over de afhandeling van bezwaren afspraken met de bedrijven wordt gemaakt.

De vertragingen aan de zijde van de Douane kunnen financiële gevolgen hebben voor de ondernemers. Zo geven ondernemers en gemachtigden aan de rente die door de Douane wordt berekend oneerlijk te vinden wanneer er in het proces vertragingen zijn opgetreden waarvan de oorzaak bij de Douane ligt.

Heroverweging
Ondernemers en gemachtigden geven aan in de voornemenfase en bezwaar de mogelijkheid te hebben om het eigen standpunt toe te lichten, maar ervaren hierbij dat de Douane niet altijd van de mogelijkheid gebruik maakt om daadwerkelijk het (voorgenomen) besluit te heroverwegen. Dit uit zich ook in het hoorgesprek waarvan ondernemers en gemachtigden aangeven het gevoel te hebben wel te worden gehoord en dat er discussie kan plaatsvinden, maar dat er niet altijd uiteindelijk wordt geluisterd en gevolg wordt gegeven aan hetgeen de ondernemers in dit gesprek naar voren brengen.

Ondernemers en adviseurs geven aan dat wanneer het voornemen voor de UTB wordt medegedeeld, de Douane deze schuld (voorlopig) boekt. Ondernemers en adviseurs aan het gevoel te hebben dat als de schuld eenmaal geboekt is, dit haast niet meer kan worden teruggedraaid omdat DG BUDG de situaties waarin de boeking is teruggedraaid zal controleren waarbij de Douane zal moeten uitleggen waarom uiteindelijk geen heffing heeft plaatsgevonden. Volgens ondernemers en hun adviseurs zou het helpen om de discussies te voeren voordat het voornemen wordt opgelegd omdat de schuld dan nog niet (voorlopig) geboekt is. Men ervaart dat een daadwerkelijke heroverweging en flexibiliteit ontbreekt in bezwaar (en beroep) door de (voorlopige) boeking. Dat heeft volgens de ondernemers en adviseurs tot gevolg dat ze moeten doorprocederen en veel kosten moeten maken om in beroep gelijk te krijgen.

Motivering
Ondernemers en gemachtigden geven aan dat de processtappen vaak goed gevolgd worden, maar dat er niet altijd een goede motivering bij de genomen besluiten aanwezig is. Onderdeel hiervan is dat ondernemers en gemachtigden ervaren dat vaak niet wordt gemotiveerd waarom het bewijs dat is aangeleverd of ter informatie aangereikt was, niet geaccepteerd is. Uit de gesprekken die wij voor dit onderzoek voerden met (vertegenwoordigers van) ondernemers kwam naar voren dat ze de grootste verbetermogelijkheid voor rechtsbescherming zien in de motivering van beslissingen in zaken waarin de zaak wordt afgewezen. In onze gesprekken met DG BUDG heeft een medewerker van DG BUDG aangegeven dat de Nederlandse Douane goed omgaat met het recht om te worden gehoord en de motivering van de uiteindelijke beslissing.

Kennis van de medewerkers
Ondernemers geven aan dat ze bezorgd zijn over de kennis en aanwezige ervaring van de douaneambtenaren. Ondernemers en gemachtigden geven aan dat het ze opvalt dat de daadwerkelijk benodigde kennis vaak aan de achterkant van het proces wordt geplaatst zoals bij bezwaar of beroep terwijl de ondernemers bepaalde discussies al vroegtijdig zouden willen voeren om onnodige bezwaarprocedures te voorkomen. De door ons gesproken experts roepen eveneens op tot meer juridische kennis in de voornemensfase, voornamelijk bij complexe zaken, om zo een correcte heffing te waarborgen en onnodige bezwaren te voorkomen.

Wijzigen van aangifte

Ondernemers en hun adviseurs geven aan dat ze kleine verschrijvingen in de aangifte niet gemakkelijk kunnen aanpassen. Ondernemers geven aan dat ze scherp proberen te zijn in de aangifte, maar dat in de logistiek keten snelheid van belang is waardoor bijvoorbeeld wel eens verschillen in aantallen en andere fouten kunnen voorkomen. Het gebrek aan een structurele mogelijkheid voor vrijwillige verbeteringen bij de Douane wordt als een gemis gezien, vooral omdat ondernemers die zelf fouten rapporteren nog steeds met procedures en boetes geconfronteerd kunnen worden.

De Douane geeft hieromtrent aan dat de ondernemer de aangifte mag wijzigen tot het einde van de verificatie. Dat kan als de ondernemer zelf de fout ontdekt of als de Douane het ziet. Op het moment dat de controle aangezegd wordt kan de aangifte niet meer gewijzigd worden.

Een andere verschijningsvorm waar adviseurs onbegrip voor tonen is de wijziging van de figuur van de ‘aangever’. In het Guidance document van de EU Commissie wordt het standpunt betrokken dat die wijziging ook mogelijk is onder de werking van het DWU.[130] Dit is echter nog niet overgenomen in het Handboek Douane. Dit roept volgens adviseurs vragen op ten aanzien van de precieze omvang van hun hun rechten en plichten.

[130] Zie het ‘Guidance Document on Customs Formalities on Entry and Import into the European Union’, van de Customs Expert Group, Section "Import and Export Formalities", Revision 5. De Douane heeft hierop ter verduidelijking aangegeven dat deze Guidances wettelijk niet bindend zijn. Het HvJ EU heeft o.a. in arrest Zes Zollner toegelicht hoe art. 173 DWU te interpreteren.