

Bepaling douanewaarde van ingevoerde goederen

SAMENVATTING

Het Letse bedrijf Oriola Rīga SIA (Oriola) heeft een consignatieovereenkomst met de Indiase onderneming Ranbaxy Laboratories. Op grond hiervan moest Oriola consignatiediensten verlenen in Letland (beschikbaarstelling van opslagruimten, verwerking van bestellingen). Oriola voerde de goederen (geneesmiddelen) in Letland in voor het vrije verkeer, berekende de douanewaarde volgens artikel 29, lid 1, CDW en gebruikte daarvoor de pro forma facturen die door Ranbaxy Laboratories waren opgesteld. Op deze pro forma facturen waren het soort ingevoerde goederen, de werkelijke marktprijs, etc. vermeld. Oriola bewaarde de ingevoerde goederen in haar opslagruimte tot deze verkocht werden aan de klanten. Oriola beschikte niet over de verkoopovereenkomsten tussen Ranbaxy Laboratories en haar klanten. De taak van Oriola was het ontvangen en verwerken van de bestellingen volgens de instructies van Ranbaxy Laboratories. De VID (belastingdienst Letland) voerde een belastingcontrole en douane-inspectie uit bij Oriola voor de periode 2008-2010. Bij de bestreden beslissing legde de VID Oriola betaling van een toeslag op (btw, verpagingsrente en geldboete) voor de goederen die waren ingevoerd in de periode van 1 februari 2008 tot en met 31 augustus 2008. In de bestreden beslissing werd geoordeeld dat de waarde van de betwiste goederen moest worden vastgesteld overeenkomstig artikel 30, lid 2, onder c, CDW, aan de hand van de informatie over de verkoop die vermeld stond op de facturen die Ranbaxy Laboratories na verkoop van deze goederen had opgesteld voor Oriola. In de bestreden beslissing werd eveneens vastgesteld dat de verkoopprijs van de betwiste goederen die op de genoemde facturen was vermeld, in aanmerking moest worden genomen zonder dat rekening werd gehouden met de kortingen die Ranbaxy Laboratories eventueel aan haar klanten had toegekend. De Augstākā tiesa (hoogste rechterlijke instantie, Letland) vraagt zich af hoe in deze zaak de douanewaarde van de ingevoerde goederen moet worden bepaald en heeft hierover aan het HvJ prejudiciële vragen gesteld. A-G Wahl geeft het HvJ in overweging om de vragen als volgt te beantwoorden: 1. Wanneer de douanewaarde van de ingevoerde goederen, ongeacht hun aard, wordt vastgesteld overeenkomstig artikel 30, lid 2, onder b, Verordening 2913/92 en artikel 151, lid 4, Verordening 2454/93, moeten de douaneautoriteiten, teneinde soortgelijke goederen te identificeren, om te beginnen nagaan of de goederen dezelfde functies vervullen en of zij in de handel uitwisselbaar zijn. Te dien einde moet, naargelang de specifieke aard van de betrokken goederen, een gedetailleerde beoordeling plaatsvinden waarbij rekening wordt gehouden met alle elementen van dergelijke goederen die van invloed kunnen zijn op de economische waarde ervan. 2. Wanneer de douanewaarde van de ingevoerde goederen wordt vastgesteld overeenkomstig artikel 30, lid 2, onder c, Verordening 2913/92, moet de in artikel 152, lid 1, Verordening 2454/93 vastgelegde termijn van 90 dagen strikt worden toegepast. 3. Wanneer de douanewaarde van de ingevoerde goederen

wordt vastgesteld overeenkomstig artikel 30, lid 2, onder c, Verordening 2913/92, kan geen rekening worden gehouden met de toegekende kortingen, die hebben geresulteerd in de prijs waartegen de ingevoerde goederen feitelijk zijn verkocht.

WAARDERINGSMETHODE TER VASTSTELLING VAN DE DOUANEWAARDE

Uitgangspunt

2 De douanewaarde, kortweg de maatstaf van heffing van het invoerrecht, wordt in beginsel vastgesteld op basis van de transactiewaarde. Dat is de betaalde of te betalen prijs voor de goederen die worden verkocht voor uitvoer naar het douanegebied van de Europese Unie. Indien geen verkoop¹ plaatsvindt voordat de invoeraangifte wordt ingediend, kan de transactiewaarde geen toepassing vinden en moet de douanewaarde worden vastgesteld op basis van een van de vijf alternatieve methoden die achtereenvolgens moeten worden toegepast in de volgorde zoals bepaald in het DWU. Nu in het onderhavige geval sprake is van een consignatieverkoop, vindt geen verkoop plaats voordat de invoeraangifte wordt ingediend. Derhalve moet de douanewaarde overeenkomstig een alternatieve methode worden vastgesteld.

Toepasselijke waarderingsmethode in de onderhavige zaak

De Letse douaneautoriteiten stellen zich op het standpunt dat de douanewaarde overeenkomstig de vierde methode, de aftrekmethode (ook wel terugreken- of retrograde-methode genoemd), moet worden vastgesteld, terwijl de verwijzende rechter uitgaat van de derde methode: de transactiewaarde van soortgelijke goederen. De reden voor de Letse douaneautoriteiten om toepassing van de transactiewaarde van soortgelijke goederen van de hand te wijzen, is dat zij kennelijk niet over de noodzakelijke kennis en informatie beschikken om te kunnen beoordelen of geneesmiddelen geproduceerd door andere verkopers inderdaad soortgelijk zijn aan de ingevoerde geneesmiddelen. A-G Wahl laat zich niet expliciet uit over welke methode toegepast moet worden, maar lijkt erop te hinten dat de transactiewaarde van soortgelijke goederen toepassing moet vinden. Ik meen dat de transactiewaarde van soortgelijke goederen alleen toegepast kan worden als voor de bepaling van de douanewaarde van de ingevoerde goederen wordt uitgegaan van de douanewaarde die overeenkomstig de transactiemethode wordt vastgesteld voor soortgelijke goederen. Soortgelijk moet, gelet op de beantwoording van de eerste prejudiciële vraag, in die zin worden uitgelegd dat wordt nagaan of de goederen dezelfde functies vervullen en of zij in de handel uitwisselbaar zijn, waarbij rekening wordt gehouden met alle elementen van dergelijke goederen die van invloed kunnen zijn op de economische waarde ervan. Indien enkel consignatieleveringen plaatsvinden, vindt de transactiewaardemethode nimmer plaats en kan ook de transactiewaarde voor soortgelijke goederen niet plaatsvinden, tenzij wordt beschikt over transactiewaarden van soortgelijke goederen van derde partijen.

1. Het begrip 'verkoop' moet, aldus het HvJ, ruim worden uitgelegd, zie HvJ 12 december 2013, C-116/12, ECLI:EU:C:2013:825, r.o. 45.

Hoewel ik mij ten eerste afvraag op welk onderzoek/bronnen de A-G zich heeft gebaseerd, stelt hij dat soortgelijke goederen in het geval van generieke geneesmiddelen (de ingevoerde goederen betreffen geneesmiddelen) niet al te moeilijk te vinden zouden moeten zijn. Dat de Letse douaneautoriteiten reeds hebben aangegeven niet over de noodzakelijke kennis en informatie te beschikken, doet daar kennelijk niet aan af. De A-G lijkt een vergaande (professionele) inspanningsverplichting af te dwingen van de douaneautoriteiten voor het vinden van voldoende deskundigheid en informatie. Hoewel de inspanningsverplichting van de Letse douaneautoriteiten wellicht tekortschiet, is de vraag wel hoever zo'n onderzoek moet reiken. De A-G noemt verschillende opties (punt 43) om gegevens te verkrijgen. De vraag is of de duur en omvang van een dergelijk onderzoek stroken met een van de uitgangspunten van het douanewaardesysteem:

3 '(...) de douanewaarde [dient] op eenvoudige en billijke, met de handelspraktijk verenigbare grondslagen (...) te berusten (...)'.²

Ik heb daarover mijn twijfels. Het zou douaneautoriteiten vrij moeten staan om, na het leveren van een zekere inspanningsverplichting, te stellen dat onvoldoende informatie voorhanden is om de douanewaarde overeenkomstig een bepaalde waardemethode vast te stellen, zolang zij dit voldoende motiveert.³ Zoals gesteld kan een douaneautoriteit bij een gebrek aan deskundigheid en informatie gebruikmaken van verschillende in het DWU verankerde opties om de benodigde deskundigheid en informatie te vergaren.⁴ Ik vraag mij af of in een omgekeerde situatie de A-G ook een even zware inspanningsverplichting zou opleggen aan de importeur voor het toetsen of de transactiewaarde van soortgelijke goederen als alternatieve waarderingmethode toepassing vindt. Dit zou namelijk in mijn optiek veel te ver gaan, (ook) omdat een marktdeelnemer minder in het DWU verankerde opties voorhanden heeft om informatie in te winnen (van derden). Gelet op voornoemde opmerkingen zou ik, gezien de gepresenteerde feiten en omstandigheden, een vaststelling van de douanewaarde op basis van de aftrekmethode meer passend vinden.

2. Considerans van de Overeenkomst inzake de toepassing van artikel VII van de Algemene Overeenkomst betreffende Tarieven en Handel 1994. Deze overeenkomst vormt de basis van een internationaal geaccepteerd systeem ter vaststelling van de douanewaarde en is in de Europese Unie gecodificeerd in het wetgevingspakket van het Douane Wetboek van de Unie (DWU).
3. HvJ 9 november 2017, C-46/16 (LS Customs Services), ECLI:EU:C:2017:839, NLF 2017/2738, met noot van ondergetekende.
4. Stel dat een douaneautoriteit alle aan haar ter beschikking staande wettelijke opties uitput en op basis van vertrouwelijke informatie verklaart dat de transactiewaarde voor soortgelijke goederen toepassing vindt tegenover een bepaald bedrag. De vraag is hoe een marktdeelnemer zich hiertegen kan verweren als hij zelf op basis van de aftrekmethode op een lager bedrag uitkomt. Nu is deze vraag niet nieuw, maar als douaneautoriteiten tot het uiterste worden gepusht om deskundigheid en informatie te vergaren om toch de transactiewaarde van soortgelijke goederen toe te passen, zal een en ander vaker spelen.

DE TERMIJN VAN 90 DAGEN IN ARTIKEL 152, LID 1, UC DW EN KORTINGEN

Mocht de aftrekmethode toepassing vinden dan stelt de A-G, in mijn ogen terecht, dat de referentieperiode van 90 dagen strikt moet worden uitgelegd, net als de lijst met elementen die in aftrek mogen worden gebracht van eenheidsprijzen (lees: kortingen mogen niet separaat in aftrek worden gebracht). Dat betekent dat de douanewaarde van de ingevoerde goederen wordt bepaald op basis van de doorverkoop van de ingevoerde goederen dan wel ingevoerde identieke of soortgelijke goederen die binnen 90 dagen in de grootste totale hoeveelheid worden verkocht aan personen die niet zijn verbonden met de personen van wie zij deze goederen kopen, onder voorbehoud van aftrek van bepaalde elementen. Een soepele omgang met de referentieperiode is slechts geoorloofd als de zesde methode (fallback-methode) toepassing vindt. Hoewel de derde prejudiciële vraag, gelet op de beantwoording van de tweede prejudiciële vraag, derhalve niet beantwoord hoeft te worden, is deze vraag (in net iets aangepaste bewoordingen) wel interessant.

In feite wordt namelijk gevraagd of voorrang moet worden gegeven aan gegevens betreffende transacties die zijn verricht op een tijdstip dat de invoer van de goederen waarvan de waarde moet worden bepaald dichter benadert en die betrekking hebben op identieke of soortgelijke goederen, dan wel aan transacties die weliswaar verderaf liggen, maar die specifiek betrekking hebben op de ingevoerde goederen.

Ik meen dat laatste, omdat, gelet op de hiërarchische verhouding van de waarderingsmethode, de douanewaarde bij voorkeur wordt bepaald op basis van de transactiewaarde van de ingevoerde ⁴ goederen en de transactiewaarden van identieke en soortgelijke goederen ‘slechts’ als tweede en derde alternatieve waardemethoden hebben te gelden. De laatste optie doet daaraan mijns inziens meer recht.

Martijn Schippers

EY/ESL/EFS

BRON

Voorlopige editie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

N. WAHL

van 24 januari 2019 (1) Zaak C 1/18

SIA „Oribalt Rīga”, voorheen SIA „Oriola Rīga”

in tegenwoordigheid van:

Valsts ieņēmumu dienests

[verzoek van de Augstākā tiesa (hoogste rechterlijke instantie, Letland) om een prejudiciële beslissing] „Verordening (EEG) nr. 2913/92 – Communautair douanewetboek – Douanewaarde – Geneesmiddelen – Artikel 30, lid 2, onder b) – Begrip ‘soortgelijke goederen’ – In aanmerking te nemen factoren – Artikel 30, lid 2, onder c) – Deductieve methode op basis van prijs per eenheid – Termijn van 90 dagen – Kortingen”

1. Bij de vaststelling van de douanewaarde van ingevoerde goederen wordt in de eerste plaats de methode van de „transactiewaarde” gehanteerd. Bij die

methode wordt de hoogte van douanerechten (alsmede van btw bij invoer) bepaald op basis van de prijs die ten tijde van de uitvoer naar de Europese Unie aan de verkoper feitelijk is betaald of moest worden betaald..

2. Deze methode kan echter alleen worden toegepast wanneer de betrokken goederen reeds zijn verkocht bij het opstellen van de douaneaangifte. In andere gevallen, zoals bij een consignatieverkoop, kan de op de transactiewaarde gebaseerde methode niet worden gebruikt. In dergelijke gevallen voorziet het recht van de Europese Unie in vijf andere subsidiaire methoden die achtereenvolgens moeten worden gebruikt in de volgorde zoals bepaald in de relevante regeling.(2)
3. De toepassing van deze methoden verloopt niet altijd probleemloos. Bij de berekening van de douanewaarde moet met een aantal factoren rekening worden gehouden. Bovendien moeten deze factoren binnen de Europese Unie uniform worden toegepast om „forum shopping” door importeurs te voorkomen.
4. De door de Augstākā tiesa (hoogste rechterlijke instantie, Letland) in de onderhavige zaak gestelde prejudiciële vragen betreffen de factoren die relevant zijn voor de berekening van de douanewaarde overeenkomstig de alternatieve methoden voor de vaststelling van de douanewaarde waarin is voorzien bij artikel 30, lid 2, van het douanewetboek, in de bijzondere context van de vaststelling van de douanewaarde van ingevoerde geneesmiddelen. Gelet op de aanmerkelijke waarde van geneesmiddelen kan de vastgestelde douanewaarde, al naar gelang de gebruikte waarderingsmethode, leiden tot een aanzienlijk verschil in douanerechten of btw bij invoer.

Toepasselijke bepalingen

Douanewetboek

5. Op het bij de verwijzende rechter aanhangige rechtsgeding is het voormalige communautair douanewetboek, en meer in het bijzonder hoofdstuk 3 daarvan („Douanewaarde van goederen”), van toepassing.
6. Artikel 29, lid 1, betreft de waarde van goederen voor douanedoelinden en bepaalt: „De douanewaarde van ingevoerde goederen is de transactiewaarde van die goederen, dat wil zeggen de voor de goederen werkelijk betaalde of te betalen prijs indien zij voor uitvoer naar het douanegebied van de [Europese Unie] worden verkocht, in voorkomend geval na aanpassing overeenkomstig de artikelen 32 en 33 [...]”
7. Voorts wordt in artikel 30 bepaald:
 - „1. Indien de douanewaarde niet met toepassing van artikel 29 kan worden vastgesteld, dient achtereenvolgens te worden nagegaan welke van de punten a), b), c) en d) van lid 2 van toepassing is. De douanewaarde dient in dit geval te worden vastgesteld met toepassing van het eerste punt dat die vaststelling

mogelijk maakt, behoudens wanneer op verzoek van de aangever de volgorde van de punten c) en d) dient te worden omgekeerd. Slechts indien de douanewaarde niet met toepassing van een bepaald punt kan worden vastgesteld, mag het onmiddellijk daaropvolgende punt worden toegepast, in de krachtens dit lid vastgestelde volgorde.

2. De met toepassing van dit artikel vastgestelde douanewaarden zijn:
 - a) de transactiewaarde van identieke goederen die voor uitvoer naar de [Europese Unie] zijn verkocht en op hetzelfde of nagenoeg hetzelfde tijdstip zijn uitgevoerd als de goederen waarvan de waarde dient te worden bepaald;
 - b) de transactiewaarde van soortgelijke goederen die voor uitvoer naar de [Europese Unie] zijn verkocht en op hetzelfde of nagenoeg hetzelfde tijdstip zijn uitgevoerd als de goederen waarvan de waarde dient te worden bepaald;
 - c) de waarde die berust op de prijs per eenheid bij verkoop in de [Europese Unie] van de ingevoerde goederen of(3) van ingevoerde identieke of soortgelijke goederen in de grootste totale hoeveelheid, aan niet met de verkopers verbonden personen;
 - d) de berekende waarde, bestaande uit de som van:
 - de kosten of de waarde van de materialen en van de vervaardiging of van andere bij de voortbrenging van de ingevoerde goederen verrichte handelingen;
 - een bedrag voor winst en bedrijfskosten dat gelijk is aan het bedrag dat gewoonlijk in aanmerking wordt genomen wanneer producenten in het land van uitvoer goederen van dezelfde aard of dezelfde soort als die waarvan de waarde dient te worden bepaald, voor uitvoer naar de [Europese Unie] verkopen;
 - de kosten of waarde van de in artikel 32, lid 1, onder e), genoemde elementen.
- [...]"

8. Artikel 31, lid 1, waarin de zesde en laatste waarderingsmethode is vervat, bepaalt:

„Indien de douanewaarde van de ingevoerde goederen niet met toepassing van de artikelen 29 en 30 kan worden vastgesteld, wordt zij aan de hand van de in de [Europese Unie] beschikbare gegevens vastgesteld met gebruikmaking van redelijke middelen die in overeenstemming zijn met de beginselen en de algemene bepalingen van:

- [...]
- de bepalingen van het onderhavige hoofdstuk.”

De uitvoeringsverordening

9. Krachtens artikel 142, lid 1, onder d), van verordening (EEG) nr. 2454/93(4) betekent „soortgelijke goederen”: „in hetzelfde land voortgebrachte goederen die, ofschoon zij niet in alle opzichten eender zijn, gelijke kenmerken vertonen en gelijksoortige bestanddelen bevatten waardoor zij dezelfde functies kunnen vervullen en in de handel uitwisselbaar kunnen zijn; de kwaliteit van de goederen, hun reputatie **6** en de aanwezigheid van een fabrieks- of handelsmerk

zijn factoren die onder meer in aanmerking moeten worden genomen om vast te stellen of goederen soortgelijk zijn”.

10. Voorts wordt in artikel 151 bepaald:

„1. Voor de toepassing van artikel 30, lid 2, onder b), van het [douanewetboek] (de transactiewaarde van soortgelijke goederen) wordt de douanewaarde vastgesteld op basis van de transactiewaarde van soortgelijke goederen die zijn verkocht op hetzelfde handelsniveau en in nagenoeg dezelfde hoeveelheid als de goederen waarvan de waarde wordt bepaald. Indien een dergelijke verkoop niet bekend is, wordt gebruikgemaakt van de transactiewaarde van soortgelijke goederen die zijn verkocht op een verschillend handelsniveau en/of in verschillende hoeveelheden, aangepast teneinde rekening te houden met verschillen in handelsniveau en/of hoeveelheid, mits dergelijke aanpassingen kunnen worden gestaafd met bewijzen waaruit duidelijk blijkt dat zij redelijk en exact zijn en daargelaten of daaruit een verhoging of een verlaging van de waarde voortvloeit.

[...]

4. Bij de toepassing van dit artikel wordt een transactiewaarde voor goederen die zijn voortgebracht door een andere persoon slechts in aanmerking genomen indien met toepassing van lid 1 geen transactiewaarde kan worden gevonden voor soortgelijke goederen die door dezelfde persoon zijn voortgebracht als de goederen waarvan de waarde wordt bepaald.

[...]”

11. Artikel 152, lid 1, bepaalt het volgende:

„a) Indien de ingevoerde goederen dan wel ingevoerde identieke of soortgelijke goederen in de [Europese Unie] worden verkocht in de staat waarin zij zijn ingevoerd, wordt de douanewaarde van de ingevoerde goederen vastgesteld met toepassing van artikel 30, lid 2, onder c), van het [douanewetboek], gebaseerd op de prijs per eenheid waartegen, op of omstreeks het moment van invoer van de goederen waarvan de waarde wordt bepaald, de ingevoerde goederen dan wel ingevoerde identieke of soortgelijke goederen in de grootste totale hoeveelheid worden verkocht aan personen die niet zijn verbonden met de personen van wie zij deze goederen kopen, onder voorbehoud van aftrek van de volgende elementen:

- i) hetzij de commissies die gewoonlijk worden betaald of overeengekomen, hetzij de gebruikelijke opslagen voor winst en algemene kosten (directe en indirecte kosten in verband met het verhandelen van de betrokken goederen daaronder begrepen) bij verkopen in de [Europese Unie] van ingevoerde goederen van dezelfde aard of met hetzelfde karakter;
- ii) de gebruikelijke kosten van vervoer en verzekering en daarmee verbonden kosten, ontstaan in de [Europese Unie], en;

iii) de rechten bij invoer en andere heffingen die in de [Europese Unie] zijn verschuldigd bij de invoer of de verkoop van de goederen.

[...]

- b) Indien noch de ingevoerde goederen noch ingevoerde identieke of soortgelijke goederen worden verkocht op of omstreeks het tijdstip van de invoer van de goederen waarvan de waarde wordt bepaald, wordt de douanewaarde van de ingevoerde goederen, vastgesteld met toepassing van de bepalingen van dit artikel, behoudens het bepaalde onder a), gebaseerd op de prijs per eenheid waartegen de ingevoerde goederen dan wel ingevoerde identieke of soortgelijke goederen in dezelfde staat in de [Europese Unie] worden verkocht op de vroegste datum na de invoer van de goederen waarvan de waarde wordt bepaald, doch in ieder geval binnen 90 dagen na die invoer.”
12. Verder wordt in artikel 152, lid 3, bepaald dat „de prijs per eenheid waartegen de ingevoerde goederen in de grootste totale hoeveelheid worden verkocht, de prijs [is] waartegen het grootste aantal eenheden, op het eerste handelsniveau na de invoer, wordt verkocht aan personen die niet zijn verbonden”.

Feiten, procedure en prejudiciële vragen

13. In 2005 gingen SIA Oribalt Rīga (voorheen SIA Oriola Rīga; hierna: „Oribalt Rīga”) en de Indiase firma Ranbaxy Laboratories Ltd (hierna: „Ranbaxy Laboratories”) een consignatieovereenkomst aan. Uit **7** hoofde van deze overeenkomst diende Oribalt Rīga aan Ranbaxy Laboratories consignatiediensten te verstrekken in Letland, met inbegrip van de beschikbaarstelling van opslagruimte voor goederen en de verlening van diensten om de bestellingen van klanten van Ranbaxy Laboratories in Letland, Litouwen en Estland te verwerken.
14. Volgens de consignatieovereenkomst voerde Oribalt Rīga de goederen (geneesmiddelen) in Letland in voor het vrije verkeer in de interne markt. In de loop van de douaneprocedure gaf Oribalt Rīga in de douanedocumenten aan zowel de geadresseerde als de aangever te zijn. Zij berekende de douanewaarde van de ingevoerde goederen volgens de in artikel 29, lid 1, van het douanewetboek beschreven methode voor de vaststelling van de transactiewaarde en gebruikte daarvoor proformafacturen die door Ranbaxy Laboratories voor douanedoeleinden waren opgesteld en bood deze aan bij de douaneautoriteiten. Op de pro-formafacturen waren het soort ingevoerde goederen, het artikel, de marktprijs per eenheid en de totale prijs aangegeven.
15. De ingevoerde goederen werden opgeslagen door Oribalt Rīga, maar de eigendom bleef ongewijzigd tot de goederen aan klanten werden verkocht. Ranbaxy Laboratories bepaalde aan wie de ingevoerde goederen werden verkocht, onder welke verkoopvoorwaarden, tegen welke verkoopprijs dat gebeurde en welke kortingen daarbij werden toegepast. Oribalt Rīga ontving en verwerkte de orders van de klanten van Ranbaxy Laboratories. In deze context vulde Oribalt

- Rīga op de facturen de verkoopprijs van de goederen in die Ranbaxy Laboratories haar had doorgegeven op een goedgekeurde pro forma bestelling.
16. In de consignatieovereenkomst was bepaald dat de goederen waarvan de houdbaarheidsdatum het snelst zou verstrijken het eerst moesten worden verkocht. Zodoende kon de tijd die verstreek tussen de invoer en de verkoop van de goederen oplopen tot meerdere maanden. De verkoopwaarde van de betrokken goederen kon bijgevolg bij verkoop verschillen van de aangegeven waarde bij invoer. Ook werd de werkelijke verkoopprijs van de goederen beïnvloed door de kortingen die Ranbaxy Laboratories toekende aan haar klanten.
 17. Na de verkoop van de goederen stelde Ranbaxy Laboratories nieuwe facturen op aan Oribalt Rīga voor de goederen die waren verkocht.
 18. In 2010 en 2011 onderwierp de Valsts ieņēmumu dienests (nationale belastingdienst, Letland; hierna: „VID”) Oribalt Rīga aan douane-inspecties en andere belastingcontroles voor de periode 2008-2010. Vervolgens heeft VID de beslissing vastgesteld die bij de verwijzende rechter wordt bestreden en waarbij Oribalt Rīga betaling wordt opgelegd van een toeslag (bestaande uit btw, verdragingsrente en een geldboete) voor tijdens de geïnspecteerde periode ingevoerde goederen.
 19. In de bestreden beslissing werd vastgesteld dat de waarde van de betrokken goederen moest worden bepaald overeenkomstig artikel 30, lid 2, onder c), van het douanewetboek, aan de hand van de informatie over de verkoop (soort goederen, artikel, prijs per eenheid en totale prijs) die vermeld stond op de facturen die Ranbaxy Laboratories na verkoop van de betrokken goederen aan de klanten van Ranbaxy Laboratories had opgesteld voor Oribalt Rīga. In de bestreden beslissing werd eveneens vastgesteld dat de verkoopprijs van de goederen die op de genoemde facturen vermeld stond in aanmerking moest worden genomen zonder dat rekening werd gehouden met de kortingen die Ranbaxy Laboratories aan haar klanten had toegekend.
 20. De Administratīvā rajona tiesa (bestuursrechter, Letland) heeft het verzoek van Oribalt Rīga tot nietigverklaring van de bestreden beslissing afgewezen. Het door verzoekster tegen deze uitspraak ingestelde hoger beroep werd door de Administratīvā apgabaltiesa (regionale bestuursrechter, Letland) eveneens afgewezen. Daarop heeft Oribalt Rīga cassatieberoep ingesteld bij de verwijzende rechter.
 21. Aangezien de Augstākā tiesa (hoogste rechterlijke instantie, Letland) twijfelde over de juiste uitlegging van de relevante Unierechtelijke bepalingen, heeft hij de behandeling van de zaken geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:
 - „1) Moet er bij de invoer van geneesmiddelen voor de berekening van de douanewaarde van de ingevoerde goederen met toepassing van artikel 30, lid 2, onder b), van [het douanewetboek] en artikel 151, lid 4, van [de

- uitvoeringsverordening] van worden uitgegaan dat als soortgelijke goederen moeten worden beschouwd geneesmiddelen die dezelfde (of een soortgelijke) werkzame stof bevatten in dezelfde (of een soortgelijke) hoeveelheid, of moet bij de identificatie van soortgelijke goederen ook **8** rekening worden gehouden met de marktpositie, dat wil zeggen met de populariteit van en de vraag naar het betrokken geneesmiddel en van de fabrikant ervan?
- 2) Mag de in artikel 152, lid 1 onder b), van [de uitvoeringsverordening] vastgestelde termijn van 90 dagen op soepele wijze worden toegepast wanneer de douanewaarde van de ingevoerde goederen wordt vastgesteld volgens artikel 30, lid 2, onder c), van het [douanewetboek]?
 - 3) Indien de voornoemde termijn op soepele wijze mag worden toegepast, moet dan voorrang worden gegeven aan gegevens betreffende transacties die zijn verricht op een tijdstip dat de invoer van de goederen waarvan de waarde moet worden bepaald dichter benadert en die betrekking hebben op identieke of soortgelijke goederen die in voldoende hoeveelheden worden verkocht om de prijs per eenheid te kunnen bepalen, dan wel aan transacties die weliswaar verderaf liggen maar die specifiek betrekking hebben op de ingevoerde goederen?
 - 4) Moeten bij de vaststelling van de douanewaarde van de ingevoerde goederen overeenkomstig artikel 30, lid 2, onder c), van [het douanewetboek] de toegekende kortingen die tot de reële prijs hebben geleid waartegen de goederen daadwerkelijk werden verkocht, in aanmerking worden genomen?"
22. In de onderhavige procedure zijn schriftelijke opmerkingen ingediend door Oribalt Rīga, de Letse regering en de Europese Commissie. Alle partijen zijn gehoord ter terechtzitting van 29 november 2018.

Analyse

23. Hoewel de vragen van de Augstākā tiesa op het eerste gezicht vrij technisch lijken, raken zij in werkelijkheid aan de fundamentele beginselen van de vaststelling van de douanewaarde.
24. Het is om die reden zinvol om eerst een kort overzicht te geven van de rationale die ten grondslag ligt aan de vaststelling van de douanewaarde in het douanewetboek. Daarna zal ik de prejudiciële vragen onderzoeken.

Voorafgaande opmerkingen

25. Vooraf zij eraan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak het recht van de Europese Unie betreffende de vaststelling van de douanewaarde een billijk, uniform en neutraal systeem beoogt in te voeren dat het gebruik van willekeurige of fictieve douanewaarden uitsluit. De douanewaarde moet bijgevolg, waar mogelijk, de werkelijke economische waarde van ingevoerde goederen weergeven en rekening houden met alle elementen van dergelijke goederen die een economische waarde vertegenwoordigen.⁽⁵⁾

26. Dit beginsel is opgenomen in artikel 29 van het douanewetboek. Artikel 29 voorziet in de waardering van ingevoerde goederen op basis van hun transactiewaarde. De „methode van de transactiewaarde” houdt rekening met de werkelijk betaalde of te betalen prijs bij verkoop voor uitvoer naar het douanegebied van de Europese Unie.
27. Teneinde de daadwerkelijke economische waarde van de ingevoerde goederen tot uitdrukking te brengen, dienen bepaalde elementen aan de transactiewaarde toegevoegd te worden, zoals kosten voor de verpakking of het vervoer van de goederen naar de Europese Unie, eventuele diensten of materialen die kosteloos door de koper worden verstrekt, of royalty's en licentierechten.(6) Bij verkopen waarbij de koper en de verkoper zijn verbonden en die relatie mogelijk van invloed is geweest op de prijs van de ingevoerde goederen, kan een aanvullende betaling verschuldigd zijn om de douanewaarde af te stemmen op de waarde van goederen van soortgelijke aard en aldus te zorgen voor een billijke waardering.
28. Aangezien de methode van de transactiewaarde zo dicht mogelijk aansluit bij de werkelijke economische waarde van de ingevoerde goederen, is dit de standaardmethode voor de vaststelling van de douanewaarde.(7) Desondanks voorzien de artikelen 30 en 31 van het douanewetboek in andere methoden voor de vaststelling van de douanewaarde in gevallen waarbij de werkelijke transactiewaarde niet kan worden vastgesteld. De vier waarderingsmethoden in artikel 30 vormen „secundaire” waarderingsmethoden waarmee de douanewaarde op basis van duidelijke regels wordt vastgesteld. Artikel 31 daarentegen voorziet in een waarderingsmethode in laatste instantie, die alleen mag worden **9** gebruikt als er geen andere mogelijkheid is en waarbij het regelgevingskader voor de vaststelling van de douanewaarde soepeler wordt toegepast.
29. Over het geheel genomen zijn de waarderingsmethoden in het douanewetboek in een strikt hiërarchische volgorde vastgesteld en op ondergeschikte wijze met elkaar verbonden. Bijgevolg dienen zij opeenvolgend toegepast te worden. Slechts indien de douanewaarde niet met toepassing van een bepaalde methode kan worden vastgesteld, mag de onmiddellijk daaropvolgende methode worden toegepast, in de krachtens het douanewetboek vastgestelde volgorde.(8)
30. Bijgevolg worden de subsidiaire waarderingsmethoden in de artikelen 30 en 31 van het douanewetboek gebruikt als de daadwerkelijke transactiewaarde niet bestaat omdat de te waarderen goederen nog niet verkocht zijn aan een koper in de Europese Unie of ingeval de echtheid van de transactiewaarde niet kan worden gecontroleerd.
31. Onder deze omstandigheden wordt een beroep gedaan op andere waarderingsmethoden, met de bedoeling om een billijke douanewaarde vast te stellen die zoveel mogelijk de werkelijke economische waarde van de ingevoerde

- goederen op of omstreeks het tijdstip van invoer weergeeft. De wetgever van de Unie realiseerde zich dat naargelang de aard van de betrokken goederen de waarde in de loop van de tijd in aanzienlijke mate kan veranderen.
32. In de zaak die in het hoofdgeding aan de orde is kan de methode van de transactiewaarde niet gebruikt worden aangezien de goederen op basis van consignatie worden verkocht en de eigendom alleen verandert na invoer van de goederen in de interne markt van de EU. De partijen in het hoofdgeding verschillen evenwel van mening over welke van de alternatieve waarderingmethoden in artikel 30 van het douanewetboek in onderhavig geval gebruikt dient te worden.
 33. Terwijl Oribalt Rīga stelt dat de ingevoerde goederen gewaardeerd dienen te worden op basis van de transactiewaarde van identieke of soortgelijke goederen verkocht voor uitvoer naar de Europese Unie op hetzelfde of nagenoeg hetzelfde tijdstip(9), is VID van mening dat de goederen gewaardeerd dienen te worden op basis van de prijs per eenheid waartegen de ingevoerde goederen uiteindelijk worden verkocht, maar zonder rekening te houden met de kortingen die aan de klanten van Ranbaxy Laboratories werden toegekend.(10)
 34. Meer specifiek twisten de partijen over de tenuitvoerlegging van de verschillende waarderingmethoden in artikel 30, lid 2, van het douanewetboek. Het is dan ook aan de verwijzende rechter om uiteindelijk te bepalen welke methode voor de waardering van de ingevoerde goederen moet worden toegepast, en hoe deze methode moet worden toegepast.
 35. Te dien einde zijn de prejudiciële vragen aan het Hof voorgelegd, die ik nu zal bespreken.
- Eerste prejudiciële vraag: factoren die in aanmerking moeten worden genomen bij de vaststelling van de douanewaarde van geneesmiddelen ingevolge artikel 30, lid 2, onder b), van het douanewetboek
36. Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen welke factoren in aanmerking moeten worden genomen bij de keuze van geschikte „soortgelijke goederen” wanneer de in artikel 30, lid 2, onder b), vastgestelde deductieve methode voor het bepalen van de douanewaarde wordt toegepast op geneesmiddelen.
 37. Deze vraag is van fundamenteel belang voor de bij de verwijzende rechter aanhangige zaak aangezien VID stelt dat de ingevoerde goederen niet konden worden gewaardeerd op basis van artikel 30, lid 2, onder b), aangezien de Letse douaneautoriteiten niet over de noodzakelijke kennis en informatie beschikken om te kunnen beoordelen of geneesmiddelen geproduceerd door andere verkopers inderdaad soortgelijk zijn aan de goederen die door Ranbaxy Laboratories worden geproduceerd.
 38. Bij de uitlegging van artikel 30, lid 2, onder b), van het douanewetboek wordt houvast geboden door de uitvoeringsverordening die „soortgelijke goederen”

definieert als „in hetzelfde land voortgebrachte goederen die, ofschoon zij niet in alle opzichten eender zijn, gelijke kenmerken vertonen en gelijksoortige bestanddelen bevatten waardoor zij dezelfde functies kunnen vervullen en in de handel uitwisselbaar kunnen zijn; de kwaliteit van de goederen, hun reputatie en de aanwezigheid van een **10** fabrieks- of handelsmerk zijn factoren die onder meer in aanmerking moeten worden genomen om vast te stellen of goederen soortgelijk zijn”.(11)

39. Zoals de Commissie stelt, blijkt uit die bepaling dat bij de vaststelling van de douanewaarde op basis van een eerder vastgestelde douanewaarde van soortgelijke goederen de voornaamste overwegingen die in aanmerking genomen moeten worden, de kenmerken en samenstellende bestanddelen zijn waardoor de goederen dezelfde functies kunnen vervullen en in de handel onderling vervangbaar zijn. De kwaliteit van de goederen, hun reputatie en de aanwezigheid van een handelsmerk zijn verdere factoren die in aanmerking dienen te worden genomen.
40. Als zodanig is de definitie nogal ruim en gebaseerd op een gedetailleerde beoordeling van de te waarden goederen, zodat een brede toepassing op alle soorten goederen mogelijk is. Uit de definitie blijkt duidelijk dat de specifiek genoemde factoren die bij de beoordeling in aanmerking moeten worden genomen bij wijze van voorbeeld worden voorgesteld.
41. Tegelijkertijd geeft de definitie uitdrukking aan de onderliggende rationale van de vaststelling van de douanewaarde in het douanewetboek, te weten een douanewaarde vast te stellen die de werkelijke economische waarde van ingevoerde goederen weergeeft en rekening houdt met alle elementen van dergelijke goederen die een economische waarde vertegenwoordigen.(12)
42. Bijgevolg dienen de douaneautoriteiten in de eerste plaats na te gaan of de vergeleken goederen dezelfde functie vervullen en of zij in de handel onderling vervangbaar zijn. Verdere factoren die bij de beoordeling in aanmerking moeten worden genomen, hangen af van de specifieke goederen die gewaardeerd moeten worden en dienen rekening te houden met alle elementen van dergelijke goederen die van invloed kunnen zijn op hun economische waarde.
43. Wanneer een douaneautoriteit niet over de nodige deskundigheid en informatie beschikt om die beoordeling met betrekking tot de te waarden goederen uit te voeren, zijn er verschillende mogelijkheden: i) De douaneautoriteit kan bij de aangever alle bescheiden en inlichtingen opvragen die zij meent nodig te hebben bij de vaststelling van de douanewaarde met toepassing van de waarderingsmethoden in de artikelen 30 en 31 van het douanewetboek(13); ii) de douaneautoriteit kan iedere persoon die direct of indirect betrokken is bij de desbetreffende transacties die in het kader van het goederenverkeer worden verricht, verzoeken om het even welke bescheiden of inlichtingen te verstrekken(14); iii) de douaneautoriteit mag andere douaneautoriteiten in de

- EU-lidstaten om administratieve bijstand verzoeken van teneinde de nodige inlichtingen te verkrijgen⁽¹⁵⁾; of iv) de douaneautoriteit mag op kosten van de aangever om analyses van of uitvoerverslagen over de te waarderen goederen verzoeken.⁽¹⁶⁾
44. Vertrouwelijke inlichtingen die in de loop van de waardering worden verstrekt, vallen onder het beroepsgeheim en worden door de bevoegde autoriteiten niet bekendgemaakt zonder uitdrukkelijke toestemming van de persoon of de autoriteit die deze inlichtingen heeft verstrekt.⁽¹⁷⁾ Een aangever kan zich derhalve niet verlaten op de vertrouwelijke aard van de gevraagde inlichtingen om zich te onttrekken aan de verplichting om deze inlichtingen te verstrekken.
 45. Douaneautoriteiten moeten, waar mogelijk, gebruikmaken van een verkoop van soortgelijke goederen op hetzelfde handelsniveau en in nagenoeg dezelfde hoeveelheid als de goederen waarvan de waarde wordt bepaald. Indien een dergelijke verkoop niet kan worden vastgesteld, mogen verkopen onder andere omstandigheden gebruikt worden. In dat geval dienen aanpassingen te worden gedaan om rekening te houden met de gewijzigde factoren. Belangrijk is dat dergelijke aanpassingen alleen kunnen worden gedaan op grond van bewijzen waaruit duidelijk blijkt dat zij redelijk en exact zijn. Bij ontstentenis van een dergelijke objectieve maatstaf mag de douanewaarde niet worden vastgesteld met toepassing van artikel 30, lid 2, onder b).⁽¹⁸⁾
 46. Gelet op de strikte hiërarchie die is vastgesteld tussen de bepalingen betreffende de waardering in het douanewetboek dienen de douaneautoriteiten erop toe te zien dat de goederen worden gewaardeerd door de eerst vermelde bepaling toe te passen vóór de daarna vermelde methoden in het douanewetboek.
 47. Bovendien vereist het recht op goed bestuur, als afspiegeling van een algemeen beginsel van het Unierecht, dat de douaneautoriteit al haar beslissingen met redenen omkleedt, de keuze van waarderingmethode daaronder begrepen. Dit stelt degene tot wie de beslissing is gericht in staat om zijn rechten onder de best mogelijke voorwaarden te verdedigen en met kennis van zaken te beoordelen **11** of het zinvol is om beroep in te stellen tegen die beslissingen. Het is tevens noodzakelijk om de rechter de gelegenheid te geven, toezicht uit te oefenen op de wettigheid van deze beslissingen.⁽¹⁹⁾
 48. Voor zover het geding tussen partijen ook betrekking zou hebben op de toepassing van de waarderingmethode van artikel 30, lid 2, onder a), van het douanewetboek, zouden dezelfde overwegingen gelden.
 49. Zou Oribalt Rīga op hetzelfde of nagenoeg hetzelfde tijdstip als de betrokken goederen identieke goederen (dit zijn goederen die in wezen hetzelfde zijn maar andere serienummers hebben) ingevoerd hebben en zouden die goederen op basis van de transactiewaarde overeenkomstig artikel 29 van het douanewetboek zijn gewaardeerd, dan zouden de betrokken goederen dus per definitie op basis van artikel 30, lid 2, onder a), van het douanewetboek

gewaardeerd moeten worden. Indien geen dergelijke identieke goederen zijn ingevoerd, dient artikel 30, lid 2 onder b), te worden toegepast en moet de douanewaarde worden vastgesteld op basis van de transactiewaarde van soortgelijke goederen.

50. Indien de waarderingsmethode in artikel 30, lid 2, onder b), van het douanewetboek wordt aangewend, ben ik van mening dat soortgelijke goederen in geval van generieke geneesmiddelen niet al te moeilijk te vinden zouden moeten zijn. Indien er in hetzelfde land andere generieke geneesmiddelen worden geproduceerd die worden beschouwd als een gelijkwaardige vervanging voor hetzelfde merkgeneesmiddel als de goederen die gewaardeerd dienen te worden, en die op basis van hun transactiewaarde werden gewaardeerd, vormen deze andere ingevoerde geneesmiddelen soortgelijke goederen voor de toepassing van artikel 30, lid 2, onder b).
51. Derhalve geef ik het Hof in overweging om op de eerste prejudiciële vraag te antwoorden dat wanneer de douanewaarde van de ingevoerde goederen, ongeacht hun aard, wordt vastgesteld overeenkomstig artikel 30, lid 2, onder b), van het douanewetboek en artikel 151, lid 4, van de uitvoeringsverordening, de douaneautoriteiten, teneinde soortgelijke goederen te identificeren, om te beginnen moeten nagaan of de goederen dezelfde functies vervullen en of zij in de handel uitwisselbaar zijn. Te dien einde moet, naargelang de specifieke aard van de betrokken goederen, een gedetailleerde beoordeling plaatsvinden waarbij rekening wordt gehouden met alle elementen van dergelijke goederen die van invloed kunnen zijn op de economische waarde ervan.

Tweede en derde prejudiciële vraag: de termijn van 90 dagen in artikel 152, lid 1, van de uitvoeringsverordening

52. Met zijn tweede en derde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de beperking tot 90 dagen van de referentieperiode voor de inaanmerkingneming van soortgelijke goederen, zoals vermeld in artikel 152, lid 1, van de uitvoeringsverordening soepel toegepast mag worden teneinde rekening te houden met „meer soortgelijke” goederen die zijn ingevoerd na de periode van 90 dagen.
53. De bewoordingen van artikel 152, lid 1, onder b), van de uitvoeringsverordening maken duidelijk dat het bij de termijn van 90 dagen om een strikte limiet gaat. Anders had de Uniewetgever wel een woord als „ongeveer” ingevoegd in de tekst. Een dergelijke uitlegging is gebaseerd op het aan de vaststelling van de douanewaarde ten grondslag liggende beginsel, namelijk de bepaling van een douanewaarde die de werkelijke economische waarde weergeeft van de goederen op of omstreeks het tijdstip waarop de goederen de interne markt binnenkomen. De in artikel 152, lid 1, onder b), vermelde termijn van 90 dagen vormt een uitzondering op dat beginsel en moet strikt worden uitgelegd. Dientengevolge vertegenwoordigen 90 dagen de maximale speelruimte die de

- douaneautoriteiten hebben bij de waardering van goederen ingevolge artikel 30, lid 2, onder c), van het douanewetboek.
54. In de voor de verwijzende rechter dienende zaak heeft VID de termijn van artikel 152, lid 1, onder b), soepel toegepast bij de vaststelling van de douanewaarde van de door Oribalt Rīga ingevoerde goederen ingevolge artikel 30, lid 2, onder c). Wat dat betreft verwijst zowel de verwijzende rechter als de Letse regering naar de aantekeningen voor de interpretatie in bijlage 23 bij de uitvoeringsverordening. In de ter zake dienende aantekening wordt in overweging gegeven dat de eis van „binnen negentig dagen” in artikel 152, lid 1, soepel zou kunnen worden toegepast wanneer de douanewaarde ingevolge artikel 31, lid 1, van het douanewetboek wordt vastgesteld. VID heeft die uitlegging dus uitgebreid naar de toepassing van artikel 30, lid 2, onder c), van het douanewetboek.
 55. Artikel 31 van het douanewetboek staat achteraan in de strikte hiërarchie van waarderingmethoden in het douanewetboek. Het moet daarom worden benadrukt dat waardering **12** van ingevoerde goederen ingevolge artikel 31 een residuele methode vormt voor de vaststelling van de douanewaarde die alleen in laatste instantie dient te worden gebruikt indien de douanewaarde van ingevoerde goederen niet kan worden vastgesteld op grond van artikel 29 of 30.
 56. In die omstandigheden maakt artikel 31 een soepele toepassing van de waarderingmethoden bedoeld in de artikelen 29 en 30 van het douanewetboek mogelijk. Gelet op de strikte hiërarchie van de bepalingen ter zake van vaststelling van de douanewaarde moeten de douaneautoriteiten echter eerst vaststellen dat de waardering op grond van artikel 29 en artikel 30, lid 2, onder a) tot en met d), niet mogelijk is.
 57. Elke andere uitleg van de periode van 90 dagen in artikel 152, lid 1, van de uitvoeringsverordening zou artikel 31 van het douanewetboek overbodig maken en de nuttige werking van deze bepaling tenietdoen.
 58. Dientengevolge moet de in artikel 152, lid 1, van de uitvoeringsverordening vastgelegde termijn van 90 dagen strikte toepassing vinden.
 59. Ik geef het Hof derhalve in overweging de tweede en de derde prejudiciële vraag in die zin te beantwoorden dat wanneer de douanewaarde van de ingevoerde goederen wordt vastgesteld overeenkomstig artikel 30, lid 2, onder c), van het douanewetboek, de in artikel 152, lid 1, van de uitvoeringsverordening vastgelegde termijn van 90 dagen strikt moet worden toegepast.
- Vierde prejudiciële vraag: kortingen
60. Met zijn vierde prejudiciële vraag wenst de nationale rechter te vernemen of bij de bepaling van de douanewaarde overeenkomstig artikel 30, lid 2, onder c), van het douanewetboek rekening gehouden moet worden met de kortingen die zijn toegekend en die hebben geresulteerd in de prijs waartegen de ingevoerde goederen feitelijk zijn verkocht.

61. Artikel 30, lid 2, onder c), voorziet in de waardering van ingevoerde goederen op basis van de prijs per eenheid (of catalogusprijs) waartegen de ingevoerde goederen of identieke of soortgelijke ingevoerde goederen verkocht worden binnen de Europese Unie in de grootste totale hoeveelheid aan niet met de verkopers verbonden personen.
62. Artikel 152 van de uitvoeringsverordening biedt dienaangaande verdere richtsnoeren. Volgens deze bepaling dient de prijs per eenheid van de ingevoerde goederen of van identieke of soortgelijke goederen die op of omstreeks het tijdstip van invoer zijn verkocht, te worden gebruikt als de basis voor een waardebeoordeling ingevolge artikel 30, lid 2, onder c), van het douanewetboek. (20) Verder vermeldt de bepaling dat „prijs per eenheid” betrekking heeft op de prijs waartegen het grootste aantal eenheden, op het eerste handelsniveau na de invoer, wordt verkocht aan personen die niet zijn verbonden. (21)
63. De waarderingsmethode in artikel 30, lid 2, onder c), verschilt aanzienlijk van de primaire waarderingsmethode, die is vastgelegd in artikel 29 van het douanewetboek.
64. In artikel 29 wordt de douanewaarde bepaald op basis van de werkelijke transactiewaarde, met aanpassingen op basis van bepaalde elementen die van invloed zijn op de werkelijke economische waarde van de ingevoerde goederen. (22) Bijgevolg kunnen kortingen in aanmerking genomen worden bij de vaststelling van de douanewaarde voor zover zij betrekking hebben op de ingevoerde goederen en er ten tijde van het opmaken van de douaneaangifte sprake is van een geldige contractueel vastgelegde aanspraak op de korting. (23)
65. Daarentegen maken de waarderingsmethoden in de artikelen 30 en 31 het mogelijk een douanewaarde te bepalen die een benadering, of beter gezegd een schatting, van de economische waarde van de ingevoerde goederen vormt. (24) Een zekere foutenmarge in vergelijking met de werkelijke economische waarde van de ingevoerde goederen is bijgevolg onvermijdelijk.
66. Uit de strikte hiërarchie die in hoofdstuk 3 van het douanewetboek tot stand wordt gebracht, blijkt inderdaad dat de wetgever van de Unie van mening was dat bepaalde waarderingsmethoden resulteren in betere schattingen van de economische waarde van ingevoerde goederen dan andere. Daaruit volgt dat hoe verder een douaneautoriteit moet afdalen binnen de hiërarchie van die bepalingen voor de vaststelling van de douanewaarde, hoe meer de douanewaarde kan afwijken van de werkelijke economische waarde van de ingevoerde goederen. (25)
- 13 67. In dat opzicht is de overeenkomstig artikel 30, lid 2, onder c), van het douanewetboek vastgestelde douanewaarde nog verder verwijderd van de werkelijke economische waarde dan de waarde die zou voortvloeien uit artikel 30, lid 2, onder a) of b). Niet alleen gaat de waarderingsmethode in artikel 30, lid 2, onder c), voor haar vaststelling uit van een abstracte prijs per eenheid en niet

- van een feitelijke handelstransactie. Ook baseert die waarderingsmethode de douanewaarde op de prijs per eenheid bij verkoop op het eerste handelsniveau na invoer. Artikel 29 en artikel 30, lid 2, onder a) en b), verwijzen daarentegen naar de transactiewaarde zoals deze was op het tijdstip waarop de goederen in het land van oorsprong worden verkocht voor uitvoer naar het douanegebied van de Europese Unie.
68. Teneinde de foutenmarge bij de vaststelling van de douanewaarde met toepassing van artikel 30, lid 2, onder c), toch te reduceren, voorzag de Uniewetgever de behoefte aan bepaalde maatregelen in het douanewetboek.
 69. Zo is bijvoorbeeld de overeenkomstig artikel 30, lid 2, onder c), bepaalde douanewaarde onderworpen aan bepaalde aftrekken om rekening te houden met het potentiële verschil in waarde tussen enerzijds een verkoop gesloten voor uitvoer naar een derde land en anderzijds⁽²⁶⁾ een verkoop gesloten binnen de Europese Unie.
 70. Er kan aldus sprake zijn van aftrekken van de douanewaarde voor i) de commissies die gewoonlijk worden betaald of overeengekomen, of de gebruikelijke opslagen voor winst en algemene kosten (zoals kosten in verband met het verhandelen van de goederen) bij verkopen in de Europese Unie van ingevoerde goederen van dezelfde aard of met hetzelfde karakter; ii) de gebruikelijke kosten van vervoer en verzekering en daarmee verbonden kosten, ontstaan in de Europese Unie, en iii) de rechten bij invoer en andere heffingen die in de Europese Unie zijn verschuldigd bij de invoer of de verkoop van goederen. ⁽²⁷⁾
 71. Zoals blijkt uit de bewoording van de bepaling, vormen deze aftrekken een gesloten lijst en zijn zij niet louter indicatief. Bovendien volgt uit de gehele structuur van hoofdstuk 3 dat de in artikel 152, lid 1, onder a), bedoelde aftrekken het nivelleren van een mogelijk verschil in waarde tussen goederen verkocht voor uitvoer en goederen verkocht na invoer beogen. Derhalve kunnen de in artikel 152, lid 1, onder a), vermelde aftrekken, in tegenstelling tot wat werd aangevoerd door Oribalt Rīga, niet worden geacht mede betrekking te hebben op kortingen van commerciële aard, zoals die verleend aan de klanten van Ranbaxy Laboratories.
 72. Bovendien houdt die bepaling al rekening met bepaalde kwantumkortingen door te bepalen dat de prijs per eenheid van de verkochte goederen in de grootste totale hoeveelheid gebruikt dient te worden als de basis voor de waardebeoordeling met toepassing van artikel 30, lid 2, onder c).⁽²⁸⁾ Zouden aan bepaalde klanten toegekende kortingen naast die kwantumkortingen in overweging worden genomen, dan zouden de ingevoerde goederen in feite ondergewaardeerd worden.
 73. Ten slotte is de toepassing van de subsidiaire waarderingsmethoden vaak noodzakelijk in situaties waarin importeurs de voor de berekening van de transactiewaarde nodige inlichtingen en bescheiden niet (kunnen) verstrekken. Er

staan de douaneautoriteiten van de Europese Unie geen mogelijkheden ter beschikking om handelaren uit derde landen te dwingen tot verstrekking van dergelijke inlichtingen. Het alleen in overweging nemen van kortingen voor waardebepalingen ingevolge artikel 29 van het douanewetboek en wanneer die kortingen met de nodige bescheiden worden gestaafd, lijkt mij een gerechtvaardigde stimulans om dergelijke inlichtingen te verstrekken.

74. Eigenlijk ben ik van mening dat Oribalt Rīga, wanneer zij stelt dat bij de overeenkomstig artikel 30, lid 2, onder c), van het douanewetboek bepaalde douanewaarde rekening dient te worden gehouden met de toegekende kortingen die hebben geresulteerd in de prijs waartegen de goederen feitelijk werden verkocht, aangezien zij een element vormen dat van invloed is op de werkelijke economische waarde van de ingevoerde goederen, gewoonweg de twee verschillende waarderingsmethoden [respectievelijk artikel 29 en artikel 30, lid 2, onder c), van het douanewetboek] door elkaar haalt.
75. Derhalve geef ik het Hof in overweging om op de vierde prejudiciële vraag te antwoorden dat wanneer de douanewaarde van de ingevoerde goederen wordt vastgesteld overeenkomstig artikel 30, lid 2, onder c), van het douanewetboek, geen rekening kan worden gehouden met de toegekende kortingen, die hebben geresulteerd in de prijs waartegen de ingevoerde goederen feitelijk zijn verkocht.

Conclusie

- 14** 76. Tegen de achtergrond van het voorgaande geef ik het Hof in overweging om de vragen van de Augstākā tiesa (hoogste rechterlijke instantie, Letland) als volgt te beantwoorden:

„Wanneer de douanewaarde van de ingevoerde goederen, ongeacht hun aard, wordt vastgesteld overeenkomstig artikel 30, lid 2, onder b), van verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek en artikel 151, lid 4, van verordening (EEG) nr. 2454/93 van de Commissie van 2 juli 1993 houdende vaststelling van bepalingen ter uitvoering van verordening nr. 2913/92, moeten de douaneautoriteiten, teneinde soortgelijke goederen te identificeren, om te beginnen nagaan of de goederen dezelfde functies vervullen en of zij in de handel uitwisselbaar zijn. Te dien einde moet, naargelang de specifieke aard van de betrokken goederen, een gedetailleerde beoordeling plaatsvinden waarbij rekening wordt gehouden met alle elementen van dergelijke goederen die van invloed kunnen zijn op de economische waarde ervan.

Wanneer de douanewaarde van de ingevoerde goederen wordt vastgesteld overeenkomstig artikel 30, lid 2, onder c), van verordening nr. 2913/92, moet de in artikel 152, lid 1, van verordening nr. 2454/93 vastgelegde termijn van 90 dagen strikt worden toegepast.

- Wanneer de douanewaarde van de ingevoerde goederen wordt vastgesteld overeenkomstig artikel 30, lid 2, onder c), van verordening nr. 2913/92, kan geen rekening worden gehouden met de toegekende kortingen, die hebben geresulteerd in de prijs waartegen de ingevoerde goederen feitelijk zijn verkocht.”
- 1 Oorspronkelijke taal: Engels.
 - 2 In de ten tijde van de feiten van het hoofdgeding toepasselijke versie, verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek (PB 1992, L 302, blz. 1; hierna: „douanewetboek”).
 - 3 Voetnoot betreffende de Engelse taalversie van deze bepaling, die niet relevant is voor de Nederlandse taalversie ervan.
 - 4 Verordening van de Commissie van 2 juli 1993 houdende vaststelling van bepalingen ter uitvoering van verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad tot vaststelling van het communautair douanewetboek (PB 1993, L 253, blz. 1; hierna: „uitvoeringsverordening”).
 - 5 Zie arrest van 20 december 2017, Hamamatsu Photonics Deutschland (C 529/16, EU:C:2017:984, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
 - 6 Zie artikel 32 van het douanewetboek. Zie ook artikel 33 van het douanewetboek voor elementen die niet worden opgenomen in de douanewaarde.
 - 7 Zie arrest van 20 december 2017, Hamamatsu Photonics Deutschland (C 529/16, EU:C:2017:984, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
 - 8 Zie arrest van 9 november 2017, LS Customs Services (C 46/16, EU:C:2017:839, punt 43 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
 - 9 Zie artikel 30, lid 2, onder a) en b), van het douanewetboek.
 - 10 Zie artikel 30, lid 2, onder c), van het douanewetboek.
 - 11 Zie artikel 142, lid 1, onder d), van de uitvoeringsverordening.
 - 12 Vgl. punt 25 supra.
 - 13 Zie artikel 178 van de uitvoeringsverordening alsook het compendium van teksten over de bepaling van de douanewaarde van het Comité Douanewetboek (TAXUD/800/2002-EN; hierna: „Customs Compendium”), blz. 31.
 - 14 Zie artikel 14 van het douanewetboek.
 - 15 Zie artikel 4 van verordening (EG) nr. 515/97 van de Raad van 13 maart 1997 betreffende de wederzijdse bijstand tussen de administratieve autoriteiten van de lidstaten en de samenwerking tussen deze autoriteiten en de Commissie met het oog op de juiste toepassing van de douane- en landbouwvoorschriften (PB 1997, L 82, blz. 1).
 - 16 Vgl. artikel 11, lid 2, van het douanewetboek.
 - 17 Zie artikel 15 van het douanewetboek.
 - 18 Zie artikel 151 van de uitvoeringsverordening en de aantekeningen voor de interpretatie van de douanewaarde in bijlage 23 bij de uitvoeringsverordening.

- 19 Zie artikel 6, lid 3, van het douanewetboek alsmede arrest van 9 november 2017, *LS Customs Services* (C 46/16, EU:C:2017:839, punten 39 en 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en arrest van 16 juni 2016, *EURO 2004.Hungary* (C 291/15, EU:C:2016:455, punt 35).
- 20 Zie artikel 152, lid 1, onder a), van de uitvoeringsverordening.
- 21 Zie artikel 152, lid 3, van de uitvoeringsverordening.
- 22 Zie de artikelen 29, 32 en 33 van het douanewetboek. Zie ook punt 24 supra.
- 23 Zie het *Customs Compendium*, blz. 46 en 47. Zie ook artikel 145, lid 2, van de uitvoeringsverordening en, naar analogie, arresten van 20 december 2017, *Hamamatsu Photonics Deutschland* (C 529/16, EU:C:2017:984, punten 34 en 35, en 6 juni 1990), *Unifert* (C 11/89, EU:C:1990:237, punt 35).
- 24 Zie dienaangaande het arrest van 28 februari 2008, *Carboni e derivati* (C 263/06, EU:C:2008:128, punt 58).
- 25 Dat is ook de reden waarom er zelfs in artikel 30, lid 2, onder c), een hiërarchische toepassing van de waarderingsmethode is opgenomen. Zo heeft, met het oog op de bepaling van de douanewaarde met toepassing van artikel 30, lid 2, onder c), de prijs per eenheid van de ingevoerde goederen die worden gewaardeerd voorrang boven de prijs per eenheid van identieke of soortgelijke ingevoerde goederen. Alleen wanneer de prijs per eenheid van de te waarden goederen niet duidelijk is of niet kan worden aangetoond, kunnen de douaneautoriteiten achtereenvolgens een beroep doen op de prijs per eenheid van identieke of soortgelijke goederen. Zie in dat verband het *Customs Compendium*, blz. 76.
- 26 Een verschil in waarde kan verschillende oorzaken hebben, zoals het verschuiven van risico's bij vervoer van de goederen naar de Europese Unie of een verschil in de marktprijs.
- 27 Zie artikel 152, lid 1, onder a), punt i)-iii), van de uitvoeringsverordening.
- 28 Zie de toelichting bij artikel 152, lid 3, van de aantekeningen voor de interpretatie in bijlage 23 bij de uitvoeringsverordening.