Douanewaarde in een globaliserende wereld

Customs Valuation in a Globalized World

Douanewaarde in een globaliserende wereld

Customs Valuation in a Globalized World

Proefschrift

ter verkrijging van de graad van doctor aan de
Erasmus Universiteit Rotterdam

op gezag van de
rector magnificus

prof.dr. F.A. van der Duijn Schouten

en volgens besluit van het College voor Promoties.

De openbare verdediging zal plaatsvinden op

donderdag 1 april 2021 om 15:30

door

Martijn Leendert Schippers
geboren te Vlaardingen

Erasmus University Rotterdam

Promotiecommissie

Promotoren:	Prof.mr.dr. M.M.W.D. Merkx Prof.mr.dr. W. de Wit
Overige leden:	Prof.dr. S.J.C. Hemels Prof.mr.dr. M.E. van Hilten Prof.mr.dr. R.A. Wolf

Van dit proefschrift verschijnt een handelseditie in de serie Fiscale Monografieën.

WOORD VAN DANK

In het najaar van 2013 liep ik de trap af in het Q-gebouw op de campus van de Erasmus Universiteit Rotterdam na een sessie van de Post-Master Douane (thans de Post-Master in EU Customs Law). Walter de Wit, die zomer benoemd tot bijzonder hoogleraar Internationaal en EU-douanerecht, liep voor mij uit en was in gesprek met de docent die zojuist had opgetreden. Hij zocht nog een promovendus liet hij weten aan de docent. Binnen zijn leerstoel was namelijk ruimte voor het aanstellen van een parttime promovendus. Hij draaide zich om en vroeg terloops of dat niet iets voor mij was. Ik had wel eens nagedacht over een academische carrière, maar dacht dat e.e.a. gekscherend bedoeld was. Toen Walter net voor de kerst belde of ik er al over had nagedacht, bleek dat ik wat te overdenken had tijdens het kerstdiner. Lang verhaal kort, in september 2014 begon mijn fiscale carrière op de universiteit en bij EY op het gebied van het douanerecht. Ruim zeven jaar na het 'trapmoment' is het moment aangebroken waarop ik mijn proefschrift mag verdedigen aan mijn alma mater. Dat dit moment nu is aangebroken, is niet in de laatste plaats te danken aan een aantal personen die ik bij dezen wil bedanken.

In de eerste plaats gaat mijn dank uit naar mijn promotoren Walter de Wit en Madeleine Merkx. Walter, jij sprak het vertrouwen in mij uit door mij reeds tijdens mijn studententijd te vragen om een promotietraject te starten met jou als eerste promotor. Jij liet mij vervolgens vrij bij het schrijven van het proefschrift en alle activiteiten die ik naast het proefschrift ontplooide, maar stond voor mij klaar als het moest. Ik heb dat altijd zeer gewaardeerd en zie uit naar een verdere samenwerking binnen de mastervariant indirecte belastingen en de Post-Master in EU Customs Law die we de afgelopen jaren hebben op- en uitgebouwd, bij EY alsook bij alle andere activiteiten die nog op ons pad gaan komen. Madeleine, toen jij werd benoemd als bijzonder hoogleraar aan de EUR in 2018, ben je als tweede promotor betrokken geraakt bij mijn proefschrift. We kenden elkaar al langer. Reeds in 2012 begeleidde jij mij tezamen met Peter Kavelaars bij de totstandkoming van mijn eerste publicatie. Hoewel het proefschriftonderwerp wellicht niet in jouw primaire expertisegebied lag, heb ik enorm veel aan jouw begeleiding gehad. Je was opbouwend kritisch over de opbouw, het toetsingskader en bracht structuur aan in het promotietraject. Mijn dank daarvoor is groot en ik kijk uit naar een verdere samenwerking binnen de mastervariant indirecte belastingen en de onderzoeksprojecten waarin we samen kunnen optrekken. Voor het proefschrift spreek ik ook graag mijn waardering uit richting Sigrid Hemels, Mariken van Hilten en Redmar Wolf voor het plaatsnemen in de leescommissie en de snelheid waarmee jullie het proefschrift hebben beoordeeld en hebben voorzien van zeer nuttige kritieken die het proefschrift zeker ten goede zijn gekomen.

Binnen de universiteit ben ik daarnaast dank verschuldigd aan een aantal personen die hebben gezorgd dat ik mij gedurende het promotietraject als onderzoeker en docent verder heb kunnen ontwikkelen. In het bijzonder een woord van dank aan Sigrid Hemels, Peter Kavelaars, Arnaud de Graaf en Maarten de Wilde. Sigrid, ik was voor jou, toen ik op de sectie werd aangesteld als promovendus, geen onbekende. Je begeleidde mijn bachelorwerkstuk getiteld 'Ontstaansgeschiedenis van de belastingheffing op vennootschappen' en trad op als voorzitter van mijn afstudeercommissie. Ik was daarom extra verheugd dat jij in de leescommissie wilde plaatsnemen. Ook een woord van dank voor het vertrouwen, de steun voor mijn 'bijzondere' positie als deeltijd promovendus binnen en buiten de sectie in jouw voormalige rol als voorzitter van de sectie Belastingrecht en de kansen die jij hebt gegeven door mij naar voren te schuiven bij het IBFD STZ-programma, Lund University en PE Academy. Peter, al sinds 2010 werk ik vanuit verschillende hoedanigheden met veel plezier met jou samen. Eerst in mijn rol als voorzitter van R.F.V. Christiaanse-Taxateur en student-assistent van EFS en na mijn studie als programma-coördinator bij EFS en de mastervariant indirecte belastingen. Ik ben daarnaast dankbaar voor de diverse kansen die jij mij hebt geboden om mij verder te ontwikkelen op het fiscaal wetenschappelijke vlak door mij te vragen voor NLFiscaal, NTFR-Beschouwingen, debater bij VBW en een *special* van TFO. Arnaud, als voormalig onderwijsdirecteur heb je mij vanaf het begin van mijn universiteitsaanstelling bij het masteronderwijs betrokken en het vertrouwen gegund om de Capita Selecta uit te bouwen van drie naar zeven varianten. Ook bij de totstandkoming van de mastervariant indirecte belastingen en de diverse EFS-opleidingen heb ik kunnen rekenen op jouw steun. Leuk dat onze samenwerking zich thans voortzet aan de universiteit van Curaçao. Maarten, dank voor de support gedurende afgelopen jaren en het vertrouwen om mij een vaste aanstelling te gunnen als universitair docent. Ik werk graag met je mee om de komende jaren het fiscale onderwijs en onderzoek binnen de universiteit nog steviger te verankeren en uit te bouwen.

Naast het proefschriftonderzoek en ander onderzoek, heb ik mij intensief met het masteronderwijs mogen bezighouden. Zeker nadat in 2018 de mastervariant indirecte belastingen werd opgestart. Dit heeft ook veel betekent voor mijn proefschrift, niet in de laatste plaats doordat ik mijn proefschriftonderzoek in de colleges kon laten terugkomen. Veel dank aan de studenten voor jullie enthousiasme en leuk dat ik een steeds groter aantal van jullie terugzie in de praktijk. Dank ook aan alle docenten binnen de mastervariant en in het bijzonder aan Liesbeth Metzemaekers, Esther Bakker en Anne-Fleur Bruin voor successievelijk hun toewijding bij de coördinatie van het onderwijs en Ilona van den Eijnde voor de fantastische samenwerking bij het geven van het vak EU-douanerecht en accijnzen. Ook dank voor de ondersteuning vanuit het secretariaat beginnend bij Fenneke van Dam en, na een aantal wisselingen van de wacht, thans Léon Boele en Marlies Gromicho. Jullie zijn van onschatbare waarden voor ons als docent-onderzoekers. Dat geldt eveneens voor alle student-assistenten, en in het bijzonder Aaron Tammes, Anouk de Boom, Thomas Hofman, Thomas Potma, Luuk Hagenaar en Lieke Remmits, die mij de afgelopen jaren hebben geholpen bij het onderzoek en onderwijs. Ook dank voor alle gezamenlijke lunches bij de Sportkantine. "Het is twaalf uur! Wat is de *special* vandaag?" kan inmiddels op een tegeltje. Ook bij EFS draait of valt alles met de ondersteuning vanuit het secretariaat, waarvoor dank aan Astrid Hamers, en de student-assistenten, successievelijk Li Hong

Gosen, Mark Euser, Bas Gunter, Constantijn Verhaeren, Thom Sigtermans, Olivier Mircks, Eva Voordouw, Brigitte Oosterloo en Björn Mélis.

Binnen het 'netwerk' van douanespecialisten heb ik ook veel gehad aan mensen waarmee ik geregeld mocht sparren of optreden bij cursussen. In het bijzonder dank aan Klaas Meenhorst, Ruud Tusveld en Raoul Ramautarsing. Klaas, sinds 2011 hebben wij bij EFS samengewerkt. Eerst in mijn rol als student-assistent bij de Post-Master Douane en later als uw beoogd opvolger als programma-coördinator voor de Post-Master in EU Customs Law. Dank dat u betrokken wilde blijven bij EFS zodat ik mij op mijn proefschrift kon concentreren, de wijze adviezen en de douanewaardeboeken uit de oude doos. Ook dank voor de anekdotes! Ze doen nog altijd dienst in de colleges, bijvoorbeeld bij het uitleggen van indelingsregel 4! Ruud, wij kennen elkaar eveneens sinds 2011 via EFS. Sindsdien heb ik veel van jou geleerd, onder andere over hoe je het douanerecht vanuit de basis uitlegt; vanuit de goederenstroom en niet vanuit de wettelijke bepalingen. Ook dank voor het geregeld mogen sparren en jouw, weliswaar opbouwende, ongezouten kritieken. Raoul, wij hebben gemeen dat wij beide vakidioten zijn. In veel andere opzichten zijn wij elkaars tegenpolen. Hoewel dat zou kunnen zorgen voor frictie, heb ik juist van jouw inzichten en de wijze waarop jij materie overbrengt geleerd. Dank voor jouw support over de afgelopen jaren en onze gezamenlijke optredens bij het TJP en de NOB. Het is ieder jaar weer een feestje.

Het proefschrifttraject heb ik gecombineerd met mijn EY-werkzaamheden. De praktijkervaring heeft zeker zijn meerwaarde gehad bij de totstandkoming en de diepgang van het proefschrift. Omgekeerd is mijn academische achtergrond ook goed van pas gekomen in de praktijk. EY heeft ook mogelijk gemaakt dat ik mij twee dagen in de week – en in 2020 zelfs gedurende drie maanden fulltime – kon richten op mijn proefschrift waarvoor ik EY zeer erkentelijk ben. Zeer veel dank ook aan alle ITX-collega's die gedurende deze periode belangstelling hebben getoond in mijn 'plakboek', mij hebben gesteund en begrip hebben getoond als ik even niet bereikbaar was op mijn 'universiteitsdagen' – al wisten de meesten dat mijn Teams offlinefunctie geen belemmering vormden om gewoon een (video) chat te starten. In het bijzonder dank ik Hans Winkels, Caspar Jansen, Jeroen Scholten en Ilona van den Eijnde. Hans, jij had al een groot aantal starters onder je hoede gehad toen ik in 2014 bij EY startte, maar ik was met mijn parttime-aanstelling toch een vreemde eend in de bijt. Wij hebben in de beginjaren zeer intensief samengewerkt, zeker toen wij gedurende twee jaar hét Rotterdamse douaneteam vormden. Ik kijk met zeer veel plezier terug op die periode en ervaarde jou toen maar ook nu nog als mijn 'leermeester' op het gebied van het douanerecht die ik elke starter zou gunnen. Ik hoop dat je nog lang aan EY verbonden blijft. Caspar, als 'Amsterdammert' in het Rotterdamse heb je het Rotterdamse douaneteam verder uitgebouwd en mij daarin een rol gegeven. Jij bent mij blijven uitdagen door het vertrouwen te geven om allerlei zaken aan te pakken – van moeilijke klantdossiers, Brexit-seminars en ons optreden in jouw kanarie gele pak en mijn douane-uniform die toch wat Duits aandeed. Ook heb je mij geleerd om tegen zaken met een meer nuchtere blik aan te kijken en mij te bewegen een betere work-life balance voor mijzelf te creëren. Voor dat laatste is wellicht nog wat werk aan de winkel. Jeroen, ook toen je in de VS zat heb je mij al betrokken bij allerlei douanewaardezaken. Ik denk bijvoorbeeld aan het interview met American Shipper en een succesvol douanewaarderulingproject waarbij wij een recordtijd hebben gevestigd met een call van 4 uur 35 minuten en 16 seconde. De betrokkenheid

bij deze zaken is zeer nuttig geweest voor mijn proefschrift. Ook na je terugkomst heb je je ingezet om mijn rol binnen het team nader in te kleden met een gezonde verhouding tussen praktijk en *knowledge* werkzaamheden. Dit waardeer ik zeer. Ilona, zoals ik jouw 'mentor' ben op de universiteit, ben jij mijn 'mentor' bij EY. Het luisterend oor en de goede adviezen die jij door de jaren heen hebt gegeven waardeer ik zeer. Jouw support heeft een groot aandeel gehad bij de totstandkoming van dit proefschrift en ben dan ook blij dat jij als één van mijn paranimfen aan mijn zijde staat tijdens de verdediging. Ik zie uit naar een verdere samenwerking op de universiteit en EY en wissel een en ander graag af met de nodige restaurantbezoeken. We hebben er wat in te halen!

Hoewel de *work-life balance* geregeld heeft geleden onder mijn proefschrift weet ik mij gesteund door een groot aantal vrienden. Ik dank jullie allemaal voor de wijnavonden, diners, lunches, vakantietripjes, boottochtjes, culturele bezoekjes, stapavonden (waaronder uiteraard de avonden in Salon Tropica) en de feestjes in het 'Provenierspaleis'. Ik ga mijn best doen om mijn agenda meer te laten leiden door jullie dan mijn werk. Eén iemand wil ik in het bijzonder bedanken en dat is mijn oud-huisgenoot. Hilbert, jij hebt het begin tot (bijna) het eind van het promotietraject van dichtbij meegemaakt. Je stond altijd voor mij klaar met een ontnuchterend gesprek, het avondeten als ik weer eens de tijd op kantoor was vergeten of om mij ertoe te bewegen de laptop dicht te gooien en wat ontspannens te gaan doen. Voor de steun en vriendschap ben ik je zeer erkentelijk. Het voelde voor mij dan ook als een vanzelfsprekendheid om jou als paranimf te vragen, wat zich onder andere heeft uitbetaald in de mooie kaft van dit boek!

Tot slot mijn waardering en dank voor mijn familie en in het bijzonder mijn ouders, Marjolein en opa en oma. Het is zeer fijn dat ik altijd op jullie kon terugvallen en ik voel mij door jullie enorm gesteund. Je familie kan je niet uitkiezen, maar ik had mij er geen betere kunnen wensen. Ik beloof dat ik vanaf nu ook vaker tijd voor jullie zal maken, niet alleen als ik een extra steuntje in de rug nodig heb, maar juist ook voor de gezelligheid. Nog extra dank aan jou, pap, voor het doorlezen van het gehele manuscript.

De afronding van dit proefschrift is mede mogelijk gemaakt door financiële ondersteuning vanuit EFS, Erasmus University Rotterdam, waarvoor mijn waardering en dank. Het manuscript is afgesloten per 8 januari 2021. Met ontwikkelingen nadien is geen rekening gehouden.

Rotterdam, 8 januari 2021
Martijn Schippers

INHOUDSOPGAVE

Woord van dank / V

Lijst van gebruikte afkortingen / XXVII

Lijst van belangrijkste organisaties / XXXI

HOOFDSTUK 1
Inleiding / 1

1.1 Globaliserende wereld en de douanewaarde / 1
1.2 Relevantie van het onderzoek / 3
1.2.1 Inleiding / 3
1.2.2 Maatschappelijke relevantie / 3
1.2.3 Wetenschappelijke relevantie / 4
1.3 Toepassing van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen onder druk / 6
1.3.1 Inleiding / 6
1.3.2 Wetgevingspakket DWU en internationale invloeden / 7
1.3.3 Bepalen van de transactiewaarde bij opeenvolgende verkopen / 9
1.3.4 Toepassen van de transactiewaarde bij verbonden partijen / 10
1.3.5 Vaststellen van de elementen van de transactiewaarde / 12
1.4 (Fiscaal) operationele modellen / 13
1.4.1 Inleiding / 13
1.4.2 Herstructurering (fiscaal) operationele modellen / 14
1.4.3 Fiscaal operationele modellen belast met inkoopactiviteiten / 16
1.4.3.1 Taken en winst- en verantwoordelijkheidsprofiel / 16
1.4.3.2 Procurement support-model / 17
1.4.3.3 Agentmodel / 18
1.4.3.4 Buy-sell model / 19
1.4.4 Fiscaal operationele modellen belast met productieactiviteiten / 19
1.4.4.1 Taken en winst- en verantwoordelijkheidsprofiel / 19
1.4.4.2 Toll manufacturer / 20
1.4.4.3 Contract manufacturer / 21
1.4.4.4 Full fledged manufacturer / 22
1.4.5 Fiscaal operationele modellen belast met verkoopactiviteiten / 22
1.4.5.1 Taken en winst- en verantwoordelijkheidsprofiel / 22
1.4.5.2 Agent/vertegenwoordiger / 23
1.4.5.3 Commissionair / 24

1.4.5.4 Limited risk distributor en full-fledged distributor / 25
1.5 Toetsingskader / 25
1.6 Opbouw van het onderzoek, probleemstelling en deelvragen / 27

DEEL I INTRODUCTIE TOT DE DOUANEWAARDE

HOOFDSTUK 2
Inleiding tot het douanerecht en de douanewaarde / 35

2.1 Inleiding / 35
2.2 Het douanerecht en de heffing van invoerrechten / 35
2.2.1 Inleiding / 35
2.2.2 Verhouding termen 'douanerecht', 'douanerechten' en 'invoerrechten' / 35
2.2.3 Waarom worden invoerrechten geheven? / 36
2.3 De maatstaf van heffing van het invoerrecht / 37
2.3.1 Inleiding / 37
2.3.2 Specifieke rechten / 38
2.3.3 Ad valorem rechten / 38
2.3.3.1 Wat moet onder het begrip 'waarde' worden verstaan? / 38
2.3.3.2 Positieve versus theoretische conceptie / 42
2.4 Afsluiting / 44

HOOFDSTUK 3
Historische ontwikkeling van de douanewaarde – van GATT 1947 tot heden / 45

3.1 Inleiding / 45
3.2 Internationale ontwikkelingen / 45
3.2.1 Inleiding / 45
3.2.2 Genève-ronde en ontwikkelingen tot de Tokyo-ronde / 46
3.2.2.1 GATT 1947 / 46
3.2.2.2 OEES, Studiegroep voor de Europese Douane-Unie / 48
3.2.2.2.1 Het Economisch Comité / 48
3.2.2.2.2 Het Douane Comité / 49
3.2.2.3 Verdrag van Brussel / 50
3.2.2.3.1 Uitgangspunten van het Verdrag van Brussel / 50
3.2.2.3.2 Comité voor de waarde en Permanent Technisch Comité / 52
3.2.3 Tokyo-ronde / 52
3.2.3.1 Aanleiding voor het sluiten van de Tokyo-overeenkomst / 52
3.2.3.2 Overeenstemming over een waardedefinitie o.b.v. de positieve conceptie / 53
3.2.3.3 Comité inzake de douanewaarde en een Technisch Comité inzake de douanewaarde / 54
3.2.4 Uruguay-ronde / 54
3.2.4.1 Oprichting van de WHO en het sluiten van de CVA / 54

3.2.4.2 Commissie douanewaarde en de Technische commissie douanewaarde / 56
3.2.4.3 Geschillenbeslechtingsysteem van de WHO / 57
3.2.5 Doha-ronde / 59
3.3 Europeesrechtelijke ontwikkelingen / 59
3.3.1 Inleiding / 59
3.3.2 Van Europese Gemeenschap van Kolen en Staal tot Europese Unie / 60
3.3.3 Douanewaardebepalingen in het acquis communautair / 61
3.3.3.1 Inbedding van het Verdrag van Brussel nopens de douanewaarde / 61
3.3.3.2 Verordening (EEG) nr. 1224/80 / 65
3.3.3.3 Communautair Douane Wetboek / 69
3.3.3.4 Gemoderniseerd Communautair Douane Wetboek / 70
3.3.3.5 Douane Wetboek van de Unie / 71
3.4 Afsluiting / 73

HOOFDSTUK 4
Wettelijke grondslagen voor de vaststelling van de douanewaarde / 75

4.1 Inleiding / 75
4.2 Wettelijke grondslagen vanuit Unierechtelijk perspectief / 75
4.2.1 Verdrag betreffende de Europese Unie en het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie / 75
4.2.2 Basisverordening, gedelegeerde en uitvoeringshandelingen / 76
4.2.3 Karaktereigenschappen Gedelegeerde en Uitvoeringshandelingen / 77
4.2.4 Totstandkoming Gedelegeerde en Uitvoeringshandelingen / 77
4.2.5 Reikwijdte van de delegatie- en uitvoeringsbevoegdheden van de Europese Commissie / 79
4.2.6 Wettelijke bepalingen / 80
4.3 Internationale invloeden op het *acquis communautair* / 82
4.3.1 Inleiding / 82
4.3.2 Invloeden van de Wereldhandelsorganisatie / 82
4.3.3 Invloeden van de Werelddouaneorganisatie / 85
4.4 Afsluiting / 86

HOOFDSTUK 5
Conceptuele stelsel van de douanewaarde / 89

5.1 Inleiding / 89
5.2 Waarom is de CVA vastgesteld? / 90
5.3 De elementen ‘rechtvaardig’, ‘éénvormig’ en ‘neutraal’ / 90
5.3.1 Rechtvaardig / 90
5.3.1.1 Dispute Settlement WHO: Colombia – Indicative Prices and Restrictions on Ports of Entry / 91
5.3.1.2 Dispute Settlement WHO: Thailand Cigarettes I en Thailand Cigarettes II / 92

5.3.2 Eénvormig / 95
5.3.3 Neutraal / 98
5.3.3.1 Inleiding / 98
5.3.3.2 Arbitraire of fictieve douanewaarden / 98
5.3.3.2.1 American Selling Price / 99
5.3.3.2.2 Gefixeerde waarden / 100
5.3.3.2.3 *Exporting country's home market prices* / 100
5.3.3.2.4 Minimumwaarden / 101
5.4 Transactiewaarde als preferente, primaire methode / 101
5.5 Eenvoudige en billijke, met de handelspraktijk verenigbare grondslagen / 102
5.6 Douanewaarde niet als middel ter bestrijding van dumping / 103
5.7 Afsluiting / 104

DEEL II WAARDERINGSMETHODEN ONDER HET DOUANE WETBOEK VAN DE UNIE

HOOFDSTUK 6
Bepalen van de douanewaarde / 109

6.1 Inleiding / 109
6.2 Waarderingsmethoden / 109
6.2.1 Waarderingsmethoden / 109
6.2.2 Onderlinge subsidiariteitsband / 110
6.3 Rechten en verplichtingen douaneautoriteiten en marktdeelnemer / 111
6.3.1 Rechten en verplichtingen douaneautoriteiten / 111
6.3.2 Rechten en verplichtingen aangever / 114
6.4 Vereenvoudigde aangifte en faciliteiten voor de vaststelling van de douanewaarde / 116
6.4.1 Inleiding / 116
6.4.2 Vereenvoudigde aangifte (onvolledige aangifte) / 117
6.4.3 Forfaitaire waarde vaststelling (artikel 73-vergunning) / 118
6.4.3.1 Toepassingsbereik / 118
6.4.3.2 Geografische toepassingsreikwijdte / 119
6.4.3.3 Aanvrager / 120
6.4.3.4 Voorwaarden / 120
6.4.4 Verstrekking van niet-bindende inlichtingen door douaneautoriteiten / 122
6.4.5 Bindende waarde-inlichting / 124
6.5 Valutaomrekening / 126
6.6 Algemeen aanvaarde boekhoudkundige beginselen / 126
6.7 Afsluiting / 128

HOOFDSTUK 7
De transactiewaarde van ingevoerde goederen onder het Douane Wetboek van de Unie / 131

7.1 Inleiding / 131
7.2 Voor de goederen / 132

7.2.1 Inleiding / 132
7.2.2 De goederen waarvoor de waarde wordt bepaald / 132
7.2.3 Software / 133
7.2.4 Gebrekkige goederen / 136
7.2.4.1 Inleiding / 136
7.2.4.2 Gebrekkige goederen / 138
7.2.4.3 Voorwaarden voor toepassing van een prijsvermindering / 140
7.2.4.3.1 Inleiding / 140
7.2.4.3.2 Voorwaarde 1 – De goederen vertoonden gebreken op het tijdstip van aanvaarding van de douaneaangifte voor het vrije verkeer / 140
7.2.4.3.3 Voorwaarde 2 – De verkoper heeft de prijs aangepast om het gebrek te compenseren om te voldoen aan zijn contractuele en/of wettelijke verplichtingen / 141
7.2.4.3.4 Voorwaarde 3 (vervallen) – De aanpassing wordt gedaan binnen één jaar na de datum van aanvaarding van de douaneaangifte / 142
7.2.5 Gebundelde verkoopprijzen / 145
7.2.5.1 Inleiding / 145
7.2.5.2 Eén prijs, verschillende bestemmingen / 146
7.2.5.3 Eén prijs, verschillende producten / 147
7.2.5.4 Koppelverkopen / 148
7.3 Werkelijk betaalde of te betalen prijs / 149
7.3.1 Inleiding / 149
7.3.2 Voorwaarde voor de verkoop / 150
7.3.3 Herzieningsclausules (price review clauses) / 151
7.3.4 Verkoopcondities / 152
7.3.5 Geld of natura / 152
7.3.6 Direct of indirect / 153
7.3.7 Ten gunste van de verkoper en koper / 154
7.3.8 Kortingen / 155
7.3.8.1 Inleiding / 155
7.3.8.2 Voorwaarden waaronder kortingen in aanmerking mag worden genomen / 156
7.3.8.3 Behandeling van verschillende soorten kortingen / 157
7.3.8.3.1 Gewone prijskortingen / 157
7.3.8.3.2 Kwantumkortingen / 157
7.3.8.3.3 Kortingen in het kader van vervroegde betalingen / 159
7.4 Verkoop voor uitvoer / 159
7.4.1 Inleiding / 159
7.4.2 Het begrip ‘verkoop’ / 159
7.4.2.1 Inleiding / 159
7.4.2.2 De juridische en economische verkoop / 160
7.4.2.3 Verkoopdefinitie van het Hof van Justitie / 163

7.4.2.3.1 Inleiding / 163
7.4.2.3.2 Ioannis Christodoulou e.a. tegen Elliniko Dimosio, C-116/12 – Be- of verwerkingsovereenkomst als verkoop voor uitvoer? / 163
7.4.2.3.3 Hauptzollamt Karlsruhe tegen Gebrüder Hepp GmbH & Co. KG., C-299/90 – Bemiddeling van een inkoopagent als verkoop voor uitvoer? / 165
7.4.2.4 Beschouwing van de verkopen die aldus Advisory Opinion 1.1 niet als verkoop kunnen dienen / 166
7.4.2.4.1 Inleiding / 166
7.4.2.4.2 Gratis zendingen (bijvoorbeeld giften, monsters en promotionele artikelen) / 166
7.4.2.4.3 Goederen die in consignatie worden ingevoerd / 167
7.4.2.4.4 Goederen die door intermediairs worden ingevoerd, die de goederen niet aankoopt en na invoer verkoopt / 167
7.4.2.4.5 Goederen die door een filiaal worden ingevoerd, waarbij het filiaal niet als juridisch zelfstandige entiteit kan worden aangemerkt / 167
7.4.2.4.6 Goederen die worden ingevoerd onder een huur- of leasecontract / 169
7.4.2.4.7 Goederen die worden uitgeleend, maar eigendom blijven van de zender van de invoergoederen / 171
7.4.2.4.8 Goederen (resten en afval) die worden ingevoerd voor vernietiging in het land van invoer, waarbij de zender van de goederen de importeur betaalt voor zijn diensten (de vernietiging) / 172
7.4.3 Verkoop voor uitvoer / 172
7.5 Voorwaarden voor de toepassing van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen / 173
7.5.1 Inleiding / 173
7.5.2 Beperkingen ten aanzien van de overdracht of het gebruik van de goederen door de koper / 174
7.5.3 Afhankelijkheid van voorwaarde of prestatie waarvan de waarde niet bepaald kan worden / 175
7.5.4 Opbrengst van latere wederverkoop of overdracht komt ten goede aan verkoper / 176
7.5.5 Prijsbeïnvloeding vanwege verbondenheid tussen verkoper en koper / 177
7.5.5.1 Achtergrond en wettelijke grondslag / 177
7.5.5.2 Verbonden partijen / 178
7.5.5.3 Omstandigheden van de verkoop / 181
7.5.5.4 Testwaarden / 184
7.6 Afsluiting / 186

HOOFDSTUK 8
Alternatieve waarderingsmethoden / 189

8.1 Inleiding / 189
8.2 Transactiewaarde van identieke of soortgelijke goederen / 189
8.2.1 Inleiding / 189
8.2.2 Het begrip transactiewaarde / 190
8.2.3 Het begrip identieke en soortgelijke goederen / 191
8.2.4 Voorwaarde voor de toepassing van de transactiewaarde van identieke of soortgelijke goederen / 192
8.2.4.1 Voorwaarde 1: De identieke of soortgelijke goederen moeten op hetzelfde of nagenoeg hetzelfde tijdstip naar het douanegebied van de Europese Unie uitgevoerd zijn / 193
8.2.4.2 Voorwaarde 2: De identieke of soortgelijke goederen moeten op hetzelfde handelsniveau en in nagenoeg dezelfde hoeveelheid als te waarderen goederen zijn verkocht / 194
8.2.4.3 Voorwaarde 3: De identieke of soortgelijke goederen moeten in hetzelfde land en in beginsel door dezelfde persoon als de goederen waarvan de waarde wordt bepaald zijn voortgebracht / 196
8.2.5 Aanpassingen aan de transactiewaarde van identieke of soortgelijke goederen / 196
8.3 Aftrekmethode / 198
8.3.1 Inleiding / 198
8.3.2 Doorverkoopprijs van de ingevoerde, identieke of soortgelijke goederen / 198
8.3.3 Verkopen die niet in aanmerking mogen worden genomen / 199
8.3.4 Tijdselement vs. de grootste samengevoegde hoeveelheid / 200
8.3.5 In aftrek te brengen kosten / 201
8.3.5.1 Inleiding / 201
8.3.5.2 Gewoonlijk betaalde of overeengekomen commissies, gebruikelijke opslag voor winst en algemene kosten / 202
8.3.5.2.1 Inleiding / 202
8.3.5.2.2 Wanneer spelen gewoonlijk betaalde of overeengekomen commissies een rol? / 202
8.3.5.2.3 Wanneer speelt een gebruikelijke opslag voor winst en algemene kosten een rol? / 202
8.3.5.2.4 'Gewoonlijke' commissies en 'gebruikelijke' opslagen voor winst en algemene kosten / 203
8.3.5.3 Gebruikelijke kosten van vervoer en verzekering en aanverwante kosten / 204
8.3.5.4 Rechten bij invoer en andere belastingen / 205
8.3.5.5 Behandeling van kortingen / 205
8.3.6 Doorverkoopprijs van de ingevoerde, identieke of soortgelijke goederen na bewerking / 207
8.3.7 Aftrekmethode bij bederfelijke goederen / 208

8.4 Methode van de berekende waarde / 208
8.4.1 Inleiding / 208
8.4.2 Kosten of waarde van de materialen en van de vervaardiging / 209
8.4.3 Gewoonlijk bedrag voor winst en bedrijfskosten / 210
8.4.4 Vervoer- en verzekeringskosten / 211
8.5 *Fall-back* methode / 211
8.6 Afsluiting / 213

DEEL III DE VASTSTELLING VAN DE DOUANEWAARDE IN EEN GLOBALISERENDE WERELD

HOOFDSTUK 9
De transactiewaarde van ingevoerde goederen bij opeenvolgende verkopen / 217

9.1 Inleiding / 217
9.2 Bepalen van de transactiewaarde bij opeenvolgende verkopen; *first-sale* vs. *last-sale* principe / 219
9.3 Internationale grondslagen voor de vaststelling van de douanewaarde bij opeenvolgende verkopen / 222
9.4 Het *last-sale* principe onder het DWU / 223
9.4.1 Inleiding en overgangsbepaling / 223
9.4.2 Last-sale principe / 224
9.4.3 Last-sale bij plaatsing van de goederen onder tijdelijke opslag of een bepaalde bijzondere regeling zonder voorafgaande verkoop voor uitvoer / 225
9.4.4 De introductie en afschaffing van de 'domestic sale' / 228
9.4.5 De verkooporder als verkoop voor uitvoer / 229
9.4.5.1 Algemene beschouwing verkooporder / 229
9.4.5.2 Andere bijzondere vormen van verkooporders – De doorlopende order en forecast order / 232
9.4.5.3 De verkooporder aldus de Europese Commissie / 233
9.4.6 Juridische houdbaarheid van het last-sale principe in artikel 128, leden 1 en 2, UDWU / 233
9.4.6.1 Inleiding / 233
9.4.6.2 Verordening (EEG) nr. 1224/80 / 234
9.4.6.3 Communautair Douane Wetboek / 236
9.4.6.4 Gemoderniseerd Communautair Douane Wetboek / 237
9.4.6.5 Douane Wetboek van de Unie / 239
9.4.6.6 Juridische houdbaarheid van het last-sale principe getoetst / 240
9.5 Heroverwegen van de toepassing van het *first-sale* principe: een internationaal overzicht / 241
9.5.1 Inleiding / 241
9.5.2 Australië / 242
9.5.3 Canada / 243
9.5.3.1 Inleiding / 243
9.5.3.2 Harbour Sales (Windsor) Limited v. The Deputy Minister of National Revenue / 244

9.5.3.3 Introductie 'purchaser in Canada'-vereiste / 245
9.5.4 Japan / 247
9.5.5 Verenigde Staten / 248
9.6 *First-sale* principe en *last-sale* principe geëvalueerd / 249
9.6.1 Inleiding / 249
9.6.2 Aannames en argumenten van de Technische commissie douanewaarde / 250
9.6.3 Evaluatie van de aannames en argumenten van de Technische commissie douanewaarde / 251
9.6.4 Afweging tussen het *first-sale* en *last-sale* principe aan de hand van het toetsingskader / 253
9.6.4.1 Inleiding / 253
9.6.4.2 (Non-tarifaire) belemmering om de transactiewaarde van de ingevoerde goederen toe te passen / 254
9.6.4.3 Gelijk speelveld / 256
9.6.4.4 Arbitraire en fictieve waardes / 257
9.6.5 Deelconclusie / 257
9.7 Voorstel voor een alternatief systeem onder het DWU / 258
9.7.1 Inleiding / 258
9.7.2 Juridische inbedding van het last-sale principe onder het DWU / 258
9.7.3 Introductie 'koper in EU'-concept in het DWU / 259
9.7.4 Voorbeelden / 260
9.7.4.1 Onderdeel a: verkoop aan in de Europese Unie gevestigde koper / 260
9.7.4.2 Onderdeel b: niet EU-gevestigde koper, goederen bestemd voor eigen consumptie of exploitatie / 261
9.7.4.3 Onderdeel c: niet EU-gevestigde koper, goederen bestemd voor wederverkoop / 262

HOOFDSTUK 10
De transactiewaarde van ingevoerde goederen bij intragroepstransacties / 265

10.1 Inleiding / 265
10.2 Wenselijkheid tot afstemming van de douanewaarde en interne verrekenprijzen bij intragroepstransacties
10.2.1 Wat is het probleem? / 267
10.2.2 Waarom is afstemming gewenst? / 271
10.3 Vaststellen van interne verrekenprijzen en raakvlakken met de douanewaarde / 272
10.3.1 Inleiding / 272
10.3.2 Gelieerde partijen / 273
10.3.3 Achtergrond van het zakelijkheidsbeginsel / 274
10.3.4 Vergelijkingsanalyse / 275
10.3.5 Aggregatie / 277
10.3.6 Verrekenprijsmethoden / 279
10.3.6.1 Inleiding / 279
10.3.6.2 Comparable-uncontrolled-pricemethode / 281

10.3.6.3 Resale-pricemethode / 283
10.3.6.4 Cost-plusmethode / 285
10.3.6.5 Transactionele nettomargemethode / 286
10.3.6.6 Profit-splitmethode / 287
10.3.7 Verrekenprijsaanpassingen / 287
10.3.7.1 Inleiding / 287
10.3.7.2 Type verrekenprijsaanpassing / 288
10.3.7.3 Verrekenprijsaanpassing geïnitieerd door de belastingplichtige / 288
10.3.7.4 Verrekenprijsaanpassing geïnitieerd door de belastingautoriteiten / 290
10.3.7.5 Invloed van verrekenprijsaanpassing op de douanewaarde / 290
10.3.7.5.1 Betrekking hebben op de ingevoerde goederen / 291
10.3.7.5.2 Invloed op de werkelijk betaalde of te betalen prijs / 292
10.3.7.5.3 Verjaringstermijn / 294
10.3.8 Price setting approach en de outcome testing approach / 294
10.3.9 Evolutie van het vaststellen van verrekenprijzen / 295
10.3.9.1 Van aggregatie naar transactie- en productniveau / 295
10.3.9.2 Operationaliseren van proactieve prijsstelling / 297
10.3.9.2.1 Governance en organisatie / 298
10.3.9.2.2 Technologie en data / 298
10.3.9.2.3 Processen en controles / 299
10.3.10 Verrekenprijsdocumentatie / 299
10.4 Juridische speelruimte voor het gebruiken van (een) verrekenprijs(aanpassing) voor de (definitieve) vaststelling van de douanewaarde – Internationaal perspectief / 301
10.4.1 Inleiding / 301
10.4.2 Speelruimte op basis van het internationaal wettelijk kader / 301
10.4.2.1 Inleiding / 301
10.4.2.2 Creëren van bewustwording en nauwere samenwerking / 302
10.4.2.3 Gebruik van verrekenprijsdocumentatie in het kader van een onderzoek naar de omstandigheden van de verkoop / 305
10.4.2.4 Het in aanmerking nemen van verrekenprijsaanpassingen voor het definitief vaststellen van de douanewaarde / 309
10.4.3 Speelruimte geboden in Canada, de Verenigde Staten en Zuid-Korea / 310
10.4.3.1 Inleiding / 310
10.4.3.2 Canada / 311
10.4.3.3 Verenigde Staten / 311
10.4.3.4 Zuid-Korea / 312
10.5 Juridische speelruimte voor het gebruiken van (een) verrekenprijs(aanpassing) voor de (definitieve) vaststelling van de douanewaarde – Europeesrechtelijk perspectief
10.5.1 Inleiding / 314
10.5.2 Gebruik van verrekenprijsdocumentatie in het kader van een onderzoek naar de omstandigheden van de verkoop / 315

10.5.3 Het in aanmerking nemen van verrekenprijsaanpassingen voor het definitief vaststellen van de douanewaarde / 315
10.5.3.1 Inleiding / 315
10.5.3.2 HvJ-jurisprudentie onder Verordening (EEG) nr. 803/68 / 316
10.5.3.3 Nationale jurisprudentie / 317
10.5.3.4 Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH tegen Hauptzollamt München, C-529/16 – Verrekenprijs die mogelijk wordt aangepast als basis voor de douanewaarde? / 318
10.5.3.4.1 Feiten en omstandigheden / 318
10.5.3.4.2 Oordeel van het Hof van Justitie / 319
10.5.3.4.3 Beschouwing / 320
10.5.3.4.4 Visie Douane Expertgroep (afdeling douanewaarde) / 322
10.5.3.4.5 Finanzgericht München – Hamamatsu-arrest na verwijzing / 323
10.5.3.4.6 Tussenconclusie / 324
10.5.4 Aangifteprocedures en faciliteiten onder het DWU / 325
10.5.4.1 Inleiding / 325
10.5.4.2 Normale aangifte / 325
10.5.4.3 Vereenvoudigde aangifte (onvolledige aangifte) / 328
10.5.4.4 Forfaitaire waarde vaststelling (artikel 73-vergunning) / 328
10.5.4.5 Verstrekking van inlichtingen door douaneautoriteiten / 330
10.5.4.6 Bindende waarde-inlichting / 331
10.6 Deelconclusie / 331
10.7 Voorstellen voor (een nadere) juridische afstemming van de vaststelling van de douanewaarde en de vaststelling van interne verrekenprijzen onder het DWU
10.7.1 Inleiding / 333
10.7.2 Voorstel I – Introduceren expliciete wettelijke bepalingen / 334
10.7.3 Voorstel II – Instellen BWI en stimuleren gezamenlijk APA/BWI-programma / 336
10.7.4 Voorstel III – Nieuw commentaar over het gebruik van verrekenprijsdocumentatie en het in aanmerking nemen van verrekenprijsaanpassingen / 337
10.7.4.1 Inleiding / 337
10.7.4.2 Toelichting verhouding onderzoek naar de omstandigheden, testwaarden en gebruik van verrekenprijsdocumentatie / 337
10.7.4.3 Het gebruik van verrekenprijsdocumentatie voor het aantonen dat de prijs niet door de verbondenheid is beïnvloed / 338
10.7.4.4 Voorwaarden waaronder een verrekenprijsaanpassing in aanmerking genomen moet worden / 339
10.7.4.5 Verdeelsleutel / 341

HOOFDSTUK 11
Elementen van de transactiewaarde van ingevoerde goederen / 345

11.1 Inleiding / 345

11.2 Commissies en courtage / 347
11.2.1 Inleiding / 347
11.2.2 Internationale en Unierechtelijke grondslagen voor het in aanmerking nemen van commissies en courtages / 348
11.2.3 Definitie van commissies en courtages / 349
11.2.3.1 Inleiding / 349
11.2.3.2 Wettelijke grondslag / 349
11.2.3.3 Gebruikelijke commissiediensten / 351
11.2.3.3.1 Gebruikelijke inkoop- en verkoopcommissiediensten / 351
11.2.3.3.2 Transport van goederen / 352
11.2.3.4 Onderscheid 'verkoop (voor uitvoer)' en 'commissies en courtages' / 354
11.2.3.4.1 Inleiding / 354
11.2.3.4.2 Hauptzollamt Karlsruhe tegen Gebrüder Hepp GmbH & Co. KG / 355
11.2.3.4.3 Clothes Line Apparel / 356
11.2.3.4.4 Overweging met doorslaggevende betekenis of een aanleiding voor nader onderzoek / 358
11.2.4 Onderscheid tussen inkoop- en verkoopcommissies / 358
11.2.4.1 Inleiding / 358
11.2.4.2 Internationale en Unierechtelijke grondslagen voor het aanmerken van een agent als inkoopagent / 359
11.2.4.3 Bonafide relatie agent en koper / 360
11.2.4.4 Zekere mate van controle over de agent / 364
11.2.5 Fiscaal operationele modellen belast met inkoop- en verkoopactiviteiten / 367
11.2.5.1 Inleiding / 367
11.2.5.2 Fiscaal operationele modellen belast met inkoopactiviteiten / 367
11.2.5.3 Fiscaal operationele modellen belast met verkoopactiviteiten / 368
11.3 Kosten van het verpakken / 368
11.4 Toeleveringen aan de verkoper *('assist')* / 370
11.4.1 Inleiding / 370
11.4.2 Voorwaarden / 371
11.4.3 Categorieën toeleveringen / 371
11.4.3.1 Inleiding / 371
11.4.3.2 Categorie i: Materialen, delen en onderdelen / 372
11.4.3.2.1 Materiële en immateriële goederen / 372
11.4.3.2.2 De term 'verwerkt' / 374
11.4.3.2.3 De toelevering wordt slechts deels 'verwerkt' / 374
11.4.3.2.4 Toelevering aan een buiten de EU gevestigde *toll manufacturer* / 375
11.4.3.3 Categorie ii: Werktuigen, matrijzen, gietvormen en dergelijke voorwerpen / 376

11.4.3.4 Categorie iii: Bij de voortbrenging verbruikte materialen / 377
11.4.3.5 Categorie iv: Enginering, ontwikkeling, werken van kunst, ontwerpen, tekeningen en schetsen / 377
11.4.3.5.1 Inleiding / 377
11.4.3.5.2 Noodzakelijkheidscriterium / 378
11.4.3.5.3 Uitzondering i – Verricht of vervaardigd in de Europese Unie / 378
11.4.3.5.4 Uitzondering ii – Geen kosten van wetenschappelijk onderzoek en voorlopige schetsontwerpen / 379
11.4.3.6 Onderscheid categorie i en iv / 380
11.4.3.6.1 Inleiding / 380
11.4.3.6.2 Definiëring van het onderscheid / 381
11.4.3.6.3 Ontwikkelingskosten bij de vervaardiging van eerste categorie toeleveringen / 382
11.4.3.6.4 BMW Bayerische Motorenwerke AG tegen Hauptzollamt München, C-509-19 – Software aan te merken als toelevering? / 382
11.4.3.7 Onderscheid categorie ii en iv / 384
11.4.3.8 Onderscheid toelevering en royalty's en licentierecht / 386
11.4.3.9 Passieve veredeling / 389
11.4.4 Allocatie toeleveringen / 391
11.4.5 Waardering van de toeleveringen / 392
11.4.5.1 Aankoopprijs, kosten van voortbrenging of andere grondslag / 392
11.4.5.2 In aanmerking te nemen prijselementen / 393
11.4.5.3 Ontwikkelingskosten / 393
11.4.5.4 Waardering intellectuele toelevering / 394
11.5 Royalty's en licentierechten / 395
11.5.1 Inleiding / 395
11.5.2 De internationale en Unierechtelijke wettelijke grondslagen voor de bijtelling van royalty's en licentierechten / 396
11.5.3 Definitie royalty's en licentierechten / 396
11.5.3.1 Inleiding / 396
11.5.3.2 Royalty's en licentierechten in de CVA / 396
11.5.3.3 Royalty's en licentierechten in het EU-douanerecht / 397
11.5.4 Voorwaarden voor bijtelling van betalingen voor royalty's en licentierechten / 400
11.5.5 Betrekking op de ingevoerde goederen / 401
11.5.5.1 Inleiding / 401
11.5.5.2 Contractual approach vs. influence and control approach / 401
11.5.5.3 Aanwijzing / 402
11.5.5.4 Het tijdstip van betaling / 403
11.5.5.5 Advisory opinion 4.17 – Franchisevergoedingen / 404
11.5.5.6 Gedeeltelijk betrekking op ingevoerde goederen / 404

11.5.5.7 Direktor na Teritorialna direktsiya Yugozapadna Agentsiya „Mitnitsi" (Curtis Balkan), C-76/19 – Royaltybetaling voor productie-knowhow belast bij invoer halffabricaten? / 405
11.5.5.7.1 Inleiding / 405
11.5.5.7.2 Feitencomplex / 406
11.5.5.7.3 Belast als toelevering? / 407
11.5.5.7.4 Belast als royalty of licentierecht? / 408
11.5.5.7.5 Uitkomst onder het DWU? / 411
11.5.5.8 Samengevat – Overwegingen tot bijtelling / 412
11.5.6 Voorwaarde voor verkoop / 412
11.5.6.1 Inleiding / 412
11.5.6.2 Wie kan een voorwaarde voor verkoop scheppen? / 412
11.5.6.3 Zienswijze van de EU-wetgever en Europese Commissie / 413
11.5.6.3.1 Het criterium 'voorwaarde voor verkoop' onder het CDW / 413
11.5.6.3.2 Het criterium 'voorwaarde voor verkoop' onder het DWU / 419
11.5.6.4 Zienswijze van de Technische commissie douanewaarde van de WDO (Commentary 25.1) / 420
11.5.7 Indirecte of directe betaling / 422
11.6 Opbrengst uit latere verkoop / 422
11.7 Kosten van vervoer en verzekering / 423
11.7.1 Inleiding / 423
11.7.2 Reikwijdte van het begrip 'kosten van vervoer' / 425
11.7.3 Kosten doorberekend door een derde partij / 426
11.7.4 Leveringsvoorwaarden / 427
11.7.5 Plaats van binnenkomst / 430
11.7.6 Verdelen en bewijzen van de vervoerskosten / 432
11.7.6.1 Inleiding / 432
11.7.6.2 Dezelfde vervoerswijze / 433
11.7.6.3 Verschillende vervoerswijzen / 435
11.7.6.4 Bewijsstukken / 436
11.7.7 Behandeling van opslag- en daaraan gerelateerde kosten / 437
11.7.7.1 Inleiding / 437
11.7.7.2 Commentary 7.1 'Treatment of storage and related expenses under the provisions of Article 1.' / 437
11.7.7.3 Beschouwing van Commentary 7.1 / 438
11.7.7.4 Beslisschema / 440
11.7.8 Postzendingen / 441
11.8 Niet in de douanewaarde te begrijpen elementen / 442
11.8.1 Inleiding / 442
11.8.2 Voorwaarden voor het niet in aanmerking nemen van de 'aftrekelementen' / 443
11.8.3 Kosten van het vervoer binnen het douanegebied van de Europese Unie / 446

11.8.4 Kosten van constructiewerkzaamheden, installatie, montage, onderhoud of technische bijstand / 447
11.8.5 Te betalen rente / 448
11.8.6 De kosten ter verkrijging van het recht tot verveelvoudiging / 449
11.8.7 Inkoopcommissies / 450
11.8.8 Rechten en heffingen van het land van invoer / 450
11.8.9 Verkrijging rechten tot distributie of wederverkoop / 452
11.8.9.1 Inleiding / 452
11.8.9.2 Recht tot distributie en wederverkoop vs. alleenrecht tot distributie en wederverkoop / 453
11.8.9.3 Voorwaarde 1: Afbreuk artikel 71, lid 1, onderdeel c, DWU? / 454
11.8.9.4 Voorwaarde 2: Voorwaarde voor de verkoop? / 455
11.8.9.5 5th AVENUE Products Trading GmbH/Hauptzollamt Singen / 456
11.9 Deelconclusie / 458

DEEL IV CONCLUSIES EN AANBEVELINGEN

HOOFDSTUK 12
Samenvatting, conclusies en aanbevelingen / 463

12.1 Samenvatting en conclusie / 463
12.1.1 Doel en onderzoeksvraag / 463
12.1.2 De vaststelling van de douanewaarde / 464
12.1.2.1 Inleiding / 464
12.1.2.2 Competentieverdeling en wettelijke grondslag voor de vaststelling van de douanewaarde / 464
12.1.2.3 De wijze van vaststelling van de werkelijke waarde / 465
12.1.3 Waarderingsmethoden onder het Douane Wetboek van de Unie / 467
12.1.3.1 Inleiding / 467
12.1.3.2 De transactiewaarde als primaire en preferente waarderingsmethode / 467
12.1.3.3 Inbedding van de douanewaarde bepalingen in het acquis communautaire / 468
12.1.3.4 De draagwijdte van de bepalingen volgens het Hof van Justitie / 469
12.1.3.5 Alternatieve waarderingsmethoden / 469
12.1.4 De vaststelling van de douanewaarde in een globaliserende wereld / 470
12.1.4.1 Inleiding / 470
12.1.4.2 Transactiewaarde van ingevoerde goederen bij opeenvolgende verkopen / 470
12.1.4.3 Transactiewaarde van ingevoerde goederen bij *intragroepstransacties* / 472
12.1.4.4 Elementen van de transactiewaarde van ingevoerde goederen / 475
12.1.5 Algehele reflectie op de onderzoeksvraag / 478
12.2 Aanbevelingen / 479

12.2.1 Inleiding / 479
12.2.2 Transactiewaarde van ingevoerde goederen bij opeenvolgende verkopen / 479
12.2.3 Transactiewaarde van ingevoerde goederen bij intragroepstransacties / 481

SUMMARY / 483

BIJLAGEN

BIJLAGE A
Concordantietabel / 499

LIJST MET AANGEHAALDE LITERATUUR EN OVERIGE BRONNEN / 527

Literatuur / 527

Rapporten / 537

Websites / 538

Wettelijke bronnen / 538

Overig / 549

LIJST VAN AANGEHAALDE JURISPRUDENTIE / 551

Wereldhandelsorganisatie / 551

Hof van Justitie van de Europese Unie / 551
Hof van Justitie / 551
Gerecht van eerste aanleg / 555

Nationale rechtspraak / 555
Australië / 555
Canada / 555
Duitsland / 556
Finland / 556
Italië / 556
Nederland / 556
Spanje / 557
Verenigde Staten / 557
Zweden / 557

TREFWOORDENREGISTER / 559

PORTFOLIO / 567

Publicatielijst / 567
Academische publicaties / 567
Professionele publicaties / 567
Hoofdstukken in een boek / 568
Rapport / 568
Internet publicatie / 569
Annotaties / 569
Interviews / 571
Lezingen / 571
Awards / 572
Wetenschappelijke posities / 572

Gegeven onderwijs / 573

Opleidingen / 573

CURRICULUM VITAE / 575

LIJST VAN GEBRUIKTE AFKORTINGEN

AA	Ars Aequi
AB	Appellate Body
acquis communautair	primair en secundair recht van de Europese Unie en jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Unie
ACVA	Advance Customs Valuation Agreement
Adw	Algemene douanewet van 3 april 2008
A-G	Advocaat-Generaal
AmCham	American Chamber of Commerce to the European Commission
art.	artikel
ASP	American Selling Price
AUD	Australische dollar
Awb	Algemene wet bestuursrecht van 4 juni 1992
B2C	business-to-consumer
B2B	business-to-business
BEPS	Base erosion profit shifting
BOI	Bindende Oorsprongsinlichting
BTI	Bindende Tariefinlichting
Btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006
BWD	Brusselse Waarde Definitie
BWI	Bindende Waarde Inlichting
CAD	computer-aided design
CBSA	Canada Border Services Agency
CDW	Communautair Douane Wetboek: Verordening (EEG) nr. 2913/92 van 12 oktober 1992
CDW-wetgevingspakket	CDW en TCDW
CIF	Cost, Insurance, Freight (Incoterm)
CIP	Carriage and Insurance Paid to (Incoterm)
CFR	Cost and Freight (Incoterm)
CPB	U.S. Customs Border Protection
CPM	comparable profits method
CPT	Carriage Paid To (Incoterm)

CVA/WHO-overeenkomst inzake douanewaarde derde land	Customs Valuation Agreement: Overeenkomst inzake de toepassing van artikel VII van de Algemene Overeenkomst inzake tarieven en handel, Marrakesh, 15 april 1994 (WHO-overeenkomst inzake douanewaarde) staat die geen lid is van de Europese Unie
CUP	comparable-uncontrolled-pricemethode
DAP	Delivery at Place (Incoterm)
DCFR	Draft Common Frame of Reference
DDP	Delivery Duty Paid (Incoterm)
DPU	Delivery at Place Unloaded (Incoterm)
DS	Dispute Settlement
DSB	Dispute Settlement Body
DSU	Dispute Settlement Understanding
DUD	Douane Update
DWU	Douane Wetboek van de Unie: Verordening (EU) nr. 952/2013 van 9 oktober 2013
DWU- wetgevingspakket	DWU, GDWU, UDWU en TDWU
EC	Europese Commissie / European Commission
ed(s).	editor(s)
EEG	Europese Economische Gemeenschap
EG	Europese Gemeenschap(pen)
EG-verdrag	Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap, Rome, 25 maart 1957
EGKS	Europese Gemeenschap van Kolen en Staal
EGKS-verdrag	Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap voor Kolen en Staal, Parijs, 18 april 1951
ELR	Erasmus Law Review
EU	Europese Unie / European Union
EUR	Euro (munteenheid)
Euratom	Europese Gemeenschap voor Atoomenergie
EXW	Ex Works (Incoterm)
FAS	Free Alongside Ship
FCA	(Canadian) Federal Court of Appeal
FCA	Free Carrier (Incoterm)
FFD	full-fledged distributor
FOB	Free On Board (Incoterm)
GAAP	general accepted accounting principles
GATT	General Agreement on Tariffs and Trade (Algemene Overeenkomst betreffende Tarieven en Handel), Genève, 30 oktober 1947 (GATT 1947)
GATT Valuation Code	douanewaardebepalingen die overeenkomstig de Tokyo-overeenkomst toepassing vinden
gCDW	gemoderniseerd Communautair Douane Wetboek

GDWU	Gedelegeerde Verordening (EU) 2015/2446 met nadere regels bij het DWU
GN	Gecombineerde Nomenclatuur
gTCDW	Toepassingsverordening gemoderniseerd Communautair Douane Wetboek
GTCJ	Global Trade and Customs Journal
Hof van Justitie of HvJ EU	Hof van Justitie van de Europese Unie
HR	Hoge Raad der Nederlanden
IASB	International Accounting Standards Board
IDR	Internationale Douaneraad
IFA	International Fiscal Association
IFRS	International Financial Reporting Standards
INCU	International Network of Customs Universities
ITA	Overeenkomst inzake de handel in informatietechnologie-producten, Singapore, 13 december 1996
ITPJ	International Transfer Pricing Journal
jo.	junto (in verbinding met)
Kyoto-overeenkomst	Internationale Overeenkomst inzake de vereenvoudiging en harmonisatie van douaneprocedures, Kyoto, 18 mei 1973; Protocol tot wijziging van de Overeenkomst van Kyoto 1999
lidstaat/lidstaten	lidstaat/lidstaten van de Europese Unie
LRD	limited risk distributor
MBB	Maandblad Belasting Beschouwingen
NL	Nederland
NLF	NLFiscaal
nr.	nummer
OEES	Organisatie voor Europese Economische Samenwerking
OESO/OECD	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling / Organisation for Economic Co-operation and Development
OESO-richtlijnen	Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, 10 July 2017
OESO-modelverdrag	OESO Model inzake dubbele belasting naar het inkomen en naar het vermogen, 21 november 2017
p.	pagina
Pb	Publicatieblad van de Europese Gemeenschappen respectievelijk Publicatieblad van de Europese Unie
R&D	Research & Development
Stb.	Staatsblad van het Koninkrijk der Nederlanden
Stcrt.	Nederlandse Staatscourant
t.a.p.	ter aangehaalde plaatse (verwijzing naar een kort daarvoor aangehaalde uitgave)
TCDW	Verordening (EEG) nr. 2454/93 van 2 juli 1993, ter uitvoering van het Communautair Douane Wetboek

TDWU	Gedelegeerde Verordening (EU) 2016/341 van 17 december 2015 met regels over de overgang naar elektronische systemen van de Unie
TFO	Tijdschrift Fiscaal Ondernemingsrecht
TNMM	transactional net margin method / transactionele-margemethode
Tokyo-overeenkomst	Overeenkomst inzake de toepassing van artikel VII van de Algemene Overeenkomst betreffende tarieven en handel, Genève, 1 november 1979
Trb.	Tractatenblad van het Koninkrijk der Nederlanden
UDWU	Uitvoeringsverordening (EU) 2015/2447 met uitvoeringsvoorschriften voor het DWU
UN/VN	United Nations / Verenigde Naties
UNIDROIT	International Institute for the Unification of Private Law
utb	uitnodiging tot betaling
Verdrag van Brussel	Verdrag nopens de waarde van goederen in douanezaken, Brussel, 15 december 1950
VEU	Verdrag betreffende de Europese Unie
vgl.	vergelijk
VN-richtlijnen	Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries 2017, 7 April 2017
Vo.	Verordening
VK/UK	Verenigd Koninkrijk / United Kingdom
VS/US	Verenigde Staten / United States
VwEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
WCO/WDO	World Customs Organization / Werelddouaneorganisatie
Weens Verdragen-verdrag	Verdrag van Wenen inzake het verdragenrecht, Wenen, 23 mei 1969
WHO-overeenkomst	Overeenkomst tot oprichting van de Wereldhandelsorganisatie, Marrakesh, 15 april 1994
Wet OB 1968	Wet op de omzetbelasting 1968 van 28 juni 1968
WTO/WHO	World Trade Organization / Wereldhandelsorganisatie
Wfr	Weekblad fiscaal recht

LIJST VAN BELANGRIJKSTE ORGANISATIES

Comité Douane
Eén van de twee comités van de Studiegroep voor de Europese Douane-Unie die in het bijzonder een technisch onderzoek heeft verricht naar de mogelijkheden om één of verschillende douane-unies op te richten tussen de leden van de Studiegroep voor de Europese Douane-Unie.

Comité inzake de douanewaarde (1 januari 1981 – 31 december 1994)
Uit hoofde van artikel 18, lid 1, Tokyo-overeenkomst is een Comité inzake de douanewaarde opgericht samengesteld uit vertegenwoordigers van elke partij bij de Tokyo-overeenkomst. De doelstelling van het Comité inzake de douanewaarde is het gelegenheid geven tot overleg over zaken die verband houden met het beheer van het systeem voor de vaststelling van de douanewaarde door elk van de leden voor zover dit de werking van de CVA kan beïnvloeden of haar doelstelling kan bevorderen.

Comité voor de Waarde (28 juli 1953 – 31 December 1980)
Uit hoofde van artikel V van het Verdrag van Brussel is een Comité voor de Waarde opgericht, dat uit vertegenwoordigers van elke partij bij het Verdrag van Brussel is samengesteld. Het Comité voor de Waarde vervult een zestal in artikel VI van het Verdrag van Brussel genoemde functies.

Commissie douanewaarde (1 januari 1995 – heden)
Uit hoofde van artikel 18, lid 1, CVA is een Commissie douanewaarde opgericht samengesteld uit vertegenwoordigers van elk WHO-lid. De doelstelling van de Commissie douanewaarde is het gelegenheid geven tot overleg over zaken die verband houden met het beheer van het systeem voor de vaststelling van de douanewaarde door elk van de leden voor zover dit de werking van de CVA kan beïnvloeden of haar doelstelling kan bevorderen.

Comité douanewetboek (afdeling douanewaarde) (1 januari 1994 – 30 april 2016)
Op grond van artikel 247, lid 1, CDW is een Comité douanewetboek ingesteld bestaande uit vertegenwoordigers van de EU-lidstaten, dat wordt voorgezeten door een vertegenwoordiger van de Europese Commissie. Het Comité, dat bestaat uit verschillende afdelingen, kan elk vraagstuk met betrekking tot de douanewetgeving onderzoeken dat door zijn voorzitter, hetzij op diens initiatief, hetzij op verzoek van de vertegenwoordiger van een EU-lidstaat, aan de orde wordt gesteld. Het Comité douanewetboek (afdeling douanewaarde) heeft het Compendium douanewaarde vastgesteld bestaande uit juridisch niet-bindende instrumenten over de interpretatie van de douanewaardebepalingen in het CDW-wetgevingspakket.

Douane Expertgroep (afdeling douanewaarde) (1 mei 2016 – heden)
Nieuwe naam van het Comité douanewetboek (afdeling douanewaarde) sinds het toepasselijk worden van het DWU op 1 mei 2016.

Internationale douaneraad
De Internationale douaneraad is het intergouvernementeel coördinerend orgaan van de commissies en conventies op het gebied van de waardebepaling, nomenclatuur en andere technische douaneonderwerpen.

Economisch Comité
Het Economisch Comité is de voorloper van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) en één van de twee van de Studiegroep voor de Europese Douane-Unie deel uitmakende comités die in het bijzonder een onderzoek naar de economische effecten heeft verricht indien tussen de leden van de Studiegroep voor de Europese Douane-Unie een douane-unie zou worden gevormd en handelsbelemmeringen tussen de leden dientengevolge zouden worden geëlimineerd.

Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO)
De OESO is een samenwerkingsverband van 36 landen om sociaal en economisch beleid te bestuderen en te coördineren. De aangesloten landen proberen gezamenlijke problemen op te lossen en internationaal beleid af te stemmen.

Permanent Technisch Comité (4 november 1952 – 31 December 1980)
Uit hoofde van artikel VI, onderdeel c, van het Verdrag houdende instelling van een Internationale douaneraad is het Permanent Technisch Comité opgericht onder de auspiciën van de Internationale douaneraad om de Raad bij te staan bij zijn in artikel III van het Verdrag houdende instelling van een Internationale douaneraad omschreven taken.

Technisch Comité Douanewaarde (1 januari 1981 – 31 december 1994)
Uit hoofde van artikel 18, lid 2, Tokyo-overeenkomst is het Technisch Comité Douanewaarde opgericht onder de auspiciën van de Internationale douaneraad dat tot doel heeft de eenheid in uitlegging en toepassing van de Tokyo-overeenkomst te waarborgen. Haar taak omvat onder andere het adviseren over technische vraagstukken die door partijen bij de Tokyo-overeenkomst of het Comité inzake de douanewaarde zijn voorgelegd.

Technische commissie douanewaarde (1 januari 1995 – heden)
Uit hoofde van artikel 18, lid 2, CVA is de Technische commissie douanewaarde opgericht onder de auspiciën van de WDO dat tot doel heeft de eenheid in uitlegging en toepassing van de CVA te waarborgen. Haar taak omvat onder andere het adviseren over technische vraagstukken die door WHO-leden, de Commissie douanewaarde of een Panel zijn voorgelegd.

Werelddouaneorganisatie (WDO)
Sinds 1994 de naam waaronder de Internationale douaneraad opereert.

Wereldhandelsorganisatie (WHO)
De Wereldhandelsorganisatie is erop gericht handel te stimuleren. Dat doet ze door landen te laten onderhandelen over het verlagen van invoertarieven, het afschaffen van regels die de hoeveelheid handel beperken, en het laten gelden van gelijke (handels)regels voor alle landen.

HOOFDSTUK 1

Inleiding

1.1 Globaliserende wereld en de douanewaarde

Handelsstromen die mondiaal zijn toegenomen en een groeiende interdependentie tussen nationale economieën en technologische ontwikkelingen (in de transportsector) typeren een proces genaamd 'economische globalisatie'. Het karakter van de handel heeft zich in de loop van dit proces ontwikkeld. Zo is sprake van intensievere handelsrelaties gebaseerd op een *inter-firm* principe[1] en zijn ondernemingen en productieprocessen niet meer aan een traditionele nationale thuisbasis gebonden, maar hebben zij een sterk internationaal karakter gekregen (zie nader onderdeel 1.4).[2] Daarnaast wordt de waarde van goederen in toenemende mate bepaald aan de hand van immateriële rechten zoals royaltyrechten. Ook is sprake van een wereldwijde expansie van internetverkopen door bedrijven aan particulieren ('*B2C e-commerce sales*'). Tegelijk met deze ontwikkelingen zijn veel (protectionistische) handelsbelemmeringen afgebouwd. Illustrerend zijn het toegenomen aantal vrijhavens,[3] vrije handelszones[4] en vrijhandelsakkoorden in de afgelopen decennia.[5] Niettemin wordt een internationaal geaccepteerde handelsbelemmering, namelijk

1 Dit houdt in dat steeds meer internationale handelsstromen plaatsvinden tussen in verschillende landen gevestigde ondernemingen die deel uitmaken van hetzelfde concern (intragroepstransacties); binnen zogenaamde 'multinationale ondernemingen'. Illustrerend hiervoor is dat tegenwoordig nagenoeg 60% van de wereldhandel in handen is van multinationale ondernemingen. L. Ping & C. Silberztein, Transfer Pricing, Customs Duties and VAT Rules: Can We Bridge the Gap, *World Commerce Review* 1(1), p. 36.

2 R.A. Jongeneel, Globalisering – De economische kant, *Radix* 28(3), p. 203-204.

3 Een vrijhaven functioneert over het algemeen als overslagcentrum of douane-entrepot gericht op het faciliteren van internationale goederenstromen, waarbij goederen niet worden onderworpen aan invoerrechten.

4 Vrijhandelszone laat zich in het Engels vertalen als *free trade zone* en *free trade area*. Beide begrippen betekenen iets anders. Een *free trade zone* is een geografisch gebied binnen een jurisdictie waar goederen kunnen worden binnengebracht, opgeslagen, verhandeld en eventueel bewerkt. Een *free trade area* wordt tot stand gebracht door een multilaterale overeenkomst en houdt in dat de bij het verdrag aangesloten landen onderling geen invoerrechten heffen over de goederen die zich in het vrije verkeer van de *free trade area* bevinden.

5 Ten tijde van het schrijven van dit onderzoek lijkt echter een kentering waarneembaar en wordt een hernieuwde opbouw van protectionistische maatregelen waargenomen, waarbij de Verenigde Staten, onder het presidentschap van Donald Trump, een voortrekkersrol vervulden.

het heffen van invoerrechten, nog breed ingezet.[6] Sterker, het heffen van invoerrechten kan rekenen op hernieuwde aandacht gelet op ontwikkelingen als het vertrek van het Verenigd Koninkrijk uit de Europese Unie ('*Brexit*') en de opleving van protectionisme ('neo-protectionisme') onder aanvoering van de handelsmaatregelen die door de *Trump Administration* zijn uitgevaardigd en de daaropvolgende tegenmaatregelen die door onder andere China en de Europese Unie werden ingesteld.

Op het moment dat de hoogte van het verschuldigd invoerrecht moet worden berekend, moet de maatstaf van heffing worden vastgesteld. De maatstaf van heffing voor de berekening van het verschuldigd invoerrecht betreft in beginsel de douanewaarde. In 90% tot 95% van de gevallen wordt de douanewaarde bepaald op basis van de transactiewaarde.[7] Deze methode vormt volgens een internationaal geaccepteerd systeem, dat ook in de Europese Unie wordt gehanteerd, de primaire waarderingsmethode ter vaststelling van de douanewaarde. Door de hiervoor genoemde wereldwijde ontwikkelingen staat de toepassing van de transactiewaarde ter bepaling van de douanewaarde onder druk. Het internationaal geaccepteerde systeem ter vaststelling van de douanewaarde is namelijk ingericht op de economische werkelijkheid van de jaren 70 en lijkt slechts in beperkte mate in staat om een antwoord te bieden op de vraag hoe de douanewaarde moet worden bepaald bij opeenvolgende verkopen (welke verkooptransactie is relevant?), bij *inter-firm* transacties (hoe wordt zorggedragen dat de waarde niet-beïnvloed is?) en wanneer de waarde van de ingevoerde goederen (deels) in immateriële rechten wordt uitgedrukt (hoe moeten deze prijselementen in aanmerking worden genomen?). Deze vragen vormen de belangrijkste deelvragen die aan dit onderzoek ten grondslag liggen en zijn afgeleid uit de probleemstelling die in wezen neerkomt op de vraag hoe de douanewaarde van ingevoerde goederen bij toepassing van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen in het huidige tijdsgewricht moet worden bepaald (zie nader onderdelen 1.3 en 1.6).

In het navolgende wordt eerst ingegaan op de maatschappelijke en wetenschappelijke relevantie van dit onderzoek (onderdeel 1.2). Daaropvolgend wordt uiteengezet wat wordt verstaan onder de druk die is ontstaan op de toepassing van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen (onderdeel 1.3). In dit onderzoek zal de invloed van de druk die is ontstaan op de toepassing van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen telkens geïllustreerd worden aan de hand van productie- en verkoopactiviteiten die door (fiscaal) operationele modellen worden verricht. In onderdeel 1.4 wordt de achtergrond tot herstructurering van (fiscaal) operationele modellen toegelicht en worden de meest gangbare (fiscaal) operationele modellen belast met inkoop-, productie- respectievelijk verkoopactiviteiten voor het voetlicht gebracht. Daaropvolgend wordt het toetsingskader

6 Een vrijhandelsakkoord is traditioneel een akkoord waarbij landen afspreken om onderling geheven douanerechten af te schaffen of te verlagen. Steeds vaker maken deze akkoorden deel uit van een groter pakket aan maatregelen gericht op de bevordering van onderlinge handel in goederen (afbraak van tarifaire en niet-tarifaire maatregelen), diensten en investeringen. In dat kader wijs ik bijvoorbeeld op de *Comprehensive Economic and Free Trade Agreement* gesloten tussen Canada en de Europese Unie en de *Economic Partnership Agreement* gesloten tussen Japan en de Europese Unie.

7 De Werelddouaneorganisatie heeft deze inschatting gemaakt op basis van informatie verkregen van diverse bij de Werelddouaneorganisatie aangesloten landen. *WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing* (24 juni 2015, geüpdatet in 2018).

van het onderzoek uiteengezet (onderdeel 1.5). Tot slot wordt ingegaan op de opbouw van het onderzoek, de probleemstelling en de deelvragen (onderdeel 1.6).

1.2 Relevantie van het onderzoek

1.2.1 Inleiding

Het douanerecht is een overkoepelende term voor een breed scala aan wet- en regelgeving dat ingrijpt op het internationale handelsverkeer. De fiscale kant van het douanerecht, waaronder begrepen het bepalen van de douanewaarde, wordt veelal gerekend tot het speelveld van de indirecte belastingen. Dit speelveld, en het douanerecht in het bijzonder, staat in toenemende mate in de maatschappelijke belangstelling vanwege *Brexit* en de handelsoorlog die is ingeleid door de *Trump Administration*, maar ook – vanuit Europeesrechtelijk perspectief – vanwege het van toepassing worden van het Douane Wetboek van de Unie (DWU)[8] en recente jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Unie. Vanwege deze maatschappelijke belangstelling, neemt ook de interesse vanuit de wetenschap voor het douanerecht toe.

1.2.2 Maatschappelijke relevantie

Van oudsher heeft het douanerecht een militair en budgettair gedreven functie. De functie van douaneautoriteiten is met de tijd geëvolueerd van de zekerheidstelling van financiën naar een meer omvattend takenpakket waarbij zij ook worden belast met fiscale en handelspolitieke taken en verschillende taken en bevoegdheden op het gebied van veiligheid, gezondheid, economie en milieu.[9] De intensivering van grensoverschrijdend goederenverkeer, die toe te schrijven is aan economische globalisering, maakt dat het douanerecht een belangrijke taak vervult in het wereldwijde handelsverkeer.

De douanewaarde neemt in dat kader een belangrijke rol in. Zij vormt namelijk de maatstaf van heffing van het invoerrecht en de netto-inkomsten uit invoerrechten maken met een totaalbedrag van ongeveer 20,16 EUR miljard voor 14,16% deel uit van de eigen middelen van de Europese Unie.[10] Enerzijds zal tariefafbraak ten gevolge van de toename van het aantal vrijhavens, vrije handelszones en vrijhandelsakkoorden in de afgelopen decennia zorgen dat de relatief lage opbrengsten uit invoerrechten op den duur verder zullen dalen. Anderzijds kan de opkomst van het neo-protectionisme zorgen voor een tegenovergestelde trend. Niettemin speelt en zal de douanewaarde een onmiskenbare rol in het handelsverkeer blijven spelen. De douanewaarde dient namelijk ook als basis voor economische en commerciële handelsanalyses, de toepassing van commerciële handelsmaatregelen, invoerstatistieken, het vaststellen van de verschuldigde invoerrechten en andere bij invoer verschuldigde belastingen als de btw. Gelet op de brede toepassing van de douanewaarde

8 Zie onderdeel 1.3.2.

9 Voor ontwikkelingslanden maken de inkomsten verkregen uit invoerrechten nog steeds een groot deel van hun totale belastingopbrengst uit. Voor een overzicht zij verwezen naar: O. Arabov, *La Valeur en Douane en Débat*, Paris: Editions universitaires européennes 2010, p. 327 (bijlage IV).

10 Definitieve vaststelling (EU, Euratom) 2019/259 van de gewijzigde begroting nr. 6 van de Europese Unie voor het begrotingsjaar 2018, *OJ* L52 van 22.2.2019, p. 13.

en de totale invoerwaarde van goederen in de Europese Unie van 2,05 EUR biljoen (2019), is de wijze waarop de douanewaarde moet worden vastgesteld in de Europese Unie van evident belang.[11]

De structurering van ondernemingen en hun goederenstromen zijn ten gevolge van de economische globalisering aan veranderingen onderhevig. *Armella* wijst in dat kader op de consolidatie van bedrijfsonderdelen en segmentatie van productieprocessen op internationale schaal, het aanbrengen van een nadere focus van ondernemingen op hun *core business* en de uitbesteding van productieprocessen.[12] De economische waarde van goederen die ten invoer worden aangegeven komt daardoor over een groter aantal schakels tot stand en bij die totstandkoming zijn een groter aantal spelers betrokken. De vormgeving van de op internationaal niveau gehanteerde wettelijke bepalingen voor de vaststelling van de douanewaarde – de GATT Valuation Code – zijn in 1979 vastgesteld en lijken niet altijd toegesneden op voornoemde ontwikkelingen. Voor ondernemingen die goederen ten invoer aangeven in de Europese Unie is het niet altijd duidelijk hoe de regels in het huidige tijdsgewricht toepassing vinden. Deze onduidelijkheid leidt tot rechtsonzekerheid en mogelijkerwijs tot financiële repercussies. Het is om die reden dat het vanuit maatschappelijk perspectief relevant is om inzicht te geven in de wet- en regelgeving rondom de vaststelling van de douanewaarde.

Tot slot is het speelveld van het douanerecht, ondanks voornoemde ontwikkelingen, onderbelicht in maatschappij en wetenschap. Ook in het (fiscale) onderwijs wordt in beperkte mate aandacht besteed aan het douanerecht. Dit heeft tot gevolg dat afgestuurde fiscalisten weinig tot geen affiniteit hebben met het douanerecht; laat staan de douanewaarde. Met dit onderzoek en de valorisatie ervan in het onderwijsprogramma van de sectie Belastingrecht van Erasmus School of Law en de Post-Master in EU Customs Law zoals aangeboden door EFS, Erasmus University Rotterdam wordt gepoogd het tij te keren.

1.2.3 Wetenschappelijke relevantie

Literatuur op het gebied van het douanerecht in het algemeen en de douanewaarde in het bijzonder is beperkt beschikbaar. Er bestaan twee Engelstalige boeken die ingaan op het systeem ter bepaling van de douanewaarde vanuit het perspectief van de Wereldhandelsorganisatie (WHO). Het bekendste boek betreft de tweede in 1988 gepubliceerde druk van het boek '*Customs Valuation – Commentary on the GATT Customs Valuation Code*' dat *Sherman & Glashoff* in opdracht van de Internationale Kamer van Koophandel hebben geschreven.[13] Tot op de dag van vandaag wordt dit gezien als hét boek dat handelt over de GATT Valuation Code. Het fungeert als leeswijzer van de GATT Valuation Code en aan de hand van voorbeelden geven zij aan hoe de GATT Valuation Code in hun ogen geïnterpreteerd moet worden. Van recentere datum is het in 2010 verschenen handboek die

11 Market Access Database (https://madb.europa.eu/madb/statistical_form.htm (gecheckt op 8 januari 2021)).
12 S. Armella, *EU Customs Code*, Milaan: Bocconi University Press 2018, p. 3.
13 S.L. Sherman & H. Glashoff, *Customs valuation: commentary on the GATT customs valuation code*, ICC Pub: 1988.

de WHO heeft gepubliceerd in samenwerking met Cambridge University Press.[14] Verder heeft Arabov promotieonderzoek verricht naar de toepassing van de transactiewaarde als grondslag van de douanewaarde vanuit het perspectief van ontwikkelingslanden.[15] Hij trekt in zijn onderzoek twee belangrijke conclusies. Ten eerste concludeert hij dat ontwikkelingslanden inkomstenderving ondervinden door handhavingsproblemen. Deze handhavingsproblemen houden enerzijds verband met een tekort aan maatregelen die het door overwegend ontwikkelde landen ontwikkelde systeem ter bepaling van de douanewaarde biedt om de transactiewaarde vast te stellen. Anderzijds heeft een en ander te maken met het feit dat ontwikkelingslanden onvoldoende technische kennis hebben om het juiste gebruik van de transactiewaarde te waarborgen. Zijn tweede conclusie houdt verband met de invloed van verrekenprijzen op de vaststelling van de transactiewaarde bij verbonden partijen. Ondanks dat aan de vaststelling van interne verrekenprijzen en de douanewaarde bij *inter-firm* transacties een zakelijkheidstoets ten grondslag ligt, kennen de uitvoerende diensten een tegengesteld belang en ontbreken wettelijke bepalingen om de samenloop te faciliteren.[16] De uitvoerbaarheid van de regels staat daardoor onder druk.

Er zijn mij geen boeken bekend over de vaststelling van de douanewaarde vanuit een puur Europeesrechtelijk perspectief. Wel zijn een aantal Nederlands- en Engelstalige boeken beschikbaar over het EU-douanerecht waarin telkens ten minste één hoofdstuk is besteed aan de vaststelling van de douanewaarde.[17] Een aantal daarvan is echter geschreven onder toepassing van de voorganger van het DWU en daarom (gedeeltelijk) verouderd. Naast voornoemde boeken is een aantal boeken beschikbaar over de wisselwerking tussen de vaststelling van de douanewaarde en de vaststelling van verrekenprijzen, hoewel deze niet of slechts in beperkte mate vanuit (verouderd) Europeesrechtelijk douaneperspectief zijn geschreven.[18] Naast voornoemde boeken zijn er over de douanewaarde vanuit WHO en Europeesrechtelijk perspectief verschillende artikelen verschenen in wetenschappelijke en professionele tijdschriften.[19] Met dit onderzoek wordt voorzien in een geïntegreerd

14 S. Rosenow & B.J. O'Shea, *A Handbook on the WTO Customs Valuation Agreement*, Cambridge: Cambridge University Press 2010.

15 O. Arabov, *La Valeur en Douane en Débat*, Paris: Editions universitaires européennes 2010.

16 Zie nader onderdeel 1.3.4 en hoofdstuk 10.

17 Zie o.a. F.G. Snyder & L.W.N. Hawkes, *International trade and customs law of the European Union*, London: Butterworths 1998; P. Lasok, *The Trade and Customs Law of the European Union* (3rd edition), Dordrecht: Kluwer Law International 1998; T. Walsh, *European Customs Code*, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2015. Onder het sinds 1 mei 2016 toepasselijke Douane Wetboek van de Unie zijn o.a. verschenen: B.J.B. Boersma & A.P. van Breukelen, *Heffingsgrondslagen douanerecht – Classificatie, douanewaarde & oorsprong*, Den Haag: SDU 2017; S. Armella, *EU Customs Code*, Milaan: Bocconi University Press 2018; T. Lyons, *EC Customs* Law (3rd edition), Oxford: Oxford University Press 2018; D.G. van Vliet, *Douanerecht* (2de druk), Deventer: Kluwer 2019; M. Fabio, *Customs Law of the European Union* (5th edition), Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2020.

18 Zie o.a. T. Möller, *Verrechnungspreis und Zollwert*, Witten: Mendel Verlag OHG 2004; A. Bakker & B. Obuoforibo (eds.), *Transfer Pricing and Customs Valuation - Two worlds taxed as one*, Amsterdam: IBFD 2009; J.M. Jovanovich, *Customs Valuation and Transfer Pricing: Is it possible to harmonize Customs and Tax Rules?* (2nd edition), Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2017; A. Bakker (ed.), *Transfer Pricing and Business Restructuring*, IBFD: 2009 (online version 1 March 2019).

19 Een overzicht van relevante artikelen is opgenomen in de lijst met aangehaalde literatuur en overige bronnen.

onderzoek naar de toepassing van de transactiewaarde onder het DWU, waarin de druk die daarop is ontstaan vanwege de nieuwe economische werkelijkheid wordt onderzocht. Daarmee wordt voorzien in de invulling van een leemte in het onderzoek dat tot op heden is verricht.

1.3 Toepassing van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen onder druk

1.3.1 Inleiding

Dit onderzoek handelt over de druk die is ontstaan op de toepassing van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen ter bepaling van de douanewaarde en wordt benaderd vanuit een Europeesrechtelijk perspectief. De druk houdt verband met het feit dat het douanewaardesysteem ingericht is op de economische werkelijkheid van de jaren 70 en slechts in beperkte mate in staat lijkt om antwoord te bieden op de vraag hoe de douanewaarde moet worden bepaald bij opeenvolgende verkopen, *inter-firm* transacties en wanneer de waarde van de ingevoerde goederen (deels) in immateriële rechten wordt uitgedrukt.

Dat de focus van dit onderzoek op de transactiewaarde van de ingevoerde goederen ligt, laat zich enerzijds verklaren doordat de douanewaarde in 90 tot 95% van de gevallen aan de hand van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen wordt vastgesteld (onderdeel 1.1) en anderzijds omdat de druk ten gevolge van de economisch globalisatie zich in mindere mate voordoet bij de toepassing van alternatieve waarderingsmethoden. Bij het onderzoek naar de druk die is ontstaan op de toepassing van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen, kunnen diverse aspecten worden onderkend. De aspecten die in dit onderzoek zullen worden betrokken zijn:

1. Bepalen van de transactiewaarde bij opeenvolgende transacties;
2. Toepassen van de transactiewaarde bij verbonden partijen;
3. Vaststellen van de elementen van de transactiewaarde.

Een vierde aspect dat onderkend zou kunnen worden is de vaststelling van de transactiewaarde van ingevoerde goederen bij e-commerce activiteiten. Uitdagingen met betrekking tot de transactiewaarde van de ingevoerde goederen in dit kader zijn in het bijzonder gelegen in het voorkomen van onderwaardering van deze goederen. Een werkgroep die opereert onder de naam *Customs 2020 Project Group on Import and Export Customs Formalities Related to Low Value Consignments* verricht onder andere op dit punt een nadere studie.[20] Voor dit onderzoek laat ik dit vierde aspect buiten beschouwing, omdat ik mij vooral richt op B2B-transactes en e-commerce vooral B2C-transacties betreft.

Alvorens deze aspecten van meer context te voorzien in de onderdelen 1.3.3 tot en met 1.3.5, wordt stilgestaan bij de vormgeving en wisselwerking tussen het internationale en

20 De notulen en rapporten van deze commissie kunnen worden geraadpleegd op de volgende website: http://ec.europa.eu/transparency/regexpert/index.cfm (gecheckt op 8 januari 2021). Ook zal vanaf 2021 een meerjarig rechtsvergelijkend onderzoek naar dit onderwerp worden verricht binnen het door OLAF gefinancierde Hercule III Programme waaraan de Erasmus School of Law deelneemt tezamen met de universiteiten van Bologna, Münster en Valencia.

Europeesrechtelijke wetgevingspakket waarin de douanewaardebepalingen zijn vastgelegd. De vormgeving en wisselwerking zijn namelijk van belang bij de behandeling van eerdergenoemde aspecten.

1.3.2 Wetgevingspakket DWU en internationale invloeden[21]

In de GATT Valuation Code wordt voorzien in een internationaal geaccepteerd systeem ter vaststelling van de douanewaarde. Na de oprichting van de WHO in 1995, is de GATT Valuation Code beter bekend onder de naam Customs Valuation Agreement (CVA). De Werelddouaneorganisatie (WDO) heeft met Commentaren, Case Studies en Adviezen (kortweg: instrumenten) voorzien in juridisch niet-bindende toelichtingen op de CVA. De primaire grondslag van de douanewaarde op grond van de CVA is de transactiewaarde van de ingevoerde goederen. Dit is de betaalde of te betalen prijs voor goederen die worden verkocht voor uitvoer naar het land van invoer. Indien de transactiewaarde geen toepassing vindt, is de grondslag van de douanewaarde de transactiewaarde van identieke of soortgelijke goederen. Indien informatie over de transactiewaarde van identieke of soortgelijke goederen ontbreekt, is de grondslag van de douanewaarde de prijs waartegen de goederen in het land van invoer aan een niet verbonden koper in dat land worden verkocht, dan wel wordt de grondslag vastgesteld op basis van de berekende waarde van de ingevoerde goederen. Indien deze alternatieve methoden elk geen toepassing vinden, wordt aan de hand van de 'redelijke middelen' de grondslag bepaald.[22]

Als WHO-lid heeft de Europese Unie de verplichting de CVA te implementeren in haar eigen douanewetgeving. Sinds 1 mei 2016 zijn deze douanewaardebepalingen vervat in het Douane Wetboek van de Unie (DWU)[23], de Gedelegeerde Verordening (GDWU)[24], de Uitvoeringsverordening van het DWU (UDWU)[25] en de Gedelegeerde Transitieverordening

21 In hoofdstuk 4 wordt nader ingegaan op de wettelijke grondslagen voor de vaststelling van de douanewaarde en internationale invloeden op het *acquis communautair*. Ik acht het echter noodzakelijk hier een inleiding op dat onderwerp te geven ten behoeve van de leesbaarheid van de onderdelen 1.3.3 tot en met 1.3.5.

22 Punten 1 tot en met 4 van de Algemene inleiding van de CVA. In hoofdstuk 6 wordt nader ingegaan op de systematiek van de in de CVA voorgeschreven methoden ter vaststelling van de grondslag van de douanewaarde.

23 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, *OJ* L 269, 10.10.2013, p. 1–101.

24 Gedelegeerde Verordening (EU) 2015/2446 van de Commissie van 28 juli 2015 tot aanvulling van Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en de Raad met nadere regels betreffende een aantal bepalingen van het douanewetboek van de Unie, *OJ* L 343, 29.12.2015, p. 1-557.

25 Uitvoeringsverordening (EU) 2015/2447 van de Commissie van 24 november 2015 houdende nadere uitvoeringsvoorschriften voor enkele bepalingen van Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en de Raad tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie, *OJ* L 343, 29.12.2015, p. 558–893.

DWU (TDWU)[26].[27] Daarnaast heeft de Europese Commissie nadere juridisch niet-bindende richtsnoeren uitgevaardigd die zijn vervat in het *Guidance document on Customs Valuation* en het Compendium Douanewaarde.[28]

Bij elk van de hiernavolgende aspecten speelt de vraag of de douanewaardebepalingen in het wetgevingspakket van het DWU conform met doel en strekking van de CVA zijn vastgesteld, daarbij in ogenschouw nemend de wijze waarop het CVA volgens de WDO moet worden geïnterpreteerd. Voorts speelt de vormgeving van het wetgevingspakket van het DWU (daarbij) een rol van betekenis. Het wetgevingspakket van het DWU is opgebouwd uit een basisverordening (DWU), een gedelegeerde handeling (GDWU) en een uitvoeringshandeling (UDWU). Met voornoemde opbouw sluit het Unierechtelijk douanerecht aan bij het delegatie- en comitologieregime onder het Verdrag van Lissabon[29] dat op 1 december 2009 in werking trad (i.h.b. de artikelen 290 en 291 Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VwEU)). De vaststelling van een basisverordening geschiedt volgens de gewone wetgevingsprocedure. De gedelegeerde en uitvoeringshandelingen worden behandeld als afgeleide regelgeving waarvoor ter vaststelling interinstitutionele niet-wetgevende procedures worden gevolgd. Onder het DWU lijkt, in het bijzonder ten aanzien van een aantal hierna te bespreken aspecten, de Europese Commissie zijn bevoegdheden onder de interinstitutionele niet-wetgevende procedures oneigenlijk op te rekken, waardoor bepaalde douanewaardebepalingen in voornamelijk het UDWU op gespannen voet lijken te staan met de douanewaardebepalingen in het DWU (onderdelen 1.3.3, 7.3.8.2, 9.4.6.6 en 9.7.2).[30]

De vaststelling van de douanewaarde wordt ook indirect beïnvloed door internationale invloeden voortvloeiend uit het *Base Erosion Profit Shifting* (BEPS)-project. Het BEPS-project is een onderzoek van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) op initiatief van de G20 naar of, en zo ja waarom, de huidige wetgeving toestaat dat belastbare winsten in andere staten gealloceerd kunnen worden dan waar de daadwerkelijke bedrijfsactiviteiten plaatsvinden. Elk van de vijftien actiepunten, waarvan de eindrapporten in december 2015 zijn gepubliceerd, verschaffen overheden met nationale

26 Gedelegeerde Verordening (EU) 2016/341 van de Commissie van 17 december 2015 tot aanvulling van Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en van de Raad met overgangsregels voor enkele bepalingen van het douanewetboek van de Unie voor de gevallen waarin de relevante elektronische systemen nog niet operationeel zijn, en tot wijziging van Gedelegeerde Verordening (EU) 2015/2446, *OJ* L 69, 15.3.2016, p. 1–313.

27 In het vervolg zal ik de term 'DWU- wetgevingspakket' gebruiken wanneer ik een integrale verwijzing maak naar de Europeesrechtelijke rechtsbronnen waarin de douanewaardebepalingen zijn vervat.

28 European Commission, 17 Sept. 2020, Guidance Document on Customs Valuation Implementing Act Arts 128 and 136 UCC IA, and Art. 347 UCC IA, 17 Sept. 2020, TAXUD/2623395rev2/2020 en *EC Compendium of Customs Valuation Texts*, 2018.

29 Verdrag van Lissabon tot wijziging van het Verdrag betreffende de Europese Unie en het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap, ondertekend te Lissabon, 13 december 2007, *Pb.* C 306 van 17.12.2007, p. 1–271.

30 Ook onder het GDWU lijkt de Europese Commissie zijn bevoegdheden oneigenlijk te gebruiken. In dat kader kan gewezen worden op artikel 33 GDWU die fungeert als antimisbruikbepaling bij het bepalen van de niet-preferentiële oorsprong van ingevoerde goederen, zie Y. Melin en D. Arnold, Non-Preferential Customs Origin Under EU Law, *GTCJ* 14(10), p. 455.

en internationale instrumenten om belastingontwijking een halt toe te roepen en te zorgen dat winsten worden belast in het land waar de economische activiteiten plaatsvinden en waarde wordt toegevoegd.[31] Deze instrumenten hebben invloed op de wijze waarop de juridische, economische en financiële constellatie van concernstructuren is opgebouwd alsmede de vormgeving van goederenstromen. Daarmee wordt indirect invloed uitgeoefend op de vaststelling van de douanewaarde. In het bijzonder kunnen daarbij de volgende, hierna impliciet in het onderzoek te betrekken actiepunten worden genoemd:

- Actiepunt 7: Tegengaan van artificiële ontwijking van vaste inrichtingen.
- Actiepunt 8-10: Stroomlijnen van verrekenprijsregelgeving met waardecreatie.
- Actiepunt 13: Richtlijnen rond verrekenprijsdocumentatie en land-per-land rapportering.

In de navolgende onderdelen zal inzichtelijk worden gemaakt welk actiepunt voor welk aspect van belang is en in dat kader in het onderzoek betrokken zal worden.

1.3.3 Bepalen van de transactiewaarde bij opeenvolgende verkopen

Bij internationale goederenstromen is het gebruikelijk dat opeenvolgende transacties plaatsvinden alvorens de goederen ten invoer worden aangegeven, zelfs nadat de goederen het land van uitvoer hebben verlaten. Vastgesteld moet dan worden welke transactie als 'verkoop voor uitvoer' kan worden aangemerkt. Dit raakt gelijk aan de daaropvolgende vraag wat de reikwijdte van het begrip 'verkoop' is. Immers, indien geen verkoop kan worden onderkend vanuit douanerechtelijk oogpunt, zal de douanewaarde moeten worden bepaald overeenkomstig één van de alternatieve methoden ter bepaling van de douanewaarde.

Indien meer dan één transactie kan worden aangemerkt als 'verkoop voor uitvoer' is het van belang om vast te stellen welke daarvan in aanmerking genomen moet worden voor het bepalen van de douanewaarde. Dit is om diverse redenen van belang. Ten eerste heeft het mogelijk gevolgen voor de wijze waarop de douanewaarde wordt vastgesteld. Zoals in onderdeel 1.3.4 uiteengezet wordt, maakt het namelijk verschil of een transactie plaatsheeft tussen verbonden of niet-verbonden personen. Indien een transactie tussen verbonden partijen wordt genomineerd als grondslag voor het bepalen van de douanewaarde, zal namelijk moeten worden aangetoond dat de relatie tussen de verbonden partijen de prijs niet heeft beïnvloed. Indien daarin niet wordt geslaagd, moet de grondslag van de douanewaarde overeenkomstig een alternatieve waarderingsmethode worden vastgesteld. Ten tweede heeft het nomineren van een transactie financiële gevolgen. Het gebruik van een eerdere transactie in de goederenketen zal namelijk in beginsel met zich brengen dat de grondslag van de douanewaarde lager is met als gevolg dat potentieel minder invoerrechten zijn verschuldigd.

Voor het bepalen van de transactiewaarde bij opeenvolgende verkopen is in het DWU gekozen om aan te sluiten bij het '*last-sale*' principe. Dit concept berust op het uitgangspunt dat de douanewaarde moet worden vastgesteld op basis van de verkoop die plaats heeft

31 Op 23 mei 2016 heeft de OESO-raad de aanpassingen aan de Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (OESO-richtlijnen), zoals uiteengezet in actiepunten 8-10 en 13 van de in 2015 gepubliceerde BEPS-rapporten, vastgesteld. De aanpassingen zijn doorgevoerd in de 2017-editie van de OESO-richtlijnen die op 10 juli 2017 zijn gepubliceerd.

gevonden onmiddellijk voordat de goederen het douanegebied zijn binnengebracht.[32] De uitwerking van dit principe in theorie en praktijk lijkt nadere sturing nodig te hebben om optimaal te functioneren.[33] Daarnaast speelt de vraag of het *last-sale* principe in conformiteit met de CVA is vastgesteld. Zeker in de tijd dat de Europese Commissie in zijn richtsnoeren het '*domestic sale*' concept hanteerde zonder dat daaraan een wettelijke basis ten grondslag lag.[34] Kort gezegd hield een *domestic sale* in dat een verkoop tussen twee in de Europese Unie gevestigde partijen niet als verkoop voor uitvoer kwalificeerde onder het *last-sale* principe. De introductie en het inmiddels afgeschafte *domestic sale* concept maakte de vestigingsplaats van partijen bepalend voor het identificeren van de relevante verkoop voor uitvoer bij opeenvolgende verkopen, terwijl uit eerder gewezen jurisprudentie van het Hof van Justitie volgt dat de vestigingsplaats van de bij de verkoop betrokken partijen er niet aan in de weg mag staan dat een transactie als verkoop voor uitvoer kan worden aangemerkt.[35]

1.3.4 Toepassen van de transactiewaarde bij verbonden partijen

Economische globalisatie en de daarmee gepaard gaande intensivering van *inter-firm* handelsrelaties en -transacties hebben het landschap van het internationale handelsverkeer de laatste jaren sterk veranderd (zie ook onderdeel 1.1). Tegelijkertijd is de aandacht voor de vaststelling van interne verrekenprijzen ('*transfer pricing*') in zowel de praktijk als wetenschap gegroeid.[36] Onderbelicht, maar in toenemende mate in de belangstelling, is de invloed van de vaststelling van interne verrekenprijzen op de vaststelling van de douanewaarde.

Het belang daarvan is gelegen in het feit dat één van de voorwaarden om de transactiewaardemethode bij verbonden partijen te mogen toepassen bepaald dat de betaalde of te betalen prijs voor de ingevoerde goederen niet beïnvloed mag zijn door de verbondenheid van partijen. Er is kortgezegd sprake van verbondenheid in douanerechtelijke zin als tussen twee partijen een familieband bestaat of indien één van beide partijen zeggenschap of controle heeft over de ander. Om aan te tonen dat de prijs niet is beïnvloed, wordt in de

32 Artikel 128, lid 1, UDWU.

33 Vgl. W. de Wit, Customs Valuation Under the UCC: Further Guidance Needed?, *EC Tax Review* 26(6), p. 317-322; M.L. Schippers, A series of sales: determining the Customs Value Under the Union Customs Code, *GTCJ* 13(2), 36-48; M.L. Schippers, Van first-sale naar last-sale: het bepalen van de relevante verkooptransactie onder het Douane Wetboek van de Unie, *Wfr* 2019/94, p. 562-572.

34 European Commission, 28 Apr. 2016, Guidance Document on Customs Valuation Implementing Act Arts 128 and 136 UCC IA, and Art. 347 UCC IA, 28 Apr. 2016, Taxud B4/ (2016) 808781 revision 2.

35 Zie aangehaalde literatuur onder voetnoot 33.

36 Zie o.a. M. Friedhoff and M.L. Schippers, ECJ Judgment in Hamamatsu Case: An Abrupt End to Interaction Between Transfer Pricing and Customs Valuation?, *EC Tax Review* 28(1), p. 32–42; J. Tuominen, European Union - The Link between Transfer Pricing and EU Customs Valuation Law: Is There Any and How Could It Be Strengthened?, *ITPJ* 25(6), p. 436-453; E. De Angelis and T. Elshof, European Union – The Interplay between Transfer Pricing and Customs Valuation in Case of Retroactive Profit Adjustments: The Position of the ECJ in the Case Hamamatsu Photonics GmbH (C-529/16), *ITPJ* 25(4), p. 300-305; D. Rovetta, L.C. Beretta, A. Smiatacz, The Court of Justice of the European Union Judgment in the Hamamatsu Case: Defending EU Customs Valuation Law from the 'Transfer Pricing Folly' in Customs Matters, *GTCJ* 13(5), p. 187–190; W.M. Methenitis, Transfer pricing: understanding multinational firms' practices, *WCO News* 2020(93), p. 30-35.

praktijk veelal gebruik gemaakt van verrekenprijsdocumentatie. Deze praktijk breidt zich uit nu een toenemend aantal transacties plaatsvindt op basis van het *inter-firm* principe (lees: het aandeel intragroepstransacties neemt toe).

Het gebruik van verrekenprijsdocumentatie is echter niet onomstreden, hoewel er internationaal op aangestuurd wordt door de WDO in zijn rapport '*Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing* (juni 2015, geüpdatet in 2018)'. Dat geldt eveneens voor de invloed van retroactieve verrekenprijsaanpassingen op de vaststelling van de douanewaarde. Een en ander houdt verband met het feit dat het doel, de wettelijke bronnen, de waarderingsmethoden en de bestandsdelen ter vaststelling van de douanewaarde en verrekenprijzen van elkaar verschillen.[37] Tegelijk werd en wordt in de praktijk uitgegaan van een bepaalde mate van invloed tussen interne verrekenprijzen en de douanewaarde, omdat aan de vaststelling van beide een 'zakelijkheidstoets' ten grondslag ligt die bij gelieerde respectievelijk verbonden ondernemingen moet worden toegepast.

Tussen de EU-lidstaten bestaat echter geen consensus over de vraag in welke mate (retroactieve) verrekenprijs(aanpassingen) invloed hebben op de vaststelling van de douanewaarde.[38] Het Hof van Justitie lijkt in het *Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH tegen Hauptzollamt München*-arrest[39] niet bijgedragen te hebben aan het tot consensus komen over het gebruik van verrekenprijsdocumentatie en het in aanmerking nemen van verrekenprijsaanpassingen voor het vaststellen van de douanewaarde.[40] Tegelijk voorziet het wetgevingspakket van het DWU, waaronder begrepen richtsnoeren van de Europese Commissie, niet in wetgeving. Ook in Actiepunt 13 over *transfer pricing* en *country-by-country reporting* worden geen richtlijnen gegeven voor een betere afstemming van de vaststelling van de douanewaarde op de vaststelling van verrekenprijzen en omgekeerd. Tegelijk kan verrekenprijsdocumentatie en *country-by-country reporting* informatie bevatte die ook voor de vaststelling van de douanewaarde van belang kan zijn. Doordat de mate van interconnectiviteit tussen belastingdiensten en douaneautoriteiten toeneemt, leidt inzicht in voornoemde informatie ertoe dat douaneautoriteiten potentieel een (steeds) grotere slagkracht in hun fiscale handhaving krijgen. Een en ander wordt ook aangewakkerd door wetgeving over administratieve samenwerking op het gebied van btw die er onder andere op gericht is om een nauwere samenwerking tussen belastingdiensten en douaneautoriteiten tot stand te brengen.[41]

---

37 Vgl. o.a. M.L. Schippers, Retroactieve interne verrekenprijsaanpassingen en de douanewaarde, *NTFR-B* 2017/32.

38 Dit volgt o.a. uit de volgende nationale rechtszaken: Helsingin hallinto-oikeus 15 maart 2007, nr. 07/0285/1; Tribunal Supremo 30 november 2009, nr. 3582/2003; Högsta domstolen 27 april 2010, nr. 3329-09 en La Corte Suprema Di Cassazione 12 februari 2013, nr. 07715-13. Hierop wordt nader ingegaan in onderdeel 10.5.3.1.

39 HvJ EU 20 december 2017, nr. C-529/16 (Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH tegen Hauptzollamt München), ECLI:EU:C:2017:984.

40 Vlg. o.a. M. Friedhoff en M.L. Schippers, HvJ Hamamatsu: een abrupt einde aan de wisselwerking tussen verrekenprijzen en douanewaarde?, *Wfr* 2018/132, p. 909-921.

41 Verordening (EU) 2017/2454 van de Raad van 5 december 2017 tot wijziging van Verordening (EU) nr. 904/2010 van de Raad betreffende de administratieve samenwerking en de bestrijding van fraude op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde, *OJ* L 348, 29.12.2017, p. 1–6.

Onvoldoende inzicht in de invloed die verrekenprijzen en retroactieve verrekenprijsaanpassingen kunnen hebben op de vaststelling van de douanewaarde, kunnen financiële gevolgen, beboet- of strafbaar feiten en rechtsonzekerheid met zich brengen. Een onderzoek naar de samenloop tussen de vaststelling van de douanewaarde en de vaststelling van verrekenprijzen is zodoende van belang.

1.3.5 Vaststellen van de elementen van de transactiewaarde

Bij de toepassing van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen wordt uitgegaan van de prijs die voor de verkoop van de ingevoerde goederen in rekening wordt gebracht. Partijen hebben in beginsel de vrijheid om zelf een prijs te bepalen. Bij de toepassing van zo'n subjectieve prijs bestaat er een *incentive* om goederen onder te waarderen, omdat een lagere prijs leidt tot een lagere belastbare grondslag voor verschuldigde invoerrechten. Deze op subjectieve leest geschoeide waarderingsmethode is daarom gedeeltelijk geobjectiveerd om onderwaardering van de goederen te voorkomen. Om te waarborgen dat de douanewaarde de economische waarde van de ingevoerde goederen reflecteert, kent het DWU, in navolging van het CVA, derhalve een limitatieve lijst met elementen die onderdeel van de betaalde of te betalen prijs moeten uitmaken.

In het bijzonder over het in aanmerking nemen van elementen die vanuit douaneperspectief worden aangeduid als commissies[42], toeleveringen ('*assists*')[43] en royalty's en licentierechten[44] zijn diverse academische bijdragen verschenen en rechtszaken gevoerd die aantonen dat wetgeving en praktijk niet zonder meer aansluiten. Dit houdt verband met het feit dat de economische werkelijkheid ten tijde van het vaststellen van de douanewaardebepalingen sterk afwijkt van de economische werkelijkheid van nu. Naast de intensivering van handelsrelaties gebaseerd op een *inter-firm* principe, zijn (fiscaal) operationele modellen geherstructureerd waarbij bedrijfsprocessen veelal centraal worden aangestuurd. Deze ontwikkelingen hebben tot gevolg dat in toenemende mate diensten of goederen gratis of tegen verminderde prijs door de koper van de ingevoerde goederen worden geleverd om te worden gebruikt bij de voortbrenging en verkoop voor uitvoer van de ingevoerde goederen. Telkens zal in zo'n geval aan de hand van diverse voorwaarden vastgesteld moeten worden of de waarde van deze diensten of goederen in aanmerking genomen moet worden voor de vaststelling van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen om onderwaardering van deze goederen te voorkomen. De voorwaarden lijken echter niet altijd toegerust op de complexiteit van de contractuele constellatie, de mate waarin partijen invloed en controle op elkaar uitoefenen alsmede de financiële stromen tussen de betrokken partijen.

Zoals eerder vermeld, moet de douanewaarde de economische waarde van de goederen reflecteren op het moment dat deze ten invoer worden aangegeven. Deze waarde wordt in toenemende mate beïnvloed door de bijkomende 'beleving' die de koper ervaart. Voor het vaststellen van de douanewaarde gaat het derhalve niet alleen maar om de betaling voor de materiële goederen, maar ook om de waarde van de immateriële goederen die

42 Zie de aangehaalde literatuur en jurisprudentie in onderdeel 11.2.
43 Zie de aangehaalde literatuur en jurisprudentie in onderdeel 11.4.
44 Zie de aangehaalde literatuur en jurisprudentie in onderdeel 11.5.

daarmee onlosmakelijk zijn verbonden. Indien de immateriële goederen kwalificeren als royalty of licentierecht, moet de betaling voor deze immateriële goederen onder bepaalde voorwaarden in aanmerking worden genomen voor het vaststellen van de douanewaarde. De Unierechtelijke bepalingen waarin deze voorwaarden zijn vervat, zijn op 1 mei 2016 gewijzigd met het toepasselijk worden van het DWU. Onder het DWU worden royalty's en licentierechten niet langer gedefinieerd. Ook lijkt sneller voldaan te zijn aan de voorwaarden waaronder royalty's en licentierechten onderdeel van de werkelijk betaalde of te betalen prijs moeten uitmaken.[45] Hierdoor zullen betalingen voor royalty's en licentierechten eerder belast zijn met als potentieel gevolg dat een hoger bedrag aan invoerrechten verschuldigd is. De precieze betekenis van de 'lichtere' voorwaarden zijn echter niet eenvoudig te duiden. Ook speelt de vraag in hoeverre de voorwaarden aansluiten bij de voorwaarden zoals vastgelegd in het CVA.

Voor zowel commissies, toeleveringen en royalty's en licentierechten geldt dat invloed en controle die één van de partijen uitoefent op de andere van doorslaggevende betekenis kan zijn voor de vraag of de waarde van deze elementen bijgeteld moeten worden bij de betaalde of te betalen prijs van de ingevoerde goederen. Actiepunten 8-10 en 13 van het BEPS-project hebben invloed op de mate van invloed die partijen binnen concernverband op elkaar hebben. Deze invloed kan gevolgen hebben voor de 'bijtelbaarheid' van voornoemde elementen.

1.4 (Fiscaal) operationele modellen

1.4.1 Inleiding

Zoals in onderdeel 1.1 aangegeven zal ik in dit onderzoek de druk die is ontstaan op de vaststelling van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen telkens illustreren aan de hand van inkoop-, productie- en verkoopactiviteiten van (fiscaal) operationele modellen.

Met een (fiscaal) operationeel model doel ik op de wijze waarop functies van een multinationale onderneming worden verricht en zijn verdeeld over verschillende actoren, hoe activa wordt aangewend en risico's zijn verdeeld over de waardeketen. Indien het ondernemingsmodel van een multinationale onderneming is gericht op de productie van goederen of distributie van goederen, kan onderscheid worden gemaakt tussen drie actoren die binnen het operationele model actief zijn, namelijk de fabrikant, de distributeur en de dienstverlener. Deze actoren kunnen als entiteit onderdeel uitmaken van de multinationale onderneming, maar kunnen ook als derde bij het operationele model betrokken zijn. De keuze voor de inrichting van een (fiscaal) operationeel model moet passen bij het ondernemingsmodel, dat onder andere afhangt van de industrie waarin de multinationale onderneming actief is, de markt waarin geopereerd wordt en eventueel juridische beperkingen die worden aangelegd door landen waarin de multinationale

45 Zie bijvoorbeeld: C. Truel and E. Maganaris, Breaking the code: the impact of the Union Customs Code on international transactions, *WCJ* 9(2) en A. Bal, The New Era of EU Customs Legislation, *European Taxation* 56(5).

onderneming actief is. Voor dit onderzoek wordt een onderscheid gemaakt tussen de volgende fiscaal operationele modellen:

- Fiscaal operationele modellen belast met inkoopactiviteiten: *procurement support*-model, agentmodel en *buy-sell* model;
- Fiscaal operationele modellen belast met productieactiviteiten: *toll manufacturer*, *contract manufacturer* en *full fledged manufacturer*;
- Fiscaal operationele modellen belast met verkoopactiviteiten: agent/vertegenwoordiger, commissionair, *limited risk distributor* en *full fledged distributor*.

Zoals in de onderdelen 1.1 en 1.3.5 reeds aan bod gekomen, heeft de vormgeving van het operationele model, dat als basis ten grondslag ligt aan een multinationale onderneming, invloed op de vaststelling van de douanewaarde. Het is derhalve niet verwonderlijk dat bij de herstructurering van het (fiscaal) operationele model van een multinationale onderneming, aandacht hoort uit te gaan naar de impact op de vaststelling van de douanewaarde.

Ik zal in onderdeel 1.4.2 uiteenzetten welke oorzaken ten grondslag kunnen liggen aan de noodzaak tot herstructurering van een (fiscaal) operationeel model. Daaropvolgend zal ik een aantal 'standaard' (fiscaal) operationele modellen bespreken die ik hiervoor noemde, waarbij onderscheid wordt gemaakt tussen de zogenaamde (fiscaal) operationele modellen gericht op inkoopactiviteiten (onderdeel 1.4.3), productieactiviteiten (onderdeel 1.4.4) en verkoopactiviteiten (onderdeel 1.4.5). In het vervolg van dit onderzoek zal ik telkens elk van de drie aspecten die in onderdeel 1.3 zijn benoemd nader illustreren aan de hand van de in de onderdelen 1.4.3, 1.4.4 en 1.4.5 beschreven (fiscaal) operationele modellen.

1.4.2 Herstructurering (fiscaal) operationele modellen

Er zijn verschillende redenen waarom (fiscaal) operationele modellen over de afgelopen decennia zijn geherstructureerd.[46] De achtergrond voor een herstructurering is vaak niet fiscaal ingegeven, maar heeft een meer operationele achtergrond, waarover ik verderop kom te spreken. Desalniettemin heeft het herstructureren van een operationeel model fiscaalrechtelijke implicaties.[47] De aandacht voor deze fiscaalrechtelijke implicaties, in het bijzonder die met betrekking tot winstbelastingen, is toegenomen. De reden daartoe is vooral gelegen in het BEPS-project en dan in het bijzonder de eerdergenoemde aanbevelingen vervat in de op 5 oktober 2015 gepubliceerde actiepunten 7, 8-10 en 13. Deze actiepunten hebben namelijk invloed op de vaststelling van interne verrekenprijzen zoals vastgesteld tussen gelieerde ondernemingen en daarmee de allocatie van winsten tussen jurisdicties. Als gevolg van een en ander kunnen multinationale ondernemingen rekenen op meer aandacht van belastingautoriteiten indien zij overgaan tot herstructurering van hun (fiscaal) operationele model. Het inzicht dat belastingautoriteiten daarbij vergaren in de belastingpositie van een multinationale onderneming zorgt er ook voor dat douaneautoriteiten nieuwe inzichten krijgen en potentieel een grotere slagkracht in hun fiscale

46 S. Bremer, 'Introduction', in: A. Bakker (ed.), *Transfer Pricing and Business Restructuring*, IBFD: 2009 (online version 1 March 2019).

47 Zie bijvoorbeeld M.A. Rodríguez Cuadros, Toll and Contract Manufacturing Structures – Strategies and Challenges for Cross-Border Outsourcing Activities, *Bulletin for International Taxation* 68(11).

handhaving ontwikkelen door de toenemende interconnectiviteit tussen belasting- en douaneautoriteiten (zie ook onderdeel 1.3.4).

Zoals gezegd liggen operationeel gerelateerde motieven vaak ten grondslag aan de herstructurering van operationele modellen. Deze operationele motieven worden gestuurd door interne en externe factoren. Een van de externe factoren betreft de ontwikkeling van een in toenemende mate competitieve markteconomie. Multinationale ondernemingen moeten, om in deze competitieve markt winstgevend te zijn en blijven, beschikken over een groot adaptief vermogen om zich voortdurend aan te passen aan nieuwe economische, politieke en financiële ontwikkelingen. Het (fiscaal) operationele model op basis waarvan de multinationale onderneming is gestructureerd moet daarop toegerust zijn. Decentraal georganiseerde operationele modellen lijken in mindere mate te beschikken over een adaptief vermogen om op veranderingen adequaat te reageren. Om die reden bestaat vaak de noodzaak om multinationale ondernemingen te herstructureren waarbij de basis een meer centraal aangestuurd (fiscaal) operationeel model is. Een andere reden die strekt tot herstructurering betreft het reduceren van operationele kosten. Dit kan worden bereikt door het herverdelen van functies binnen een multinationale onderneming door bijvoorbeeld bedrijfsonderdelen te consolideren waarmee het behalen van synergievoordelen wordt beoogd. Een voorbeeld daarvan betreft het opzetten van '*shared service centers*' waar op gecentraliseerd niveau bedrijfsonderdelen in onder worden gebracht. Dit kan bijvoorbeeld betekenen dat lokale juridische, verkoop-, logistieke of IT-supportafdelingen op centraal niveau worden samengevoegd. Naast kostenreductie kan dit ook tot doel hebben om de kwaliteit van de door de individuele bedrijfsonderdelen verrichte diensten te vergroten. In dat kader wordt ook wel gesproken over het oprichten van '*center of excellences*' waarin de expertise van bepaalde bedrijfsonderdelen- en processen wordt samengebracht. Een voorbeeld betreft een *center of excellence* waar het strategische onderdeel van de douanefunctie in onder wordt gebracht om zo gerichter en adequater invloed uit te oefenen op bedrijfsbeslissingen die de vaststelling van de douanewaarde raken. Dit lijkt in het bijzonder van belang om de afstemming van het vaststellen van verrekenprijzen op de vaststelling van de douanewaarde te operationaliseren (onderdeel 10.3.9.2).

Het consolideren van functies – bijvoorbeeld het creëren van een gecentraliseerde opslagplaats – betekent tegelijk een verschuiving van risico's tussen diverse onderdelen van een multinationale onderneming. Dit heeft gevolgen voor het al dan niet kwalificeren van activiteiten als vaste inrichting en daarmee op de vaststelling van de winstbelastinggrondslag in de landen waar de multinationale onderneming actief is. In dat kader wijs ik in het bijzonder naar actiepunt 7 van het BEPS-project dat belastingautoriteiten onder andere de mogelijkheid geeft om opslagplaatsen als vaste inrichting aan te merken, indien deze opslagplaatsen niet slechts een ondersteunend en voorbereidend karakter hebben.[48] Op de vraag in hoeverre het aanmerken van een vaste inrichting voor de btw- of winstbelastingsfeer gevolgen heeft voor de vaststelling van de douanewaarde kom ik terug in onderdeel 7.4.2.4.5.

48 M.L. Schippers, BEPS and Transfer Pricing but what about VAT and Customs?, *Wfr* 2016/63, p. 430-436.

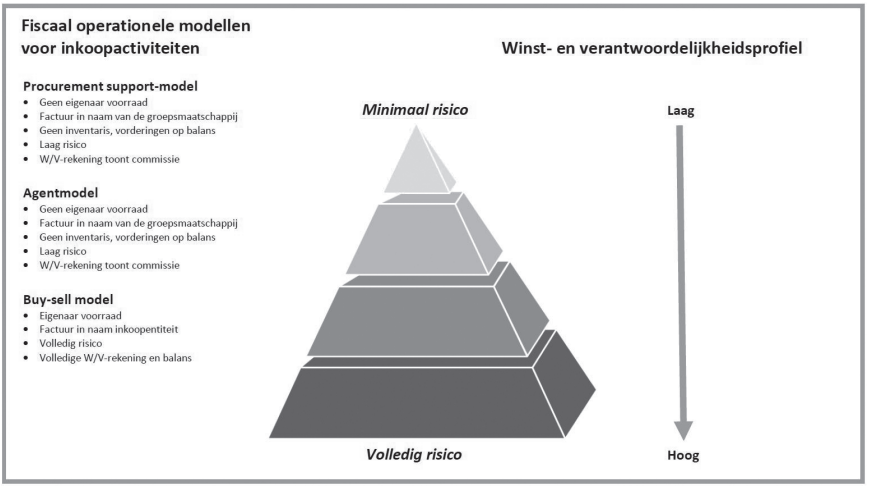
Mede als gevolg van het consolideren van functies, is de entiteit die belast is met de productie van de goederen binnen de multinationale onderneming, niet per se de entiteit die algehele zeggenschap heeft over het productieproces. Zelfs indien sprake is van een niet-gelieerde fabrikant kan de multinationale onderneming bijvoorbeeld zeggenschap hebben over de keuze van wie en waar vandaan grondstoffen worden aangekocht. Ook hoeven functies als productontwikkeling (lees: R&D-afdeling) niet bij de fabrikant te liggen en is de fabrikant ook niet per definitie de houder van bijvoorbeeld een licentierecht dat op de door haar gefabriceerde goederen rust. Andere separate betalingen vinden met andere woorden plaats die onderdeel zijn van de waarde van de geproduceerde goederen, maar niet in de prijs zijn begrepen die de fabrikant in rekening brengt voor de ingevoerde goederen (zie ook onderdeel 1.3.5). Indien deze goederen onderwerp zijn van een invoertransactie, moet worden bepaald of deze betalingen in aanmerking genomen moeten worden voor het bepalen van de douanewaarde (zie hoofdstuk 11).

1.4.3 Fiscaal operationele modellen belast met inkoopactiviteiten[49]

1.4.3.1 Taken en winst- en verantwoordelijkheidsprofiel

Bij de herstructurering van fiscaal operationele modellen, wordt de inkoopfunctie veelal ondergebracht bij één entiteit (de '*procurement entity*'). Deze met inkoopactiviteiten belaste entiteit neemt de inkoopactiviteiten over van groepsentiteiten en wordt daarvoor beloond met een vergoeding. Afhankelijk van het fiscaal operationele model, bestaat de vergoeding voor deze activiteiten meestal uit een commissie dan wel opslag op de verkoopprijs.[50] De inkoopactiviteiten ('*procurement*') bestaan uit alle activiteiten om de ingekochte producten van de leverancier naar de afnemer te brengen. Activiteiten die een inkoopentiteit gebruikelijk verricht zijn bijvoorbeeld vraaganalyse, (prijsprognoses, afdekken van goederenprijzen), handelsstroomanalyse, strategiebeleid, leveranciersselectie, implementatie van overeenkomsten, *purchase-to-pay* processen en leveranciersmanagement.[51] Het voordeel van het centraliseren van de inkoopentiteiten is gelegen in de synergievoordelen, waaronder het kunnen behalen van kwantumkortingen, de potentiële besparing van administratiekosten en een verbeterde coördinatie van logistieke- en orderprocessen.[52] De besparingen gerelateerd aan het centraliseren van de inkoopfunctie kan, afhankelijk van de industrie, oplopen van 5 tot 20%.[53]

49 De fiscaal operationele modellen belast met inkoopactiviteiten komen nader aan bod in de onderdelen 7.2.5.2, 9.7.4.1, 11.2.1 en 11.2.5.2.
50 A. Casley, S. Pope en P. Hohtoulas, Supply Chain Models, *ITPJ* 13(4), p. 196.
51 C. Zenha Rella, Central Procurement Operating Models in a Multinational Group, *ITPJ* 26(5), p. 336.
52 OESO-richtlijnen, p. 9.24-9.26.
53 A. Casley, S. Pope en P. Hohtoulas, Supply Chain Models, *ITPJ* 13(4), p. 196-197.



Figuur 1.1 – Risico's en winst- en verantwoordelijkheidsprofiel fiscaal operationele modellen belast met inkoopactiviteiten

Voor de fiscaal operationele modellen die zijn belast met inkoopactiviteiten kan onderscheid worden gemaakt tussen een *procurement support*-model, agentmodel en *buy-sell* model.[54] De taken en het winst- en verantwoordelijkheidsprofiel is anders bij elk type. Zo loopt per type het potentiële risicoprofiel, de veronderstelde winst(marge) om de producten in en daarna door te verkopen en de aanwending van de activa uiteen. Een hoog risicoprofiel (*buy-sell* model) kan tegelijk leiden tot een hoge winst(marge), maar ook tot een groot verlies. Een laag risicoprofiel (*procurement supportmodel/agentmodel*) leidt in de regel tot een lage winst(marge) of, in voorkomende gevallen, een klein verlies.

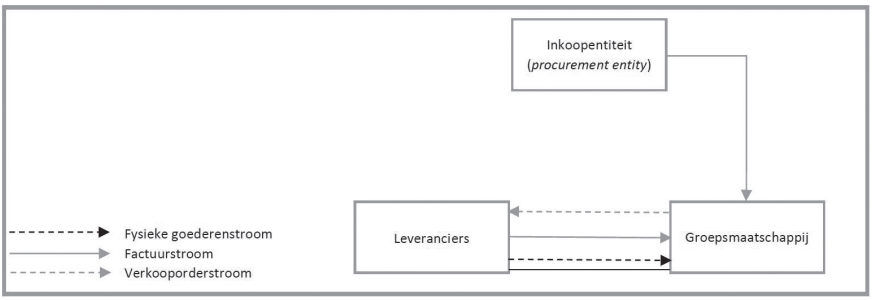
In aanvulling op de karakteristieken zoals genoemd in figuur 1.1, ga ik in het hiernavolgende nader in op de karakteristieken van elk van de hiervoor genoemde type fiscaal operationele modellen belast met inkoopactiviteiten. Ik maak daarbij tevens aan de hand van schema's inzichtelijk hoe de goederen- en factuurstromen lopen.

1.4.3.2 Procurement support-model

Het *procurement support*-model kent sterke gelijkenissen met het agentmodel (onderdeel 1.4.3.3). Net als in het agentmodel zullen groepsmaatschappijen rechtstreeks

54 Op de onderscheiden modellen bestaan diverse variaties. Zo maakt Zenha Rella onderscheid tussen een gedecentraliseerd model waarbij alle groepsentiteiten hun inkoopactiviteiten zelfstandig verrichten, het *lead-buyer operating model* waarbij één entiteit is aangewezen om de inkoopactiviteiten te verrichten namens alle groepsentiteiten en tot slot het gecentraliseerde inkoopmodel waarbij één entiteit is aangewezen om de inkoopactiviteiten te verrichten en volledig verantwoordelijk is voor het ontwikkelen en uitvoeren van een inkoopstrategie en rechtstreeks communiceert met leveranciers. C. Zenha Rella, Central Procurement Operating Models in a Multinational Group, *ITPJ* 26(5), p. 336.

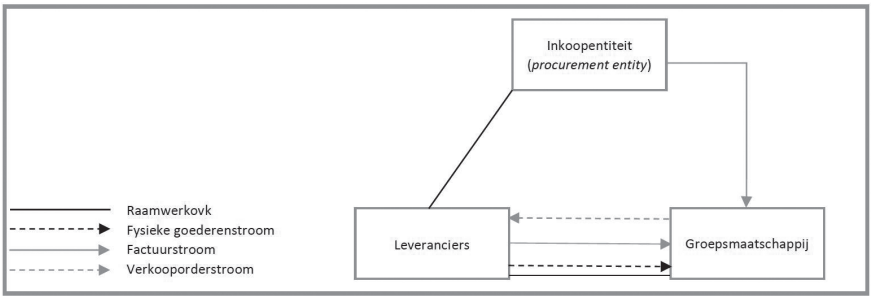
verkooporders plaatsen bij de leveranciers. Het juridisch eigendom over de goederen zal daarop rechtstreeks overgaan van de leverancier op de groepsmaatschappij en de goederen zullen ook rechtstreeks worden afgeleverd. De raamovereenkomst zal, in afwijking van het agentmodel, volledig tot stand worden gebracht tussen de leveranciers en de groepsmaatschappijen. De inkoopentiteit brengt een vergoeding in rekening voor de inkoopactiviteiten die zij verricht.



Figuur 1.2 – Procurement support-model

1.4.3.3 Agentmodel

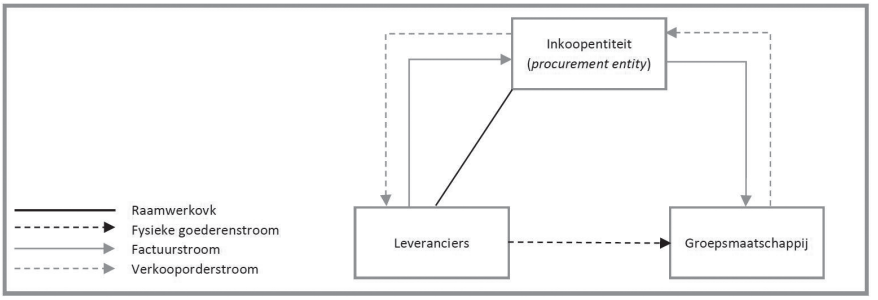
In het agentmodel worden de raamwerkovereenkomsten, net als bij *buy-sell* modellen, gesloten tussen de inkoopentiteit en de leveranciers. In aanvulling daarop zullen er rechtstreekse raamwerkovereenkomsten worden gesloten tussen de individuele groepsmaatschappijen en hun leveranciers waarin wordt verwezen naar de overkoepelende raamovereenkomst tussen de inkoopentiteit en de leveranciers. De verkooporders worden rechtstreeks door de groepsmaatschappijen geplaatst bij de leveranciers. De juridische titel over de goederen gaat eveneens rechtstreeks over van de leverancier op de groepsmaatschappij en de goederen worden rechtstreeks geleverd van de leverancier aan de groepsmaatschappij. De inkoopentiteit brengt een agentvergoeding in rekening voor de inkoopentiteiten die zij verricht.



Figuur 1.3 – Agentmodel

1.4.3.4 Buy-sell model

Het *buy-sell* model zijn de inkoopactiviteiten gecentraliseerd bij één inkoopentiteit. De inkoopentiteit gaat een raamovereenkomst aan met de leveranciers. Indien een groepsmaatschappij goederen wil betrekken, plaatst zij een verkooporder bij de centrale inkoopentiteit die daaropvolgend een verkooporder plaatst bij een leverancier. De goederen worden vervolgens rechtstreeks geleverd van de leverancier aan de groepsmaatschappij en zij spreken onderling de dagelijkse leveringsplanning af. De juridisch eigendom over de goederen gaat echter eerst over naar de centrale inkoopentiteit en vervolgens naar de groepsmaatschappij. De centrale inkoopentiteit verhoogt de inkoopprijs van de goederen met een winstopslag en een *sourcing*-vergoeding die meestal als een percentage van de inkoopprijs is uitgedrukt.



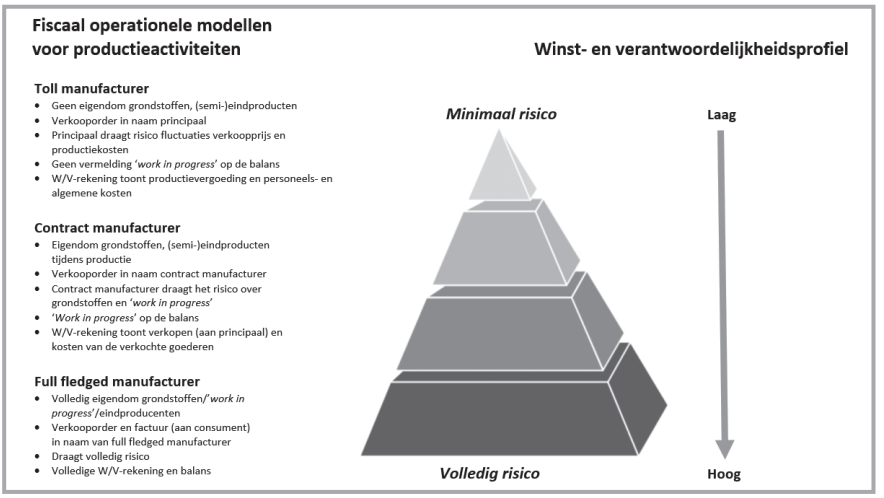
Figuur 1.4 – Buy-sell model

1.4.4 Fiscaal operationele modellen belast met productieactiviteiten[55]

1.4.4.1 Taken en winst- en verantwoordelijkheidsprofiel

Voor de fiscaal operationele modellen die zijn belast met productieactiviteiten kan onderscheid worden gemaakt tussen een *toll manufacturer*, *contract manufacturer* en *full fledged manufacturer*. De taken en het winst- en verantwoordelijkheidsprofiel is anders bij elk type fabrikant. Zo loopt per type het potentiële risicoprofiel, de veronderstelde winst(marge) om de producten te vervaardigen en de aanwending van de activa uiteen. Een hoog risicoprofiel (*full fledged manufacturer*) kan tegelijk leiden tot een hoge winst(marge), maar ook tot een groot verlies. Een laag risicoprofiel (*toll manufacturer*) daarentegen leidt in de regel tot een lage winst(marge) of, in voorkomende gevallen, een klein verlies.

55 D. Nerudova en V. Solilova, 'Business models', in: A. Bakker (ed.), *Transfer Pricing and Business Restructuring*, IBFD: 2009 (online version 1 May 2019). De fiscaal operationele modellen belast met productieactiviteiten komen nader aan bod in de onderdelen 7.4.2.3.2, 8.3.6, 8.4.1, 9.7.4.2 en 11.4.3.2.4.

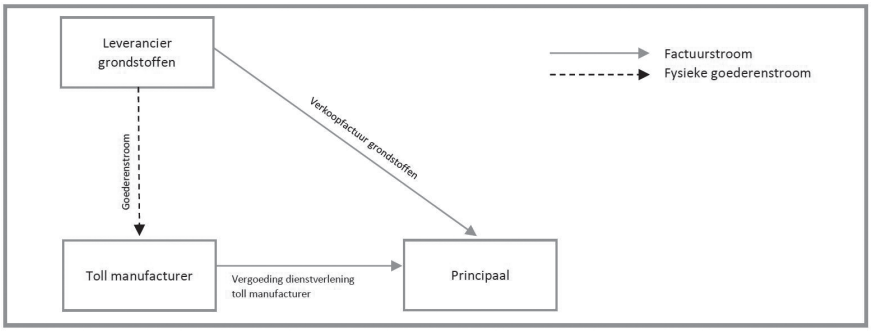


Figuur 1.5 – Risico's en winst- en verantwoordelijkheidsprofiel fiscaal operationele modellen belast met productieactiviteiten

In aanvulling op de karakteristieken zoals genoemd in figuur 1.5, ga ik in het hiernavolgende nader in op de karakteristieken van elk van de hiervoor genoemd type fiscaal operationele modellen belast met productieactiviteiten. Ik maak daarbij tevens aan de hand van schema's inzichtelijk hoe de goederen- en factuurstromen lopen.

1.4.4.2 Toll manufacturer

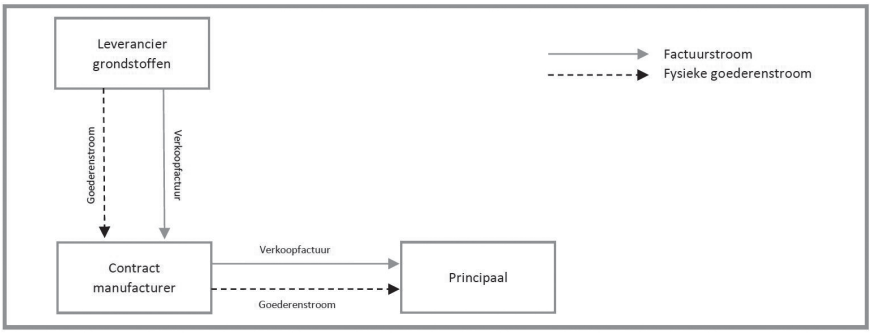
De *toll manufacturer* is in feite een dienstverlener. Zij krijgt grondstoffen of halffabricaten fysiek geleverd van een leverancier (figuur 1.5). Het eigendom gaat echter direct van de leverancier over naar de opdrachtgever van de *toll manufacturer* (lees: de principaal). Alvorens de be- of verwerking door de *toll manufacturer* plaatsvindt, worden de grondstoffen of halffabricaten eventueel reeds bij de *toll manufacturer* in consignatie opgeslagen. De grondstoffen of halffabricaten worden vervolgens be- of verwerkt door de *toll manufacturer*, waarna het (semi-)eindproduct fysiek geleverd wordt aan de principaal. De *toll manufacturer* brengt voor de be- of verwerking een vergoeding in rekening aan de principaal. Zij is echter niet verantwoordelijk voor het productieschema, kwaliteitscontroles, logistiek en aankoop- en verkoopbeleid van de grondstoffen en halffabricaten respectievelijk de geproduceerde (semi-)eindproducten. De *toll manufacturer* verkrijgt tot slot geen juridische titel over de grondstoffen, de onder be- of verwerking zijnde (semi-)eindproducten ('*work in progress*') of (semi-)eindproducten en heeft eveneens geen eigendom over immateriële activa.



Figuur 1.6 – Toll manufacturer

1.4.4.3 Contract manufacturer

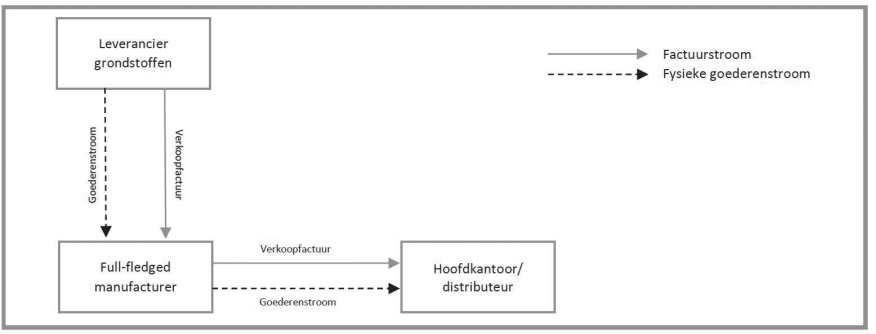
In tegenstelling tot de *toll manufacturer* verkrijgt de *contract manufacturer* eigendom over de aangekochte grondstoffen of halffabricaten, de onder be- of verwerking zijnde (semi-) eindproducten en eventueel over de geproduceerde (semi-)eindproducten. Na productie worden de (semi-)eindproducten verkocht en geleverd aan de principaal. Net als de *toll manufacturer* heeft de *contract manufacturer* echter geen eigendom over immateriële goederen. Daarnaast is zij niet verantwoordelijk voor het productieschema, logistiek en het verkoopbeleid van de geproduceerde (semi-)eindproducten. De *contract manufacturer* kan daarentegen wel een (gedeelde) verantwoordelijkheid dragen voor het aankoopbeleid van de grondstoffen of halffabricaten, kwaliteitscontroles en zij moet daarnaast zorgdragen dat ze meegaat in de technische ontwikkelingen qua productie en procedures om aantrekkelijk te blijven om als fabrikant onder contract grondstoffen of halffabricaten te be- of verwerken tot (semi-)eindproduct. Ten aanzien van het gedeeltelijke aankoopbeleid merk ik op dat de principaal niet rechtstreeks goederen aankoopt van de leverancier, maar wel een rol kan spelen in het aankoopbeleid.



Figuur 1.7 – Contract manufacturer

1.4.4.4 *Full fledged manufacturer*

De *full fledged manufacturer* verkrijgt, anders dan een *toll* en *contract manufacturer*, eigendom over de aangekochte grondstoffen of halffabricaten, de onder be- of verwerking zijnde (semi-)eindproducten en over de geproduceerde (semi-)eindproducten. Zij is daarnaast, wederom anders dan een *toll* en *contract manufacturer*, zelf verantwoordelijk voor het productieschema, logistiek, het aan- en verkoopbeleid van de grondstoffen of halffabricaten respectievelijk de geproduceerde (semi-)eindproducten en kwaliteitscontroles. Verder neemt de *full fledged manufacturer* verantwoordelijkheid voor de beslissingen omtrent het ontwerp en het design van de (semi-)eindproducten en houdt zij ook eigendom over de immateriële goederen (licenties, *knowhow*).



Figuur 1.8 – Full-fledged manufacturer

1.4.5 *Fiscaal operationele modellen belast met verkoopactiviteiten*[56]

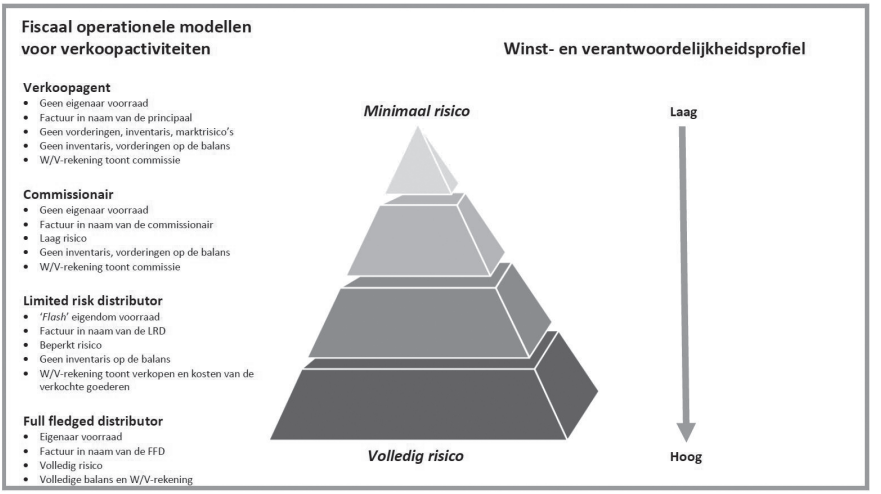
1.4.5.1 *Taken en winst- en verantwoordelijkheidsprofiel*

De fiscaal operationele modellen belast met verkoopactiviteiten zijn erop gericht om goederen van de fabrikant te leveren aan de uiteindelijke klant. Dit kan een rechtstreekse levering van de fabrikant aan de klant zijn, maar vaak zullen er één ('*one-tier*') of diverse leveringen plaatsvinden alvorens de door de fabrikant geproduceerde producten uiteindelijk bij de consument terechtkomen. Ook kunnen er verschillende actoren betrokken zijn bij de uiteindelijke levering van de goederen, zoals tussenpersonen (agenten of commissionairs), groothandels, distribiteurs, *dealers* of retailers. Elke betrokken actor voert een andere functie uit. Om een en ander inzichtelijk te maken, maak ik voor dit onderzoek voor wat betreft de fiscaal operationele modellen die zijn belast met verkoopactiviteiten onderscheid tussen een agent/vertegenwoordiger, commissionair, *limited risk distributor* (LRD) en *full fledged-distributor* (FFD). De taken en het winst- en verantwoordelijkheidsprofiel is anders bij elk type. Zo loopt per type het potentiële risicoprofiel, de veronderstelde winst(marge) om de producten te verkopen en de aanwending van de activa uiteen. Een hoog risicoprofiel (FFD) kan tegelijk leiden tot een hoge winst(marge), maar ook tot een groot verlies. Een

56 De fiscaal operationele modellen belast met verkoopactiviteiten komen nader aan bod in de onderdelen 8.2.4.2, 8.3.5.2, 8.3.6, 8.4.1, 9.6.3, 9.7.4.3, 11.2.1 en 11.2.5.3.

laag risicoprofiel (agent/vertegenwoordiger) daarentegen leidt in de regel tot een lage winst(marge) of, in voorkomende gevallen, een klein verlies.

In aanvulling op de karakteristieken zoals genoemd in figuur 1.9, ga ik in het hiernavolgende nader in op de karakteristieken van elk van de hiervoor genoemde fiscaal operationeel model belast met verkoopactiviteiten. Ik maak daarbij tevens aan de hand van schema's inzichtelijk hoe de goederen- en factuurstromen lopen.



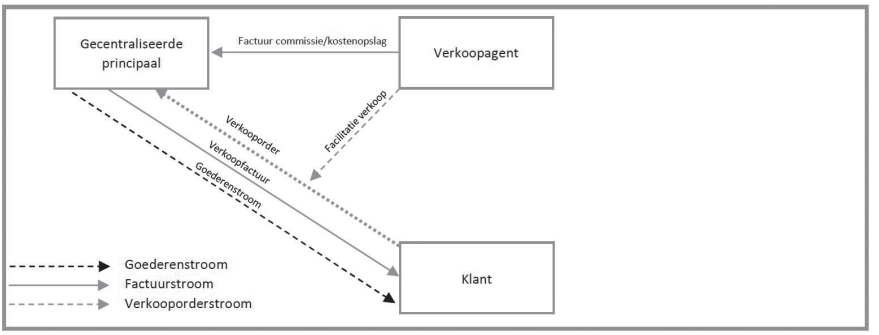
Figuur 1.9 – Risico's en winst- en verantwoordelijkheidsprofiel fiscaal operationele modellen belast met verkoopactiviteiten

1.4.5.2 Agent/vertegenwoordiger

Bij de figuur van een agent/vertegenwoordiger plaatst een klant een verkooporder bij een principaal. Bij de daaropvolgende verkooptransactie die tussen de principaal en de klant tot stand komt, vervult de agent/vertegenwoordiger een faciliterende rol. Voor deze faciliterende rol brengt zij een commissie in rekening aan de principaal. De commissie bestaat veelal uit een vast percentage van de verkoopprijs die de principaal aan de klant in rekening brengt. De verkoopfactuur die ten grondslag ligt aan de verkooptransactie wordt uitgereikt op naam en voor rekening van de principaal. De agent/vertegenwoordiger verkrijgt bij de uitvoering van zijn ondersteunende dienstverlening geen eigendom over de goederen, heeft geen vorderingen op de klant en loopt geen financieel risico bij eventuele beschadiging of verlies van de goederen die voorwerp zijn van de verkooptransactie. Tot slot houdt de agent/vertegenwoordiger geen voorraad aan en zij loopt derhalve geen voorraadrisico.

De agent/vertegenwoordiger treedt in deze vorm op als verlengstuk van de verkoper; zij kan derhalve worden aangemerkt als 'verkoopagent' (figuur 1.10). Een afgeleide variant betreft de situatie dat de agent/vertegenwoordiger optreedt als verlengstuk van de koper; zij is dan aan te merken als inkoopagent. Dit verschil is voor de vaststelling van de douanewaarde

van belang, omdat de door de agent/vertegenwoordiger in rekening gebrachte commissie in aanmerking moet worden genomen voor de vaststelling van de transactiewaarde indien zij optreedt als verkoopagent/vertegenwoordiger, terwijl dat niet het geval is als zij optreedt als inkoopagent/vertegenwoordiger (zie onderdeel 11.2).

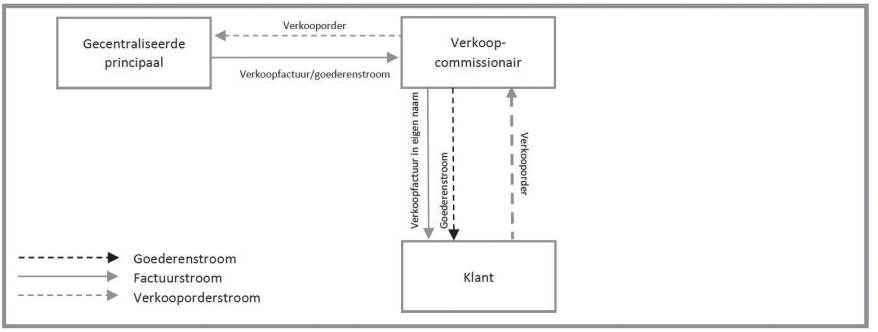


Figuur 1.10 – Verkoopagent

1.4.5.3 Commissionair

De commissionair treedt in eigen naam, maar voor rekening van de principaal op bij de verkooptransactie die tot stand komt tussen de principaal en de klant. De commissionair wordt ook wel aangeduid als de *undisclosed agent*, terwijl de agent/vertegenwoordiger juist als *disclosed agent* wordt aangemerkt. De goederen worden ofwel fysiek geleverd door de principaal aan de commissionair en daaropvolgend aan de klant, dan wel worden de goederen rechtstreeks geleverd door de principaal aan de klant. In elk van de twee situaties verkrijgt de commissionair geen eigendom over de goederen. De commissionair brengt voor de bewezen diensten een vergoeding in rekening, waarbij vastgesteld moet worden – zoals hiervoor reeds bij de figuur agent/vertegenwoordiger is besproken – of deze vergoeding in aanmerking moet worden genomen voor de vaststelling van de douanewaarde. De keuze voor een agent/vertegenwoordiger of commissionair kan daarnaast voor de btw-behandeling verschil uitmaken. Anders dan bij de figuur agent/vertegenwoordiger worden de verrichte handeling voor de btw namelijk niet aangemerkt als een aan de principaal verrichte dienst, maar wordt de handeling bij fictie als levering van goederen aangemerkt ingevolge artikel 14, lid 2, onderdeel c, Btw-richtlijn.[57]

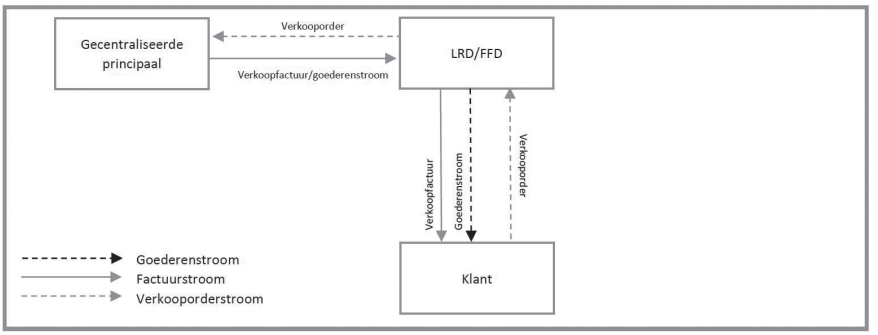
57 Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, *OJ* L 347 van 11.12.2006, p. 1-118.



Figuur 1.11 – Commissionair

1.4.5.4 Limited risk distributor en full-fledged distributor

De LRD is een 'gestripte' versie van de FFD. In beide gevallen worden de goederen van de principaal aangekocht en vindt daaropvolgend een verkoop plaats aan de klant. Bij de LRD vindt eerstgenoemde verkoop direct voorafgaand aan de tweede verkoop plaats. De LRD verkrijgt dan op een ondeelbaar moment eigendom over de goederen ('*flash title*'). Derhalve loopt zij minder risico en zal haar vergoeding, vergeleken met de vergoeding die de FFD toekomt, lager zijn. De goederen kunnen bij een LRD rechtstreeks van de fabrikant aan de klant worden geleverd of eerst in opslag worden gehouden door de LRD. In dat laatste geval heeft de LRD een beperkt voorraadrisico. Anders dan bij de LRD is de FFD verantwoordelijk voor marketing- en verkoopactiviteiten, loopt zij volledig voorraadrisico, voert zij zelf kwaliteitscontroles uit en draagt zij logistieke verantwoordelijkheid.



Figuur 1.12 – Limited risk distributor en full-fledged distributor

1.5 Toetsingskader

Mondiaal zijn de belangrijkste functies van het heffen van invoerrechten het vergaren van inkomsten en het beschermen van de binnenlandse industrie. In onderdeel 1.1 kwam al kort aan bod dat invoerrechten worden afgebouwd, ondanks het neo-protectionisme. Desondanks blijft de douanewaarde een rol van betekenis spelen in de internationale handel,

omdat de douanewaarde bijvoorbeeld wordt gebruikt in het kader van invoerstatistieken en als maatstaf van heffing van andere bij invoer verschuldigde belastingen zoals de btw.

Forrester en Odarda wijzen erop dat om diverse redenen een internationaal geaccepteerd systeem ter bepaling van de douanewaarde wenselijk is:[58]

> "*An ideal system would permit a degree of certainty and forward planning for trading parties; customs administration would be facilitated; fewer disputes would arise; transparency would prevail; and the imports from each country would be treated approximately equally*."

Het stimuleren van de internationale handel lijkt de achtergrond te zijn waarom tot vaststelling van een internationaal geaccepteerd systeem ter bepaling van de douanewaarde is overgegaan. Aan de behoefte tot vaststelling van een internationaal geaccepteerd systeem is gehoor gegeven door de vaststelling van wat thans bekend staat onder de naam CVA. De CVA kan als algemeen geaccepteerd stelsel worden aangemerkt, omdat alle 164 leden van de WHO, waaronder de Europese Unie, gehouden zijn om de CVA-bepalingen toe te passen. Voornoemde bepalingen geven op gedetailleerd niveau weer hoe de douanewaarde vastgesteld moet worden. De doelstelling van de CVA-bepalingen is om een douanewaarde vast te stellen die zoveel mogelijk de werkelijke economische waarde van de ingevoerde goederen op of omstreeks het tijdstip van invoer weergeeft. Daartoe voorziet de CVA in een strikt hiërarchisch systeem bestaande uit zes waarderingsmethoden en wordt de transactiewaarde van de ingevoerde goederen aangemerkt als preferente en primaire methode om de douanewaarde vast te stellen. De CVA bepaalt voorts welke prijselementen aan de transactiewaarde moeten worden toegevoegd en welke daarvan moeten worden uitgesloten alsook de voorwaarden waaronder de toevoeging of uitsluiting moet plaatsvinden. Aan WHO-leden komt slechts in beperkte mate autonomie toe om eigen (afwijkende) douanewaardebepalingen op te nemen. Bij de bespreking van de Unierechtelijke douanewaardebepalingen is derhalve een goed begrip over de totstandkoming van de CVA (onderdelen 3.2 en in het bijzonder onderdeel 3.2.4) en de verhouding van de CVA tot het EU-douanerecht (onderdeel 4.3.2) van belang.

In de CVA zijn in de preambule overwegingen opgenomen die bij de interpretatie van de CVA-bepalingen in acht genomen moeten worden om de uniforme uitleg van de CVA-bepalingen te garanderen en zorg te dragen dat de economische waarde van de ingevoerde goederen wordt vastgesteld. Indien elk lid van de WHO de CVA-bepalingen op uniforme wijze uitlegt, leidt dat voor partijen die opereren op een internationale markteconomie tot een eenvoudigere handelspraktijk daar het makkelijker is om te voldoen aan het in elk van de betrokken douaneterritoria toepasbare douanerecht. Het stimuleert daarmee de internationale handel.

58 I.S. Forrester & O.E. Odarda, 'The Agreement on Customs Valuation', in: P.F.J. Macrory, A.E. Appleton en M.G. Plummer, *The World Trade Organization: Legal, Economic and Political Analysis*, New York: Springer, p. 534.

De overwegingen uit de preambule die voor dit onderzoek van belang zijn, luiden als volgt:

1. Er moet worden uitgegaan van een rechtvaardig, éénvormig en neutraal systeem voor het bepalen van de douanewaarde van goederen dat het gebruik van willekeurig vastgestelde of fictieve douanewaarden uitsluit;
2. De grondslag voor de berekening van de douanewaarde van goederen dient zoveel mogelijk de transactie te zijn van de goederen waarvan de waarde wordt bepaald;
3. De douanewaarde dient op eenvoudige en billijke, met de handelspraktijk verenigbare grondslagen te berusten en de methoden voor het bepalen van de waarde dienen van algemene toepassing te zijn, ongeacht de herkomst van de goederen;
4. De procedures voor het bepalen van de douanewaarde mogen niet voor het bestrijden van dumping worden gebruikt.

Bij de interpretatie van douanewaardebepalingen en aanbevelingen voor aanpassing of het formuleren van nieuwe douanewaardebepalingen zal ik deze overwegingen in acht nemen. Zij vormen met andere woorden de elementen van het toetsingskader. De elementen zijn geformuleerd door de landen die betrokken waren bij de vaststelling van de CVA en zijn in hun ogen noodzakelijk om de werkelijke economische waarde van de ingevoerde goederen vast te stellen en met het douanewaardesysteem bij te dragen aan het stimuleren van de internationale handel. Dat sprake is van een billijk, uniform en neutraal systeem, volgt uit het volgende.[59] Het betreft een billijk systeem, omdat de CVA rekening houdt met de commerciële en economische realiteit en aansluiting zoekt bij de beste elementen van de regelingen die zij vervangt (lees: de Brusselse Waarde Definitie (BWD)). De BWD ging namelijk uit van een geobjectiveerde waardedefinitie, terwijl de CVA primair uitgaat van de werkelijk betaalde of te betalen prijs. Daarnaast sluit de CVA het gebruik van willekeurige of fictieve douanewaarden uit en vervangt protectionistisch ingestelde waardeconcepties.[60] Het betreft voorts een uniform systeem, omdat het uitgaat van zes duidelijke methoden die van toepassing zijn op alle goederen ongeacht hun oorsprong of het karakter van de achterliggende verkoop. De neutraliteit van het systeem wordt gewaarborgd door het feit dat het kunstmatig verhogen van de waarde van ingevoerde goederen als protectionistische maatregel of als antidumpingmaatregel niet mogelijk is. In hoofdstuk 5 ga ik nader in op de hiervoor opgesomde vier elementen.

1.6 Opbouw van het onderzoek, probleemstelling en deelvragen

Dit onderzoek is opgebouwd uit in totaal twaalf hoofdstukken verdeeld over vier onderdelen. In het hiernavolgende licht ik nader toe welke onderwerpen in welk hoofdstuk aan

59 EC, Community Introduced New Customs Valuation Rules, *Intertax* 9(2), p. 62-63.

60 Een voorbeeld betreft de waardedefinitie die toepassing vonden in de Verenigde Staten en berustte op de Tariff Act van 18 juni 1930, gewijzigd op 1 juli 1950. Het vijftal maatstaven dat op voornoemde wetgeving berusten zijn, op volgorde van toepassing, de volgende: *Foreign Value, Export Value, United States Value, Cost of Production* en *The American Selling Price*. In het bijzonder de laatste maatstaf wordt gekenmerkt door een sterk protectionistisch karakter, omdat het de waarde van ingevoerde goederen in de Verenigde Staten gelijkschakelt met de verkoopprijs van in de Verenigde Staten geproduceerde goederen bij verkoop voor binnenlands gebruik aan alle kopers op de belangrijkste markt in de Verenigde Staten zelf. Zie voor een uitvoerige bespreking onderdeel 5.3.3.2 en K. Millenaar, De waarde bij invoer I, *WFR* 1955/491.

bod komen en welke deelvragen, die van belang zijn voor de beantwoording van de probleemstelling, in welk van deze hoofdstukken aan bod komen.

De probleemstelling die ten grondslag ligt aan dit onderzoek luidt als volgt:

> "*In hoeverre kan de transactiewaarde van goederen, waarvan de waarde moet worden bepaald op het moment dat zij ten invoer worden aangegeven in de Europese Unie, in het huidige tijdsgewricht worden bepaald gelet op de doelstelling die aan het stelsel ter bepaling van de douanewaarde ten grondslag ligt?*"

Met het huidige tijdsgewricht wordt de in onderdeel 1.1 benoemde economische globalisatie bedoeld. De economische globalisatie brengt onder andere met zich dat handelsstromen zijn toegenomen, er sprake is van intensievere handelsrelaties gebaseerd op het *inter-firm* principe en de waarde van goederen in toenemende mate wordt bepaald aan de hand van immateriële rechten zoals royalty's en licentierechten. Voornoemde ontwikkelingen zijn, zoals toegelicht in onderdeel 1.3, van belang voor en oefenen druk uit op de vaststelling van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen. De doelstelling die aan het stelsel ten grondslag ligt is het vaststellen van de werkelijke economische waarde van de ingevoerde goederen. Om deze doelstelling te bereiken moet rekening worden gehouden met de vier elementen die in onderdeel 1.5 zijn genoemd. Ik duid deze elementen van het toetsingskader tezamen aan als het conceptuele stelsel van de douanewaarde. Het conceptuele stelsel wordt nader besproken in hoofdstuk 5.

Deel I – Introductie tot de douanewaarde

Het eerste onderdeel omvat vier inleidende hoofdstukken waarin bepaalde aspecten van het onderzoek nader worden ingeleid in navolging van dit eerste hoofdstuk. In het daaropvolgende, tweede hoofdstuk wordt een meer algemene inleiding gegeven op het douanerecht in het algemeen en de vaststelling van de douanewaarde in het bijzonder. Daarbij wordt onder andere ingegaan op de verschillende vormen van de maatstaf van heffing. De deelvraag die in dit hoofdstuk centraal staat luidt:

> **Deelvraag 1**
> *"Wat is de betekenis en de plaats van het begrip (douane)waarde in het douanerecht?"*

Het derde hoofdstuk gaat in op de historische ontwikkelingen van het concept douanewaarde door in te gaan op de totstandkoming van de GATT en de daaropvolgende ontwikkelingen tot op heden. Daarbij wordt onderscheid gemaakt tussen de ontwikkelingen op WHO- en EU-niveau. De deelvraag in dit hoofdstuk luidt:

> **Deelvraag 2**
> *"Hoe heeft de douanewaardewetgeving zich op Europees en breder internationaal niveau ontwikkeld sinds de Tweede Wereldoorlog?"*

Het vierde hoofdstuk gaat in op de wettelijke grondslagen van de vaststelling van de douanewaarde. Daarbij wordt ingegaan op de verdeling van de competentie tot het vormgeven van bepalingen tot vaststelling van de douanewaarde tussen de verschillende instituten

van de Europese Unie en de wisselwerking tussen het *acquis communautair* en het bredere internationale (douane)recht.[61] In dit hoofdstuk staat de volgende deelvraag centraal:

> **Deelvraag 3**
> *"Wat is de verdeling van de competentie tot het vormgeven van bepalingen tot vaststelling van de douanewaarde in het acquis communautair en in welke mate spelen internationale invloeden daarbij een rol?"*

In het vijfde hoofdstuk wordt daaropvolgend ingegaan op het conceptuele stelsel van de douanewaarde op basis van de volgende deelvragen:

> **Deelvraag 4**
> *"Wat wordt bedoeld met de elementen 'rechtvaardig', 'éénvormig' en 'neutraal' zoals vastgelegd in de preambule van de CVA?"*

> **Deelvraag 5**
> *"Wat wordt bedoeld met 'eenvoudige en billijke, met de handelspraktijk verenigbare grondslagen'?"*

> **Deelvraag 6**
> *"Hoe wordt voorkomen dat de douanewaardebepalingen worden gebruikt voor het bestrijden van dumping?"*

Met de beantwoording van bovenstaande vragen worden de elementen van het toetsingskader nader uiteengezet. Een uitzondering daarop vormt het uitgangspunt dat de grondslag voor de berekening van de douanewaarde zoveel als mogelijk de transactiewaarde van de goederen moet zijn. Aan dit element wordt de vijfde deelvraag aan gewijd, die in hoofdstuk 6 van deel II aan bod komt. Dit is een meer geëigende plaatst, omdat de bepalingen van het DWU pas vanaf deel II worden besproken en het mede van deze bepalingen afhangt of de douanewaarde in de Europese Unie zoveel als mogelijk aansluit bij de transactiewaarde van de ingevoerde goederen.

Deel II – Waarderingsmethoden onder het Douane Wetboek van de Unie

Het tweede deel bestaat uit drie hoofstukken. Het zesde hoofdstuk gaat onder andere in op de verhouding tussen de waarderingsmethoden, het verkrijgen van zekerheid over toe te passen waarderingsmethoden, faciliteiten voor de vaststelling van de douanewaarde en de rechten en verplichtingen die douaneautoriteiten en aangevers hebben bij het vaststellen van de douanewaarde.[62] In dit hoofdstuk komt de volgende deelvraag aan bod:

---

61 Dit hoofdstuk is gebaseerd en bouwt verder op een eerdere publicatie van mijn hand: M.L. Schippers, Juridische houdbaarheid van de first-sale-for-exportregeling onder het DWU, EFS-verhandeling Post-Master in EU Customs Law 2015: Rotterdam.

62 Dit hoofdstuk is gebaseerd en bouwt verder op eerdere publicaties van mijn hand (al dan niet met een co-auteur): M.L. Schippers, Retroactieve interne verrekenprijsaanpassingen en de douanewaarde, *NTFR-B* 11(7/8), p. 25-32, M. Friedhoff en M.L. Schippers, HvJ Hamamatsu: een abrupt einde aan de wisselwerking tussen verrekenprijzen en douanewaarde?, *Wfr* 2018/132, p. 909-921, M. Friedhoff & M.L. Schippers, ECJ Judgment in Hamamatsu Case: An Abrupt End to Interaction Between Transfer Pricing and Customs Valuation?, *EC Tax Review* 28(1), p. 32-42 en M.L. Schippers, Afstemmen douanewaarde op verrekenprijzen: juridische ruimte na Hamamatsu en operationalisering, *TFO* 163(4), p. 105-111 en mijn annotaties bij het arrest LS Customs Services SIA en conclusie bij de zaak Oribalt Rīga, zie *NLF* 2017/2738 respectievelijk *NLF* 2019/0373.

Deelvraag 7
"Hoe wordt bereikt dat voor de vaststelling van de douanewaarde zoveel mogelijk aansluiting wordt gezocht bij de transactiewaarde?"

In het zevende hoofdstuk wordt stilgestaan bij de vaststelling van de transactiewaarde op basis van de wettelijke bepalingen in het DWU en jurisprudentie van het Hof van Justitie.[63] Onderzocht wordt op welke wijze de bepalingen van de CVA zijn ingebed in het DWU en wat de draagwijdte is van deze bepalingen. Voor dat laatste worden ook de arresten betrokken die zijn gewezen onder de voorgangers van het DWU en wordt geëvalueerd in hoeverre deze arresten nog toepassing vinden. In het bijzonder wordt stilgestaan bij de vraag in hoeverre de voorwaarden die gesteld zijn aan de toepassing van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen, bijdragen aan de preferente behandeling die aan de transactiewaarde wordt toegekend ten opzichte van de alternatieve waarderingsmethoden. In dit hoofdstuk wordt slechts marginaal stilgestaan bij de vaststelling van de transactiewaarde van ingevoerde goederen bij opeenvolgende verkopen, de transactiewaarde van ingevoerde goederen bij verbonden partijen en de elementen die van de transactiewaarde deel uitmaken. Voornoemde onderwerpen komen namelijk uitgebreid aan bod in respectievelijk het negende, tiende en elfde hoofdstuk. De deelvragen die ten grondslag liggen aan het zevende hoofdstuk luiden:

Deelvraag 8
"Op welke wijze zijn de bepalingen van de CVA ingebed in het Douane Wetboek van de Unie?"

Deelvraag 9
"In hoeverre wordt de draagwijdte van de bepalingen in het Douane Wetboek van de Unie bepaald door arresten van het Hof van Justitie gewezen onder de voorgangers van het Douane Wetboek van de Unie?"

Tot slot wordt in het achtste hoofdstuk ingegaan op de alternatieve waarderingsmethoden die toepassing vinden indien de transactiewaarde van de ingevoerde goederen niet kan worden toegepast.[64] De aan dit hoofdstuk ten grondslag liggende deelvraag betreft:

Deelvraag 10
"Op welke wijze wordt de douanewaarde bepaald als de transactiewaarde van de ingevoerde goederen geen toepassing vindt?"

Deel III – De transactiewaarde in een globaliserende wereld

De in onderdeel 1.3 beschreven druk die is ontstaan op de toepassing van de transactiewaarde als methode ter bepaling van de douanewaarde wordt in dit onderdeel, dat bestaat uit drie hoofdstukken, nader onderzocht. In het negende hoofdstuk wordt ten dienaanzien

63 Dit hoofdstuk is gebaseerd en bouwt verder op een eerdere publicatie van mijn hand: M.L. Schippers, 'Some thoughts about imposing import duties on electronic transmissions in an era of digitalization', in: P. Kavelaars (eds.), *European Fiscal Essays*, Amsterdam: NLFiscaal 2021, p. 153-166.

64 Dit hoofdstuk is gebaseerd en bouwt verder op eerdere publicaties van mijn hand: M.L. Schippers, Oribalt Rīga: over de transactiewaarde van soortgelijke goederen en de aftrekmethode, *NTFR-Beschouwingen* 13(7/8), p. 6-12 en mijn annotaties bij het arrest LS Customs Services SIA en conclusie bij de zaak Oribalt Rīga, zie *NLF* 2017/2738 respectievelijk *NLF* 2019/0373.

ingegaan op de bepaling van de douanewaarde op basis van opeenvolgende verkopen.[65] Het tiende hoofdstuk gaat in op de toepassing van de transactiewaarde bij verbonden personen. Vooral de wisselwerking tussen het vaststellen van de douanewaarde en het vaststellen van verrekenprijzen wordt daarbij nader onderzocht.[66] Het elfde hoofdstuk is gericht op de elementen van de transactiewaarde.[67] De volgende drie deelvragen liggen respectievelijk ten grondslag aan voornoemde hoofdstukken:

Deelvraag 11
"Op welke wijze zou de transactiewaarde bepaald moeten worden bij opeenvolgende verkopen?"

Deelvraag 12
"In hoeverre en op welke wijze kan de transactiewaarde worden toegepast bij een verkoop voor uitvoer tussen verbonden personen in de Europese Unie?"

Deelvraag 13
"Op welke wijze moeten de voorwaarden voor het in aanmerking nemen van de elementen van de transactiewaarde worden geïnterpreteerd, zodat de transactiewaarde overeenkomt met de werkelijk betaalde of te betalen prijs van de goederen op het moment dat deze ten invoer worden aangegeven?"

Deel IV – Conclusies en aanbevelingen

In dit laatste onderdeel wordt voorzien in een conclusie en een Nederlandse alsmede Engelstalige samenvatting van dit onderzoek. De hiervoor opgenomen probleemstelling en deelvragen zullen ten grondslag liggen aan de conclusie.

65 Dit hoofdstuk is gebaseerd en bouwt verder op eerdere publicaties van mijn hand: M.L. Schippers, Juridische houdbaarheid van de first-sale-for-exportregeling onder het DWU, EFS-verhandeling Post-Master in EU Customs Law 2015: Rotterdam, M.L. Schippers, A series of sales: determining the Customs Value under the Union Customs Code, *GTCJ* 13(2), p. 36-48 en M.L. Schippers, Van first-sale naar last-sale: het bepalen van de relevante verkooptransactie onder het Douane Wetboek van de Unie, *Wfr* 2019/94, p. 562-572.

66 Dit hoofdstuk is gebaseerd en bouwt verder op eerdere publicaties van mijn hand (al dan niet met een co-auteur): M.L. Schippers, Retroactieve interne verrekenprijsaanpassingen en de douanewaarde, *NTFR-B* 11(7/8), p. 25-32, M. Friedhoff en M.L. Schippers, HvJ Hamamatsu: een abrupt einde aan de wisselwerking tussen verrekenprijzen en douanewaarde?, *Wfr* 2018/132, p. 909-921, M. Friedhoff & M.L. Schippers, ECJ Judgment in Hamamatsu Case: An Abrupt End to Interaction Between Transfer Pricing and Customs Valuation?, *EC Tax Review* 28(1), p. 32-42 en M.L. Schippers, Afstemmen douanewaarde op verrekenprijzen: juridische ruimte na Hamamatsu en operationalisering, *TFO* 163(4), p. 105-111.

67 Onderdeel 11.5 is gebaseerd en bouwt verder op eerdere publicaties van mijn hand: M.L. Schippers, Royalty's en licentierechten onder het Douane Wetboek van de Unie, *MBB* 2018 (9), p. 346-361, M.L. Schippers, Royalty voor productie *knowhow* belastbaar bij invoer van halffabricaten?, *NTFR-Beschouwingen* 14(9), p. 14-20 en M.L. Schippers, 'Some thoughts about imposing import duties on electronic transmissions in an era of digitalization', in: P. Kavelaars (eds.), *European Fiscal Essays*, Amsterdam: NLFiscaal 2021, p. 153-166.

DEEL I

INTRODUCTIE TOT DE DOUANEWAARDE

HOOFDSTUK 2

Inleiding tot het douanerecht en de douanewaarde

2.1 Inleiding

In onderhavig hoofdstuk wordt ingegaan op het douanerecht en de heffing van invoerrechten (onderdeel 2.2). Een beter begrip van het begrip 'invoerrecht' is namelijk essentieel om de plaats van de douanewaarde binnen het speelveld van het douanerecht te kunnen plaatsen. Daarnaast zal ik ingaan op de maatstaf van heffing van het invoerrecht, waarbij ik een onderscheid aanleg tussen specifieke rechten en *ad valorem* rechten (onderdeel 2.3). Dit hoofdstuk wordt afgesloten in onderdeel 2.4 met de beantwoording van de volgende deelvraag:

> *"Wat is de betekenis en de plaats van het begrip (douane)waarde in het douanerecht?"*

2.2 Het douanerecht en de heffing van invoerrechten

2.2.1 Inleiding

Voor een onderzoek naar de douanewaarde, de maatstaf van heffing van het invoerrecht, is het nuttig om een beeld te krijgen van de betekenis van het douanerecht en de heffing van invoerrechten. Daartoe wordt allereerst stilgestaan bij de verhouding tussen de termen 'douanerecht', 'douanerechten' en 'invoerrechten' vanuit een Europeesrechtelijk perspectief in onderdeel 2.2.2. Daaropvolgend wordt in onderdeel 2.2.3 ingegaan op de vraag waarom invoerrechten worden geheven.

2.2.2 Verhouding termen 'douanerecht', 'douanerechten' en 'invoerrechten'

De term douanerecht is de alomvattende term voor het juridisch raamwerk dat zorg draagt voor de heffing van douanerechten en de veiligheid en beveiliging van goederenstromen. De procedurele en materieelrechtelijke bepalingen ter vaststelling van de heffing van douanerechten in de Europese Unie zijn vervat in het wetgevingspakket van het DWU.[1] De douanerechten bestaan uit in- en uitvoerrechten.[2] Een invoerrecht wordt in het DWU omschreven als "*het douanerecht dat bij de invoer van goederen verschuldigd is*" en het

1 Het wetgevingspakket van het DWU betreft secundair EU-recht. In hoofdstuk 4 wordt nader ingegaan op de toebedeling van de bevoegdheden aan de instellingen van de Europese Unie om douanewetgeving vast te stellen op Unierechtelijk niveau.

2 Artikel 5, leden 20 en 21, DWU.

uitvoerrecht als "*het douanerecht dat bij de uitvoer van goederen verschuldigd is*".[3] In dit onderzoek zal, tenzij anders aangegeven, worden ingegaan op de douanewaarde voor het bepalen van het verschuldigde invoerrecht, hoewel het ook betekenis kan hebben voor het bepalen van het verschuldigde uitvoerrecht.

Voor een nadere duiding van het begrip invoerrechten herleidt *De Jong* uit jurisprudentie van het Hof van Justitie[4] drie vereisten om te kunnen spreken van invoerrechten. Dit zijn zijns inziens rechten die:[5]

1. Duidelijk in de daarvoor gebruikelijke vorm zijn gekleed;
2. Met uitsluiting van gelijksoortige in het land van invoer zelf voortgebrachte of vervaardigde producten, eenzijdig worden geheven van geïmporteerde goederen; en
3. Ten opzichte van de nationale producten een discriminerende of protectionistische werking hebben.

In lijn met deze vereisten wordt voor de toepassing van het DWU onder het begrip invoerrechten de rechten verstaan die voortvloeien uit het gemeenschappelijk douanetarief, antidumpingrechten en compenserende rechten.[6] Voor elk van deze rechten is de vaststelling van de douanewaarde, als zijnde maatstaf van heffing, van belang.

2.2.3 Waarom worden invoerrechten geheven?

Het heffen van invoerrechten heeft een budgettair en protectionistisch doel.

Van oudsher vormen invoerrechten een belangrijke inkomstenbron voor overheden, omdat het invoerrecht in de basis een betrekkelijk eenvoudig te heffen belasting is, getuige de reeds brede toepassing van de heffing in primitieve maatschappijen.[7] Ook nu nog vormt het invoerrecht een belangrijke, soms de belangrijkste, inkomstenbron in ontwikkelingslanden.[8] Echter, de budgettaire functie heeft in meer ontwikkelde landen aan belang ingeboet. In de Europese Unie komt het bedrag aan invoerrechten geheven over de in het douanegebied van de Europese Unie ingevoerde goederen voor 80% toe aan de traditionele eigen middelen van de Europese Unie. De overige 20% mag de lidstaat van invoer houden als zijnde perceptiekostenvergoeding. De begroting van 2020 laat zien dat de netto-douanerechten in 2020 goed zijn voor 14,24% van de geschatte totale ontvangsten van de Europese Unie. De totale ontvangsten aan netto-douanerechten werden in voornoemde begroting geschat op 22.156.900.000 euro.[9]

---

3 Artikel 5, leden 20 en 21, DWU.

4 HvJ EEG 14 december 1962, nrs. C-2/62 en C-3/62 (Commissie van de EEG / Luxemburg en België), ECLI:EU:C:1962:45. Zie in dit zelfde verband ook HvJ EEG 16 juni 1966, nrs. C-52/65 en C-55/65 (Duitsland / Commissie van de EEG), ECLI:EU:C:1966:32.

5 Th. de Jong, 'Het karakter van de invoerrechten', in B.J.M. Terra, *Douane – Inleiding tot het douanerecht*, Gouda Quint: Arnhem 1986, p. 96.

6 D.G. van Vliet, *Douanerecht* (2de druk), Deventer: Kluwer 2019, p. 41.

7 Th. de Jong, 'Het karakter van de invoerrechten', in B.J.M. Terra, *Douane – Inleiding tot het douanerecht*, Gouda Quint: Arnhem 1986, p. 90.

8 O. Arabov, *La Valeur en Douane en Débat*, Paris: Editions universitaires européennes 2010, p. 327 (bijlage IV).

9 Definitieve vaststelling (EU, Euratom) 2020/1157 van de gewijzigde begroting nr. 5 van de Europese Unie voor het begrotingsjaar 2020, *OJ* L 299 van 11.9.2020, p. 4.

Het invoerrecht is tevens protectionistisch van aard. Het beoogt de productie-industrie van de Europese Unie te beschermen door goederen te belasten al naar gelang de protectie per product die aan de binnenlandse markt wordt gegund. Dit wordt bereikt door de aangebrachte differentiatie in het geharmoniseerde douanetarief en door goederen verschillend, al naar gelang hun oorsprong, te behandelen. Opgemerkt dient te worden dat het niet is toegestaan om de bescherming van de eigen markt te bewerkstelligen door instelling van minimum douanewaarden, willekeurig vastgestelde of fictieve waarden (onderdeel 5.3.3.2). Met andere woorden, de douanewaarde van de ingevoerde goederen mag niet worden verhoogd of verlaagd ter bescherming van de eigen markt. Door de protectionistische werking van het invoerrecht is het invoerrecht een discriminerende heffing. In de Europese Unie voortgebrachte en vervaardigde goederen worden immers niet aan invoerrechten onderworpen, terwijl niet in de Europese Unie voortgebrachte en vervaardigde goederen wel aan invoerrechten worden onderworpen.

De budgettaire functie is in de Europese Unie grotendeels verschoven naar een meer protectionistische functie voor landbouw en industrie. Illustrerend daarvoor is de afbraak van tarieven, de opkomst van vrijehandelsakkoorden en de relatief lage opbrengst die wordt gegenereerd met het heffen van invoerrechten in de Europese Unie.

2.3 De maatstaf van heffing van het invoerrecht

2.3.1 Inleiding

Voor het bepalen van een belastingschuld is het van belang dat wordt vastgesteld wie aan de desbetreffende heffing onderworpen is (belastingplichtige), wat het feit is waardoor aan de wettelijke voorwaarden is voldaan die voor de verschuldigdheid van de belasting zijn vereist (belastbaar feit/heffingsobject), welk tarief van toepassing is (tarief) en wat de grondslag van de heffing is op basis waarvan de belasting wordt berekend (maatstaf van heffing). In het douanerecht werkt dat in beginsel als volgt uit. De belastingplichtige in het douanerecht wordt aangeduid als de douaneschuldenaar en is ertoe gehouden om de douaneschuld te voldoen. Het belastbare feit doet zich in beginsel voor wanneer de goederen worden aangegeven voor het vrije verkeer.[10] De elementen die de douaneschuld bepalen zijn het tarief en de maatstaf van heffing. Het tarief wordt vastgesteld aan de hand van de indeling van de goederen in de Gecombineerde Nomenclatuur (GN) en de oorsprong van de in te voeren goederen. De maatstaf van heffing van het invoerrecht kan onder andere worden bepaald aan de hand van fysieke grootheden zoals de hoeveelheid, het volume of het gewicht van het goed. Deze zogeheten 'specifieke rechten' kunnen, net als zogenoemde '*ad valorem* rechten', dienen als maatstaf van heffing.[11] Bij *ad valorem rechten* worden de invoerrechten geheven over de waarde van de ingevoerde goederen.

10 Het op onregelmatige wijze ontstaan van een douaneschuld laat ik buiten beschouwing. Zie over het op onregelmatige wijze ontstaan van een douaneschuld o.a. L.J. van Drie en M.L. Schippers, Samenloop tussen het ontstaan van douaneschulden en BTW-schulden bij invoer?, *Wfr* 2018/61.

11 Zwitserland is één van de weinige landen waar invoerrechten alleen op basis van specifieke rechten worden geheven, zie o.a. G.C. Hufbauer & R.E. Baldwin, *The Shape of a Swiss-US Free Trade Agreement*, Washington, D.C.: The Peterson Institute for International Economics 2006, p. 42.

Het gebruik van *ad valorem* rechten sluit overigens het gebruik van speciale rechten niet uit en tevens is het gelijktijdig heffen van beide soorten rechten mogelijk.

2.3.2 Specifieke rechten

De keuze voor een specifiek recht kan gelegen zijn in de eenvoudige toepasbaarheid ervan. Ook het nagenoeg kunnen uitsluiten van frauduleuze handelingen zoals het bewust onderwaarderen van goederen of achterhouden van prijselementen die aan de werkelijk betaalde of te betalen prijs moeten worden toegevoegd (zie hoofdstuk 11), kan een reden zijn om een specifiek recht als maatstaf van heffing van het invoerrecht als uitgangspunt te nemen. Specifieke rechten staan namelijk los van de waarde van de goederen. Andere overwegingen om specifieke rechten in te stellen hebben te maken met het feit dat specifieke rechten geen rekening houden met monetaire- en prijsfluctuaties en de kwaliteit van het heffingsobject. Dat laatste kan zowel als een voor- als nadeel worden ervaren. Nadelig is het voor importeurs, die hun concurrenten hetzelfde belast zien worden voor dezelfde goederen met een hogere waarde. Een specifiek recht kan in dit kader als voordeel worden aangemerkt, omdat specifieke rechten goederen van inferieure kwaliteit weren.[12] Tot slot zijn specifieke rechten moeilijk internationaal met elkaar vergelijkbaar.[13] Vanwege deze overwegingen, wordt een specifiek recht in de praktijk nauwelijks toegepast. In het vervolg van dit onderzoek zal daarom enkel op *ad valorem* rechten worden ingegaan, tenzij expliciet anders wordt aangegeven.

2.3.3 Ad valorem rechten

Ad valorem rechten worden geheven over de waarde van de goederen die worden aangegeven voor het vrije verkeer. Deze waarde wordt de douanewaarde genoemd.[14] De vraag rijst wat *in primo* verstaan moet worden onder het begrip 'waarde'. Daaropvolgend volgt de vraag hoe deze waarde tot uitdrukking gebracht kan worden om, in het bijzonder, de douanewaarde vast te stellen. Deze vragen staan centraal in de navolgende onderdelen.

2.3.3.1 Wat moet onder het begrip 'waarde' worden verstaan?

Het WHO Panel lijkt voorstander te zijn om voor de invulling van het begrip waarde aansluiting te zoeken bij de gewone betekenis die aan het woord 'waarde' wordt toegekend.[15] In de gewone betekenis van het woord kan het begrip 'waarde', aldus het WHO Panel, uitgelegd worden als: "[…] *the action of estimating or fixing the monetary value of*

12 J. de Kater, *De douanewaarde van goederen*, Kluwer: Deventer 1971, p. 1. Dit voordeel neemt af op het moment dat het specifieke recht wordt vastgesteld in een periode van laagconjunctuur, omdat specifieke rechten zich conjunctureel anticyclisch gedragen. Voorgaande is, echter, niet het geval indien op regelmatige basis tariefwijzigingen worden doorgevoerd.

13 D.G. van Vliet, *Douanerecht* (2de druk), Deventer: Kluwer 2019, p. 203.

14 Artikel 15, lid 1, onderdeel a, CVA.

15 Panel Report van 27 april 2009, Colombia — Indicative Prices and Restrictions on Ports of Entry, WT/DS366/R, aangenomen op 20 mei 2009, p. 88-89. Het WHO Panel laat zich daarbij leiden door artikel 31 van het Weens Verdragenverdrag. Hieruit volgt dat voor verdragsbepalingen uitgelegd moeten worden aan de hand van de gewone betekenis van de daarin gebruikte termen.

something […]" of als "[…] *the process of determining the value of a thing or entity* […]".[16] De monetaire waarde van een ingevoerd goed lijkt om die reden het uitgangspunt te vormen voor de vaststelling van de douanewaarde van ingevoerde goederen.[17] Er moet zodoende een prijs uitgedrukt in geldeenheden worden vastgesteld.

Een nadere invulling van het begrip '(monetaire) waarde' kan worden gevonden in werk van de econoom Walker, die het begrip 'waarde' vanuit de economische discipline omschrijft als:[18]

> "[…] *the power which an article confers upon its possessor, irrespective of legal authority or personal sentiments, of commanding, in exchange for itself, the labor, or the products of the labor, of others*."

Op basis van de definitie van *Walker* houdt de waarde van een goed verband met de '*purchasing power*' die over een goed wordt uitgeoefend. De *purchasing power* valt uiteen in de *exchange power* en *utility power*. De *exchange power* bestaat uit het recht om de beschikkingsmacht over het goed over te dragen ('*exchange value*'). Het onderscheidt zich daarmee van het recht om een goed enkel te gebruiken. Belangrijk is dat het recht om een goed over te dragen niet berust op persoonlijk sentiment, juridische autoriteit of dwang. Er moet daarnaast een prikkel bestaan om de macht van het goed overgedragen te krijgen. Deze prikkel bestaat uit de vermogensopbrengst die met het goed gegenereerd kan worden ('*utility value*'). Het recht om vermogensopbrengst te genereren wordt ook wel aangeduid als *utility power*.

Door de waarde van een goed afhankelijk te stellen van de *purchasing power*, moet het goed beschikbaar zijn op de markt en worden uitgewisseld. *Walker* lijkt daarom uit te gaan van de 'economische' waarde van het goed. De vraag is op welke wijze de economische waarde vastgesteld moet worden. *Arabov* maakt in dat kader onderscheid tussen een drietal verschillende waardetheorieën die in de economische discipline zijn ontwikkeld en antwoord geven op de vraag wat verstaan moet worden onder economische waarde.[19] Het gaat daarbij om de klassieke theorie, nutstheorie en de neoklassieke theorie. De economische waarde lijkt het beste bepaald te kunnen worden bij toepassing van de neoklassieke theorie. Om dat te verklaren, worden hierna alle drie de theorieën in chronologische volgorde nader besproken.

---

16 Panel Report van 27 april 2009, Colombia — Indicative Prices and Restrictions on Ports of Entry, WT/DS366/R, aangenomen op 20 mei 2009, p. 88-89.

17 De waarde van een goed kan ook anders dan in een monetaire waarde van een goed worden uitgedrukt. Bij een gift gaat het bijvoorbeeld niet om de monetaire waarde, maar wordt de waarde vertaald in de factor 'geluk' die de betrokken partijen ervaren bij het uitwisselen van een gift. Hoewel de waarde van een goed in 'geluk' uitgedrukt kan worden, is het mijns inziens echter niet hanteerbaar als belastbare waarde voor de vaststelling van verschuldigde invoerrechten.

18 F.A. Walker, *Political Economy*, Londen: MacMillan and Co. 1892, p. 81-82. Ik merk daarbij op dat er geen onbetwiste definitie in de economische discipline bestaat. Zo wordt de waardedefinitie door bijvoorbeeld economen uit de twintigste eeuw met enige regelmaat aan de hand van wiskundige formules gedefinieerd, zie Iure Pontes Vieira, The concept of Value in Tax Law and Customs Law, *EC Tax Review* 22(1), p. 31.

19 O. Arabov, *La Valeur en Douane en Débat*, Paris: Editions universitaires européennes 2010, p. 10-15.

Arabov geeft onder verwijzing naar economen als Adam Smith, David Ricardo en Karl Marx aan dat de klassieke theorie ervan uitgaat dat de waarde gelijk is aan de productiekosten van een goed. De prijs voor een goed en de waarde van een goed zijn bij toepassing van deze theorie derhalve niet per definitie gelijk. Een element dat bij de klassieke theorie geen rol speelt is de vraag naar het product. Dat maakt deze theorie zwak. Het kan immers niet volgehouden worden dat de waarde van een product 100 is, omdat de productiekosten 100 zijn, terwijl er geen vraag naar het product is.

De nutstheorie is ontwikkeld in de jaren '70 van de 19de eeuw door economen als Heinrich Gossen, Carl Menger, William Jevons en Léon Walras. Het neemt in tegenstelling tot de klassieke theorie de vraagcomponent wel mee voor de vaststelling van de waarde en gaat uit van een waarde die wordt bepaald op basis van vraag en aanbod. Door het element 'vraag' in aanmerking te nemen, wordt uitgegaan van een subjectieve(re) wijze van waardebepaling. William Jevons en Carl Menger hebben de nutstheorie verrijkt met het concept 'grensnut'. Dat wil zoveel zeggen dat de waarde van een product niet alleen afhangt van wat de afnemer eraan toekent, maar dat ook het nut van de laatst verhandelde eenheid meegewogen moet worden. Over het algemeen zal namelijk een eerste eenheid van afgenomen producten meer nut opleveren dan de daaropvolgende eenheden. Léon Walras gaat daarbij uit van ruilwaarde van een goed: wat wordt verkregen bij inwisseling van het product bij behoudt van een gelijke som aan voordelen? Elementen die daarbij een rol spelen zijn het nut en de zeldzaamheid van een product. Marktverstorende elementen die invloed op de waarde uitoefenen, zoals onder andere de verbondenheid van partijen, worden niet geëlimineerd.

Met de neoklassieke theorie, die aansluit bij de visie van Walker, kan de economische waarde van goederen beter worden bepaald. Bij deze theorie wordt namelijk voor de vaststelling van de waarde niet alleen uitgegaan van de prijs waartegen een goed gekocht is, maar wordt de economische waarde van een goed bepaald op basis van vraag en aanbod en ideale vrije marktomstandigheden. Ideale vrije marktomstandigheden veronderstellen dat er geen monopolisten op de markt zijn, de productiefactoren mobiel zijn om zich aan de vraag van de marktdeelnemers aan te passen en dat marktdeelnemers beschikken over alle informatie over vraag en aanbod. In mijn optiek wordt niet altijd zondermeer aan deze randvoorwaarden voldaan.[20] Zo is in werkelijkheid sprake van informatieasymmetrie; niet alle partijen beschikken over alle informatie vanwege het veelal vertrouwelijke karakter van deze informatie. Daarnaast zijn monopolisten op de markt actief en bestaat er wetgeving ter voorkoming van concurrentievervalsing. Beide verschijnselen doen afbreuk aan het vrije karakter van de markteconomie. Om toch een economische waarde op basis van de basisprincipes van de neoklassieke theorie vast te stellen, moeten verstorende elementen worden geëlimineerd en moet op objectieve wijze de verkoop van een goed worden geïdentificeerd door op zoek te gaan naar vergelijkbare transacties van vergelijkbare goederen tussen onafhankelijke marktdeelnemers. Het probleem hierbij is, dat vaak geen vergelijkbare goederen beschikbaar zijn, waardoor op andere wijze een economische waarde vastgesteld moet worden.

20 Vgl. O. Arabov, *La Valeur en Douane en Débat*, Paris: Editions universitaires européennes 2010, p. 14.

Bij het formuleren van de douanewaarde, lijkt in de GATT 1947 aansluiting gezocht te zijn bij de basisprincipes van de neoklassieke theorie zoals hiervoor uiteengezet en de wijze waarop de aanhangers van deze theorie het begrip economische waarde uitleggen. Op grond van artikel VII:2 (b) GATT 1947 zou de douanewaarde namelijk gelijk moeten zijn aan:

> "[…] *de prijs waartegen, op een door de wetgeving van het importerende land te bepalen tijd en plaats, de geïmporteerde goederen of overeenkomstige goederen bij normale handelstransacties en bij volledige vrije mededinging worden verkocht of ten verkoop aangeboden. Voor zover de prijs van deze of overeenkomstige goederen afhangt van de verhandelde hoeveelheid bij een bepaalde transactie, dient de in aanmerking komende prijs steeds te worden berekend naar (i) vergelijkbare hoeveelheden of (ii) hoeveelheden welke voor de importeurs ten minste even gunstig zijn als die waarin het merendeel der goederen in het handelsverkeer tussen de invoerende en uitvoerende landen wordt verkocht."*

Voornoemd artikel laat ruimte om de werkelijke waarde vast te stellen op subjectieve ('positieve') of objectieve ('theoretische') wijze (onderdeel 2.3.3.2). Thans, onder het CVA, is aansluiting gezocht bij een subjectieve waardebenadering. De werkelijke waarde zoals bedoeld in artikel VII:2 (b) GATT 1947 moet namelijk vastgesteld worden op basis van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen o.g.v. de preambule en artikel 1, lid 1, CVA. De transactiewaarde is de werkelijk betaalde of te betalen prijs die voor de goederen die voor uitvoer naar het land van invoer worden verkocht, wordt afgesproken met in achtneming van diverse voorwaarden en waar nodig aangepast. De voorwaarde en aanpassingen zijn nodig om de verstoringen van de ideale vrije marktomstandigheden te mitigeren, wat nodig is om de werkelijke (economische) waarde vast te stellen, zoals ook in de neoklassieke theorie is onderkend. In Unierechtelijk verband heeft het Hof van Justitie overwogen dat de douanewaarde de werkelijke 'economische' waarde van een ingevoerd goed moet weergeven en er voor de vaststelling van de douanewaarde van de ingevoerde goederen derhalve rekening gehouden moet worden met alle elementen van het ingevoerde goed die een economische waarde vertegenwoordigen.[21] Samengevat kan de invulling van het begrip douanewaarde, die eraan wordt gegeven in de GATT 1947, de CVA en door het Hof van Justitie, worden verklaard aan de hand van de invulling die op

21 Zie o.a. HvJ EG 16 november 2006, nr. C-306/04 (Compaq Computer International Corporation), ECLI:EU:C:2006:716, r.o. 30, HvJ EU 19 maart 2009, nr. C-256/07 (Mitsui & Co. Deutschland GmbH tegen Hauptzollamt Düsseldorf), ECLI:EU:C:2009:167, r.o. 20, HvJ EU 15 juli 2010, nr. C-354/09 (Gaston Schul BV tegen Staatssecretaris van Financiën), ECLI:EU:C:2010:439, r.o. 29, HvJ EU 12 december 2013, nr. C-116/12 (Ioannis Christodoulou e.a. tegen Elliniko Dimosio), ECLI:EU:C:2013:825, r.o. 40, HvJ EU 16 juni 2016, nr. C-291/15 (EURO 2004. Hungary Kft.), ECLI:EU:C:2016:45526, HvJ EU 9 maart 2017, nr. C-173/15 (GE Healthcare GmbH tegen Hauptzollamt Düsseldorf), ECLI:EU:C:2017:195, r.o. 30, HvJ EU 11 mei 2017, nr. C-59/16 (The Shirtmakers BV tegen Staatssecretaris van Financiën), ECLI:EU:C:2017:362, r.o. 28, HvJ EU 12 oktober 2017, nr. C-661/15 (X BV tegen Staatssecretaris van Financiën), ECLI:EU:C:2017:753, r.o. 37, HvJ EU 9 november 2017, nr. C-46/16 (‚LS Customs Service" SIA), ECLI:EU:C:2017:839, r.o. 30, HvJ EU 20 december 2017, nr. C-529/16 (Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH tegen Hauptzollamt München), ECLI:EU:C:2017:984, r.o. 24, HvJ EU 20 juni 2019, nr. C-1/18 (Oribalt Rīga tegen Valsts ieņēmumu dienests), ECLI:EU:C:2019:519, r.o. 22 en HvJ EU 9 juli 2020, nr. C-76/19, (Direktor na Teritorialna direktsiya Yugozapadna Agentsiya „Mitnitsi", voorheen Nachalnik na Mitnitsa Aerogara Sofia tegen „Curtis Balkan" EOOD), ECLI:EU:C:2020:543, r.o. 34, HvJ EU 10 september 2020, nr. C-509/19 (BMW Bayerische Motorenwerke AG tegen Hauptzollamt München), ECLI:EU:C:2020:694, r.o. 13, HvJ EU 19 november 2020, nr. C-775/19 (5th AVENUE Products Trading GmbH tegen Hauptzollamt Singen), ECLI:EU:C:2020:948, r.o. 22.

basis van de gewone betekenis aan het begrip waarde wordt toegekend en welke betekenis daaraan wordt toegedicht in de economische discipline.

2.3.3.2 Positieve versus theoretische conceptie

Indien de douanewaarde wordt bepaald aan de hand van de werkelijke waarde zijn de positieve en theoretische conceptie in hoofdzaak de twee concepties op basis waarvan de douanewaarde kan worden vastgesteld. De positieve conceptie onderscheidt zich van de theoretische conceptie doordat de positieve conceptie de douanewaarde op een gesubjectiveerde wijze vaststelt, terwijl de douanewaarde op basis van de theoretische conceptie op een geobjectiveerde wijze wordt vastgesteld.

De positieve conceptie gaat uit van de prijs die partijen onderling hebben afgesproken. Hier dient het subjectieve karakter van de positieve conceptie zich aan. Een objectivering vindt desalniettemin plaats indien de afgesproken koopprijs is beïnvloed door bijzondere betrekkingen tussen de koper en de verkoper. In een dergelijk geval wordt de douanewaarde gesteld op een prijs die gelijk is aan een prijs die tot stand zou zijn gekomen indien bijzondere betrekkingen geen invloed zouden hebben gehad op de prijs. De theoretische conceptie neemt een geobjectiveerde wijze van waarderen met zich. De douanewaarde wordt namelijk bepaald aan de hand van de objectieve marktwaarde of ook wel de 'normale' prijs van het goed bij het in het vrije verkeer brengen, waarbij de douanewaarde wordt bepaald aan de hand van de prijs waartegen het goed onder bepaalde omstandigheden gekocht zou kunnen worden.[22] Factoren die mogelijk inbreuk maken op het bepalen van de douanewaarde op basis van de werkelijk waarde, moeten afzonderlijk van elkaar in kaart worden gebracht en vervolgens afgewogen om te komen tot een 'normale' prijs. Ondanks het objectieve karakter van de theoretische conceptie, is het uitgangspunt dat ook voor de theoretische conceptie, de douanewaarde wordt bepaald op basis van de transactiewaarde die ten grondslag ligt aan de verkoop tussen de koper en verkoper.

Aan beide concepties – de positieve en theoretische – kleven voor- en nadelen. De beoordeling of een prijs afwijkt van de 'normale prijs' is bij de theoretische conceptie vaak arbitrair. Daarnaast wordt ervan uitgegaan dat de factoren waar de aanpassingen op berusten, en zijn bedoeld om te komen tot een 'normale prijs', perfect zijn. Echter, met enige stelligheid kan worden betoogd dat deze aanpassingen van nature imperfect zijn.[23] Daarnaast kan worden gewezen op de verkoop van goederen binnen concernverband of het overbrengen van eigen goederen naar een ander douanegebied. Op een dergelijk moment is geen (onafhankelijke) transactieprijs beschikbaar en moet de 'normale prijs' worden bepaald aan de hand van vergelijkbare prijzen. Dit veronderstelt dat op dat moment een 'normale prijs' op de markt voor handen is, wat illusionair gedachtegoed betreft.[24] Het

22 E.G. Nourse, Normal price as a market concept, *Quarterly Journal of* Economics 33(4), p. 633. De normale prijs kan worden aangeduid als een bijzonder vorm van de marktwaarde. De normale prijs moet aan bepaalde technische specificaties voldoen; de marktwaarde moet met andere woorden geobjectiveerd worden.

23 F.H. Knight, The concept of normal price in value and distribution, *Quarterly Journal of* Economics Volume 32(1), p. 71.

24 F.H. Knight, The concept of normal price in value and distribution, *Quarterly Journal of* Economics Volume 32(1), p. 71.

voordeel van de theoretische conceptie is dat een gelijk speelveld wordt gecreëerd, omdat de douanewaarde op basis van een geobjectiveerde waarde wordt bepaald. Aan de andere kant heeft de positieve conceptie als groot voordeel dat het in de basis een eenvoudig systeem betreft. De waarde wordt immers bepaald aan de hand van de prijs die partijen onderling overeenkomen. Echter, de positieve conceptie is nadelig, omdat het met zich brengt dat aanvullende wettelijke bepalingen nodig zijn om te komen tot een prijs die geschikt is als douanewaarde. De onderling overeengekomen prijs moet namelijk worden aangepast, omdat bepaalde prijselementen deel uitmaken van de onderling overeengekomen prijs, terwijl zij geen onderdeel moeten uitmaken van de douanewaarde. Handelsgebruiken brengen namelijk met zich dat in onderling overeengekomen prijsafspraken nevenovereenkomsten zijn begrepen waarin afspraken zijn gemaakt over bijvoorbeeld te betalen royalty- of licentierechten, commissies en transport- en verzekeringskosten, terwijl deze prijscomponenten slechts onder voorwaarden onderdeel uitmaken van de douanewaarde.[25] Daarnaast kunnen bijzondere betrekkingen tussen partijen invloed uitoefenen op de overeengekomen prijs, met als gevolg dat de prijs moet worden aangepast naar de prijs die tot stand zou zijn gekomen indien het goed onder voorwaarden van vrije mededinging zou zijn verkocht. Tot slot zou de positieve conceptie in de praktijk aanleiding kunnen geven tot het vaststellen van de douanewaarde op een partijdige en sterk op protectionisme gerichte wijze.[26] Dat laatste is de reden dat de BWD was gebaseerd op een theoretische in plaats van positieve conceptie.[27]

Aangenomen wordt dat onder de BWD werd uitgegaan dat de douanewaarde overeenkomstig de theoretische conceptie wordt vastgesteld, waar de GATT Valuation Code, thans de CVA, de douanewaarde overeenkomstig de positieve conceptie vaststelt. Zoals *Sherman & Glashoff* aangeven, wordt dit onderscheid in werkelijkheid minder strikt toegepast.[28] Onder de BWD werd de douanewaarde namelijk in beginsel bepaald aan de hand van de tussen partijen afgesproken prijs en daarmee meer aansluiting vindt bij de positieve dan theoretische conceptie. Ondanks dat de CVA uitgaat van de werkelijk tussen partijen afgesproken prijs, kent de CVA ook karaktereigenschappen die passen bij de theoretische conceptie. De prijs wordt namelijk op bepaalde punten geobjectiveerd. Daarvoor kan worden gewezen op de situatie dat partijen zijn verbonden,[29] het al dan niet in aanmerking nemen van bepaalde prijselementen[30] en het vaststellen van de douanewaarde overeenkomstig alternatieve waarderingsmethoden indien niet aan de voorwaarde voor toepassing van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen wordt voldaan.[31]

De voor- en nadelen tegen elkaar afgewogen lijkt de positieve conceptie in mijn optiek, gelet op de invulling van het begrip waarde en de elementen uit het toetsingskader, een passendere benaderingswijze om de douanewaarde vast te stellen. Met de positieve conceptie wordt

25 Zie hoofdstuk 10.
26 *Memorie van Toelichting*, Goedkeuring van het Verdrag van Brussel van 15 december 1950 nopens de waarde van goederen in douanezaken met bijbehorend Protocol, nr. 3, p. 3.
27 Zie hoofdstuk 3.
28 S.L. Sherman & H. Glashoff, *Customs valuation: commentary on the GATT customs valuation code*, ICC Pub: 1988, p. 108.
29 Artikel 70, lid 3, DWU. Zie hoofdstuk 9.
30 Artikelen 71 respectievelijk 72 DWU. Zie hoofdstuk 10.
31 Artikel 74 DWU. Zie hoofdstuk 6.

beoogd om met de douanewaarde de economische waarde van de ingevoerde goederen tot uitdrukking te brengen. De economische waarde wordt, afgaande op de neoklassieke theorie, het best bereikt indien wordt uitgegaan van de prijs waartegen een goed gekocht is. De positieve conceptie sluit daar beter bij aan dan de theoretische, omdat de transactiewaarde van de ingevoerde goederen (lees: de verkoopprijs die tussen partijen tot stand is gekomen) bij de positieve conceptie de preferentie en primaire waarderingsmethode betreft. Een en ander is ook billijker, omdat wanneer wordt aangesloten bij de verkoopprijs de vaststelling van de douanewaarde minder concurrentieverstorend is. De vaststelling van een lagere prijs dan de 'normale prijs' kan bij de positieve conceptie bijvoorbeeld nog steeds dienen als grondslag voor de douanewaarde als de prijs lager kon worden vastgesteld door onder andere behaalde schaalvoordelen of synergievoordelen bij verkopen binnen een concern. Het is daarnaast, ten tweede, een rechtvaardiger en neutralere benaderingswijze, omdat het beter in staat is om de vaststelling van de douanewaarde op arbitraire en fictieve waardes te voorkomen (onderdeel 3.2.2.3 en 3.2.3). De positieve conceptie is tot slot, ten derde, eenvoudiger toepasbaar, omdat niet voor elke invoertransactie een normale waarde vastgesteld hoeft te worden, maar aangesloten kan worden bij de verkoopprijs die aan de invoertransactie ten grondslag ligt. Dit is een beter met de handelspraktijk verenigbaar systeem, omdat in beginsel de waarde kan worden aangehouden die is opgenomen op andere handelsdocumenten die aan een invoertransactie ten grondslag ligt.

2.4 Afsluiting

In dit hoofdstuk stond de volgende, tevens eerste deelvraag centraal:

"Wat is de betekenis en de plaats van het begrip (douane)waarde in het douanerecht?"

Het douanerecht omvat het juridisch raamwerk dat zorgdraagt voor de heffing van douanerechten en de veiligheid en beveiliging van goederenstromen. Met betrekking tot de heffing van douanerechten kan onderscheid worden gemaakt tussen in- en uitvoerrechten. Het heffen van invoerrechten heeft een budgettair en protectionistisch doel. Invoerrechten zijn discriminerend en protectionistisch van aard, worden eenmalig geheven en gelijke goederen worden in beginsel gelijk behandeld ongeacht de lengte van de handelsketen.

Voor de berekening van het verschuldigd invoerrecht moet de maatstaf van heffing worden vastgesteld. In dat kader kan onderscheid worden gemaakt tussen specifieke rechten en *ad valorem* rechten. *Ad valorem* rechten worden geheven over de waarde van de goederen die worden aangegeven voor het vrije verkeer. Deze waarde wordt de douanewaarde genoemd. Naar zijn gewone betekenis en volgens de economische discipline wordt de (economische) waarde van een goed bepaald op basis van vraag en aanbod onder ideale vrije marktomstandigheden. Voor het bepalen van de douanewaarde lijkt bij dit principe te zijn aangesloten, waarbij een onderscheid gemaakt kan worden tussen de theoretische als ook de positieve waarde conceptie. Op basis van de theoretische waarde conceptie wordt de douanewaarde gelijkgesteld aan de normale waarde en bepaald aan de hand van de prijs waartegen het goed onder bepaalde omstandigheden gekocht zou kunnen worden. Onder de positieve waarde conceptie, waar de CVA bij aansluit, wordt uitgegaan van de prijs die partijen onderling hebben afgesproken.

HOOFDSTUK 3

Historische ontwikkeling van de douanewaarde – van GATT 1947 tot heden

3.1 Inleiding

De wereld ligt omstreeks 1945 in puin na een jarenlang durende oorlog die zich op mondiaal niveau voltrok: de Tweede Wereldoorlog. Het eind van deze oorlog betekende de start van een langdurig traject van wederopbouw. Het vormde tevens een broedplaats voor nieuw ontsponnen ideeën op het gebied van internationale samenwerkingsverbanden resulterend in het sluiten van multilaterale verdragen en de oprichting van diverse organisaties. Deze ontwikkeling heeft zich ook voorgedaan op het gebied van de internationale handel en – voor dit onderzoek van belang – de vaststelling van de douanewaarde.

In dit hoofdstuk wordt een tweedeling aangebracht tussen de internationale ontwikkelingen enerzijds (onderdeel 3.2) en Europeesrechtelijke ontwikkelingen anderzijds (onderdeel 3.3). Er wordt daarbij ingegaan op de oprichting van diverse organisaties en organen van deze organisaties die verantwoordelijk zijn (geweest) voor wet- en regeling aangaande de vaststelling van de douanewaarde. Tevens wordt stilgestaan bij de juridische instrumenten die sinds de totstandkoming van GATT 1947 zijn uitgevaardigd voor zover deze bedoeld zijn (geweest) om de douanewaarde vast te stellen in wat nu de Europese Unie is. Dit hoofdstuk wordt afgesloten in onderdeel 3.4 met de beantwoording van de volgende deelvraag:

> *"Hoe heeft de douanewaardewetgeving zich op Europees en breder internationaal niveau ontwikkeld sinds de Tweede Wereldoorlog?"*

3.2 Internationale ontwikkelingen

3.2.1 Inleiding

De overeenkomsten die thans onderdeel uitmaken van het juridisch raamwerk van de WHO, zijn gefaseerd tot stand gekomen tijdens zogenoemde '(vergader)rondes' tussen de verdragslanden bij de GATT (thans de WHO). De vergaderrondes hebben tot doel om een nieuw pakket aan maatregelen gericht op verdere marktliberalisatie tot stand te brengen. De rondes, waarin (thans) alle WHO-leden vertegenwoordigd zijn, beslaan in de regel elk een

aantal jaar en worden vernoemd naar een persoon of de stad waar de eerste vergadering van een ronde plaatsvindt dan wel het nieuwe pakket aan maatregelen wordt getekend.

Er zijn vier rondes met betekenis voor de vaststelling van de douanewaarde te onderkennen. Ten eerste betreft dit de Genève-ronde (1947) die aan bod komt in onderdeel 3.2.2. Tijdens deze ronde is de GATT 1947 tot stand gekomen, dat de aanleiding vormde voor de totstandkoming van het Verdrag nopens de waarde van goederen in douanezaken (Verdrag van Brussel) dat op 15 december 1950 werd gesloten.[1] In dit onderdeel komt ook de oprichting van de Internationale Douaneraad aan bod. Op 22 juni 1994 heeft de Internationale Douaneraad besloten haar naam te wijzigen in Wereld Douane Organisatie (WDO). Deze informele naam – de formeel-juridische naam blijft Internationale Douaneraad – zou beter passen bij het mondiale karakter van de organisatie. De tweede ronde, die aan bod komt in onderdeel 3.2.3, betreft de Tokyo-ronde (1973-1979). De belangrijkste uitkomst van deze ronde betreft de totstandkoming van de GATT Valuation Code, waarvan de inwerkingtreding het moment inluidde dat de douanewaarde vanuit Europeesrechtelijk perspectief niet langer werd vastgesteld op basis van de theoretische conceptie, maar op basis van de positieve conceptie. In onderdeel 3.2.4 wordt de Uruguay-ronde (1986-1994) besproken, die uitmondde in de oprichting van de WHO en de vaststelling van de CVA. Tot slot wordt in onderdeel 3.2.5 ingegaan op de Doha-ronde (2001-heden) dat in 2015 onder andere geresulteerd heeft in de vaststelling van het Bali-pakket waarin de WHO-landen worden aangemoedigd om in hun douanewetgeving te voorzien in de mogelijkheid om bindende waardeinlichtingen aan te vragen.

3.2.2 Genève-ronde en ontwikkelingen tot de Tokyo-ronde

3.2.2.1 GATT 1947

Met de totstandkoming van de GATT 1947 werd een eerste stap gezet om een geharmoniseerd systeem ter bepaling van de douanewaarde vast te stellen. Pogingen tot harmonisatie van de douanewaarde die vóór die tijd werden ondernomen onder auspiciën van internationale samenwerkingsverbanden, zoals de Volkenbond, liepen op niets uit. Wel kan nog worden gewezen op de Nederlands-Belgisch-Luxemburgse Douane-overeenkomst[2] die een Benelux waardedefinitie tot stand bracht waarbij werd uitgegaan van de 'normale waarde'.[3]

De harmonisatie van douanewetgeving op breder internationaal niveau kreeg pas na de Tweede Wereldoorlog gestalte. Een eerste aanzet hiertoe werd gegeven toen op 30 oktober 1947 te Genève door 23 landen de Algemene Overeenkomst van Tarieven en Handel (General Agreement on Tariffs and Trade: "GATT") werd ondertekend.[4] De verdragsluitende landen onderkenden met het sluiten van de GATT 1947 de noodzaak dat ter bevordering

1 Verdrag nopens de waarde van goederen in douanezaken, Brussel 15 december 1950, *Trb*. 1951, 123, Frans en Engels, *Trb.* 1953, 53, Nederlands.
2 Nederlands-Belgisch-Luxemburgse Douane-overeenkomst van 5 september 1944, *Stb.* E 77.
3 K. Milenaar, De waarde bij invoer II, *Wfr* 1955/526 en onderdeel 3.3.3.1, i.h.b. voetnoot 65.
4 General Agreement on Tariffs and Trade (Algemene Overeenkomst betreffende Tarieven en Handel), Genève, 30 oktober 1947 (GATT 1947). De volgende verdragslanden maken thans onderdeel uit van de Europese Unie: België, de Tsjechoslowaakse Republiek (thans Tsjechië en Slowakije), Frankrijk, Luxemburg en Nederland.

van de nationale welvaart samengewerkt moest worden op het gebied van handel en economie. Daartoe hebben de verdragslanden afgesproken dat gewerkt moest worden aan het aanzienlijk verminderen van handelsbelemmeringen. Uniforme douanewetgeving op onder andere het gebied van de bepaling van de belastbare invoerwaarde (lees: douanewaarde) paste in dit streven.

In artikel VII GATT 1947 is de basis gelegd voor een universele vaststelling van het begrip waarde voor de vaststelling van *ad valorem* rechten. Uit artikel VII GATT 1947 kunnen een zestal overwegingen worden gedestilleerd, die in acht genomen moeten worden voor het vaststellen van een systeem op basis waarvan de douanewaarde vastgesteld moet worden:[5]

1. In beginsel is de 'werkelijke waarde' van het ingevoerde goed de belastbare douanewaarde, of de 'werkelijke waarde' van een overeenkomstig goed, waarbij een normale handelstransactie tot stand is gekomen onder volledig vrije mededinging.[6]
2. Indien de 'werkelijke waarde' niet kan worden vastgesteld, wordt voor de berekening van de belastbare douanewaarde aangesloten bij het ten naaste bij als gelijkwaardig vast te stellen bedrag.[7]
3. De douanewaarde wordt niet gebaseerd op de waarde van goederen van binnenlandse oorsprong, of op willekeurig vastgestelde of fictieve waarden.[8]
4. Een in het land van oorsprong of uitvoer geldende binnenlandse belasting waarvan het ingevoerde goed is vrijgesteld of waarvan teruggaaf is of zal worden verleend, wordt niet in de belastbare douanewaarde begrepen.[9]
5. De omrekenkoers dient werkelijk overeen te komen met de gangbare waarde van die valuta bij handelstransacties.[10]
6. Voor zover de prijs van het goed afhangt van de verhandelde hoeveelheid bij een bepaalde transactie, dient de in aanmerking komende prijs steeds te worden berekend naar i) vergelijkbare hoeveelheden of ii) hoeveelheden welke voor de importeurs ten minste even gunstig zijn als die waarin het merendeel van de goederen in het handelsverkeer tussen de invoerende en uitvoerende landen wordt verkocht.[11]

De landen die partij zijn bij de GATT 1947, zijn ertoe gehouden bovenstaande overwegingen in acht nemen bij het vormgeven van douanewaardebepalingen in hun nationale wetgeving. In Bijlage I 'Aantekeningen en aanvullende opmerkingen' van de GATT 1947 worden bepaalde begrippen zoals in de hiervoor opgenomen overwegingen zijn opgenomen, nader toegelicht. Verdragslanden bij de GATT 1947 staat het op grond van het Protocol van voorlopige toepassing van de GATT 1947 vrij om op bepaalde punten vast te houden

5 De uitgangspunten van artikel VII GATT 1947 tonen sterke overeenkomsten met artikel 36 van het Handvest van Havana, waarvan de Final Act van de Conferentie der Verenigde Naties over Handel en Werkgelegenheid op 28 maart 1948 te Havana door gedelegeerden van 53 landen is ondertekend. Het Handvest van Havana voorzag in de oprichting van een Internationale Handelsorganisatie (ITO), maar de ITO is, omdat het Handvest van Havana niet werd geratificeerd door de Amerikaanse Senaat, nooit tot stand gekomen.

6 Artikel VII:2 a en b GATT 1947.

7 Artikel VII:2 c GATT 1947.

8 Artikel VII:2 a GATT 1947.

9 Artikel VII:3 GATT 1947.

10 Artikel VII:4 b GATT 1947.

11 Artikel VII:2 b GATT 1947.

aan pre-GATT 1947 gehanteerde methodes ter vaststelling van de douanewaarde hoewel deze niet passend zijn gelet op de GATT 1947 overwegingen. Gelet op deze '*Grandfather clause*' en het feit dat de GATT 1947 enkel voorziet in randvoorwaarden waaraan een stelsel ter bepaling van de douanewaarde moet voldoen, kan nog niet gesproken worden over een internationaal geaccepteerd uniform douanewaardestelsel. Een succesvollere stap in dat kader werd gezet door het afsluiten van het Verdrag van Brussel (onderdeel 3.2.2.3).

3.2.2.2 OEES, Studiegroep voor de Europese Douane-Unie

Op 16 april 1948 is het Verdrag nopens Europese Economische Samenwerking te Parijs ondertekend waarmee de Organisatie voor Europese Economische Samenwerking (OEES) werd opgericht.[12] Het met ingang van 1 juli 1948 in werking getreden verdrag is onderdeel van het Marshallplan – het Europese Herstelplan na de Tweede Wereldoorlog –, dat tot doel heeft de economie van de verdragslanden gezonder te maken door onderlinge coöperatie en de afhankelijkheid van buitengewone hulpverlening van buitenaf, als gevolg van de Tweede Wereldoorlog, af te bouwen.

Nog voor de formele oprichting van de OEES besloten dertien lidstaten van de OEES op 12 september 1947 te Brussel tot oprichting van de Studiegroep voor de Europese Douane-Unie. De Studiegroep voor de Europese Douane-Unie had tot doel om op basis van de GATT 1947 onderzoek te verrichten naar de mogelijkheid om één of meer douane-unies tussen Europese 'GATT 1947-landen' op te richten.[13] Daartoe heeft de Studiegroep voor de Europese Douane-Unie in 1948 een tweetal comités opgericht; het Economisch Comité (onderdeel 3.2.2.2.1) en het Douane Comité (3.2.2.2.2).

3.2.2.2.1 Het Economisch Comité

Het Economisch Comité is de voorloper van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO). De taakstelling van het Economisch Comité omvat een onderzoek naar de economische effecten indien tussen de lidstaten een douane-unie zou worden gevormd met als gevolg dat handelsbelemmeringen zouden worden geëlimineerd. De OESO is vervolgens opgericht met het op 14 december 1960 ondertekende Verdrag nopens de

12 Verdrag nopens Europese Economische Samenwerking (en Ontwikkeling), Parijs, 16 april 1948. De volgende landen hebben destijds het verdrag bekrachtigd en zijn thans lid van de Europese Unie: België, Denemarken, Duitsland (destijds alleen de Britse, Amerikaanse en Franse Bezettingszones in Duitsland), Frankrijk, Ierland, Italië, Luxemburg, Nederland, Oostenrijk, Portugal en Zweden. Voorts is Spanje op 20 juli 1959 toegetreden tot het verdrag.

13 De douane-unie, waarop artikel 44, lid 4, van het Handvest van Havanna, Havana, 24 maart 1948 ziet, is daarbij als uitgangspunt genomen. Uiteindelijk heeft de Studiegroep voor de Europese Douane-Unie enkel een voorstel gedaan voor een gemeenschappelijke basisnomenclatuur en een gemeenschappelijke waardedefinitie. De Studiegroep voor de Europese Douane-Unie heeft daarmee slechts ten dele zijn oorspronkelijk nagestreefde doelen bereikt. Het initiële streven om een Europese Tariefgemeenschap, een douanegemeenschap met geüniformeerde douanewetgeving en een douane-unie op te richten, werd slechts in beperkte mate tot stand gebracht. Millenaar wijt dit aan de toenemende belangstelling voor andere internationale ontwikkelingen zoals de totstandkoming van de Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap voor Kolen en Staal, Parijs, 18 april 1951, *Trb.* 1951, 82 en 1953, 50 (EGKS), zie K. Millenaar, De waarde bij invoer III, *Wfr* 1955/577.

Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling.[14] Zij beoogt haar doelstellingen, zoals opgesomd in artikel 1 van het oprichtingsverdrag, te bewerkstelligen door:

- in de deelnemende landen de grootst mogelijke economische groei en werkgelegenheid en een stijgende levensstandaard te bewerkstelligen onder handhaving van de financiële stabiliteit, teneinde aldus bij te dragen aan de ontwikkeling van de wereldeconomie;
- bij te dragen aan een gezonde economische expansie zowel in de deelnemende als in de niet-deelnemende landen die een economisch ontwikkelingsproces doormaken;
- bij te dragen aan de uitbreiding van de wereldhandel op multilaterale en niet-discriminatoire wijze waarbij internationale verplichtingen in acht worden genomen.

Het Directoraat Fiscaal Beleid en Administratie van de OESO richt zich ter invulling voor voornoemde doelstellingen voornamelijk op directe en in mindere mate op indirecte belastingen. Voor douanegerelateerde zaken werkt zij samen met de Internationale Douaneraad (thans de Wereld Douane Organisatie (WDO)).

3.2.2.2.2 Het Douane Comité

Het Douane Comité heeft in het bijzonder een technisch onderzoek verricht naar de mogelijkheden om één of meer douane-unies op te richten tussen de leden van de Studiegroep voor de Europese Douane-Unie. Daartoe is in het bijzonder aandacht besteed aan de totstandkoming van een gemeenschappelijke nomenclatuur en een gemeenschappelijke waardedefinitie. De Studiegroep voor de Europese Douane-Unie heeft tijdens een bijeenkomst in oktober 1950 het rapport van het Douane Comité besproken waarin de belangrijkste uitkomsten van het onderzoek staan geformuleerd. In het rapport wordt onder ander gesproken over de oprichting van een '*Conseil de Coopération Douanière*'; een orgaan dat toezicht moet houden op de wijze waarop deelnemende landen de onderhandelingen tot stand brengen en moet bevorderen dat zoveel mogelijk naar uniformiteit wordt gestreefd. Op 31 oktober 1950 is tijdens de zevende bijeenkomst van de Studiegroep een resolutie aangenomen waarin is aanbevolen om de conventie aangaande oprichting van een '*Conseil de Coopération Douanière*' te aanvaarden.[15] Naar aanleiding daarvan heeft een aantal landen op 15 december 1950 ter verzekering van de "[…] *grootst mogelijke overeenstemming en eenvormigheid in hun douanestelsels* […]" besloten tot oprichting van de Internationale

14 Verdrag nopens de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling, Parijs, 14 december 1960, *Trb.* 1961, 42 en 60. Zoals in artikel 15 van voornoemd Verdrag ligt besloten, is de OEES op het moment van inwerkingtreding van voornoemd verdrag omgevormd en zijn de doelstellingen, organen, bevoegdheden en is de naam naar de in het oprichtingsverdrag van de OESO aangepast.

15 Nota - Ontwerpovereenkomsten van de Studiegroep voor de Europese douane-unie met betrekking tot een gemeenschappelijke tariefnomenclatuur en waardedefinitie, en tot de oprichting van een "Conseil de Coopération Douanière", 12 december 1950. De nota is te raadplegen via http://resources.huygens.knaw.nl/watermarker/pdf/europa/W00420.pdf (gecheckt op 8 januari 2021).

Douaneraad.[16/17] De Internationale Douaneraad is het intergouvernementeel coördinerend orgaan van de commissies en conventies op het gebied van de waardebepaling, nomenclatuur en andere technische douaneonderwerpen. Artikel VI, onderdeel c, van het Verdrag houdende instelling van een Internationale Douaneraad gebiedt de Internationale Douaneraad om een Comité voor de Waarde in te stellen zoals ook ligt besloten in het hierna te bespreken Verdrag van Brussel.[18]

Het Comité Douane van de Studiegroep heeft sedert 1947 ook onderzoek verricht naar de wijze waarop de waarde van goederen ter berekening van het invoerrecht bepaald moeten worden.[19] De in november 1949 gepresenteerde zienswijze van het Comité Douanewaarde sluit aan bij een op de theoretische conceptie geschroeide waardedefinitie, die met in achtneming van de uitgangspunten van GATT 1947, is samengesteld. De ontwerpovereenkomst op het gebied van de waardedefinitie heeft ertoe geleid dat – in eerste instantie – 17 landen op 15 december 1950 het Verdrag van Brussel hebben gesloten.[20]

3.2.2.3 Verdrag van Brussel

3.2.2.3.1 Uitgangspunten van het Verdrag van Brussel

De in het Verdrag van Brussel ontwikkelde waardedefinitie is bekend komen te staan onder de naam 'Brusselse Waarde Definitie' (BWD) en toont sterke gelijkenissen met de wijze waarop de douanewaarde voor het Verdrag van Brussel in het Verenigd Koninkrijk en de Benelux werd vastgesteld.[21]

---

16 Zie de considerans van Verdrag houdende instelling van een Internationale Douaneraad, Brussel, 15 december 1950, *Trb.* 1951, 120 met de Franse en Engelse (authentieke) tekst, en *Trb.* 1953, 51 met de Nederlandse tekst.

17 Gelijktijdig is het daarbij behorende Protocol betreffende de Studiegroep voor de Europese Douane-Unie, Brussel, 15 december 1950, *Trb.* 1951, 120 en 121 getekend. Het protocol lijkt in het leven te zijn geroepen om de bekostiging van de Studiegroep te splitsen over de verdragsluitende partijen. Voor oprichting droeg de Belgische regering namelijk de kosten van de Studiegroep. Het was de verdragsluitende partijen bij de oprichting van de Internationale Douaneraad overigens verplicht om het protocol te ondertekenen, zie artikel XIV van voornoemd verdrag.

18 Voor een uitvoerige uiteenzetting over het proces tot aan het sluiten van het Verdrag houdende instelling van een Internationale Douaneraad en het Verdrag van Brussel, zie: H.G.M. Wardenier, Verdragen, inzake douanesamenwerking in Europees verband, gesloten te Brussel op 15 december 1950, *Wfr* 1953/53.

19 Een onderzoek naar de keuze tussen een *ad valorem*-heffing en een specifieke heffing alsmede de methode om de waarde te bepalen van de goederen waarover heffingen moeten worden betaald werd gestart naar aanleiding van de eerste bijeenkomst van de Studiegroep, zie Verslag van de eerste bijeenkomst van de Studiegroep voor een Europese Douane-Unie (van 14 november 1947 te Brussel), het verslag is te raadplegen via http://resources.huygens.knaw.nl/watermarker/pdf/europa/W00420.pdf (gecheckt op 8 januari 2021).

20 Van de verdragslanden maken thans de volgende landen onderdeel uit van de Europese Unie: België, Denemarken, Duitsland (destijds alleen West-Duitsland), Finland, Frankrijk, Griekenland, Ierland, Italië, Luxemburg, Nederland, Oostenrijk, Portugal en Zweden.

21 Zie voor gedetailleerdere uiteenzetting over deze materie: K. Millenaar, De waarde bij invoer II, *Wfr* 1955/526.

De verdragsluitende landen zijn ertoe gehouden om de BWD op te nemen in hun nationale wetgeving.[22] In artikel I, lid 1 van Bijlage 1 van het Verdrag van Brussel is bepaald dat:

> *Voor de heffing van invoerrechten naar de waarde wordt onder de waarde van ten invoer in het vrije verkeer bestemde goederen verstaan de normale prijs, dat wil zeggen de prijs, welke gerekend wordt op het tijdstip, waarop de invoerrechten verschuldigd worden, voor die goederen te kunnen worden bedongen ingevolge een onder voorwaarden van vrije concurrentie tot stand gekomen koop en verkoop tussen een koper en een verkoper die onafhankelijk van elkaar zijn.*

Als uitgangspunt geldt dat de douanewaarde wordt bepaald op basis van de CIF-prijs.[23] Dat betekent dat wordt aangenomen dat de verkoper de kosten draagt die betrekking hebben op de verkoop tot aan de plaats waar de goederen het land van invoer zijn binnengekomen. In beginsel wordt daarbij uitgegaan van de prijs die tussen partijen is overeengekomen waarbij de prijs tot stand moet zijn gekomen onder voorwaarden van vrije mededinging.[24] Nadere regelgeving is opgenomen in de zogenaamde 'Noten voor de interpretatie van de definitie van de waarde in douanezaken'. Deze Noten kunnen in de nationale wetgeving worden opgenomen voor zover de verdragsluitende landen dat nodig achtten.[25] Alhoewel de Noten, anders dan de artikelen in Bijlage I, niet verplicht opgenomen hoeven te worden in de nationale wetgeving, moet de douanewaardedefinitie, zoals omgeschreven in de artikelen in Bijlage 1, overeenkomstig de bepalingen van de Noten worden toegepast ex artikel III van het Verdrag van Brussel. In de Noten is nader bepaald op welk tijdstip de douanewaarde bepaald moet worden, welke kosten onderdeel van de douanewaarde moeten uitmaken, hoe de waarde bepaald moet worden indien de normale prijs afhankelijk is van de hoeveelheid waarop de koop en verkoop betrekking heeft en hoe met valuta- en koersverschillen moet worden omgegaan.

Indien twee partijen zijn verbonden kan de transactiewaarde niet worden gebruikt voor het bepalen van de douanewaarde. Onder het Verdrag van Brussel is sprake van verbonden partijen: "[…] *indien één van hen enig belang heeft bij de zaken van de andere, of indien beiden een gemeenschappelijk belang hebben bij een handelszaak, welke dan ook, of indien een derde persoon enig belang heeft bij de zaken van ieder van hen, ongeacht of deze belangen rechtstreeks of zijdelings zijn*". In het geval van verbonden partijen moet voor de vaststelling van de douanewaarde een onderzoek plaatsvinden naar de prijzen die gelden op het tijdstip van het bepalen van de douanewaarde. De discretie tot vaststelling van de douanewaarde rustte in dergelijke gevallen bij de douaneautoriteiten, wat het gevaar voor arbitraire waardebepaling met zich bracht. Zo zouden bijvoorbeeld prijzen tussen verbonden partijen zonder nader onderzoek worden afgewezen en verhoogd met een standaard percentage en waren 'normale waardes' voor nieuwe producten vaak niet voorhanden waardoor fictieve

22 Artikel II Verdrag van Brussel.
23 Artikel I, lid 2 van Bijlage 1 van het V Verdrag van Brussel. CIF staat voor Cost, Insurance and Freight en betreft een zogenaamde Incoterm, wat een gestandaardiseerd handelsafspraak betreft over de verdeling van het risico van het transport en de verdeling van transport- en verzekeringskosten.
24 Artikel II, lid 1 van Bijlage 1 van het Verdrag van Brussel.
25 Artikel IV, onderdeel (a) Verdrag van Brussel.

waardes werden gehanteerd.[26] Een en ander verhoudt zich niet tot de overwegingen zoals opgenomen in GATT 1947 en riep (derhalve) weerstand op bij importeurs.

3.2.2.3.2 Comité voor de waarde en Permanent Technisch Comité

Zoals in onderdeel 3.2.2.2 reeds is vermeld, is een Comité voor de Waarde ingesteld door de Internationale Douaneraad. De instelling van het Comité voor de Waarde is opgenomen in artikel V van het Verdrag van Brussel en zijn taken zijn genoemd in artikel VI van voornoemd verdrag. Naast het Comité voor de Waarde wordt door de Internationale Douaneraad een Permanent Technisch Comité ingesteld.[27] De Raad van de Internationale Douaneraad heeft de competentie om de taken die aan het Permanent Technisch Comité worden overgedragen vast te stellen alsmede de bevoegdheden die het krijgt toegekend.[28] Het Permanent Technisch Comité bestaat uit vertegenwoordigers van de Leden van de Raad. Aan deze vertegenwoordigers, bestaande uit ambtenaren uit de verdragsluitende partijen, wordt de eis gesteld dat zij gespecialiseerd zijn in vraagstukken van douanetechniek en kunnen, waar nodig, worden bijgestaan door deskundigen.

3.2.3 Tokyo-ronde[29]

3.2.3.1 Aanleiding voor het sluiten van de Tokyo-overeenkomst

In onderdeel 3.2.1.3 kwam reeds aan de orde dat er een risico bestond dat de vaststelling van de douanewaarde onder het Verdrag van Brussel op arbitraire wijze plaatsvond. Daarnaast werden waarderingsmethoden toegepast onder de *Grandfather clause* zoals voorzien in GATT 1947 door landen die niet waren aangesloten bij het Verdrag van Brussel, zoals Australië, Canada, Nieuw-Zeeland en de Verenigde Staten. Zo hanteerde Canada methodes op basis waarvan de douanewaarde gebaseerd werd op '*exporting country's home market prices*' en hanteerde de Verenigde Staten de *American Selling Price* (zie onderdeel 5.3.3.2). Toepassing van deze waarderingsmethoden werkten de vaststelling van arbitraire en fictieve waardes in de hand en deden afbreuk aan de overwegingen zoals opgenomen in GATT 1947. Gelet hierop bestond de behoefte aan de totstandkoming van een uniformer waardesysteem dat gebaseerd was op een billijk, uniform en neutraal systeem dat het gebruik van willekeurige of fictieve douanewaarden uitsloot en aansloot bij de commerciële handelspraktijken.

---

26 I.S. Forrester & O.E. Odarda, 'The Agreement on Customs Valuation', in: P.F.J. Macrory, A.E. Appleton en M.G. Plummer, *The World Trade Organization: Legal, Economic and Political Analysis*, New York: Springer, p. 535.

27 Artikel V Verdrag houdende instelling van een Internationale Douaneraad, Brussel, 15 december 1950, *Trb.* 1951, 120 met de Franse en Engelse (authentieke) tekst, en *Trb.* 1953, 51 met de Nederlandse tekst.

28 Artikel VI, onderdeel d, Verdrag houdende instelling van een Internationale Douaneraad, Brussel, 15 december 1950, *Trb.* 1951, 120 met de Franse en Engelse (authentieke) tekst, en *Trb.* 1953, 51 met de Nederlandse tekst.

29 Zie voor een nadere uiteenzetting over de Tokyo-overeenkomst: H. de Pagter & R. van Raan, *De douanewaarde van goederen*, Deventer: Kluwer 1981, p. 11-13.

3.2.3.2 Overeenstemming over een waardedefinitie o.b.v. de positieve conceptie

In 1979 is te Genève tijdens de Tokyo Ronde (1973-1979) van de GATT besloten tot het afsluiten van de Overeenkomst inzake de toepassing van artikel VII van de Algemene Overeenkomst betreffende Tarieven en Handel 1979 (hierna: Tokyo-overeenkomst).[30] De Tokyo-overeenkomst bepaalt de douanewaarde op een andere wijze dan het Verdrag van Brussel. De BWD, zoals vastgelegd in het Verdrag van Brussel, gaat uit van de 'normale waarde' van het ingevoerde goed. Dit is de prijs die geacht wordt voor de ingevoerde goederen te kunnen worden bedongen ingevolge een onder voorwaarden van vrije mededinging tot stand gekomen koopovereenkomst, welke tussen twee onafhankelijke partijen wordt gesloten. De BWD bepaalt daarmee de douanewaarde op basis van de theoretische conceptie; de prijs waarvoor het goed zou kunnen worden verkocht. Australië, Canada, Nieuw-Zeeland en de Verenigde Staten waren geen partij bij het Verdrag van Brussel en hanteerden een douanewaardesysteem uitgaande van de positieve conceptie. In de Tokyo-overeenkomst wordt de theoretische conceptie verlaten en wordt de douanewaarde bepaalt op basis van de positieve conceptie.[31] Om de douanewaarde vast te stellen wordt bij de positieve conceptie uitgegaan van de werkelijk betaalde of te betalen prijs waartegen het ingevoerde goed wordt verkocht. Zodoende bepaalt artikel 1, lid 1, van de Tokyo-overeenkomst:

> *De douanewaarde van ingevoerde goederen is de transactiewaarde, dat wil zeggen de voor de goederen werkelijk betaalde of te betalen prijs indien zij worden verkocht voor uitvoer naar het land van invoer* [...]

De totstandkoming van de Tokyo-overeenkomst verliep niet zonder slag of stoot. De Europese Unie was penvoerder van het voorstel en stelde aanvankelijk voor om een douanewaardesysteem te ontwikkelen gebaseerd op de BWD, omdat zij vreesde dat de positieve conceptie onderwaardering van goederen in de hand zou werken. De Verenigde Staten verzette zich daartegen en was voorstander van een waardedefinitie gebaseerd op de positieve conceptie, omdat dat beter aansluit bij de handelspraktijken in de internationale handel.[32] In een door de Europese Unie gedaan voorstel tot een overeenkomst in het najaar van 1977, lijkt de Europese Unie als een blad gedraaid.[33] Naar verluidt zou deze 'draai' te maken hebben gehad met een geheime afspraak die de Europese Unie sloot met

30 Overeenkomst inzake de toepassing van artikel VII van de Algemene Overeenkomst betreffende tarieven en handel, Genève, 1 november 1979, *Pb. 1980,* L 71, 107 (Tokyo-overeenkomst).

31 Voor een complete studie naar de verschillen tussen de vaststelling van de douanewaarde overeenkomstig de Brusselse Waarde Definitie en de Tokyo-overeenkomst, verwijs ik naar: Customs Co-operation Council, *The Brussel definition of value and the GATT valuation agreement: a comparison*, New York: McMullin Publishers Ltd. 1985.

32 GATT (Comittee on Trade and Development) – Trade Barriers Arising in the Field of Customs Valuation – Note on Implications for Developing Countries of ad referendum Solutions, COM. TD/W195, 01.08.1973.

33 Zie voor de verklaring van de Europese Unie: GATT (Group "Non-Tariff Measures" – Sub-Group "Customs Matters") – Statement made by the Commission of the European Communities at the meeting of de sub-group of 15 November 1977, MTN/NTM/W/126, 21.11.1977. Voor het daaropvolgende voorstel, zie: GATT (Group "Non-Tariff measures" – Sub-Group "Customs Matters") – Customs Valuation, MTN/NTM/W/122, 08.11.1977.

de Verenigde Staten.[34] Een aantal ontwikkelingslanden hebben zich nog wel verzet tegen de nieuwe overeenkomst. Zij vreesden dat de vaststelling van douanewaarde gebaseerd op de factuurwaarde, te weinig handvatten zou verschaffen aan douaneautoriteiten om onderwaardering van de ingevoerde goederen te detecteren en belemmeren, wat tot inkomstenderving zou kunnen leiden.[35] Het verzet had echter geen kans van slagen tegenover de brede consensus die onder de geïndustrialiseerde landen bestond.

Tussen het moment van sluiten van de Tokyo-overeenkomst en 31 december 1993, hebben 34 landen het verdrag ondertekend. Dat maakt dat niet alle GATT-landen zich hadden aangesloten. Dit kan worden verklaard vanuit het feit dat in de pre-WHO-periode het verdragslanden van de GATT 1947 vrijstond om zich al dan niet te binden aan overeenkomsten die werden aangegaan ter aanvulling op of ter verduidelijking van de GATT 1947. De overeenkomsten die onder auspiciën van de GATT 1947 werden gesloten, maakten namelijk geen integraal onderdeel uit van de GATT 1947, maar moeten als zelfstandig afgesloten multilaterale overeenkomsten worden beschouwd.

3.2.3.3 Comité inzake de douanewaarde en een Technisch Comité inzake de douanewaarde

De Tokyo-overeenkomst voorziet voorts in de oprichting van een Comité inzake de douanewaarde en een Technisch Comité inzake de douanewaarde (artikel 18, lid 1 respectievelijk lid 2). De doelstelling van het Comité inzake de douanewaarde is het gelegenheid geven tot overleg over zaken die verband houden met het beheer van het systeem voor de vaststelling van de douanewaarde door elk van de leden voor zover dit de werking van de CVA kan beïnvloeden of haar doelstelling kan bevorderen. Het Technisch Comité Douanewaarde is opgericht onder auspiciën van de Internationale douaneraad en heeft tot doel de eenheid in uitlegging en toepassing van de Tokyo-overeenkomst te waarborgen. Haar taak omvat onder andere het adviseren over technische vraagstukken die door partijen bij de Tokyo-overeenkomst of het Comité inzake de douanewaarde zijn voorgelegd.

3.2.4 Uruguay-ronde

3.2.4.1 Oprichting van de WHO en het sluiten van de CVA

Gedurende de periode 1986 tot 1994 hebben de multilaterale handelsbesprekingen in het kader van de Uruguay-ronde plaatsgehad, waar tot oprichting van de Wereldhandelsorganisatie

34 V. Rege, 'Customs Valuation and Customs Reform', in: B. Hoekman, A. Mattoo & P. Englisch, *Development, Trade and the WTO – A Handbook,* Washington, D.C.: The World Bank 2002, p. 129 en voetnoot 3.

35 De inkomsten uit invoerrechten maken in ontwikkelingslanden een groot deel van de overheidsinkomsten uit, zie voetnoot 9 in hoofdstuk 1. In aanvulling zie K. Kubota, "*Fiscal Constraints, Collection Costs and rade Policies*", Policy Research Working Paper Series 2366, Washington, D.C.: The World Bank 2000, p. 3. In voornoemde publicatie wordt opgemerkt dat inkomsten uit invoerrechten 25,9% van de belastingopbrengsten uitmaken in lage-inkomenslanden, 15,5% in lage-midden-inkomenslanden, 16,1% in hoge-midden-inkomenslanden en 0,5% in OESO-landen.

(WHO) per 1 januari 1995 is besloten.[36] De overeenkomst tot oprichting van de WHO omvat verschillende bijlagen waarin de specifieke overeenkomsten zijn neergelegd. In bijlage 1A zijn de multilaterale overeenkomsten inzake de handel in goederen opgenomen. De Overeenkomst inzake de toepassing van artikel VII van Algemene Overeenkomst betreffende tarieven en handel 1994 betreft één van deze multilaterale overeenkomsten, die vanwege de oprichting van de WHO sinds die tijd bekend is komen te staan onder de naam: '*Customs Valuation Agreement*' (CVA). De CVA is, anders dan de Tokyo-overeenkomst, bindend jegens alle verdragslanden van de GATT 1947, omdat de CVA integraal onderdeel uitmaakt van de Overeenkomst tot oprichting van de Wereldhandelsorganisatie.[37]

Inhoudelijk is de CVA vrijwel gelijk aan de Tokyo-overeenkomst en slechts op een vijftal punten aangepast.[38] Ten eerste introduceert de CVA een nieuw geschillenbeslechtingssysteem (onderdeel 3.2.4.3). Ten tweede voorziet de CVA in overgangsregels in Bijlage III punten 1 tot en met 5 voor ontwikkelingslanden. Het staat ontwikkelingslanden toe om de toepassing van de CVA met vijf jaar te verdagen voor zover deze ontwikkelingslanden geen verdragsland waren bij de Tokyo-overeenkomst. Ten derde introduceert de CVA twee bepalingen van algemene toepassing in Bijlage III. In punt 6 van Bijlage III wordt erkend dat de douanediensten het voor de toepassing van de Overeenkomst noodzakelijk kunnen achten een onderzoek in te stellen naar de echtheid of de juistheid van de voor de vaststelling van de douanewaarde voorgelegde verklaringen, documenten of aangiften. In punt 7 wordt verduidelijkt dat de 'werkelijk betaalde of te betalen prijs', onder de toepassing van de transactiewaarde van ingevoerde goederen, 'alle daadwerkelijk verrichte of te verrichten betalingen [omvat], hetzij door de koper aan de verkoper, hetzij door de koper aan een derde partij ter voldoening van een verplichting van de verkoper'. Ten vierde is de CVA bindend jegens alle verdragslanden van de GATT 1947, omdat de CVA integraal uitmaakt van de Overeenkomst tot oprichting van de Wereldhandelsorganisatie (Artikel II:2 van de WHO-overeenkomst). Tot slot is, ten vijfde, op aandringen van ontwikkelingslanden een

36 Multilaterale handelsbesprekingen in het kader van de Uruguay-Ronde (1986-1994) – Overeenkomst tot oprichting van de Wereldhandelsorganisatie (WHO-overeenkomst), *Pb.* L 336 van 23.12.1994, p. 3–10.

37 Artikel II:2 van de WHO-overeenkomst.

38 De wijzigingen zijn nader toegelicht in: W.K. Caine, 'Customs Valuation', in: T.P. Steward, *The GATT Uruguay Round – A Negotiating History (1986-1994)* (Volume IV: The End Game (Part I)), Den Haag: Kluwer Law International 1999, p. 203-218.

tweetal *Decisions* aangenomen.[39/40] Deze beslissingen, zoals vastgesteld door het Comité inzake de Douanewaarde, voorzien in handvatten voor douaneautoriteiten voor situaties dat sprake is van onder- of overwaardering van ingevoerde goederen. Het geeft douaneautoriteiten een ruimere discretie om de transactiewaarde van de ingevoerde goederen ten gunste van een alternatieve waarderingsmethode van de hand te wijzen.

3.2.4.2 Commissie douanewaarde en de Technische commissie douanewaarde

Uit hoofde van artikel 18, lid 1, CVA is een Commissie douanewaarde opgericht samengesteld uit vertegenwoordigers van elke WHO-lid. De doelstelling van de Commissie douanewaarde is het gelegenheid geven tot overleg over zaken die verband houden met he beheer van het systeem voor de vaststelling van de douanewaarde door elk van de leden voor zover dit de werking van de CVA kan beïnvloeden of haar doelstelling kan bevorderen. De *Decisions* zoals vastgesteld door het Comité inzake de douanewaarde zijn overgenomen door de Commissie douanewaarde.[41] In het vervolg van dit onderzoek zal derhalve enkel worden gesproken over de Commissie douanewaarde van de WHO.

In de CVA is evenals in de Tokyo-overeenkomst in artikel 18, lid 2, opgenomen dat onder auspiciën van de WDO een Technische Commissie Douanewaarde wordt opgericht, dat tot doel heeft de eenheid in uitlegging en toepassing van de CVA te waarborgen. Om dit doel te bereiken omvat de taakstelling van de Technische commissie douanewaarde het volgende:[42]

- Specifieke technische problemen te onderzoeken die zich voordoen bij de dagelijkse toepassing van de door de partijen gehanteerde methoden voor het bepalen van de douanewaarde en op basis van het naar voren gebrachte feitenmateriaal advies te geven omtrent mogelijke oplossingen;
- Op daartoe strekkend verzoek de met de CVA verband houdende wettelijke regelingen, procedures en praktijken op het gebied van de waardebepaling te onderzoeken en verslagen over de resultaten van deze onderzoeken voor te bereiden;
- Jaarlijkse verslagen inzake de technische aspecten van de werking en de status van deze Overeenkomst voor te bereiden en te distribueren;

39 De in dit kader aangenomen beslissingen zijn: Decision 6.1. Cases where Customs administrations have reasons to doubt the truth or accuracy of the declared value. (Adopted, 1st meeting of WTO Valuation Committee, 12 May 1995) en Decision 7.1. Minimum values and imports by sole agents, sole distributors and sole concessionaires. (Adopted, 1st meeting of WTO Valuation Committee, 12 May 1995).

40 Voor die tijd zijn de volgende beslissingen aangenomen: Decision 1.1. French translation of the term "copyrights" in the Interpretative Note to Article 8.1 (c) of the Agreement. (Adopted, 1st meeting, 13 January 1981); Decision 2.1. Meaning of the word "undertaken" used in Article 8.1 (b) (iv) of the Agreement. (Adopted, 6th meeting, 3 March 1983); Decision 3.1. Treatment of interest charges in the Customs value of imported goods. (Adopted, 9th meeting, 26 April 1984); Decision 4.1. Valuation of carrier media bearing software for data processing equipment. (Adopted, 10th meeting, 24 September 1984); Decision 5.1. Terms in Article 8.1 (b) (iv): Development. (Adopted, 12th Meeting, 9-10 May 1985). De Commissie douanewaarde van de WHO heeft tijdens zijn vergadering op 12 mei 1995 de hiervoor genoemde besluiten aangenomen zonder wijziging, zie WHO (Committee on Customs Valuation) – Decisions Concerning the Interpretation and Administration of the Agreement on Implementation of Article VII of the GATT 1994 (Customs Valuation), G/VAL/5, 13.10.1995.

41 Voetnoot 40.

42 Artikel 18, lid 2, en bijlage II onderdeel 2, CVA.

- Inlichtingen en adviezen in verband met de vaststelling van de douanewaarde van ingevoerde goederen te verstrekken die door een Lid of door de Commissie kunnen worden gevraagd. Dergelijke inlichtingen en adviezen kunnen de vorm hebben van raadgevingen, commentaar of toelichtingen;
- Desgevraagd maatregelen te nemen om het verlenen van technische bijstand aan de Leden te vereenvoudigen met het doel de internationale aanvaarding van deze Overeenkomst te bevorderen; en
- De vraagstukken te onderzoeken die haar overeenkomstig artikel 19 van de CVA door een panel kunnen worden voorgelegd.
- Alle andere werkzaamheden uit te voeren waarmee de Commissie haar kan belasten.

Het Technisch Comité Douanewaarde heeft onder de Tokyo-overeenkomst diverse instrumenten vastgesteld (onderdeel 4.3.3). Na het toepasselijk worden van de CVA zijn deze instrumenten nog steeds geldig en zijn nieuwe instrumenten vastgesteld door de Technische commissie douanewaarde. In het vervolg van dit onderzoek zal, onafhankelijk of de instrumenten onder de Tokyo-overeenkomst of de CVA zijn vastgesteld, worden gesproken over de Technische commissie douanewaarde.

3.2.4.3 Geschillenbeslechtingsysteem van de WHO[43]

De WHO-overeenkomst heeft een op *rules-based* geschillenbeslechtingsysteem ingesteld met de oprichting van een Orgaan voor Geschillenbeslechting (*Dispute Settlement Body*, DSB) in het Memorandum van Overeenstemming inzake de Beslechting van Geschillen (*Dispute Settlement Understanding*, DSU).[44] Het DSB doet uitspraak in geschillen over de toepassing van WHO-overeenkomsten tussen WHO-lidstaten en heeft als oogmerk om snel en op een bevredigende wijze deze geschillen te beslechten. Tegelijk dient het DSB de consistentie en zekerheid met betrekking tot de interpretatie van bepalingen in WHO-overeenkomsten te verzekeren.[45]

Het DSB heeft bijgevolg op grond van artikel 2, lid 1, DSU de bevoegdheid om:

> […] *panels te vormen, rapporten van een panel en de Beroepsinstantie aan te nemen, toezicht te houden op de tenuitvoerlegging van uitspraken en aanbevelingen en machtiging te verlenen voor het schorsen van concessies en andere verplichtingen ingevolge de vermelde overeenkomsten.* […]

Een WHO-lid kan een klacht indienen bij het DSB indien hij van mening is dat een ander WHO-lid zijn verplichtingen onder de WHO-overeenkomsten niet nakomt. Er vindt daaropvolgend eerst een verplichte consultatie plaats tussen het WHO-lid die een klacht heeft ingediend en het beklaagde WHO-lid.[46] Mochten de betrokken WHO-leden er onderling niet in slagen om tot een oplossing te komen, dan wordt op verzoek van het

43 Zie voor een uitgebreide uitleg over het geschillenbeslechtingssysteem onder het WHO: P.G.C. van den Bosche en M.D. Prévost, *Essentials of WTO Law*, Cambridge: Cambridge University Press 2016, p. 259-295 en de daar aangehaalde literatuur.

44 WHO-overeenkomst, Bijlage 2 Memorandum van Overeenstemming inzake de regels en procedures betreffende de beslechting van geschillen (DSU).

45 Artikel 3, leden 2-4, DSU.

46 Artikel 4 DSU.

klagende WHO-lid een *ad hoc* panel aangesteld door het DSB.[47] Het panel verricht daarop onderzoek waarbij de mogelijkheid bestaat om experts te consulteren. De uitspraken en aanbevelingen van het panel worden in rapportvorm gedeeld met het DSB. Voordat het panelrapport definitief gemaakt wordt, krijgen de betrokken procespartijen een conceptversie van het rapport toegestuurd waarop zij commentaar mogen leveren.[48] Het definitieve rapport wordt daaropvolgend gedeeld met de betrokken procespartijen en de rest van de WHO-leden. De uitspraken en aanbevelingen worden juridisch bindend nadat het panelrapport is aangenomen door het DSB. Het DSB neemt het panelrapport aan binnen zestig dagen, tenzij een bij de procedure betrokken partij beroep instelt.[49] De Beroepsinstantie (*Appellate Body*), een vast internationaal tribunaal waarin onafhankelijke experts zijn benoemd,[50] neemt daarop kennis van de beroepen betreffende aan het panel voorgelegde zaken.[51] De Beroepsinstantie komt de bevoegdheid toe om de juridische bevindingen en conclusies van het panel te bevestigen, wijzigen of vernietigen.[52] Nadat het rapport, waarin de bevindingen en conclusies van de Beroepsinstantie zijn opgenomen, is vastgesteld, wordt deze toegezonden aan de betrokken partijen, vertaald in de drie officiële talen en beschikbaar gesteld aan de overige WHO-leden. Binnen een termijn van dertig dagen wordt het rapport van de Beroepsinstantie en het panelrapport (na eventuele aanvullingen of wijzigingen) aangenomen door het DSB.[53] Vanaf dat moment zijn de bevindingen en conclusies in de rapporten juridisch bindend.[54] Indien nadien blijkt dat het beklaagde WHO-lid de uitspraken en aanbevelingen niet opgevolgd, dient dat geschil te worden beslist overeenkomstig de hiervoor beschreven procedure.[55]

Een aantal DSB-procedures spitst zich toe op de vaststelling van de douanewaarde onder de CVA. De belangrijkste zaken betreffen *Colombia – Indicative Prices and Restrictions on Ports of Entry*[56] (onderdeel 5.3.1.1) en de zaken die bekend staan onder de namen *Thailand Cigarettes I*[57] *en Thailand Cigarettes II*[58] en door de Filipijnen zijn geïnitieerd (onderdeel 5.3.1.2). Hoewel de Europese Unie diverse klachten heeft ingediend bij het DSB en diverse keren het beklaagde WHO-lid

47 Artikel 5, lid 4, en artikel 6, lid 1, DSU.
48 Artikel 15 DSU.
49 Artikelen 16, lid 4, jo. 17, lid 4, DSU.
50 Het functioneren van de Beroepsinstantie en daarmee het WHO-geschillenbeslechtingsproces loopt ten tijde van dit onderzoek gevaar doordat het aantal leden van de Beroepsinstantie onder het minimaal vereiste aantal leden van drie is gekomen doordat nieuwe leden worden geblokt door de Verenigde Staten. Zie A. Ansong, The WTO Appellate Body: Are There Any Viable Solutions?, *GTCJ* 14(4), p. 169-178.
51 Artikel 17, lid 1, DSU.
52 Artikel 17, lid 3, DSU.
53 Artikel 17, lid 14, DSU.
54 Artikel 21, lid 1, DSU.
55 Artikel 21, lid 5, DSU.
56 Panel Report van 27 april 2009, Colombia — Indicative Prices and Restrictions on Ports of Entry, WT/DS366/R, aangenomen op 20 mei 2009.
57 Panel Report van 15 november 2010, Thailand-Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, WT/DS371/R, aangenomen op 15 juli 2011, aangepast n.a.v. het Appellate Body Report, WT/DS371/AB/R.
58 Panel Report van 12 november 2018, Thailand-Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, WT/DS371/RW.

3.2.5 Doha-ronde

In november 2001 zijn de multilaterale handelsbesprekingen in het kader van de Doha-ronde van start gegaan. Op 7 december 2013 is een wereldhandelsakkkoord gesloten te Bali (Indonesië) over handelsfacilitatie en enkele landbouw- en ontwikkelingselementen. Dit zogenoemde Bali-pakket[59] voorziet in het bijzonder in afspraken over het geleidelijk wegnemen van handelsbarrières, de afbouw van exportsubsidies en de vereenvoudiging van douaneprocedures. Op 27 november 2014 hebben de WTO-leden besloten om het Bali-pakket op te nemen in de WHO-overeenkomst. Het zal in werking treden zodra tweederde van de leden het Bali-pakket heeft geratificeerd. De Europese Raad heeft op 1 oktober 2015 een besluit aangenomen. Met dit besluit geeft de Europese Raad namens de Europese Unie goedkeuring aan het WHO-protocol waarmee een handelsfacilitatieovereenkomst tot stand wordt gebracht.[60]

Alhoewel het Bali-pakket geen wijzigingen voorstaat op het gebied van het bepalen van de douanewaarde, kan nog wel worden gewezen op artikel 3, lid 9, sub a, onderdeel i, van het Bali-pakket. In dit artikel worden WHO-leden aangemoedigd om bindende inlichtingen te verstrekken aan importeurs, welke inlichtingen ertoe strekken om weer te geven wat de geschikte methode of criteria zijn voor het vaststellen van de douanewaarde. Voorts moet de inlichting zekerheid verschaffen over de wijze waarop deze methode of deze criteria worden toegepast voor het vaststellen van de douanewaarde. Over zogenoemde bindende waarde-inlichtingen onder het DWU-wetgevingspakket wordt nader stilgestaan in onderdeel 6.4.5.

Daarnaast is in artikel 10, lid 5, ten eerste van het Bali-pakket opgenomen dat WHO-leden niet van douaneautoriteiten mogen verlangen dat vóór verzending inspecties worden uitgevoerd met betrekking tot de tariefindeling en de vaststelling van de douanewaarde. De achtergrond lijkt gelegen in het feit dat dat de gang opent naar de vaststelling van de douanewaarde op andere grondslagen dan de werkelijk betaalde of te betalen prijs.

3.3 Europeesrechtelijke ontwikkelingen

3.3.1 Inleiding

De douanewetgeving in de Europese Unie is geüniformeerd en is thans ingebed in het DWU-wetgevingspakket. In dit onderdeel wordt in vogelvlucht de Europese integratie besproken waarbij wordt aangevangen bij de totstandkoming van de Europese Gemeenschap van Kolen en Staal en tot slot wordt stilgestaan bij de totstandkoming van de Europese Unie in onderdeel 3.3.2. Al sinds het prille begin van de Europese integratie zijn volgtijdelijk de BWD (onderdeel 3.2.2.3), Tokyo-overeenkomst (onderdeel 3.2.3) en CVA (onderdeel 3.2.4) ingebed in het *aqcuis communautaire*. De wijze waarop de internationale douanewaardebepalingen zijn ingebed staat centraal in onderdeel 3.3.3.

59 "Het Bali-pakket", Rapport van de Negende Bijeenkomst van de Ministeriële Conferentie, Wereldhandelsorganisatie, 3-6 december 2013.
60 WHO: Raad keurt protocol over handelsfacilitatie goed, Persmededeling 692/15 van 1 oktober 2015.

3.3.2 Van Europese Gemeenschap van Kolen en Staal tot Europese Unie

Nog ten tijde van de Tweede Wereldoorlog werden initiatieven gestart voor Europese integratie. Samenwerking op politiek en economisch vlak moest de basis vormen voor een vreedzaam Europa. Toezicht op de opslag en productie van kolen en staal – beide middelen zijn bij uitstek geschikt voor de voeding van een oorlogsindustrie – vormden de basis voor de eerste stap tot Europese integratie. België, Frankrijk, Italië, Luxemburg, Nederland en West-Duitsland sloten daartoe op 18 april 1951 te Parijs het Verdrag tot oprichting van een Europese Gemeenschap voor Kolen Staal (EGKS-verdrag).[61] Het EGKS-verdrag voorziet in de totstandkoming van een gemeenschappelijke markt voor kolen en staal tussen de verdragsluitende landen en bewerkstelligt de afschaffing van invoerrechten die tussen de EGKS-lidstaten werden geheven.[62] Daaropvolgend werden op 25 maart 1957 te Rome de 'Verdragen van Rome' gesloten, bestaande uit het Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap (EEG-verdrag) en het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap voor Atoomenergie (Euratom).[63] In de artikelen 14 en 15 van het EEG-verdrag is voorzien in een trapsgewijze afbouw van alle op dat moment nog bestaande invoerrechten tussen de verdragsluitende partijen. Deze afbouw werd op 1 juli 1968 voltooid. Tegelijkertijd werd een gemeenschappelijk douanetarief ingevoerd voor goederen die worden ingevoerd uit derde landen. Op 1 januari 1973 zijn Denemarken, Ierland en het Verenigd Koninkrijk toegetreden tot de EEG. Met hun toetreding vormden tien EEG-landen anno 1979 een douane-unie. Op 1 januari 1981 volgde Griekenland en op 1 mei 1986 Spanje en Portugal. Met hun toetreding vormden twaalf EEG-landen anno 1991 een douane-unie. Daarbij zij vermeldt dat Groenland, dat onderdeel uitmaakt van Denemarken, de EEG in 1985 verlaten heeft en dat de deelstaten van de Duitse Democratische Republiek, na samenvoeging met de Bondsrepubliek Duitsland, sinds 1990 onderdeel uitmaken van de EEG.

Op 7 februari 1992 is het Verdrag betreffende de Europese Unie (VEU) getekend ter oprichting van de Europese Gemeenschap (EG). Het Verdrag van Maastricht, zoals het VEU ook wel wordt genoemd, is op 1 november 1993 in werking getreden en betreft een wijziging van de Verdragen van Rome en het EGKS-verdrag. Het Verdrag van Maastricht introduceert een pijlerstructuur, bestaande uit:

1. Europese Gemeenschap (voorheen: Europese Economische Gemeenschap);
2. Gemeenschappelijk buitenlands en veiligheidsbeleid;
3. Politiële en justitiële samenwerking in strafzaken.

Het verdrag voorziet voorts in de totstandkoming van een ruimte zonder binnengrenzen. Op 1 januari 1995 zijn Finland, Oostenrijk en Zweden toegetreden tot de EG. Op 1 mei 2004 is de EG uitgebreid met tien lidstaten, te weten Cyprus, Estland, Hongarije, Letland,

61 Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap voor Kolen en Staal, Parijs, 18 april 1951, *Trb.* 1951, 82 en 1953, 50 (EGKS).

62 Paragraaf 9 van het Verdrag tot oprichting van een Europese Gemeenschap voor Kolen Staal. De afbouw ziet daarbij alleen nog op kolen, ijzererts, schroot en staal.

63 Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap, Rome, 25 maart 1957, Trb. 1957, 74 met Franse tekst, en 1957, 91 met de Nederlandse tekst (EEG) en Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap voor Atoomenergie, Rome, 25 maart 1957, *Trb.* 1957, 75 met Franse tekst, en 1957, 92 en 250 met de Nederlandse tekst (EURATOM).

Litouwen, Malta, Polen, Slovenië, Slowakije en Tsjechië. Op 1 januari 2007 volgden Bulgarije en Roemenië.

Op 13 december 2007 sloten de zevenentwintig toenmalige EG-lidstaten het Verdrag van Lissabon. Het verdrag betreft een amendement op de Verdrag van Rome en het Verdrag van Maastricht. De geconsolideerde versies van het VEU en het VwEU vormen de wettelijke basis van de Europese Unie. Tegelijkertijd met de inwerkingtreding van het Verdrag van Lissabon op 1 december 2009, is de pijlerstructuur opgeheven en wordt gesproken over de Europese Unie.

Op 1 januari 2013 is tot nog toe het laatste land, namelijk Kroatië, toegetreden tot de Europese Unie. Op 29 maart 2017 heeft de regering van het Verenigd Koninkrijk op grond van artikel 50 VEU een kennisgeving van terugtrekking ingediend volgend op een raadgevend referendum op 23 juni 2016. Op 31 januari 2020 heeft het Verenigd Koninkrijk de Europese Unie formeel verlaten. Tot en met 31 december 2020 gold een overgangsregeling waardoor goederen vanuit het Verenigd Koninkrijk naar de Europese Unie kunnen worden overgebracht en *vice versa* zonder dat de goederen aan douaneformaliteiten zijn onderworpen.[64] Vanaf 1 januari 2021 wordt de relatie tussen de Europese Unie en het Verenigd Koninkrijk beheerst door de EU-UK Trade and Cooperation Agreement.

Zevenentwintig landen maken zodoende deel uit van de EU douane-unie en in die landen zijn de douanewaardebepalingen zoals ingebed in het *acquis communautair* toepasselijk (onderdeel 3.3.3).

3.3.3 Douanewaardebepalingen in het acquis communautair

3.3.3.1 Inbedding van het Verdrag van Brussel nopens de douanewaarde

In een gemeenschappelijke waardedefinitie voor invoerrechten was tot 1 juli 1968 niet voorzien. De EEG-lidstaten ("Het Europa van Zes") bepaalde de douanewaarde zodoende op basis van de waardedefinitie zoals vastgelegd in het Verdrag van Brussel (ook wel de 'Brusselse Waarde Definitie' (BWD), onderdeel 3.2.2.3).[65] Bij laatstgenoemd verdrag waren namelijk alle EEG-lidstaten partij en krachtens het verdrag waren de verdragsluitende partijen ertoe gehouden om de BWD in hun nationale wetgevingen op te nemen. Echter, voor de precieze uitwerking van de waardedefinitie stond het de verdragsluitende partijen

64 W. de Wit, The EU Customs Union after Brexit, *Erasmus Law Review* 13(3), p. 229-232.

65 Voor het Verdrag van Brussel lag de discretie voor het vaststellen van wetgeving aangaande het bepalen van de douanewaarde bij de landen zelf. België, Luxemburg en Nederland sloten op 5 september 1944 te Londen de Nederlands-Belgisch-Luxemburgse Douane-overeenkomst van 5 september 1944, *Stb*. E 77. In het Negende Protocol bij de Nederlands-Belgisch-Luxemburgse Douane-overeenkomst van 5 september 1944 gesloten op 16 juli 1953 te 's-Gravenhage is in de artikelen I tot en met VI vastgesteld hoe de douanewaarde moet worden bepaald. Tot 1953, het moment dat het Verdrag van Brussel in werking trad, werd in voornoemde landen de douanewaarde volgens de definitie van het Negende Protocol vastgesteld. Het Negende Protocol bepaalde in artikel 1 dat onder de douanewaarde moet worden verstaan: "[…] *de normale prijs, dat wil zeggen de prijs welke gerekend wordt op de dag van de aangifte voor die goederen te kunnen worden bedongen ingevolge een onder vrije mededinging, tussen twee van elkaar onafhankelijke partijen, tot stand gekomen koop en verkoop*".

vrij om voor de interpretatie die bepalingen uit de Noten van het Verdrag van Brussel over te nemen die zij nodig achtten. Tevens bevatten de Noten van het Verdrag van Brussel facultatieve bepalingen, die in bepaalde EEG-lidstaten wel en in een aantal niet waren opgenomen, dan wel op verschillende wijze werden toegepast. Dat maakt dat de douanewaarde weliswaar binnen de EEG werd vastgesteld op basis van de BWD, maar dat eenvormigheid van de vaststelling van de douanewaarde niet verzekerd kon worden. *Bosch* wijst in dat kader op de verschillen die omtrent de uitdrukking 'onder vrije mededinging' bestonden. In een Nederlandse en Engelse visie betekent 'onder vrije mededingen' elke koopprijs die onder normale commerciële omstandigheden tot stand is gekomen, zelfs wanneer de prijs abnormaal laag is. Echter, de opvatting van Duitsland en Frankrijk luidt dat indien de koopprijs onder normale commerciële omstandigheden tot stand is gekomen, maar de prijs abnormaal laag is, het invoerrecht over de normale, mededingingsprijs moet worden berekend[66] Het gevolg daarvan was dat importeurs potentieel ongelijk werden behandeld en handelsverkeer zich mogelijk zou verleggen, waardoor, met andere woorden, er concurrentieverstoringen binnen de EEG-lidstaten zouden optreden. Aangezien de maatstaf van heffing van het invoerrecht in de EEG bijna uitsluitend op basis van *ad valorem* rechten werd bepaald en vanwege voornoemde overwegingen, is besloten tot vaststelling van Verordening (EEG) nr. 803/68 van de Raad van 27 juni 1968 inzake de douanewaarde van de goederen.[67] Deze verordening is op 1 juli 1968 in werking getreden en in deze verordening is voorzien in een nadere precisering van de waardedefinitie om de uniformiteit tussen de EEG-lidstaten te waarborgen. Voornoemde verordening is gebaseerd op artikel 235 van het EEG-verdrag.

In de verordening is voor de concretisering van een aantal bepalingen aan de Europese Commissie de bevoegdheid toegekend om toepassingsverordeningen vast te stellen. Daartoe is het Comité Waarde ingesteld.[68] Tot en met 1979 zijn de volgende toepassingsverordeningen vastgesteld:[69]

– Verordening (EEG) nr. 1769/68 van de Commissie van 6 november 1968 betreffende de in de douanewaarde te begrijpen luchtvrachtkosten;[70]

66 E. Bosch, De waarde als maatstaf voor de heffing van invoerrecht, *Wfr* 1968/453.

67 Verordening (EEG) nr. 803/68 van de Raad van 27 juni 1968 inzake de douanewaarde van de goederen, *Pb.* nr. L 148 van 28.06.1968, p. 6-12 zoals laatstelijk gewijzigd bij Verordening (EEG) nr. 338/75 van de Raad van 10 februari 1975, *Pb.* nr. L 39 van 13.02.1975, p. 5-6.

68 Artikel 15, lid 1, Verordening (EEG) nr. 803/68.

69 De vindplaatsen van de aangehaalde toepassingsverordeningen zijn per toepassingsverordening opgenomen in een voetnoot. Daarin is tevens opgenomen, voor zover dit het geval is, door welke verordening de toepassingsverordening voor het laatst in de periode tot aan 1 juli 1980 is gewijzigd en/of door welke verordening de toepassingsverordening in voornoemde periode is vervangen.

70 Verordening (EEG) nr. 1769/68 van de Commissie van 6 november 1968 betreffende de in de douanewaarde te begrijpen luchtvrachtkosten, *Pb.* L 285 van 25.11.1968, p. 1 zoals laatstelijk in de periode tot 1980 gewijzigd bij Verordening (EEG) nr. 1214/75 van de Commissie van 13 mei 1975, *Pb.* L 127 van 17.05.1975, p. 1-48 en per 1 juli 1977 vervangen door Verordening (EEG) nr. 1033/77 van de Commissie van 17 mei 1977 betreffende de in de douanewaarde te begrijpen luchtvrachtkosten, *Pb.* L 127 van 23.05.1977, p. 1-60.

- Verordening (EEG) nr. 375/69 van de Commissie van 27 februari 1969 betreffende de aangifte van gegevens inzake de douanewaarde van de goederen;[71]
- Verordening (EEG) nr. 1788/69 van de Commissie van 10 september 1969 houdende vaststelling van enkele uitzonderingen in de zin van artikel 3, lid 2, van Verordening (EEG) nr. 803/68 van de Raad;[72]
- Verordening (EEG) nr. 1974/69 van de Commissie van 6 oktober 1969 inzake de toe te passen wisselkoers ten aanzien van de Deutsche Mark voor de bepaling van de douanewaarde;[73]
- Verordening (EEG/) nr. 2198/69 van de Commissie van 30 oktober 1969 betreffende de tijdtoleranties bedoeld in artikel 10, lid 2 en 3, van Verordening (EEG) nr. 803/68 van de Raad inzake de douanewaarde van de goederen;[74]
- Verordening (EEG) nr. 1150/70 van de Commissie van 18 juni 1970 betreffende de plaats van binnenkomst in aanmerking te nemen overeenkomstig artikel 6, lid 2, van Verordening (EEG) nr. 803/68 van de Raad inzake de douanewaarde van de goederen;[75]
- Verordening (EEG) nr. 1570/70 van de Commissie van 3 augustus 1970 houdende invoering van een stelsel inzake forfaitaire waarden voor citrusvruchten;[76]
- Verordening (EEG) nr. 1970/70 van de Commissie van 30 september 1970 betreffende de voor het bepalen van de douanewaarde toe te passen wisselkoers ten aanzien van de Canadese dollar;[77]

---

71 Verordening (EEG) nr. 375/69 van de Commissie van 27 februari 1969 betreffende de aangifte van gegevens inzake de douanewaarde van de goederen, *Pb.* L 052 van 03.03.1969, p. 1-5 zoals laatstelijk in de periode tot 1980 gewijzigd bij Verordening (EEG) nr. 2530/77 van de Commissie van 17 november 1977, *Pb.* L. 294 van 18.11.1977, p. 9.

72 Verordening (EEG) nr. 1788/69 van de Commissie van 10 september 1969 houdende vaststelling van enkele uitzonderingen in de zin van artikel 3, lid 2, van Verordening (EEG) nr. 803/68 van de Raad, *Pb.* L. 230/8 van 11.09.1969, p. 8-9.

73 Verordening (EEG) nr. 1974/69 van de Commissie van 6 oktober 1969 inzake de toe te passen wisselkoers ten aanzien van de Deutsche Mark voor de bepaling van de douanewaarde, *Pb.* L 251 van 07.10.1969, p. 10.

74 Verordening (EEG) nr. 2198/69 van de Commissie van 30 oktober 1969 betreffende de tijdtoleranties bedoeld in artikel 10, lid 2 en 3, van Verordening (EEG) nr. 803/68 van de Raad inzake de douanewaarde van de goederen, *Pb.* L 279 van 06.11.1969, p. 9-12 zoals laatstelijk in de periode tot 1980 gewijzigd bij Verordening (EEG) nr. 3564/73 van de Commissie van 21 december 1973, *Pb.* L 361 van 29.12.1973, p. 78-83.

75 Verordening (EEG) nr. 1150/70 van de Commissie van 18 juni 1970 betreffende de plaats van binnenkomst in aanmerking te nemen overeenkomstig artikel 6, lid 2, van Verordening (EEG) nr. 803/68 van de Raad inzake de douanewaarde van de goederen, *Pb.* L 134 van 19.06.1970, p. 33 zoals laatstelijk in de periode tot 1980 gewijzigd bij Verordening (EEG) nr. 1490/75 van de Commissie van 11 juni 1975, *Pb.* L 151 van 12.06.1975, p. 7-8.

76 Verordening (EEG) nr. 1570/70 van de Commissie van 3 augustus 1970 houdende invoering van een stelsel inzake forfaitaire waarden voor citrusvruchten, *Pb.* L 171 van 04.08.1970, p. 10-13 1 zoals laatstelijk in de periode tot 1980 gewijzigd bij Verordening (EEG) nr. 223/78 van de Commissie van 2 februari 1978, *Pb.* L 32 van 03.02.1978, p. 7-9.

77 Verordening (EEG) nr. 1970/70 van de Commissie van 30 september 1970 betreffende de voor het bepalen van de douanewaarde toe te passen wisselkoers ten aanzien van de Canadese dollar, *Pb.* L 216 van 01.10.1970, p. 47.

- Verordening (EEG) nr. 982/71 van de Commissie van 12 mei 1971 inzake de voor de bepaling van de douanewaarde ten aanzien van de munteenheid van bepaalde Lid-Staten toe te passen wisselkoers;[78]
- Verordening (EEG) nr. 1971/71 van de Commissie van 10 september 1971 inzake de voor de bepaling van de douanewaarde toe te passen wisselkoers ten aanzien van de munteenheid van bepaalde derde landen;[79]
- Verordening (EEG) nr. 603/72 van de Commissie van 24 maart 1972 betreffende de voor de bepaling van de douanewaarde in aanmerking te nemen koper;[80]
- Verordening (EEG) nr. 604/72 van de Commissie van 24 maart 1972 voor de toepassing van artikel 3, lid 5, sub c), en lid 6 van Verordening (EEG) nr. 803/68 van de Raad van 27 juni 1968 inzake de douanewaarde van de goederen;[81]
- Verordening (EEG) nr. 1581/74 van de Commissie van 24 juni 1974 inzake het in aanmerking nemen van prijsverminderingen bij het bepalen van de douanewaarde;[82]
- Verordening (EEG) nr. 1343/75 van de Commissie van 26 mei 1975 inzake over te leggen stukken voor de bepaling van de douanewaarde;[83]
- Verordening (EEG) nr. 1641/75 van de Commissie van 27 juni 1975 houdende invoering van een stelsel inzake forfaitaire waarden voor de bepaling van de douanewaarde van appels en peren;[84]
- Verordening (EEG) nr. 2951/75 van de Commissie van 10 november 1975 betreffende de tijdtoleranties bedoeld in artikel 10, lid 2, van Verordening (EEG) nr. 803/68 van de Raad inzake de douanewaarde van de goederen;[85]
- Verordening (EEG) nr. 1025/77 van de Commissie van 17 mei 1977 betreffende de plaats van binnenkomst die in aanmerking moet worden genomen voor de goederen die over

78 Verordening (EEG) nr. 982/71 van de Commissie van 12 mei 1971 inzake de voor de bepaling van de douanewaarde ten aanzien van de munteenheid van bepaalde Lid-Staten toe te passen wisselkoers, *Pb.* L 107 van 13.05.1971, p. 11.

79 Verordening (EEG) nr. 1971/71 van de Commissie van 10 september 1971 inzake de voor de bepaling van de douanewaarde toe te passen wisselkoers ten aanzien van de munteenheid van bepaalde derde landen, *Pb.* L 207 van 11.09.1971, p. 20.

80 Verordening (EEG) nr. 603/72 van de Commissie van 24 maart 1972 betreffende de voor de bepaling van de douanewaarde in aanmerking te nemen koper, *Pb.* L 72 van 25.03.1972, p. 17.

81 Verordening (EEG) nr. 604/72 van de Commissie van 24 maart 1972 voor de toepassing van artikel 3, lid 5, sub c), en lid 6 van Verordening (EEG) nr. 803/68 van de Raad van 27 juni 1968 inzake de douanewaarde van de goederen, *Pb.* L 72 van 25.03.1972, p. 18-19.

82 Verordening (EEG) nr. 1581/74 van de Commissie van 24 juni 1974 inzake het in aanmerking nemen van prijsverminderingen bij het bepalen van de douanewaarde, *Pb.* L 168 van 25.06.1974, p. 15.

83 Verordening (EEG) nr. 1343/75 van de Commissie van 26 mei 1975 inzake over te leggen stukken voor de bepaling van de douanewaarde, *Pb.* L 137 van 28.05.1975, p. 18-19.

84 Verordening (EEG) nr. 1641/75 van de Commissie van 27 juni 1975 houdende invoering van een stelsel inzake forfaitaire waarden voor de bepaling van de douanewaarde van appels en peren, *Pb.* L 165 van 28.06.1975, p. 45-48 zoals laatstelijk in de periode tot 1980 gewijzigd bij Verordening (EEG) 224/78 van de Commissie van 2 februari 1978, *Pb.* L 32 van 03.02.1978, p. 10.

85 Verordening (EEG) nr. 2951/75 van de Commissie van 10 november 1975 betreffende de tijdtoleranties bedoeld in artikel 10, lid 2, van Verordening (EEG) nr. 803/68 van de Raad inzake de douanewaarde van de goederen, *Pb.* L 293 van 12.11.1975, p. 7-8.

zee worden vervoerd, als bedoeld in artikel 6, lid 2, van Verordening (EEG) nr. 803/68 van de Raad inzake de douanewaarde van de goederen;[86]
- Verordening (EEG) nr. 2741/78 van de Commissie van 24 november 1978 betreffende de portokosten die in aanmerking moeten worden genomen voor de bepaling van de douanewaarde van met de post verzonden goederen;[87]
- Verordening (EEG) nr. 2931/78 van de Commissie van 13 december 1978 betreffende de in aanmerking te nemen hoeveelheid voor het bepalen van de douanewaarde van goederen die in verscheidene zendingen worden ingevoerd;[88]
- Verordening (EEG) nr. 477/79 van de Commissie van 9 maart 1979 tot vaststelling van enkele uitzonderingen in de zin van artikel 3, lid 2, van Verordening (EEG) nr. 803/68 van de Raad inzake de douanewaarde van de goederen.[89]

Bovenstaande toepassingsverordeningen zijn maatregelen van algemene strekking en kunnen aangemerkt worden als nieuwe bindende handelingen welke een authentieke interpretatie geven aan Verordening (EEG) nr. 803/68.[90] Naast voornoemde toepassingsverordeningen heeft de Europese Commissie op 23 januari 1970 een aanbeveling vastgesteld inzake de organisatie van de diensten van de centrale douaneadministratie, belast met de uitvoering van de bepalingen omtrent de douanewaarde van goederen.[91] Dit betreft een juridisch niet-bindende handeling van de Europese Commissie.

3.3.3.2 Verordening (EEG) nr. 1224/80

De Europese Commissie heeft op basis van artikel 228 EEG-verdrag de bevoegdheid om namens de EEG-lidstaten te onderhandelingen over internationale overeenkomsten, indien het EEG-verdrag voorziet in het sluiten van overeenkomsten tussen de EEG en één of meer Staten of een internationale organisatie. Indien de EEG een dergelijke bevoegdheid toekomt en uit dien hoofde een overeenkomst sluit, is deze bindend ten aanzien van alle lidstaten van de EEG. De EEG komt de bevoegdheid toe om overeenkomsten in GATT-verband te sluiten. Daarbij merk ik op dat artikel 22 van de Tokyo-overeenkomst de overeenkomst openstelt voor aanvaarding door ondertekening van niet alleen verdragsluitende partijen

86 Verordening (EEG) nr. 1025/77 van de Commissie van 17 mei 1977 betreffende de plaats van binnenkomst die in aanmerking moet worden genomen voor de goederen die over zee worden vervoerd, als bedoeld in artikel 6, lid 2, van Verordening (EEG) nr. 803/68 van de Raad inzake de douanewaarde van de goederen, *Pb.* L 124 van 18.05.1977, p. 5-6.

87 Verordening (EEG) nr. 2741/78 van de Commissie van 24 november 1978 betreffende de portokosten die in aanmerking moeten worden genomen voor de bepaling van de douanewaarde van met de post verzonden goederen, *Pb.* L 330 van 25.11.1978, p. 17.

88 Verordening (EEG) nr. 2931/78 van de Commissie van 13 december 1978 betreffende de in aanmerking te nemen hoeveelheid voor het bepalen van de douanewaarde van goederen die in verscheidene zendingen worden ingevoerd, *Pb.* L 350 van 14.12.1978, p. 16.

89 Verordening (EEG) nr. 477/79 van de Commissie van 9 maart 1979 tot vaststelling van enkele uitzonderingen in de zin van artikel 3, lid 2, van Verordening (EEG) nr. 803/68 van de Raad inzake de douanewaarde van de goederen, *Pb.* L 59 van 10.03.1979, p. 22-23.

90 J.S. Buiting, Rechtssysteem van de Europese Gemeenschappen. Werking van het douanerecht, *Wfr* 1971/485.

91 Aanbeveling (EEG) nr. 70/112 van de Commissie van 23 januari 1970 inzake de organisatie van de diensten van de centrale douaneadministratie, belast met de uitvoering van de bepalingen omtrent de douanewaarde van goederen, *Pb.* L 27 van 04.02.1970, p. 10-11.

bij de GATT, maar ook voor een supranationale organisatie als de EEG. Op 10 december 1979 heeft de EEG bij besluit namens haar lidstaten besloten om de Tokyo-overeenkomst goed te keuren (onderdeel 3.2.3).[92] De EEG heeft daaropvolgend op 1 november 1979 de Tokyo-overeenkomst[93] ondertekend te Genève. Bij de inwerkingtreding van de Tokyo-overeenkomst werd gelijktijdig het Protocol[94], dat beschouwd kan worden als bestanddeel van de Tokyo-overeenkomst, van kracht.[95]

Zoals in onderdeel 3.2.2.2 is weergeven, wijkt de wijze waarop de douanewaarde onder de Tokyo-overeenkomst wordt vastgesteld, af van de BWD. De ondertekening van de Tokyo-overeenkomst door de EEG bracht met zich dat iedere EEG-lidstaat afzonderlijk het Verdrag van Brussel moest opzeggen.[96] Ondanks het feit dat de Tokyo-overeenkomst met ingang van 1 januari 1981 in werking is getreden, heeft de EEG net als de Verenigde Staten besloten om reeds op 1 juli 1980 de nieuwe waardebepalingen inzake douanezaken in te voeren.[97] Vanwege de formele aspecten, en in het bijzonder de tijdsduur tussen de kennisgeving en de daadwerkelijke beëindiging van de contractsrelatie, heeft de Europese Commissie op 10 mei 1979 een voorstel voor een besluit ingediend betreffende de kennisgeving door de EEG-lidstaten voor het opzeggen van het Verdrag van Brussel.[98] Verder wordt in voornoemde kennisgeving aangegeven dat het feit dat de EEG de Tokyo-overeenkomst heeft getekend, met zich brengt dat het communautair douanerecht moet worden aangepast. Daaraan heeft de Raad gevolg gegeven door de Tokyo-overeenkomst om te zetten in Verordening (EEG) 1224/80[99], die Verordening (EEG) 803/68 vervangt.[100] In tegenstelling

92 Besluit van de Raad (80/271/EEG) van 10 december 1979 betreffende de sluiting van de multilaterale overeenkomsten waarover tijdens de handelsbesprekingen 1973 - 1979 overeenstemming is bereikt, *Pb.* L 71 van 17.03.1980, p. 0001-0002.

93 Multilaterale overeenkomsten waarover tijdens de handelsbesprekingen 1973-1979 (GATT) - Overeenkomst inzake de toepassing van artikel VII van de Algemene Overeenkomst betreffende tarieven en handel, *Pb.* L 71 van 17.03.1980, p. 107-126.

94 Multilaterale overeenkomsten waarover tijdens de handelsbesprekingen 1973-1979 (GATT) - Protocol bij de Overeenkomst inzake de toepassing van artikel VII van de Algemene Overeenkomst betreffende tarieven en handel, *Pb.* L 071 van 17.03.1980, p. 127-128.

95 Onderdeel II.1 van de Multilaterale overeenkomsten waarover tijdens de handelsbesprekingen 1973-1979 (GATT) overeenstemming is bereikt - Protocol bij de Overeenkomst inzake de toepassing van artikel VII van de Algemene Overeenkomst betreffende tarieven en handel, *Pb.* L 071 van 17.03.1980, p. 127-128.

96 Besluit van de Raad (80/271/EEG) van 10 december 1979 betreffende de sluiting van de multilaterale overeenkomsten waarover tijdens de handelsbesprekingen 1973 - 1979 overeenstemming is bereikt, *Pb.* L 071 van 17.03.1980, p. 0001-0002.

97 GATT – United States Customs Valuation Standards Amendments – Communication from the United States, L/5005, 17.07.1980 en GATT – European Economic Community – Customs Valuation – Communication from the European Communities, L/5008, 22.07.1980.

98 Commissie van de Europese Gemeenschappen, Voorstel voor een besluit van de Raad betreffende de kennisgeving door de lidstaten van de opzegging van het Verdrag nopens de waarde van goederen in Douanezaken van 15 december 1950, COM(79), 247 def.

99 Verordening (EEG) nr. 1224/80 van de Raad van 28 mei 1980 inzake de douanewaarde van de goederen, *PB* L 134 van 31.5.1980, p. 1, zoals laatstelijk gewijzigd bij Verordening (EEG) nr. 4046/89, *Pb.* L 388 van 30.12.1989, p. 27.

100 Artikel 22, lid 1, Verordening (EEG) nr. 1224/80 van de Raad van 28 mei 1980 inzake de douanewaarde van de goederen, *Pb.* L 134 van 31.5.1980, p. 1, zoals laatstelijk gewijzigd bij Verordening (EEG) nr. 4046/89, *Pb.* L 388 van 30.12.1989, p. 27.

tot laatstgenoemde verordening berust Verordening (EEG) 1224/80 op artikel 113 van het EEG-verdrag in plaats van artikel 235 EEG-verdrag.

In beginsel zijn de toepassingsverordeningen die krachtens Verordening (EEG) 803/68 zijn vastgesteld en zijn opgenomen in onderdeel 3.3.3.1, met ingang van 1 juli 1980 ingetrokken. Hierop zijn een tweetal uitzonderingen geformuleerd. Ten eerste zijn bepalingen aangaande de bepaling van de douanewaarde van bepaalde aan bederf onderhevige goederen tot 31 december 1980 van toepassing overeenkomstig artikel 22, lid 5, Verordening (EEG) 1224/80. Deze datum is uiteindelijk verlengd tot 30 juni 1981.[101] Daarnaast is, ten tweede, in artikel 22, lid 4, Verordening (EEG) 1224/80 bepaald dat de geldigheidsduur van toepassingsverordeningen die krachtens Verordening (EEG) 803/68 zijn vastgesteld, mag worden verlengd voor ten hoogste zes maanden. Het gebruik van deze overgangsmaatregel moet zijn gestoeld op redenen van technische aard. Voor een aantal toepassingsverordeningen is van deze mogelijkheid gebruik gemaakt en is de geldigheidsduur tot 31 december 1980 verlengd.[102] Voor een aantal toepassingsverordeningen met betrekking tot aan bederf onderhevige goederen is de termijn nog tot 30 juni 1981 verlengd na de introductie van artikel 16bis, lid 4, in Verordening (EEG) 1224/80.[103]

Nadien zijn krachtens Verordening (EEG) 1224/80 de volgende verordeningen vastgesteld ter bepaling van de douanewaarde:[104]

– Verordening (EEG) nr. 1494/80 van de Commissie van 11 juni 1980 betreffende de noten voor de interpretatie en de algemeen aanvaarde boekhoudkundige beginselen voor de douanewaarde;[105]

101 Artikel 1, lid 5, Verordening (EEG) nr. 3193/80 van de Raad van 8 december 1980 tot wijziging van Verordening (EEG) nr. 1224/80 inzake de douanewaarde van de goederen, *Pb.* L 333/2 van 11/12/1980, p. 1-2.

102 Verordening (EEG) nr. 1493/80 van de Commissie van 11 juni 1980 houdende verlenging, bij wijze van overgangsmaatregel, van de geldigheidsduur van sommige krachtens Verordening (EEG) nr. 803/68 van de Raad aangenomen verordeningen, *Pb.* L 154 van 21.06.1980, p. 1-2. Het gaat daarbij om Verordening (EEG) nr. 1150/70, Verordening (EEG) nr. 1570/70, Verordening (EEG) nr. 1641 /75, Verordening (EEG) nr. 1025/77, Verordening (EEG) nr. 1033/77 en Verordening (EEG) nr. 2741 /78.

103 Het gaat daarbij om Verordening (EEG) nr. 1570/70 en Verordening (EEG) nr. 1641/75, waarvan de geldigheidsduur is verlengd naar aanleiding van Verordening (EEG) nr. 3295/80 van de Commissie van 18 december 1980 houdende verlenging, bij wijze van overgangsmaatregel, van de geldigheidsduur van enkele krachtens Verordening (EEG) nr. 803/68 van de Raad aangenomen verordeningen, *Pb.* L 344 van 19.12.1980, p. 12.

104 De vindplaatsen van de aangehaalde toepassingsverordeningen zijn per toepassingsverordening opgenomen in een voetnoot. Daarin is tevens opgenomen, voor zover dit het geval is, door welke verordening de toepassingsverordening voor het laatst in de periode tot aan 1 januari 1994 is gewijzigd en/of door welke verordening de toepassingsverordening in voornoemde periode is vervangen.

105 Verordening (EEG) nr. 1494/80 van de Commissie van 11 juni 1980 betreffende de noten voor de interpretatie en de algemeen aanvaarde boekhoudkundige beginselen voor de douanewaarde, *Pb.* L 154 van 21.6.1980, p. 3-13.

- Verordening (EEG) nr. 1496/80 van de Commissie van 11 juni 1980 betreffende de aangifte van gegevens inzake de douanewaarde en de over te leggen stukken;[106]
- Verordening (EEG) nr. 1495/80 van de Commissie van 11 juni 1980 betreffende de toepassing van sommige bepalingen van de artikelen 1, 3 en 8 van Verordening (EEG) nr. 1224/80 van de Raad inzake de douanewaarde van de goederen;[107]
- Verordening (EEG) nr. 3177/80 van de Commissie van 5 december 1980 betreffende de plaats van binnenkomst in aanmerking te nemen overeenkomstig artikel 14, lid 2, van Verordening (EEG) nr. 1224/80 van de Raad inzake de douanewaarde van de goederen;[108]
- Verordening (EEG) nr. 3179/80 van de Commissie van 5 december 1980 betreffende de portokosten die in aanmerking moeten worden genomen voor de bepaling van de douanewaarde van met de post verzonden goederen;[109]
- Verordening (EEG) nr. 3178/80 van de Commissie van 5 december 1980 betreffende de in de douanewaarde te begrijpen luchtvrachtkosten;[110]

---

106 Verordening (EEG) nr. 1496/80 van de Commissie van 11 juni 1980 betreffende de aangifte van gegevens inzake de douanewaarde en de over te leggen stukken, *Pb.* L 154 van 21/06/1980, p. 16-20, zoals laatstelijk gewijzigd bij Verordening (EEG) nr. 979/93 van de Commissie van 26 april 1993 tot wijziging van Verordening (EEG) nr. 1496/80 betreffende de aangifte van gegevens inzake de douanewaarde en de over te leggen stukken, *Pb.* L 101 van 27.04.1993, p. 7.

107 Verordening (EEG) nr. 1495/80 van de Commissie van 11 juni 1980 betreffende de toepassing van sommige bepalingen van de artikelen 1, 3 en 8 van Verordening (EEG) nr. 1224/80 van de Raad inzake de douanewaarde van de goederen, *Pb.* L 154 van 21.06.1980, p. 14-15, zoals laatstelijk gewijzigd bij Verordening (EEG) Nr. 558/91 van de Commissie van 7 maart 1991 tot wijziging van Verordening (EEG) nr. 1495/80 betreffende de toepassing van sommige bepalingen van Verordening (EEG) nr. 1224/80 van de Raad inzake de douanewaarde van de goederen, *Pb.* L 62 van 08.03.1991, p. 24-25.

108 Verordening (EEG) nr. 3177/80 van de Commissie van 5 december 1980 betreffende de plaats van binnenkomst in aanmerking te nemen overeenkomstig artikel 14, lid 2, van Verordening (EEG) nr. 1224/80 van de Raad inzake de douanewaarde van de goederen, *Pb.* L 335 van 12.12.1980, p. 1-2, zoals laatstelijk gewijzigd bij Verordening (EEG) nr. 2779/90 van de Commissie van 27 september 1990 tot wijziging van Verordening (EEG) nr. 3177/80 betreffende de plaats van binnenkomst in aanmerking te nemen overeenkomstig artikel 14, LID 2, van Verordening (EEG) nr. 1224/80 van de Raad inzake de douanewaarde van de goederen, *Pb.* L 267 van 29.09.1990, p. 36.

109 Verordening (EEG) nr. 3179/80 van de Commissie van 5 december 1980 betreffende de portokosten die in aanmerking moeten worden genomen voor de bepaling van de douanewaarde van met de post verzonden goederen, *Pb.* L 335 van 12.12.1980, p. 62–63, zoals laatstelijk gewijzigd bij Verordening (EEG) nr. 1264/90 van de Commissie van 14 mei 1990 tot wijziging van Verordening (EEG) nr. 3179/80 betreffende de portokosten die in aanmerking moeten worden genomen voor de bepaling van de douanewaarde van met de post verzonden goederen, *Pb.* L 124 van 15.05.1990, p. 32-33.

110 Verordening (EEG) nr. 3178/80 van de Commissie van 5 december 1980 betreffende de in de douanewaarde te begrijpen luchtvrachtkosten, *PB* L 335 van 12.12.1980, p. 3–61, zoals laatstelijk gewijzigd bij Verordening (EEG) nr. 321/85 van de Commissie van 6 februari 1985 tot wijziging van Verordening (EEG) nr. 3178/80 betreffende de in de douanewaarde te begrijpen luchtvrachtkosten, *Pb.* L 34 van 07.02.1985, p. 34-35 en per 1 januari 1986 vervangen door Verordening (EEG) nr. 3579/85 van de Commissie van 16 december 1985 betreffende de in de douanewaarde te begrijpen luchtvrachtkosten, *Pb.* L 347 van 23.12.1985, p. 2-51, zoals laatstelijk gewijzigd bij Verordening (EEG) nr. 2839/90 van de Commissie van 27 september 1990 tot wijziging van Verordening (EEG) nr. 3579/85 betreffende de in de douanewaarde te begrijpen luchtvrachtkosten en per 1 januari 1993 vervangen door Verordening (EEG) nr. 3903/92 van de Commissie van 21 december 1992 betreffende de in de douanewaarde te begrijpen luchtvrachtkosten, *Pb.* L 393 van 31.12.1992, p. 1-59.

- Verordening (EEG) nr. 1577/81 van de Commissie van 12 juni 1981 houdende invoering van een systeem van vereenvoudigde procedures voor de bepaling van de douanewaarde van bepaalde aan bederf onderhevige goederen;[111]
- Verordening (EEG) nr. 3158/83 van de Commissie van 9 november 1983 betreffende de invloed van royalty' s en licentierechten op de douanewaarde;[112]
- Verordening (EEG) nr. 1766/85 van de Commissie van 27 juni 1985 betreffende de bij de bepaling van de douanewaarde te gebruiken wisselkoersen.[113]

3.3.3.3 Communautair Douane Wetboek

Reeds in een mededeling van 15 juni 1977 van de Europese Commissie aan de Europese Raad en het Europees Parlement, merkt de Europese Commissie op dat op de lange termijn behoefte bestaat aan de totstandkoming van een communautair douanewetboek.[114] Voornamelijk het fragmentarisch en vrijblijvend karakter alsmede de ingewikkelde structuur van de communautaire bepalingen – getuige ook het aantal toepassingsverordeningen zoals genoemd in onderdelen 3.3.3.1 en 3.3.3.2 – lagen aan deze behoefte ten grondslag. Op 21 maart 1990 heeft de Europese Commissie zodoende een voorstel ingediend tot vaststelling van het Communautair Douanewetboek.[115] Het Communautair Douanewetboek (CDW)[116] is op 12 oktober 1992 vastgesteld en op 1 januari 1994 verving zij de verordeningen zoals genoemd in onderdeel 3.3.3.2. Gelijktijdig is de Toepassingsverordening Communautair Douane Wetboek (TCDW)[117] toepasselijk geworden.[118] Het CDW is vastgesteld op basis van de artikelen 28, 100A en 113 EEG-verdrag. Dit in tegenstelling tot Verordening (EEG) 1224/80 dat enkel op artikel 113 EEG-verdrag was gebaseerd en Verordening (EEG) nr. 803/68 dat op artikel 235 EEG-verdrag was gebaseerd.

---

111 Verordening (EEG) nr. 1577/81 van de Commissie van 12 juni 1981 houdende invoering van een systeem van vereenvoudigde procedures voor de bepaling van de douanewaarde van bepaalde aan bederf onderhevige goederen, *Pb.* L 154 van 13.06.1981, p. 26-33, zoals laatstelijk gewijzigd bij Verordening (EEG) nr. 3334/90 van de Commissie van 20 november 1990 tot wijziging van Verordening (EEG) nr. 1577/81 houdende invoering van een systeem van vereenvoudigde procedures voor de bepaling van de douanewaarde van bepaalde aan bederf onderhevige goederen, *Pb.* L 321 van 21.11.1990, p. 6-10.

112 Verordening (EEG) nr. 3158/83 van de Commissie van 9 november 1983 betreffende de invloed van royalty' s en licentierechten op de douanewaarde, *Pb.* L 309 van 10.11.1983, p. 19-20.

113 Verordening (EEG) nr. 1766/85 van de Commissie van 27 juni 1985 betreffende de bij de bepaling van de douanewaarde te gebruiken wisselkoersen, *Pb.* L 168 van 28.06.1985, p. 21-22, zoals laatstelijk gewijzigd bij Verordening (EEG) Nr. 593/91 van de Commissie van 12 maart 1991 tot wijziging van Verordening (EEG) nr. 1766/85 betreffende de bij de bepaling van de douanewaarde te gebruiken wisselkoersen, *Pb.* L 66 van 13.03.1991, p. 14-15.

114 Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement over de stand van de Douane-unie van de Europese Economische Gemeenschap COM/1977/0210 final.

115 Voorstel voor een Verordening (EEG) Nr. .../.. van de Raad van ... tot vaststelling van het Communautair Douanewetboek, Com(90) 71 def. - SYN 253 (door de Commissie ingediend op 12 maart 1990) (90/C 128/01), *Pb.* nr. C 128 van 23.05.1990, p. 1.

116 Verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek, *Pb.* L 302 van 19.10.1992, p. 1–50.

117 Verordening (EG) nr. 2454/93 van de Commissie van 2 juli 1993 houdende vaststelling van enkele bepalingen ter uitvoering van Verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad tot vaststelling van het communautair douanewetboek, *Pb.* L 253 van 11.10.1993, p. 1–766.

118 Het CDW en TCDW tezamen duid ik hierna aan als CDW-wetgevingspakket.

In de artikelen 28 t/m 36 CDW, artikelen 141 t/m 181bis en bijlagen 23 t/m 29 TCDW is vervat hoe de douanewaarde vastgesteld moet worden. Voorts is ook in andere bepalingen van het CDW en TCDW bepaald hoe de douanewaarde geregistreerd moet worden.[119] Uit hoofde van artikel 247 CDW is voorts een Comité Douanewetboek (afdeling douanewaarde) ingesteld, die commentaren gepubliceerd heeft op het gebied van de vaststelling van de douanewaarde. De commentaren en conclusies zijn bedoeld als leidraad bij de interpretatie van voornoemde artikelen en hebben als doel de uniforme uitleg van deze wetsartikelen te waarborgen. Voorts heeft het Comité Douanewetboek (afdeling douanewaarde) conclusies en andere maatregelen vastgesteld op het terrein van douanewaarde. Zowel de commentaren, conclusies als de andere maatregelen hebben een juridisch niet-bindend karakter. Zij geven echter wel een goede indicatie van de wijze waarop de douanewaarde onder het CDW moet worden vastgesteld. De commentaren, conclusies en andere maatregelen zijn gebundeld in het Compendium Douanewaarde. De laatste versie stamt uit januari 2007.[120]

3.3.3.4 Gemoderniseerd Communautair Douane Wetboek

In een mededeling van de Europese Commissie aan de Europese Raad en het Europees Parlement van 24 juli 2003, meldt de Europese Commissie zijn voornemen om het communautair douanerecht te moderniseren.[121] De reden die primair aan de modernisering van het communautair douanerecht ten grondslag lag is gelegen in het feit dat het EGKS-verdrag na een periode van 50 jaar op 23 juli 2002 verstreek en de uitbreiding van de EG met een groot aantal lidstaten. Daarnaast heeft de modernisering als achterliggende reden om het communautair douanerecht in overeenstemming te brengen met de Internationale Overeenkomst inzake de vereenvoudiging en harmonisatie van douaneprocedures (de herziene Kyoto-overeenkomst)[122] en het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie.[123] De belangrijkste doelstelling was het vereenvoudigen en digitaliseren van de procedures voor de douaneautoriteiten en de marktdeelnemers. Na diverse consultatierondes heeft de Europese Commissie een voorstel ingediend voor een gemoderniseerd douanewetboek, dat bekend is komen te staan onder de naam gemoderniseerd Communautair Douane Wetboek (gCDW).[124] De vastgestelde verordening is vervolgens op 4 juni 2008 gepubliceerd in het

119 Voor douaneformaliteiten betreft dit de artikelen 14, 15, 64, 67, 214 en 228 CDW en de artikelen 218, 254-257 TCDW. Voor economische douaneregelingen betreft dit de artikelen 112, 121, 122, 135, 144, 151 en 153 CDW. Voor andere douanebestemmingen betreft dit de artikelen 168bis en 178 CDW.

120 Europese Commissie, januari 2007, Verzameling van teksten inzake douanewaarde van het Comité Douanewetboek (afdeling douanewaarde), Taxud/800/2002-NL.

121 Mededeling van de Commissie aan de Raad, het Europees Parlement en het Europees Economisch en Sociaal Comité - Eenvoudige en papierloze procedures voor de douanediensten en de marktdeelnemers, COM (2003) 452 - 1.

122 De EG is toegetreden tot deze overeenkomst, zie Besluit 2003/231/EG van de Raad, *Pb.* L 86, 03.4.2003, p. 21. Besluit gewijzigd bij Besluit 2004/485/EG, *Pb*. L 162, 30.04.2004, p. 113. De herziene Kyoto-overeenkomst is tot stand gekomen onder de auspiciën van de WDO en trad in werking op 3 februari 2006. De herziene Kyoto-overeenkomst is gericht op de vereenvoudiging en harmonisatie van douaneprocedures en betreft een herziene versie van de Kyoto-overeenkomst zoals aangenomen in 1973-1974.

123 Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, *OJ* C 326, 26.10.2012, p. 391–407.

124 Uitvoering van het Lissabon-programma van de Gemeenschap - Voorstel voor een Verordening (EG) nr. van het Europees Parlement en de Raad tot vaststelling van het communautair douanewetboek (gemoderniseerd douanewetboek) {SEC (2005) 1543}, COM/2005/0608 def. - COD 2005/0246.

publicatieblad van de Europese Unie.[125] Overeenkomstig artikel 187 gCDW zou voornoemde verordening op 24 juni 2008 in werking treden, waarna de bepalingen overeenkomstig artikel 188, lid 2, gCDW toepassing zouden vinden zodra de uitvoeringsbepalingen toepasselijk zijn. Beoogd was dat dat voor 24 juni 2013 zou geschieden. Voor die tijd heeft de Europese Commissie echter een voorstel voor een Douane Wetboek van de Unie (DWU) gepubliceerd.[126] Het voorstel tot vaststelling van het DWU heeft als achtergrond dat de voorgestelde wijzigingen zoals opgenomen in het gCDW nieuwe communautaire elektronische gegevensverwerkingstechnieken vereisen, waarin ten tijde van de beoogde inwerkingtreding nog niet was voorzien. Daarnaast houdt het gCDW geen rekening met de ontwikkelingen van Uniewetgeving en in het bijzonder het sluiten van het Verdrag van Lissabon waarmee het comitologie systeem is vervangen door delegatie (artikel 290 VwEU) en uitvoeringsbevoegdheden (artikel 291 VwEU).[127] Tot slot moest het gCDW voor de verduidelijking van diverse bepalingen, op verschillende punten worden gewijzigd. Het DWU is zodoende niet zozeer een nieuwe verordening, maar kan als een herschikking van het gCDW worden aangemerkt.

In de concept toepassingsbepalingen van het gCDW hebben de douanewaardebepalingen enkele wijzigingen ondergaan ten opzichte van het CDW. Op de gewijzigde bepalingen aangaande het vaststellen van de douanewaarde bij opeenvolgende verkopen wordt nader ingegaan in onderdeel 9.4.6.4.

3.3.3.5 Douane Wetboek van de Unie

Op 30 oktober 2013 is het Douane Wetboek van de Unie (DWU)[128] in werking getreden. Op grond van artikel 288 DWU werden de meeste artikelen pas toepasbaar op 1 mei 2016, hetgeen dezelfde datum betreft waarop de bepalingen van de Gedelegeerde Verordening DWU (GDWU)[129] en de Uitvoeringsverordening DWU (UDWU)[130] toepasbaar werden. De GDWU is op 28 juli 2015 aangenomen en de UDWU op 24 november 2015. Voornoemde verordeningen zijn op 29 december 2015 gepubliceerd en vervolgens op 18 januari 2016 in werking getreden.[131] Ten aanzien van aangifte van gegevens inzake de douanewaarde

125 Verordening (EG) nr. 450/2008 van het Europees Parlement en de Raad van 23 april 2008 tot vaststelling van het communautair douanewetboek (gemoderniseerd douanewetboek), *PB* nr. L 145 van 04/06/2008, p. 1-64.

126 Voorstel voor een Verordening van het Europees Parlement en de Raad tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie (herschikking), COM/2012/64 def, - 2012/0027 (COD).

127 In hoofdstuk 4 wordt hier nader op ingegaan.

128 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.

129 Gedelegeerde Verordening (EU) 2015/2446 van de Commissie van 28 juli 2015 tot aanvulling van Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en de Raad met nadere regels betreffende een aantal bepalingen van het douanewetboek van de Unie, *Pb.* L 343 van 29/12/2015, p. 1-557.

130 Uitvoeringsverordening (EU) 2015/2447 van de Commissie van 24 november 2015 houdende nadere uitvoeringsvoorschriften voor enkele bepalingen van Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en de Raad tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie, *Pb.* L 343 van 29/12/2015, p. 558-893.

131 Op de voor het bepalen van de douanewaarde relevante bepalingen in het DWU-wetgevingspakket wordt ingegaan in onderdeel 4.2.6.

wordt in artikel 6 Gedelegeerde Transitieverordening DWU (TDWU)[132] voorzien in een overgangsbepaling. Daarnaast heeft het Comité Douanewetboek (afdeling douanewaarde) op 28 april 2016 het *Guidance Document on Customs Valuation* vastgesteld over de toepassing van douanewaardebepalingen bij opeenvolgende verkopen en over het in aanmerking nemen van betalingen voor royalty's en licentierechten voor het vaststellen van de douanewaarde onder het DWU-wetgevingspakket, welke op 17 september 2020 is herzien.[133] Sinds 1 mei 2016 is de naam van het Comité Douanewetboek (afdeling douanewaarde) gewijzigd in Douane Expertgroep (afdeling douanewaarde). De Douane Expertgroep (afdeling douanewaarde) heeft in december 2018 een nieuwe versie van de Compendium Douanewaarde uitgegeven.[134] In deze versie zijn een aantal commentaren en conclusies komen te vervallen, zijn een aantal commentaren en conclusies aangepast naar de douanewaardebepalingen onder het DWU-wetgevingspakket en is tot slot een aantal nieuwe commentaren en conclusies aan het Compendium Douanewaarde toegevoegd. De commentaren en conclusies zullen veelal in aanmerking worden genomen door de douaneautoriteiten. Zij hebben echter een juridisch niet-bindend rechtskarakter en zij mogen van de commentaren en conclusies afwijken mits zij hun beslissingen motiveren.[135]

In bijlage A is een concordantietabel opgenomen waaruit volgt waar de douanewaardebepalingen uit het DWU-wetgevingspakket in Verordening (EEG) nr. 1224/80, het CDW-wetgevingspakket en de CVA zijn terug te vinden. De belangrijkste bevindingen zijn dat:

- De bepalingen in het DWU-wetgevingspakket in voorkomende gevallen een wettelijke basis in het CVA ontberen wat kan leiden tot rechtsonzekerheid en afbreuk doet aan de rechtvaardigheid dat aan het stelsel ten grondslag ligt en de uniforme toepassing van de douanewaardebepalingen. Ook kan het in voorkomende gevallen leiden tot de vaststelling van arbitraire of fictieve waarde wat in strijd is met de neutraliteit van het stelsel;
- Diverse bepalingen uit de CVA niet hun weerslag hebben gevonden in het DWU-wetgevingspakket. In het bijzonder kan daarbij worden gewezen op Bijlage I van de CVA waarin de algemene toelichting op de CVA is opgenomen. Onder het CDW-wetgevingspakket was Bijlage I integraal opgenomen in Bijlage 23 van het TCDW (juridisch bindend). Thans is Bijlage I van de CVA opgenomen in het Compendium douanewaarde (juridisch niet-bindend);
- Verordening (EEG) nr. 1224/80 de structuur van de CVA nauwgezet volgt en Verordening (EEG) nr. 1224/80 en het CDW-wetgevingspakket de CVA-bepalingen vollediger hebben overgenomen.

132 Gedelegeerde Verordening (EU) 2016/341 van de Commissie van 17 december 2015 tot aanvulling van Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en van de Raad met overgangsregels voor enkele bepalingen van het douanewetboek van de Unie voor de gevallen waarin de relevante elektronische systemen nog niet operationeel zijn, en tot wijziging van Gedelegeerde Verordening (EU) 2015/2446, *OJ* L 69, 15.3.2016, p. 1–313.

133 European Commission, 28 Apr. 2016, Guidance Document on Customs Valuation Implementing Act Arts 128 and 136 UCC IA, and Art. 347 UCC IA, 28 Apr. 2016, Taxud B4/ (2016) 808781 revision 2 en European Commission, 17 Sept. 2020, Guidance Document on Customs Valuation Implementing Act Arts 128 and 136 UCC IA, and Art. 347 UCC IA, 17 Sept. 2020, TAXUD/2623395rev2/2020.

134 European Commission, Dec. 2018, Compendium of Customs Valuation Texts – Edition 2018.

135 HvJ EG 11 mei 2006, nr. C-11/05 (Friesland Coberco Dairy Foods), ECLI:EU:C:2006:312, r.o. 27.

De tweede bevinding – het ontbreken van equivalente bepalingen aan de CVA in het DWU-wetgevingspakket – kan ertoe leiden dat de uniformiteit van het douanewaardestelsel wordt geschaad wat naar mijn mening als onwenselijk moet worden bestempeld. Het geeft marktdeelnemers daarnaast in voorkomende gevallen de mogelijkheid om een rechtstreeks beroep te doen op de CVA-bepalingen (onderdeel 4.3.2). Tot slot kan worden opgemerkt dat door de CVA niet integraal (d.w.z. incl. Bijlage I[136]) in het DWU-wetgevingspakket op te nemen, de Europese Unie niet aan haar verplichting heeft voldaan om de CVA om te zetten in haar eigen douanewetgeving.

3.4 Afsluiting

In dit hoofdstuk stond de tweede deelvraag centraal:

> *"Hoe heeft de douanewaardewetgeving zich op Europees en breder internationaal niveau ontwikkeld sinds de Tweede Wereldoorlog?"*

Met de GATT 1947 heeft een aantal landen zich gecommitteerd aan principes die in acht genomen moeten worden bij het vormgeven van de douanewaardebepalingen in hun eigen douanewetgeving. Het betrof de eerste stap naar een geharmoniseerd, internationaal geaccepteerd douanewaardestelsel. De eerste geharmoniseerde en internationaal breed geaccepteerde douanewaardebepalingen gebaseerd op de GATT 1947 werden vastgesteld in het Verdrag van Brussel die de zogenoemde BWD introduceerde. Onder de BWD werd aansluiting gezocht bij de theoretische waarde conceptie. Vooral vanuit het bedrijfsleven ontstond weerstand tegen de toepassing van de BWD, omdat het de vaststelling van arbitraire waardes in de hand zou werken. Mede om die reden ingegeven is uiteindelijk de Tokyo-overeenkomst tot stand gekomen, die, na de oprichting van de WHO, bekend staat als de CVA.

Aangezien het Verdrag van Brussel facultatieve bepalingen bevatte, hebben de EEG-lidstaten Verordening (EEG) nr. 803/68 vastgesteld om de eenvormige uitleg van de douanewaardebepalingen tussen de lidstaten te vergroten. Met de vaststelling van wat thans bekend staat als de CVA zijn de douanewaardebepalingen in Europeesrechtelijk verband vastgelegd in achtereenvolgens Verordening (EEG) 1224/80 en aanverwante verordeningen, het CDW-wetgevingspakket en het DWU-wetgevingspakket. In bijlage A is een concordantietabel opgenomen waaruit volgt in welke bepalingen de douanewaarde onder het DWU-wetgevingspakket zijn vervat en in welke bepalingen hun equivalenten zijn opgenomen onder het CDW-wetgevingspakket, Verordening (EEG) 1224/80 en aanverwante verordeningen en de CVA.

136 Overeenkomstig artikel 14 CVA maken de aantekeningen in Bijlage I integraal deel uit van de CVA.

HOOFDSTUK 4

Wettelijke grondslagen voor de vaststelling van de douanewaarde

4.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt ingegaan op de wettelijke grondslagen voor de vaststelling van de douanewaarde, waaronder begrepen de transactiewaarde van de ingevoerde goederen. Een goed begrip van de totstandkoming en verhouding tussen de verschillende handelingen die de instituten van de Europese Unie hebben vastgesteld ter bepaling van de douanewaarde enerzijds, en de invloed van het internationale recht anderzijds, hebben betekenis bij het duiden van de douanewaardebepalingen zoals vervat in het DWU-wetgevingspakket.[1] Daarom wordt in onderdeel 4.2 nader ingegaan op de wettelijke grondslagen vanuit Unierechtelijk perspectief, waarbij inzichtelijk wordt gemaakt langs welke route het DWU-wetgevingspakket is vastgesteld. De internationale invloeden op het *acquis communautair* komen aan bod in onderdeel 4.3. Het hoofdstuk wordt afgesloten in onderdeel 4.4 met de beantwoording van de volgende deelvraag:

> *"Wat is de verdeling van de competentie tot het vormgeven van bepalingen tot vaststelling van de douanewaarde in het acquis communautair en in welke mate spelen internationale invloeden daarbij een rol?"*

4.2 Wettelijke grondslagen vanuit Unierechtelijk perspectief

4.2.1 Verdrag betreffende de Europese Unie en het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie

Het Verdrag betreffende de Europese Unie (VEU)[2] en het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VwEU)[3], zoals laatstelijk gewijzigd door het Verdrag van Lissabon[4], vormen de juridische basis van de Europese Unie. In het VEU zijn de doelstellingen van de Europese Unie vervat en in het VwEU de bevoegdheden die de Europese Unie toekomt op verschillende beleidsterreinen alsmede de interne markt.

---

1 Zie ook onderdeel 1.3.2.

2 Verdrag betreffende de Europese Unie (geconsolideerde versie), *PB* C 326 van 26.10.2012, p. 13–390.

3 Geconsolideerde versie van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, *Pb.* C 326 van 26.10.2012, p. 47–390.

4 Verdrag van Lissabon tot wijziging van het Verdrag betreffende de Europese Unie en het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap, ondertekend te Lissabon, 13 december 2007, *Pb.* C 306 van 17.12.2007, p. 1–271.

De Europese Unie omvat voorts een douane-unie.[5] Dit brengt een verbod op het heffen van in- en uitvoerrechten tussen de landen die bij de douane-unie zijn aangesloten met zich[6] alsook een gemeenschappelijk douanetarief voor de betrekkingen tussen de bij de douane-unie aangesloten landen en derde landen.[7] De Europese Unie is qua bevoegdheden exclusief bevoegd waar het wetgeving omtrent de douane-unie en gemeenschappelijke handelspolitiek betreft.[8] Met de oprichting van de douane-unie heeft de Europese Unie als doel om:[9]

> "[…] *in het gemeenschappelijk belang een bijdrage* [te leveren] *tot een harmonische ontwikkeling van de wereldhandel, tot de geleidelijke afschaffing van de beperkingen voor het internationale handelsverkeer en voor buitenlandse directe investeringen, en tot de vermindering van de douane- en andere belemmeringen.*"

4.2.2 Basisverordening, gedelegeerde en uitvoeringshandelingen[10]

In artikel 288 VwEU wordt aan de instellingen de mogelijkheid geboden om door middel van onder andere een verordening haar bevoegdheden uit te oefenen. Overeenkomstig de tweede volzin van voornoemd artikel heeft een verordening een algemene strekking en is zij verbindend in al haar onderdelen en is zij rechtstreeks toepasselijk in elke lidstaat. De Raad van de Europese Unie stelt samen met het Europees Parlement een verordening vast, volgend op een voorstel van de Europese Commissie.[11] In artikel 294 VwEU ligt besloten dat de gewone wetgevingsprocedure geldt voor de vaststelling van voornoemde verordeningen.

Het DWU is een verordening die op basis van deze procedure is vastgesteld. Aangezien het DWU in tegenstelling tot het CDW alleen het raamwerk van het Unierechtelijke douanerecht neerzet, moet voor de interpretatie van de raamwerkbepalingen te rade worden gegaan bij handelingen die zijn gedelegeerd c.q. toegekend aan de Europese Commissie. In het VwEU wordt daarbij onderscheid gemaakt tussen gedelegeerde en uitvoeringshandelingen (onderdeel 4.2.3).[12] In het DWU wordt de Europese Commissie ten aanzien van diverse bepalingen toegestaan om bepalingen in gedelegeerde of uitvoeringshandelingen vast te stellen. De Europese Commissie heeft hiervan gebruik gemaakt door vaststelling van het GDWU en UDWU. De wijze waarop het DWU-wetgevingspakket is vastgesteld wijkt daarmee af van de wijze waarop het Unierechtelijk douanerecht onder het CDW en TCDW is vormgegeven. Dit is toe te schrijven aan het feit dat het Verdrag van Lissabon het uitvoeringsbeleid van de Europese Unie heeft aangepast door de introductie van voornoemde mogelijkheid tot het vaststellen van delegatie- en uitvoeringshandelingen (respectievelijk artikelen 290 en 291 VwEU).

---

5 Artikel 28, lid 1, VwEU.
6 Artikelen 28, lid 1, jo. 30 VwEU.
7 Artikelen 28, lid 1, jo. 31 VwEU. De rechten van het gemeenschappelijk douanetarief worden door de Raad vastgesteld op voordracht van de Europese Commissie.
8 Artikel 3, lid 1, onderdeel a en e, VwEU.
9 Artikel 206 VwEU.
10 In onderdeel 1.3.2 stond ik reeds kort stil bij het DWU-wetgevingspakket.
11 Artikel 289, lid 1, VwEU.
12 Respectievelijk artikelen 290 en 291 VwEU.

4.2.3 Karaktereigenschappen Gedelegeerde en Uitvoeringshandelingen

Bij delegatiehandelingen gaat het om niet-wetgevingshandelingen van algemene strekking ter aanvulling of wijziging van bepaalde niet-essentiële onderdelen van de wetgevingshandeling met een bindend karakter. Bij uitvoeringshandelingen gaat het onder meer om juridisch bindende handelingen van de Unie welke volgens eenvormige voorwaarden worden uitgevoerd. Deze wetgevingshandelingen van de Europese Commissie worden gekenmerkt door het gebruik van kennis van experts, rationaliteit die enkel taak gerelateerd is, neutraal ten aanzien van compromissen en onafhankelijk van politieke belangenbehartiging.[13]

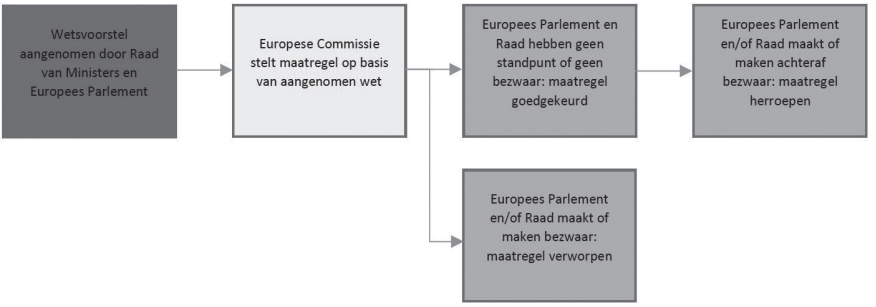
4.2.4 Totstandkoming Gedelegeerde en Uitvoeringshandelingen

Het wetgevingsproces voor het DWU is beduidend anders dan voor de GDWU en UDWU. Alhoewel alle drie de handelingen worden aangeduid als verordening,[14] is de totstandkoming anders geregeld. Voor het vaststellen van het DWU is de gewone wetgevingsprocedure van toepassing.[15] Hierbij dient de Europese Commissie overeenkomstig artikel 294, lid 2, VwEU een voorstel in bij het Europees Parlement en de Europese Raad. Na verschillende lezingen stelt de Europese Raad tezamen met het Europees Parlement de verordening vast. De totstandkoming van de GDWU en UDWU geschiedt niet volgens de gewone wetgevingsprocedure. Ik zal bij de totstandkoming van beide handelingen in het hiernavolgende stilstaan.

Bij het vaststellen van de gedelegeerde handeling moet artikel 284 DWU in acht worden genomen. Daarin staan nadere procedureregels opgenomen die door de Europese Commissie in aanmerking moeten worden genomen bij het vaststellen van de gedelegeerde handeling. In figuur 4.1 is de vaststellingsprocedure van gedelegeerde handelingen schematisch weergegeven. Gedurende vijf jaren na inwerkingtreding van het DWU staat het de Europese Commissie vrij om van de aan haar in artikel 75 DWU toegekende delegatiebevoegdheid gebruik te maken. Deze termijn wordt, mits geen bezwaar door het Europees Parlement of de Europese Raad wordt gemaakt, stilzwijgend verlengd voor telkens eenzelfde periode. Dat doet niet af aan het feit dat laatstgenoemde partijen tussentijds de bevoegdheidsdelegatie kunnen intrekken door publicatie van een besluit in het Publicatieblad van de Europese Unie. Dat betekent overigens niet, dat met een dergelijk besluit de reeds van kracht zijnde gedelegeerde handelingen worden ingetrokken. Deze is door de Europese Commissie op 28 juli 2015 vastgesteld, waarna de handeling ter kennisgeving aan het Europees Parlement en de Europese Raad is toegestuurd. Vervolgens hadden voornoemde partijen gedurende een periode van twee maanden de mogelijkheid bezwaar tegen de gedelegeerde handeling te maken.[16] Zij hebben van deze mogelijkheid geen gebruik gemaakt. Vervolgens is, in afwachting van de vaststelling van de UDWU, gewacht met publicatie van de GDWU in het Publicatieblad van de Europese Unie tot 29 december 2015. Vervolgens is op 18 januari 2016

13 H. Hofmann, Legislation, Delegation and Implementation under the Treaty of Lisbon: Typology Meets Reality, *European Law Journal* 15(4), p. 485.
14 Op grond van de artikelen 290, lid 3, jo. 291, lid 4, VwEU wordt aan de naamgeving 'gedelegeerde' respectievelijk 'uitvoerings' meegegeven.
15 Artikel 33 jis. 114 en 220 VwEU.
16 Artikel 284, lid 4, DWU.

de GDWU inwerking getreden en zijn de daarin opgenomen bepalingen op 1 mei 2016 toepasselijk geworden. Voor de vaststelling van de douanewaarde is in artikel 75 DWU aan de Europese Commissie de bevoegdheid overdragen om een gedelegeerde handeling vast te stellen. De gedelegeerde handeling mag op grond van artikel 75 DWU enkel zien op het vaststellen van voorwaarden voor het verlenen van toestemming om gebruik te mogen maken van de vereenvoudiging die is opgenomen in artikel 73 DWU ('forfaitaire waarde vaststelling').[17] De Europese Commissie heeft gebruikgemaakt van de aan haar toegekende delegatiebevoegdheid door vaststelling van artikel 71 GDWU.



Figuur 4.1 – Vaststellingsprocedure gedelegeerde handelingen.

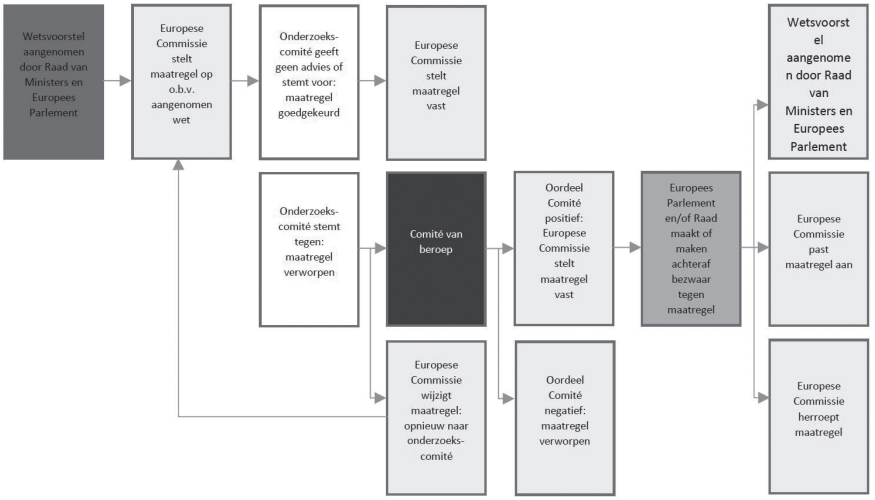
De uitvoeringsbevoegdheden worden vastgesteld overeenkomstig de onderzoeksprocedure zoals in Verordening (EU) nr. 182/2011[18] is beschreven en in figuur 4.2 schematisch is weergegeven.[19] Uit voornoemde verordening in samenhang gelezen met artikel 285, lid 1, DWU blijkt dat het Comité Douanewetboek een advies uitbrengt voor handelingen die op voorstel van de Europese Commissie worden vastgesteld.[20] In het Comité Douanewetboek zijn alle EU-lidstaten vertegenwoordigd en adviezen worden in beginsel aangenomen bij een gekwalificeerde meerderheid van stemmen. Een advies ter vaststelling van de UDWU is niet met gekwalificeerde meerderheid aangenomen, maar tegelijkertijd was er ook geen blokkerende minderheid voor het uit te brengen advies. Derhalve heeft de Europese Commissie gebruikgemaakt van de mogelijkheid die haar in artikel 5, lid 4, Verordening (EU) nr. 182/2011 is verschaft. Aangezien geen advies is uitgebracht komt de Europese Commissie de bevoegdheid toe om zelf de ontwerpuitvoeringshandeling aan te nemen. Uiteindelijk is de UDWU op 24 november 2015 vastgesteld, op 29 december 2015 in het Publicatieblad van de Europese Unie gepubliceerd, op 18 januari 2016 in werking getreden en sinds 1 mei 2016 zijn de in de UDWU opgenomen artikelen toepasselijk. In tegenstelling tot de procedure die geldt bij de totstandkoming van de GDWU, is aan de Europese Commissie en het Europees Parlement geen termijn van twee maanden gegund

17 Zie onderdeel 6.4.3 over de vereenvoudiging in artikel 73 DWU.
18 Verordening (EU) nr. 182/2011 van het Europees Parlement en de Raad van 16 februari 2011 tot vaststelling van de algemene voorschriften en beginselen die van toepassing zijn op de wijze waarop de lidstaten de uitoefening van de uitvoeringsbevoegdheden door de Commissie controleren, *PB* L 55 van 28.2.2011, p. 13-18. Uitvoeringsverordeningen kunnen volgens de raadplegingsprocedure worden vastgesteld. In de regel vindt dit plaats bij 'lichtere' onderwerpen.
19 Artikel 285, lid 4, DWU.
20 Artikel 5, lid 1, Verordening (EU) nr. 182/2011.

om bezwaar te maken, nadat de vaststelling van de UDWU kenbaar was gemaakt. Artikel 76 DWU kent uitvoeringsbevoegdheden toe aan de Europese Commissie op het gebied van de douanewaarde. De uitvoeringsbevoegdheid is beperkt tot:

1. De vaststelling van de douanewaarde overeenkomstig artikel 70, leden 1 en 2, artikel 71 en artikel 72 DWU, waaronder de regels voor het aanpassen van de werkelijk betaalde of te betalen prijs;
2. De toepassing van de in artikel 70, lid 3, DWU bedoelde voorwaarden;
3. De vaststelling van de douanewaarde als bedoeld in artikel 74 DWU.

In het bijzonder de verantwoording – ook wel '*accountability*' genoemd – die tijdens het wetgevingsproces wordt afgelegd, is, gelet op voorgaande uiteenzetting, voor gedelegeerde en uitvoeringshandelingen beduidend minder dan voor een basisverordening. In het bijzonder is dit het geval door de kleinere rol die de Europese Raad en het Europees Parlement zijn toegedicht bij de totstandkomingsprocedure van gedelegeerde en uitvoeringshandelingen. Daarbij merk ik op dat de democratische legitimiteit wordt gewaarborgd doordat alle lidstaten in het Comité Douanewetboek vertegenwoordigd waren bij het vaststellen van de GDWU en UDWU. Echter, voor de UDWU bestond geen gekwalificeerde meerderheid vóór of een blokkerende minderheid tegen de totstandkoming. Onder andere in dat licht rijst derhalve de vraag in hoeverre de delegatie- en uitvoeringsbevoegdheid van de Europese Commissie strekken. Daarover handelt onderdeel 4.2.5.



Figuur 4.2 – Vaststellingsprocedure uitvoeringshandelingen bij de toepassing van de onderzoeksprocedure.

4.2.5 Reikwijdte van de delegatie- en uitvoeringsbevoegdheden van de Europese Commissie

Voor een goed begrip over de reikwijdte van een gedelegeerde en uitvoeringshandeling is het noodzakelijk om te bepalen in hoeverre de Europese Commissie überhaupt delegatie- en

uitvoeringsbevoegdheden toebedeeld kan krijgen. De delegatiebevoegdheden die aan de Europese Commissie kunnen worden toegekend zijn ex artikel 290 VwEU beperkt tot bepalingen van algemene strekking ter aanvulling van bepaalde niet-essentiële onderdelen van het DWU. De uitvoeringsbevoegdheden die aan de Europese Commissie worden toegekend lijken nog beperkter qua reikwijdte. Artikel 291, lid 2, VwEU bepaalt namelijk dat de Europese Commissie dergelijke bevoegdheden krijgt toegekend indien het nodig is dat juridisch bindende handelingen (lees: een basisverordening) van de Europese Unie volgens eenvormige voorwaarden worden uitgevoerd. Voorts blijkt uit artikel 291, lid 2, VwEU niet expliciet dat uitvoeringsverordeningen, net als delegatieverordeningen, slechts uitvoering mogen geven aan niet-essentiële onderdelen van de regeling. *Hofmann* betoogt echter dat de Europese Commissie slechts uitvoering mag geven aan niet-essentiële onderdelen van de regeling, hetgeen inmiddels door het Hof van Justitie bevestigd lijkt te zijn.[21] Het Hof van Justitie stelt namelijk dat:[22]

> "[…] *uit de artikelen 290, lid 1, VWEU en 291, lid 2, VWEU, in onderlinge samenhang gelezen (MLS: volgt), dat de Commissie bij de uitoefening van een uitvoeringsbevoegdheid de wetgevingshandeling noch mag wijzigen noch mag aanvullen, zelfs niet de niet-essentiële onderdelen ervan.*"

Voorts merkt het Hof van Justitie op dat de nagestreefde algemene hoofddoelen met het uitvaardigen van uitvoeringsverordeningen moeten worden geëerbiedigd en dat deze bepalingen anderzijds nuttig moeten zijn voor de uitvoering van die handeling.[23] Laatstgenoemde doelstelling mag er echter niet toe leiden dat de uitvoeringsverordening de wetgevingsverordening (lees: DWU) aanvult of wijzigt.[24] In de hiernavolgende hoofdstukken (in het bijzonder hoofdstukken 9 en 11) betrek ik de stelling dat de Europese Commissie de grenzen van zijn bevoegdheden op bepaalde punten overschreden lijkt te hebben.

4.2.6 Wettelijke bepalingen

In de artikelen 69 t/m 76 DWU, artikel 71 GDWU, de artikelen 127 t/m 146 en bijlagen 23-01 en 23-03 UDWU en artikel 6 TDWU is bepaald hoe de douanewaarde van goederen vastgesteld moet worden.[25] Voor de interpretatie van de bepalingen zal voor elke situatie afzonderlijk moeten worden beoordeeld of arresten van het Hof van Justitie gewezen

21 In artikel 291 VwEU staat dit niet met zoveel woorden, terwijl dit in artikel 290 VwEU wel het geval is. Vanuit teleologische zienswijze kan echter worden betoogd dat ook voor artikel 291 VwEU het belangrijk is dat het gaat om niet-essentiële onderdelen van de regeling. Zie in gelijke zin H. Hofmann, Legislation, Delegation and Implementation under the Treaty of Lisbon: Typology Meets Reality, *European Law Journal* 15(4), p. 488. HvJ EU 15 oktober 2014, nr. C-65/13 (Europees Parlement/Europese Commissie), ECLI:EU:C:2014:2289, r.o. 45.

22 HvJ EU 15 oktober 2014, nr. C-65/13 (Europees Parlement/Europese Commissie), ECLI:EU:C:2014:2289, r.o. 45 en HvJ EU 9 juni 2016, nrs. C-78/16 (Giovanni Pesce e.a.) en C-79/16 (Cesare Serinelli e.a. tegen Presidenza del Consiglio dei Ministri), ECLI:EU:C:2016:428, r.o. 46.

23 HvJ EU 15 oktober 2014, nr. C-65/13 (Europees Parlement/Europese Commissie), ECLI:EU:C:2014:2289, r.o. 46.

24 HvJ EU 15 oktober 2014, nr. C-65/13 (Europees Parlement/Europese Commissie), ECLI:EU:C:2014:2289, r.o. 46.

25 Voor douaneformaliteiten betreft dit de artikelen 5, 15, 18, 22-30, 51, 53, 77-80, 85, 86, 87 en 127 DWU. De algemene regels omtrent douaneprocedures zijn vervat in de artikelen 162, 163, 166, 167 en 172 DWU. Voor vrije verkeer en bijzondere bestemmingen betreft dit de artikelen 201, 226, 240, 250, 254, 256 en 259 DWU.

onder het CDW-wetgevingspakket of haar voorgangers nog toepassing vinden onder het DWU-wetgevingspakket.[26] Er moet daarbij onderscheid worden gemaakt tussen arresten die zijn gewezen onder Verordening (EEG) nr. 803/68 enerzijds en Verordening (EEG) nr. 1224/80 en het CDW-wetgevingspakket anderzijds.

Normen die het Hof van Justitie heeft ontwikkeld onder Verordening (EEG) nr. 803/68 zijn niet zondermeer toepasbaar onder het DWU-wetgevingspakket, omdat de douanewaardebepalingen van Verordening (EEG) nr. 803/68 gebaseerd zijn op de BWD dat uitgaat van een theoretische waarde conceptie (onderdelen 2.3.3.2 en 3.3.3.1) en niet van de positieve waarde conceptie zoals het DWU-wetgevingspakket. Het één-op-één overnemen van de destijds door het Hof van Justitie ontwikkelde normen zou de principiële uitgangspunten die aan het huidige douanewaardesysteem ten grondslag liggen kunnen aantasten. In dat verband kan worden verwezen naar arresten die onder Verordening (EEG) nr. 803/68 zijn gewezen en waarin het Hof van Justitie oordeelde dat de douanewaardebepalingen zijn geschreven ter voorkoming van onderwaardering van de goederen en niet ter voorkoming van overwaardering.[27] Uit de principiële uitgangspunten die aan het huidige douanewaardestelsel ten grondslag liggen kan worden afgeleid dat de douanewaardebepalingen erop gericht zijn om zowel onder- als overwaardering van de goederen tegen te gaan (onderdeel 10.5.3.1). In dergelijke gevallen zal bij een gelijkluidend feitencomplex en prejudiciële vraag geheel of gedeeltelijk moeten worden afgeweken van reeds ontwikkelde normen.

De douanewaardebepalingen onder Verordening (EEG) nr. 1224/80, het CDW-wetgevingspakket en het DWU-wetgevingspakket zijn gebaseerd op (wat thans wordt genoemd) de CVA waarbij wordt aangesloten bij de positieve waarde conceptie (onderdelen 2.3.3.2 en 3.3.3.2-3.3.3.5). De principiële uitgangspunten zijn derhalve met het toepasselijk worden van het DWU-wetgevingspakket niet gewijzigd ten opzichte van Verordening (EEG) nr. 1224/80 en het CDW-wetgevingspakket. Dat doet vermoeden dat normen die het Hof van Justitie heeft ontwikkeld onder Verordening (EEG) nr. 1224/80 of het CDW-wetgevingspakket zondermeer toepassing vinden onder het DWU-wetgevingspakket. Er zijn naar mijn mening twee situaties waarin het Hof van Justitie mogelijk afwijkt van zijn eerder ontwikkelde norm. Ten eerste kan de situatie zich voordoen dat de geformuleerde rechtsnormen in het DWU-wetgevingspakket afwijken van de rechtsnormen zoals vastgelegd onder Verordening (EEG) nr. 1224/80 of het CDW-wetgevingspakket. Dit is bijvoorbeeld het geval voor de vaststelling van de douanewaarde bij opeenvolgende verkopen (hoofdstuk 9). Verordening (EEG) nr. 1224/80 en, in het bijzonder, het CDW-wetgevingspakket lijken namelijk toe te staan dat bij opeenvolgende verkopen wordt aangesloten bij een eerste of eerdere verkoop voor het bepalen van de douanewaarde, terwijl onder het DWU-wetgevingspakket bij de laatste verkoop voor uitvoer moet worden aangesloten. Deze gewijzigde rechtsnorm lijkt verband te houden met een juridisch niet-bindend rechtsinstrument dat in 2007 door de Technische commissie douanewaarde van de WDO (onderdeel 9.2) is vastgesteld. In dit soort gevallen zal het Hof van Justitie eerder gewezen arresten niet zondermeer als precedent

26 Over het ontwikkelen van normen door het Hof van Justitie en de wijze waarop het Hof van Justitie zijn eerder gewezen arresten gebruikt als precedenten bij toekomstige arresten, zie S.B. Cornielje, De stap-voor-staprechtspraak van het Hof van Justitie, *Wfr* 2018/127, p. 865-874.

27 HvJ EEG 24 april 1980, C-65/79 (Procureur de la République tegen René Chatain), ECLI:EU:C:1980:108, r.o. 8.

kunnen gebruiken bij de verdere groei en ontwikkeling van normen in het Unierecht. Ten tweede kan worden gewezen op de situatie dat bepalingen onder Verordening (EEG) nr. 1224/80 of het CDW-wetgevingspakket woordelijk gelijk zijn aan de bepalingen in het DWU-wetgevingspakket, maar voortschrijdend inzicht het noodzakelijk maakt dat het Hof van Justitie afwijkt van een eerder door hem ontwikkelde norm. Dit voortschrijdend inzicht kan bijvoorbeeld te maken hebben met instrumenten van de Commissie douanewaarde van de WHO of instrumenten van de Technische commissie douanewaarde die zijn gepubliceerd nadat de arresten zijn gewezen waarin het Hof van Justitie zijn initiële normen heeft ontwikkeld. Voornoemde (weliswaar juridisch niet-bindende) instrumenten kunnen de CVA-bepalingen namelijk interpreteren op een wijze die indruist tegen de interpretatie die het Hof van Justitie in reeds gewezen arresten voorstaat ten aanzien van equivalente bepalingen in het *acquis communautair*. Gelet op de verdragsconforme uitleg die het Hof van Justitie moet toepassen bij de interpretatie van de douanewaardebepalingen (onderdeel 4.3.2) en om de uniformiteit van het douanewaardestelsel te waarborgen (onderdeel 5.3.2), kan het Hof van Justitie ook in die gevallen besluiten om in toekomstige arresten van zijn eerder ontwikkelde norm af te wijken.

Om voornoemde redenen zal in de navolgende hoofdstukken per geval worden onderzocht of de arresten van het Hof van Justitie nog toepassing vinden onder het DWU-wetgevingspakket.

4.3 Internationale invloeden op het *acquis communautair*

4.3.1 Inleiding

Het Unierechtelijk douanerecht is onderhevig aan internationale invloeden. In dit onderdeel wordt ingegaan op de vraag in hoeverre marktdeelnemers die aan Unierechtelijk douanerecht zijn onderworpen, rechten aan het internationaal douanerecht kunnen ontlenen. Voorts wordt aandacht besteed aan de vraag op welke wijze de Europese Unie de verplichting heeft om internationaal douanerecht om te zetten in Unierecht. Ik richt mij daarbij in onderdeel 4.3.2 op de doorwerking van de CVA-bepalingen zoals vastgesteld door de WHO en in onderdeel 4.3.3 op de instrumenten zoals uitgevaardigd door de Technische commissie douanewaarde van de WDO.

4.3.2 Invloeden van de Wereldhandelsorganisatie[28]

De Europese Unie kan overgaan tot het sluiten van internationale overeenkomsten met derde landen of internationale organisaties.[29] Voor het onderhandelen en sluiten van dergelijke overeenkomsten geldt een vaste procedure.[30] De overeenkomsten zijn na sluiting bindend jegens zowel de Europese Unie als de individuele lidstaten en maken vanaf hun

28 Over een nadere beschouwing over de rechtstreekse werking van WHO-bepalingen in het Unierecht, verwijs ik naar: T.J Potma, Rechtstreekse werking van WTO-bepalingen; utopie of uiterste noodzaak?, *MBB* 2020(1), p. 34-42.
29 Artikel 216, lid 1, VwEU.
30 Artikel 218 VwEU.

inwerkingtreding integraal onderdeel uit van de rechtsorde van de Europese Unie.[31/32] Zoals uit het hiernavolgende volgt, is het duiden van de invloed en doorwerking van het internationale douanerecht op het Unierechtelijke douanerecht weerbarstig.[33]

Bij de GATT 1947 was de Europese Unie geen partij, in tegenstelling tot een aantal huidige EU-lidstaten.[34] Toch lijkt uit het door het Hof van Justitie gewezen arrest *Matteo Peralta*[35] opgemaakt te kunnen worden dat verdragen waarbij de Europese Unie geen partij was bindend zijn jegens de Europese Unie, indien zij de voorheen door de EU-lidstaten uitgeoefende bevoegdheden heeft aanvaard. Deze bevoegdheden zijn met het sluiten van het EEG-verdrag[36] door de EEG (thans opgegaan in de Europese Unie) overgenomen van de EU-lidstaten.[37]

Ondanks het bindend karakter van de GATT 1947 jegens de Europese Unie en haar lidstaten, heeft het Hof van Justitie reeds op 12 december 1972 voor recht verklaard dat marktdeelnemers geen rechtstreeks beroep kunnen doen op de GATT 1947 en overeenkomsten die onder auspiciën van de GATT 1947 tot stand zijn gekomen in de zaak *Int'l Fruit Co. tegen Productschap voor Groenten en Fruit*.[38] Ook nadat op 1 januari 1995 de WHO is opgericht, komen aan de WHO-bepalingen geen rechtstreekse werking toe aldus het Hof van Justitie.[39] Het Hof van Justitie lijkt namelijk de voorkeur te geven aan een 'politieke lezing' van het WHO-recht in plaats van een juridische interpretatie ervan.[40] Op de hoofdregel dat aan WHO/GATT-bepalingen geen rechtstreekse werking toekomt, lijkt het Hof van Justitie twee uitzonderingen te hebben geformuleerd, die aangeduid kunnen worden als de Fediol[41]- en

31 Artikel 216, lid 2, VwEU.

32 HvJ EEG 30 april 1974, nr. C-181/73 (R. & V. Haegeman tegen Belgian State), ECLI:EU:C:1974:41, r.o. 5 en HvJ EEG 26 oktober 1982, nr. C-104/81 (Hauptzollamt Mainz tegen C. A. Kupferberg & Cie. Kg A. A., te Mainz), ECLI:EU:C:1982:362, r.o. 11-13.

33 Lux geeft in een bijdrage aan dat de interdependentie tussen internationaal en Europees recht, vooral voor wat betreft het douanerecht, erg complex is: M. Lux, EU customs law and international law, *World Customs Journal* 1(1), p. 19-29. Hij roept in zijn afsluiting op tot nader onderzoek naar deze complexe materie.

34 Huidige EU-lidstaten die als verdragsland betrokken waren bij het sluiten van GATT 1947 zijn België, Frankrijk, Luxemburg, Nederland, Slowakije en Tsjechië (destijds Tsjechoslowakije).

35 HvJ EEG 14 juli 1994, nr. C-379/92 (Matteo Peralta), ECLI:EU:C:1994:296, r.o. 16.

36 Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap, Rome, 25 maart 1957, *Trb.* 1957, 74 met Franse tekst, en 1957, 91 met de Nederlandse tekst (EEG).

37 HvJ EEG 12 december 1972, nrs. C-21/24-72 (Int'l Fruit Co. tegen Productschap voor Groenten en Fruit), ECLI:EU:C:1972:115, r.o. 10-17 en HvJ EEG 19 november 1975, nr. C-38/75 (Douaneagent der NV Nederlandse Spoorwegen tegen Inspecteur der invoerrechten en accijnzen), ECLI:EU:C:1975:154, r.o. 21.

38 HvJ EEG 12 december 1972, nr. C-21/24-72 (Int'l Fruit Co. tegen Productschap voor Groenten en Fruit), ECLI:EU:C:1972:115, r.o. 21.

39 HvJ EG 23 november 1996, nr. C-149/96 (Portugese Republiek tegen Raad van de Europese Unie), ECLI:EU:C:1999:574, r.o. 25-47.

40 Zie in gelijke zin N. Horn, C.M. Schmitthoff & R.M. Buxbaum, *The European Community and GATT*, Deventer: Kluwer 1986, p. xvi.

41 HvJ EEG 2 juni 1989, nr. C-70/87 (Federatie van de olie-industrie in de EEG (Fediol) tegen Commissie van de Europese Gemeenschappen), ECLI:EU:C:1989:254, r.o. 19-22.

Nakajima[42]-uitzondering.[43] In het arrest *Portugese Republiek tegen Raad van de Europese Unie*[44] worden deze uitzonderingen omschreven als:

> "*Slechts ingeval de Gemeenschap uitvoering heeft willen geven aan een in het kader van de WTO aangegane bijzondere verplichting* [Nakajima-uitzondering] *of indien de gemeenschapshandeling uitdrukkelijk naar specifieke bepalingen van de WTO-overeenkomsten verwijst* [Fediol-uitzondering]*, dient het Hof de wettigheid van de betrokken gemeenschapshandeling aan de WTO-regels te toetsen (zie, wat de GATT 1947 betreft, de reeds aangehaalde arresten Fediol/Commissie, punten 19-22, en Nakajima/Raad, punt 31).*"

In aanvulling merk ik op dat wanneer de Europese Unie op een gebied niet regelgevend is opgetreden en de bevoegdheid tot het vaststellen van regelgeving toekomt aan de EU-lidstaten zelf, er aan internationaal recht ook rechtstreekse werking toekomt mits de nationale wetgeving van een EU-lidstaat daarin voorziet.[45] Ongeacht het antwoord op de vraag of rechtstreekse werking toekomt aan de WTO/GATT-bepalingen, lijkt het Hof van Justitie wel een verdragsconforme interpretatie voor te staan voor wat betreft Unierechtelijke bepalingen die op internationaal recht zijn gebaseerd.[46] Deze zienswijze van het Hof van Justitie kan verklaard worden doordat internationale overeenkomsten waarbij de Europese Unie partij is of waarbij de Europese Unie de voorheen door de EU-lidstaten uitgeoefende bevoegdheden heeft aanvaard, hiërarchisch gezien tussen het primaire EU-recht (VEU en VwEU) en het secundaire EU-recht (handelingen uitgevaardigd door de instituten van de Europese Unie) instaan.[47]

Indien WHO-overeenkomsten niet of op onjuiste wijze worden omgezet door een WHO-lid of dit WHO-lid er handelspraktijken op nahoudt die indruisen tegen de doelstellingen van de WHO-overeenkomsten, dan staat het een ander WHO-lid vrij om daarover een klacht

---

42 HvJ EEG 7 mei 1991, nr. C-69/89 (Nakajima All Precision Co. Ltd tegen Raad van de Europese Gemeenschappen), ECLI:EU:C:1991:186, r.o. 31.

43 I. Schlatzer, *The WTO and other non-tax treaties – Aspects of Taxation*, VDM Verlag Dr. Müller: Saarbrücken 2005, p. 31-33.

44 HvJ EG 23 november 1996, nr. C-149/96 (Portugese Republiek tegen Raad van de Europese Unie), ECLI:EU:C:1999:574, r.o. 49.

45 HvJ EG 14 december 2000, nrs. C-300/98 (Parfums Christian Dior SA tegen TUK Consultancy BV) en C-392/98 (Assco Gerüste GmbH en R. van Dijk tegen Wilhelm Layher GmbH & Co. KG en Layher BV), ECLI:EU:C:2000:688, r.o. 47.

46 HvJ EG 16 juni 1998, nr. C-53/96 (Hermès International tegen FHT Marketing Choice BV), ECLI:EU:C:1998:292, r.o. 28, HvJ EG 14 december 2000, nrs. C-300/98 (Parfums Christian Dior SA tegen TUK Consultancy BV) en C-392/98 (Assco Gerüste GmbH en R. van Dijk tegen Wilhelm Layher GmbH & Co. KG en Layher BV), ECLI:EU:C:2000:688, r.o. 32-40, HvJ EG 14 april 2011, nrs. C-288/09 (British Sky Broadcasting Group plc) en C-289-09 (Pace plc), ECLI:EU:C:2011:248, r.o. 83 en M. Gambardela, The Ikea Judgement: Some Thoughts on the ECJ Ruling, *GTCJ* 3(5), p. 177-184 en S. Nordin, CJEU Judgement in *BskyB* and *Pace Cases* on Customs Classification of Set-Top Boxes, *GTCJ* 6(9), p. 439-442.

47 Uit onder andere de volgende arresten blijkt dat internationale overeenkomsten van hogere rang zijn, dan secundaire Unierechtelijke bepalingen: HvJ EG 10 september 1996, nr. C-61/94 (Commissie/Duitsland), ECLI:EU:C:1996:313, r.o. 52, HvJ EG 3 juni 2008, nr. C-308/06 (Intertanko e.a. tegen Secretary of State for Transport), ECLI:EU:C:2008:312, r.o. 42. Evenwel mogen de uit de internationale overeenkomsten opgelegde verplichtingen geen afbreuk doen aan de constitutionele beginselen van het primaire EU-recht. Zie in dat verband onder andere: HvJ EG 3 september 2008, nr. C-402/05 (Yassin Abdullah Kadi en Al Barakaat International Foundation tegen de Raad van de Europese Unie), ECLI:EU:C:2008:461, r.o. 285.

in te dienen bij het DSB.[48] Het Hof van Justitie heeft overwogen dat uit WHO-bepalingen zelfs geen rechtstreekse werking voortvloeit indien het DSB een rapport van een panel of de Beroepsinstantie heeft aangenomen waaruit volgt dat de Unierechtelijke bepalingen in strijd met de verplichtingen die voortvloeien uit WHO-bepalingen zijn vastgesteld.[49] Dit neemt niet weg dat het Hof van Justitie de uitspraken en aanbevelingen uit panel- of Beroepsinstantierapporten op impliciete wijze mee lijkt te wegen in zijn uitleg van het Unierecht.[50]

Vanuit een douanewaarde perspectief werkt het bindend karakter van internationale overeenkomsten als volgt uit. Met het sluiten van het EEG-verdrag zijn de bevoegdheden ten aanzien van de vaststelling van het douanerecht, daaronder begrepen de vaststelling van de douanewaarde, van de EU-lidstaten overgeheveld naar de Europese Unie. Hoewel de Europese Unie geen partij was bij de GATT 1947 noch het Verdrag van Brussel, meen ik dat de daaruit voortvloeiende verplichtingen bindend zijn jegens de Europese Unie, omdat de Europese Unie de bevoegdheden, die eerst bij de EU-lidstaten lagen, hebben aanvaard. Op de Tokyo-overeenkomst en CVA, welke laatstgenoemde thans de basis vormt voor de Unierechtelijke douanewaardebepalingen, kan in beginsel geen rechtstreeks beroep worden gedaan door marktdeelnemers. De Fideol-uitzondering, inhoudende dat marktdeelnemers zich rechtstreeks mogen beroepen op WHO-bepalingen indien het Unierecht uitdrukkelijk naar specifieke bepalingen van de WTO-overeenkomsten verwijst, zou mogelijkerwijs toepassing kunnen vinden waar de douanewaarde overeenkomstig de *fall-back* -methode wordt bepaald. In artikel 74, lid 3, DWU wordt namelijk een directe verwijzing gemaakt naar de beginselen en algemene bepalingen van de artikel VII van de GATT 1947 en de CVA. Tot slot kunnen marktdeelnemers, zoals hiervoor al toegelicht, geen rechtstreeks beroep doen op door het DSB aangenomen rapporten die handelen over de vaststelling van de douanewaarde (zie onderdelen 5.3.1.1 en 5.3.1.2). Het Hof van Justitie zou de daarin opgenomen overwegingen wel op impliciete wijze mee kunnen wegen in zijn beslissing.

4.3.3 Invloeden van de Werelddouaneorganisatie

De Europese Unie is *de facto* lid van de WDO. Het betreft geen volwaardig lidmaatschap zoals bij de WHO, maar in wezen komen de rechten en verplichtingen die de Europese Unie ten opzichte van de WDO houdt overeen met een volwaardig lidmaatschap.[51] De Technische commissie douanewaarde van de WDO vaardigt technische instrumenten uit in de vorm van Advisory Opinions, Commentaries, Explanatory notes, Cases Studies en Studies. Hoewel de instrumenten een juridisch niet-bindend rechtskarakter hebben,

48 Zie onderdeel 3.2.3.3.

49 HvJ EG 1 maart 2005, nr. C-377/02 (Léon Van Parys NV tegen Belgisch Interventie- en Restitutie-bureau (BIRB)), ECLI:EU:C:2005:121, r.o. 37-54.

50 Vergelijk in dat kader bijvoorbeeld de overwegingen die het Hof van Justitie hanteert ten aanzien van de indeling van settopboxes in de GN in de zaak HvJ EG 14 april 2011, nrs. C-288/09 (British Sky Broadcasting Group plc) en C-289-09 (Pace plc), ECLI:EU:C:2011:248 en de overwegingen in het Panel Report van 16 augustus 2010, European Communities and its Member States – Tariff Treatment of Certain Information Technology Products, WT/DS375/R, WT/DS376/R en WT/DS377/R, aangenomen op 20 mei 2009.

51 R.A. Wessel, The Legal Framework for the Participation of the European Union in International Institutions, *European Integration* 33(6), p. 628.

vormen zij belangrijke richtsnoeren ter verzekering van de uniforme toepassing van de CVA en zij bevatten nuttige gegevens voor de uitlegging daarvan. De instrumenten die door de Technische commissie douanewaarde van de WDO worden uitgevaardigd, hebben elk een eigen karakter. In veel gevallen zal het voor zich spreken welk instrument in een concreet geval het meest passend is om uit te vaardigen, maar er kunnen zich ook situaties voordoen waarbij dit minder voor de hand liggend is. Er zijn tot op heden 43 Advisory Opinions, 25 Commentaries, 6 Explanatory notes, 18 Case Studies en 2 Studies uitgevaardigd. De verschillende type instrumenten worden hierna nader toegelicht.

Een Advisory Opinion beantwoordt een vraag over de toepassing van de CVA op basis van een specifiek aantal werkelijke of theoretische feiten. Het advies kan 1-op-1 worden overgenomen door de betrokken douaneautoriteit indien de feiten in een concrete situatie overeenkomen met de feiten die aan de Advisory Opinion ten grondslag liggen. Indien de werkelijke feiten die aan de douaneautoriteit worden voorgelegd afwijken, kan de Advisory Opinion nog steeds nuttig zijn als zijnde richtlijn bij het vinden van een oplossing. Een Commentary bestaat uit diverse commentaren op een tekstdeel van de CVA en heeft tot doel om dit tekstdeel, al dan niet aan de hand van diverse voorbeelden, te verduidelijken. Met een Explanatory note beantwoordt de Technische commissie douanewaarde van de WDO algemene vragen die voortkomen uit één of meer bepalingen van de CVA, waarbij handelsgebruiken betrokken kunnen worden bij het vinden van een gepaste oplossingsrichting. In een Case Study wordt een complex palet aan feiten uiteengezet gebaseerd op een werkelijke commerciële situatie. Een en ander dient om inzichtelijk te maken hoe één of meer bepalingen van de CVA hierop uitwerken. Een Study is een diepgaande analyse van een voorlegde vraag over de toepassing van de CVA, in het bijzonder in het kader van onderdeel 2b van Bijlage II van de CVA. In dit artikel is vervat dat de Technische commissie douanewaarde van de WDO op daartoe strekkend verzoek de met de CVA verband houdende wettelijke regelingen, procedures en praktijken op het gebied van de waardebepaling moet onderzoeken en verslagen over de resultaten van deze onderzoeken moet voorbereiden.

De instrumenten van de Technische commissie douanewaarde van de WDO zullen in het vervolg van dit onderzoek worden gebruikt bij het duiden van de Unierechtelijke douanewaardebepalingen.

4.4 Afsluiting

In dit hoofdstuk stond de derde deelvraag centraal:

> *"Wat is de verdeling van de competentie tot het vormgeven van bepalingen tot vaststelling van de douanewaarde in het acquis communautair en in welke mate spelen internationale invloeden daarbij een rol?"*

Uit het VwEU volgt dat de Europese Unie exclusief bevoegd is om douanewetgeving vast te stellen. Van deze bevoegdheid is gebruikgemaakt door een basisverordening – het Douane Wetboek van de Unie – vast te stellen die verbindend is in al haar onderdelen en rechtstreeks toepasselijk is in alle EU-lidstaten. De Europese Commissie wordt in het DWU gemachtigd om ten aanzien van diverse douanewaardebepalingen gedelegeerde

en uitvoeringshandelingen vast te stellen. De bevoegdheid van de Europese Commissie is bij de vaststelling van gedelegeerde en uitvoeringshandelingen beperkt, omdat deze handelingen de DWU-bepalingen noch mogen wijzigen noch mogen aanvullen, zelfs niet wanneer het de niet-essentiële onderdelen ervan betreft.

De douanewaardebepalingen in het DWU-wetgevingspakket zijn gebaseerd op de CVA die de Europese Unie, als WHO-lid, verplicht is om in zijn douanewetgeving in te bedden. Een marktdeelnemer kan zich in de regel niet rechtstreeks beroepen op de CVA. Wel zal het Hof van Justitie de bepalingen inzake de douanewaarde in het DWU verdragsconform (lees: in overeenstemming met de CVA) moeten interpreteren. Een bron van inspiratie bij de interpretatie kan daarnaast worden gevonden in de rechtens niet-bindende instrumenten van de Technische commissie douanewaarde van de WDO.

HOOFDSTUK 5

Conceptuele stelsel van de douanewaarde

5.1 Inleiding

In het eerste hoofdstuk is het conceptuele stelsel van de douanewaarde reeds kort uiteengezet. Het fungeert als toetsingskader zoals toegelicht in onderdeel 1.5 en bestaat uit de volgende elementen:

1. Er moet worden uitgegaan van een rechtvaardig, éénvormig en neutraal systeem voor het bepalen van de douanewaarde van goederen dat het gebruik van willekeurig vastgestelde of fictieve douanewaarden uitsluit;
2. De grondslag voor de berekening van de douanewaarde van goederen dient zoveel mogelijk de transactie te zijn van de goederen waarvan de waarde wordt bepaald;
3. De douanewaarde dient op eenvoudige en billijke, met de handelspraktijk verenigbare grondslagen te berusten en de methoden voor het bepalen van de waarde dienen van algemene toepassing te zijn, ongeacht de herkomst van de goederen;
4. De procedures voor het bepalen van de douanewaarde mogen niet voor het bestrijden van dumping worden gebruikt.

Deze vier elementen zullen in dit hoofdstuk nader worden besproken (respectievelijk in de onderdelen 5.3 tot en met 5.6). Daarmee wordt antwoord gegeven op de volgende deelvragen (onderdeel 5.7):

> *"Wat wordt bedoeld met de elementen 'rechtvaardig', 'éénvormig' en 'neutraal' zoals vastgelegd in de preambule van de CVA?"*
>
> *"Wat wordt bedoeld met 'eenvoudige en billijke, met de handelspraktijk verenigbare grondslagen'?"*
>
> *"Hoe wordt voorkomen dat de douanewaardebepalingen worden gebruikt voor het bestrijden van dumping?"*

Naast de beantwoording van deze deelvragen, is dit hoofdstuk bedoeld om zicht te krijgen op de vraag waarom de CVA is vastgesteld. Inzicht hierin kan worden gebruikt om de douanewaardebepalingen in concrete casusposities nader te duiden. Hierop wordt derhalve eerst ingegaan (onderdeel 5.2).

5.2 Waarom is de CVA vastgesteld?

Voor de vraag waarom de CVA is vastgesteld, is het nuttig en zinvol om te rade te gaan in de preambule van de Algemene Overeenkomst betreffende Tarieven en Handel 1947 (GATT 1947). Hierin is opgenomen dat:

> "[…]
>
> *Erkennende, dat hun betrekkingen op het gebied van handel en economie dienen te zijn gericht op verhoging van de levensstandaard, werkgelegenheid voor iedereen en een ruim, gestadig toenemend, reëel inkomen en een grote, gestadig toenemende, effectieve vraag, volledig gebruik van 's werelds hulpbronnen en uitbreiding van de produktie en de goederenruil;*
>
> *Geleid door de wens bij te dragen tot de verwezenlijking van deze doeleinden door het aangaan, op grondslag van wederkerigheid en wederzijds voordeel, van overeenkomsten die een aanzienlijke verlaging van douanetarieven en een aanzienlijke vermindering van andere handelsbelemmeringen, zomede de afschaffing van discriminerende behandeling in het internationale handelsverkeer, beogen* […]"

Uit voornoemde passage uit de preambule leid ik af dat het stimuleren van de (internationale) handel en economie het algehele doel is van de GATT 1947. Zoals uitgelegd in onderdeel 1.5 is dat ook de reden geweest om een internationaal geaccepteerd douanewaardestelsel vast te stellen dat als doestelling heeft om de werkelijke economische waarde van ingevoerde goederen vast te stellen. Om de douanewaardebepalingen uit dit stelsel uniform uit te leggen, zijn in de preambule van de CVA een aantal overwegingen opgenomen die bij de interpretatie van de CVA-bepalingen in acht genomen moeten worden. Vier daarvan, die ik tezamen aanduid als het conceptuele stelsel van de douanewaarde, maken onderdeel uit van het toetsingskader en worden in de hiernavolgende onderdelen nader besproken.

5.3 De elementen 'rechtvaardig', 'éénvormig' en 'neutraal'

Er moet voor het bepalen van de douanewaarde van goederen worden uitgegaan van een rechtvaardig, éénvormig en neutraal systeem dat het gebruik van willekeurig vastgestelde of fictieve douanewaarden uitsluit. In de navolgende onderdelen worden de elementen 'rechtvaardig', 'éénvormig' en 'neutraal' nader uitgewerkt. Het doel daarvan is om een beter begrip te krijgen hoe deze elementen bijdragen aan het vaststellen van de werkelijke economische waarde van de ingevoerde goederen en het stimuleren van de internationale handel.

5.3.1 Rechtvaardig

Het element 'rechtvaardig' houdt verband met het non-discriminatiebeginsel dat als algemeen principe ten grondslag ligt aan het juridisch raamwerk van de WHO. Dat houdt meer concreet in dat de methoden voor de vaststelling van de douanewaarde alsmede de douanewaardebepalingen van algemene toepassing moeten zijn, ongeacht de herkomst van de goederen. Het rechtvaardig moeten toepassen van de douanewaardebepalingen brengt daarnaast met zich dat de douanewaarde niet als een non-tarifaire maatregel toegepast mag worden ter bescherming van de eigen industrie. Het onrechtvaardig behandelen van

goederen in het land van invoer kan namelijk als een non-tarifaire handelsbelemmering worden ervaren zoals in de onderdelen 5.3.1.1 en 5.3.1.2 nader geïllustreerd is.

Rechtvaardig houdt tevens in dat de douanewaardebepalingen zorgvuldig geformuleerd moeten worden en dat aan de douaneautoriteiten en importeurs ter vaststelling van de douanewaarde bepaalde rechten en verplichtingen worden gegund en dat deze ook worden nageleefd. Indien een verplichting door een douaneautoriteit van een WHO-lid niet wordt nageleefd, kan een andere WHO-lid daarover een klacht indienen door het initiëren van een procedure bij het DSB (onderdeel 3.2.4.3). Een klacht kan ook worden ingediend indien de douanewaardebepalingen uit de CVA niet juist zijn overgenomen in de douanewetgeving van een WHO-lid. In dat kader kan ter illustratie worden gewezen op een door Panama aangebrachte zaak tegen *Colombia – Indicative Prices and Restrictions on Ports of Entry*[1] (onderdeel 5.3.1.1) en de zaken die bekend staan onder de namen *Thailand Cigarettes I*[2] *en Thailand Cigarettes II*[3] en door de Filipijnen zijn geïnitieerd (onderdeel 5.3.1.2). Voornoemde zaken worden uitvoerig besproken, omdat zij illustratief zijn voor de invulling van het uitgangspunt dat het douanewaardesysteem rechtvaardig moet zijn. In beide zaken worden de procedures – en daarmee de verplichtingen die aan een WTO-lid onder de CVA zijn opgelegd – niet nageleefd. Daarnaast is een bespreking van de zaken gepast, omdat geen andere procedures bij de DSB aanhangig zijn (geweest) die primair op de vaststelling van de douanewaarde zien. Zij geven daarom een exclusief inzicht in de wijze waarop het WHO-geschillenbeslechtingsorgaan de CVA zelf in voorkomende gevallen interpreteert.

5.3.1.1 Dispute Settlement WHO: Colombia – Indicative Prices and Restrictions on Ports of Entry

De door Panama geïnitieerde procedure, is de eerste zaak sinds de oprichting van de WHO die ziet op de interpretatie van de CVA. Aangezien de CVA als één van de hoekstenen van het juridisch raamwerk van de WHO moet worden beschouwd, is deze zaak alleen om die reden al van belang.[4] Het geeft namelijk in belangrijke mate zicht op de toepassing van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen en de onderlinge verhouding tussen de verschillende waarderingsmethoden ter vaststelling van de douanewaarde.

De procedure ingesteld tegen Colombia draaide om het volgende. Bij toepassing van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen ter bepaling van de douanewaarde, moet worden uitgegaan van de werkelijk betaalde of te betalen prijs. In Colombia werden echter indicatieve prijzen vastgesteld voor het moment van invoer, die, aldus Colombia, werden gebruikt als referentieprijzen om mogelijke onderwaardering van goederen die ten invoer worden aangegeven te detecteren. Panama claimde dat de indicatieve prijzen feitelijk

1 Panel Report van 27 april 2009, Colombia — Indicative Prices and Restrictions on Ports of Entry, WT/DS366/R, aangenomen op 20 mei 2009.
2 Panel Report van 15 november 2010, Thailand-Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, WT/DS371/R, aangenomen op 15 juli 2011, aangepast n.a.v. het Appellate Body Report, WT/DS371/AB/R.
3 Panel Report van 12 november 2018, Thailand-Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, WT/DS371/RW.
4 Vgl. F. Piérola, The Customs Valuation Agreement Interpreted for the First Time by a WTO Panel, *GTCJ* 4(10), p. 335-336.

als douanewaardes fungeerden. Het ingestelde panel was eenzelfde mening toegedaan. Colombia hanteerde de indicatieve prijzen namelijk als grondslag voor het bepalen van de douanewaarde indien de werkelijk betaalde of te betalen prijs voor de ingevoerde goederen lager was. Hiermee wordt aldus het WHO Panel afbreuk gedaan aan de methoden om de douanewaarde vast te stellen zoals voorgeschreven in de CVA en de strikte hiërarchie tussen deze methoden.

5.3.1.2 Dispute Settlement WHO: Thailand Cigarettes I en Thailand Cigarettes II

In de zaak *Thailand Cigarettes I* hebben de Filipijnen aangevoerd dat Thailand inconsistent handelt bij de uitvoering van diverse bepalingen, interpretatieve noten en de algemene inleiding op de CVA. Het unieke aan deze zaak is dat het ingaat op de rechten en verplichtingen die marktdeelnemers enerzijds en douaneautoriteiten anderzijds toekomen bij het bepalen van de transactiewaarde tussen verbonden partijen (hoofdstuk 10).

In het bijzonder richt *Thailand Cigarettes I* zich op de toepassing van de douanewaardebepalingen op door Philip Morris Thailand ten invoer aangegeven sigaretten die op basis van de prijs van de verkopen die in de periode tussen 11 augustus 2006 en 13 september 2007 tussen Philip Morris Thailand (koper) en Philip Morris Philippines (verkoper) plaatsvonden. De Filipijnen claimen dat:

i. De transactiewaarde van de ingevoerde goederen niet primair werd aangewend als methode om de douanewaarde vast te stellen;
ii. De hiërarchische verhouding tussen de waarderingsmethoden niet in acht genomen werd; en
iii. De waarderingsmethoden werden toegepast die geen wettelijke grondslag hebben in de CVA.

Het ingestelde panel concludeerde dat Thailand geen algemene (al dan niet ongeschreven) regel hanteert die ertoe strekt dat de transactiewaarde van ingevoerde goederen en de aftrekmethode van de hand worden gewezen. Wel is het afwijzen van de door Philip Moris Thailand aangegeven transactiewaarde van de ingevoerde goederen inconsistent met de bepalingen uit de CVA. Indien een transactiewaarde zoals in onderhavig geval berust op een verkoopprijs die vastgesteld is tussen twee verbonden partijen, zijn de douaneautoriteiten gehouden om de omstandigheden van de verkoop te onderzoeken in het licht van de door de importeur verstrekte informatie, de importeur op de hoogte te stellen van de voorlopige conclusie dat de relatie tussen koper en verkoper de prijs heeft beïnvloed en moet de importeur in redelijkheid de gelegenheid worden gegund om additionele informatie te overleggen.[5] Voornoemde procedure wordt in de CVA voorgeschreven, maar in onvoldoende mate nageleefd door de Thaise douaneautoriteiten aldus de bevindingen die in het panelrapport zijn opgenomen. In het bijzonder wijst het panel erop dat de afwijzing van de door Philip Moris Thailand aangegeven prijs niet gecommuniceerd is. De Thaise procedure is op dit punt strijdig met artikel 1, lid 2, onderdeel a, CVA. Voorts is de toelichting op de wijze waarop de douanewaarde is vastgesteld, na afwijzing van de

5 Zie voor een nadere uiteenzetting van de te volgen procedure bij verbonden partijen: P. Díaz Gavier & F. Piérola, Related Parties and Customs Valuation: Guidance Derived from the Panel Report *Thailand-Cigarettes*, *GTCJ* 7(1), p. 7-13.

verkoopprijs tussen Philip Morris Thailand en Philip Morris Philippines als douanewaarde, door de Thaise douaneautoriteiten onvoldoende gemotiveerd in het licht van artikel 16 CVA. Uit dit artikel volgt dat een importeur recht heeft op uitleg over hoe de douanewaarde tot stand is gekomen indien de douaneautoriteiten de douanewaarde van de door hem ingevoerde goederen vaststelt. Ook ten aanzien van de aftrekmethode die door middel van de *fall-back* methode door de douaneautoriteiten wordt toegepast, heeft het panel geconcludeerd dat de procedures in het kader van artikel 7, lid 1, CVA niet in acht zijn genomen.[6] In het bijzonder hebben de Thaise douaneautoriteiten gefaald om Philip Moris Thailand op de juiste wijze te informeren over de douanewaarde en de wijze waarop deze onder de *fall-back* methode tot stand is gekomen. Daarmee is de gevolgde procedure niet in lijn met artikel 7, lid 3, CVA. Tot slot stelt het panel vast dat Thailand de voor het vaststellen van de douanewaarde verstrekte inlichtingen, die een vertrouwelijk karakter hebben, in strijd met artikel 10 CVA met de Thaise media hebben gedeeld.

Op 4 mei 2016 hebben de Filipijnen opnieuw een procedure geïnitieerd, omdat zij van mening zijn dat de uitspraken en aanbevelingen zoals opgenomen in de door het DSB aangenomen panelrapport niet door Thailand worden nageleefd. Met betrekking tot de vaststelling van de douanewaarde ziet de procedure *Thailand Cigarettes II* enerzijds op een in beroep door de Thaise autoriteiten afgeven beslissing over de vaststelling van de douanewaarde van 210 invoertransacties en anderzijds op 272 invoertransacties die in de periode juli 2003 tot juni 2006 hebben plaatsgevonden en waarvoor strafrechtelijke vervolging is ingesteld. Op 12 november 2018 heeft het ingestelde panel haar rapport gepubliceerd waarin diverse uitspraken en aanbevelingen zijn opgenomen. Ten aanzien van de 210 invoertransacties concludeert het panel dat in strijd is gehandeld met artikel 1, lid 2, onderdeel a, tweede zin, CVA doordat de omstandigheden van de verkoop niet waren onderzocht om vast te stellen of de verkoopprijs tussen de verbonden partijen Philip Moris Thailand en Philip Moris Indonesië beïnvloed was. In strijd met artikel 1, lid 2, onderdeel a, derde zin, CVA werden daarnaast de gronden waarop de beslissing berustte, niet met Philip Moris Thailand gedeeld. De wijze waarop in de beroepsfase de douanewaarde op de aftrekmethode is gebaseerd, is aldus het panel strijdig met artikel 5, lid 1, CVA doordat in tegenstelling tot de onderdelen i, ii en iv van deze bepaling, respectievelijk de winst en algemene kosten, transportkosten en provinciale belastingen niet in aftrek zijn gebracht. Daarnaast is, in tegenspraak met artikel 11, lid 3, CVA, de motivering van de uitspraak in de beroepsfase niet gedeeld. Ook is niet tijdig een beslissing overgelegd op basis waarvan de douanewaarde tot stand is gekomen, zoals vereist door artikel 16 CVA. Met betrekking tot de 272 invoertransacties concludeert het panel dat de strafrechtelijke vervolging inconsistent is aan artikel 1, leden 1 en 2, CVA aangezien de transactiewaarde van de ingevoerde goederen zonder aanvoering van gronden geen toepassing vindt en, evenals bij de 210 invoertransacties, vanwege het feit dat de omstandigheden van de verkoop niet zijn onderzocht om vast te stellen of de transactiewaarde van de ingevoerde goederen is beïnvloed door de relatie tussen Philip Moris Filipijnen en Philip Moris Thailand. De strafrechtelijke vervolging verhoudt zich

6 Artikel 7, lid 1, CVA luidt: "*Indien de douanewaarde van de ingevoerde goederen niet met toepassing van de artikelen 1 tot en met 6 kan worden vastgesteld, wordt deze waarde vastgesteld met redelijke middelen die verenigbaar zijn met de beginselen en algemene bepalingen van de onderhavige Overeenkomst en van artikel VII van GATT 1994 en op basis van de in het land van invoer beschikbare gegevens.*"

daarnaast niet met artikel 2, lid 1, onderdelen a en b, dan wel artikel 3, lid 1, onderdelen a en b, CVA, omdat zij oneigenlijk de transactiewaarde van een andere '*duty-free operator*' aanmerkt als transactiewaarde van identieke respectievelijke soortgelijke goederen. Het panel stelt evenwel dat niet is aangetoond dat de Thaise douanebeambten in strijd met artikel 10 CVA informatie over de door Philip Moris Thailand gehanteerde invoerprijzen hebben geopenbaard. Tegen het panelrapport in de zaak *Thailand Cigarettes II* heeft Thailand op 9 januari 2019 hoger beroep aangetekend bij de Beroepsinstantie.[7]

Voorts is er een tweede procedure aanhangig gemaakt waarbij de Filipijnen claimen dat Thailand de uitspraken en aanbevelingen in de door het DSB aangenomen rapporten in *Thailand Cigarettes I* niet opvolgt ten aanzien van i) een in januari 2017 geïnitieerde strafrechtelijke vervolging van Philip Moris Thailand en één van zijn werknemers voor het onderwaarderen van sigaretten bij het indienen van 780 invoeraangiftes in de periode 2002-2003 en ii) een in november 2017 opgelegde navorderingsaanslag waarbij de transactiewaarde van ingevoerde sigaretten wordt verworpen ten aanzien van 1.052 invoeraangiftes ingediend in de periode 2002-2003. Het panel heeft ten aanzien van deze procedure op 12 juli 2019 haar rapport gepubliceerd.[8] Ten aanzien van de strafrechtelijke vervolging voor de ingediende 780 invoeraangiftes oordeelt het panel dat in strijd is gehandeld met artikel 1, lid 2, onderdeel a, tweede zin, CVA doordat de omstandigheden van de verkoop niet waren onderzocht om vast te stellen of de verkoopprijs tussen Philip Moris Thailand en Philip Moris Indonesië door de verbondenheid beïnvloed was. Daarnaast is artikel 6 CVA aangaande de vaststelling van de douanewaarde overeenkomstig de berekende waarde inconsistent toegepast, omdat de berekende waarde was gebaseerd op prijs- en kostinformatie die Philip Morris Indonesië aan de Indonesische douaneautoriteiten heeft verstrekt. Daarbij komt dat de Thaise douaneautoriteiten ook de subsidiariteitsband en hiërarchie tussen de waarderingsmethoden niet in acht namen. De Thaise douaneautoriteiten hebben echter, aldus het panel, Philip Moris Thailand in voldoende mate geïnformeerd over haar standpunt dat de relatie tussen Philip Moris Thailand en Philip Morris Indonesië door de verbondenheid is beïnvloed. Over de navorderingsaanslagen ten aanzien van de 1.052 invoeraangiftes heeft het panel zich niet uitgelaten, omdat deze nagenoeg allemaal zijn ingetrokken nog voordat het panel was geïnstalleerd. Kennelijk hebben de Thaise douaneautoriteiten bij nader inzien toch onderkend dat de wijze waarop de navorderingsaanslagen waren opgelegd op gespannen voet stonden met de uitspraken en aanbevelingen in de door het DSB aangenomen rapporten in *Thailand Cigarettes I*.

Al met al kan uit voornoemde zaken worden afgeleid dat de DSB de procedurele regels uit de CVA hoog in het vaandel heeft staan en dat de rechten en verplichtingen die

7 Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines - Recourse to article 21.5 of the DSU by the Philippines - Notification of an appeal by Thailand under articles 16.4 and 17 of the understanding rules and procedures governing the settlement of disputes (DSU), and rule 20 of the working procedures for appellate review, WT/DS371/27. Er is nog geen beroepsrapport verschenen. De Beroepsinstantie heeft aangegeven dat de behandeling van de zaak pas op een later tijdstip kan plaatsvinden door een opgelopen achterstand bij de Beroepsinstantie en gelet op het feit dat het aantal leden van de Beroepsinstantie onder het minimaal vereiste aantal leden van drie is uitgekomen.

8 Panel Report van 12 juli 2019, Thailand-Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, WT/DS371/RW2.

douaneautoriteiten en importeurs toekomen, te allen tijde moeten worden nageleefd. Dit komt de rechtvaardigheid van het bepalen van de douanewaarde onder de CVA ten goede. Over de inbedding van de rechten en verplichtingen kom ik nader te spreken in onderdeel 6.3.

5.3.2 Eénvormig

Het element 'éénvormig' (ook wel: 'uniformiteit') verlangt van WHO-leden dat zij hun douanewetgeving consistent en coherent aan de CVA vormgeven. De met het douanewaardesysteem nagestreefde eenvormigheid heeft echter niet tot doel om uniforme waardes vast te stellen, zoals bijvoorbeeld het Geharmoniseerd Systeem beoogd op een uniforme wijze goederen in te delen.[9] Telkens zal namelijk de douanewaarde vastgesteld worden aan de hand van de werkelijk betaalde of te betalen prijs bij toepassing van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen. Deze tussen verkoper en koper afgesproken prijs zal, ook ten aanzien van dezelfde goederen, per invoertransactie verschillen.

Met eenvormigheid wordt dus beoogd dat het douanewaardesysteem in WHO-lidstaten consistent en coherent aan de CVA wordt vastgesteld, wat tot doel heeft om het bepalen van de douanewaarde in de internationale handel eenvoudiger en voorspelbaarder te maken voor zowel importeurs als douaneautoriteiten. De eenvoud wordt bereikt doordat importeurs telkens geconfronteerd worden met eenzelfde set aan douanewaardebepalingen, onafhankelijk van de douanejurisdictie waar zij hun goederen invoeren. Op lokale uitvoeringsverschillen na, zal een importeur, betrokken in de internationale handel, zijn kennis van het douanewaardesysteem internationaal kunnen inzetten. De voorspelbaarheid van de regelgeving brengt (rechts)zekerheid met zich over op welke wijze de douanewaarde vastgesteld moet worden. Daarmee kan een kosten-batenanalyse worden gemaakt voorafgaand aan het maken van handelsafspraken, omdat vooraf met meer zekerheid kan worden vastgesteld wat de grondslag voor de heffing van invoerrechten is en daarmee het bedrag aan rechten dat bij invoer verschuldigd is. Ook voor douaneautoriteiten is het eenvoudiger als er internationaal hetzelfde douanewaardesysteem wordt toegepast. Een en ander maakt het mogelijk voor douaneautoriteiten om *best practices* te delen en elkaars lokale richtsnoeren ter uitvoering van de douanewaardebepalingen te raadplegen. Het delen van *best practices* kan *ad hoc* of in georganiseerd verband, zoals bijvoorbeeld in de Technische commissie douanewaarde van de WDO.[10] Zoals in onderdeel 4.3.3 aan de orde geweest, kan de Technische commissie zelfs overgaan tot het uitvaardigen van instrumenten als de uniforme uitleg van douanewaardebepalingen daarom vraagt. Eenvoud en voorspelbaarheid van het douanewaardesysteem liggen kortom ten grondslag aan het streven naar eenvormigheid en zorgen ervoor dat goederen op een meer toegankelijkere wijze ten invoer kunnen worden aangeven. De douanewaardebepalingen zullen daarmee minder als een handelsbelemmering worden ervaringen, wat op zichzelf de internationale

9 Goederen die worden ingevoerd in landen die het Geharmoniseerd Systeem toepassen, zullen, onafhankelijk van het land van invoer, op zes-cijferig niveau hetzelfde worden ingedeeld.

10 Een en ander biedt ook mogelijkheden voor dit onderzoek naar de vaststelling van de transactiewaarde van ingevoerde goederen vanuit een EU-perspectief, nu de douanewaardebepalingen en richtsnoeren uit andere WHO-landen ter inspiratie kan worden geraadpleegd.

handel kan stimuleren. Dit sluit ook aan bij de in onderdeel 5.2 opgenomen overwegingen uit de preambule van de GATT 1947.

Dat de douanewaardebepalingen op internationaal niveau vastgesteld moeten worden om éénvormigheid te kunnen bereiken, laat zich het best illustreren aan de hand van een vergelijking tussen de CVA en de douanewaardesystemen die voor de inwerkingtreding van de CVA toepassing vonden. Zoals in hoofdstuk 3 al nader aan de orde is geweest kenden douanejurisdicties voor 1947 elk hun eigen systeem ter bepaling van de douanewaarde. Dat bracht met zich dat partijen betrokken in de internationale handel in elke douanejurisdictie potentieel met een ander douanewaardesysteem geconfronteerd werden. In GATT 1947 werden basisprincipes uiteengezet waaraan de douanewaardesystemen van de verdragslanden moesten voldoen. GATT 1947 voorzag echter niet in een alomvattend uitgewerkt douanewaardesysteem en de basisprincipes waren te algemeen geformuleerd om een éénvormig douanewaardesysteem te bereiken.[11] Daarnaast voorzag de GATT 1947 in overgangsbepalingen, waardoor bepaalde onderdelen van de nationale douanewaardesystemen die in beginsel niet voldeden aan de basisprincipes, gecontinueerd mochten worden, wat eveneens de éénvormigheid in de weg stond. Een nadere stap richting éénvormigheid werd gezet met de vaststelling van de BWD. In de eerste plaats heeft dit te maken met het grote aantal verdragslanden dat uiteindelijk aansluiting heeft gezocht bij dit douanewaardesysteem. Daarnaast, ten tweede, voorzag de BWD, zoals nader uiteengezet in onderdeel 3.3.3.1, in een meer omvattender douanewaardesysteem en werd een Comité voor de Waarde ingesteld om op de uniforme uitleg van het douanewaardesysteem toe te zien.[12] Een éénvormig internationaal geaccepteerd stelsel werd de BWD om diverse redenen echter niet. Hoewel er bijvoorbeeld uiteindelijk meer dan 100 verdragslanden aansluiting hebben gezocht bij de BWD, hebben grote handelslanden als Canada en de Verenigde Staten zich nooit aangesloten. Daarnaast liet het Verdrag van Brussel, op basis waarvan de BWD werd vastgesteld, op bijzondere punten ruimte om aanpassingen door te voeren en betrof het geen alomvattend douanewaardesysteem. De met de Tokyo-overeenkomst ingestelde GATT Valuation Code voorziet in een nagenoeg alomvattend douanewaardesysteem. De enige bepaling die de éénvormige uitleg van het douanewaardesysteem in de weg staat, betreft de keuze voor WHO-leden om de douanewaarde overeenkomstig de CIF- of FOB-waarde vast te stellen. De Uruguay-ronde heeft geleid tot de vaststelling van de CVA. De douanewaardebepalingen en principes zijn niet wezenlijk anders dan die in de Tokyo-overeenkomst zijn opgenomen. Met betrekking tot de éénvormigheid van het douanewaardesysteem kan nog worden opgemerkt dat laatstgenoemde overeenkomst verplicht door nieuwe WHO-leden moet worden gevolgd, waar landen voor de institutionalisering van de GATT niet gehouden waren tot implementatie van het douanewaardesysteem zoals vastgesteld in de Tokyo-overeenkomst.

Naast de éénvormigheid van het douanewaardesysteem op internationaal niveau, wordt ook binnen de Europese Unie gestreefd naar éénvormigheid van het douanewaardesysteem. Hierbij kan gewezen worden op Verordening (EEG) nr. 803/1968 dat een nadere uniforme

11 GATT (Committee on Trade in Industrial Products) – Valuation, Spec. (70)32/Add.1, 26.04.1971, p. 4.
12 Artikel IV, onderdeel b, Verdrag van Brussel.

vaststelling van de BWD in de, destijds, EEG-lidstaten tot doel had. Gesteld kan daarom worden dat in de lidstaten van de EEG er een meer éénvormig douanewaardesysteem toepassing vond. Vanaf de vaststelling van de Tokyo-overeenkomst zijn de douanewaardebepalingen in EU-verband successievelijk vastgesteld in Verordening (EEG) nr. 1224/80, het CDW-wetgevingspakket en het DWU-wetgevingspakket waarmee de éénvormigheid wordt gewaarborgd.

Ook het Hof van Justitie heeft zich uitgelaten over de aan het douanewaardesysteem ten grondslag liggende doelstelling tot éénvormigheid. Het Hof van Justitie merkt in dat kader op dat:[13]

> "[…] *de werking van de douane-unie noodzakelijkerwijze de eenvormige vaststelling van de douanewaarde van de uit derde landen ingevoerde goederen verlangt, zodat de mate van de door het gemeenschappelijk douanetarief teweeggebrachte bescherming in de gehele gemeenschap gelijk is.*"

In een later arrest heeft het Hof van Justitie voorzien in nadere uitleg, door nader de doelstelling van de eenvormige uitleg van de douanewaarde uiteen te zetten. Het Hof van Justitie merkte in dat kader op:[14]

> "[…] *voorschriften vastgesteld voor de berekening van de douanewaarden van de goederen, teneinde te waarborgen dat de douanewaarde in de lidstaten op eenvormig wijze wordt bepaald, zodat de mate waarin het gemeenschappelijk douanetarief bescherming biedt in de gehele gemeenschap dezelfde is, om aldus elke verlegging van het handelsverkeer en van de activiteiten, alsmede iedere verstoring in de concurrentievoorwaarden, welke kunnen voortvloeien uit verschillen tussen de nationale bepalingen te voorkomen, en de importeurs een gelijke behandeling te verzekeren ten aanzien van de heffing van de rechten van het gemeenschappelijk douanetarief.*"

Waar éénvormigheid vanuit internationaal perspectief de eenvoud en voorspelbaarheid van het douanewaardestelsel lijkt voor te staan, wordt vanuit EU-perspectief de doelstelling 'éénvormigheid' (ook) gebruikt om de uniforme uitleg van douanewaardebepalingen in EU-verband te garanderen waarmee marktdistorsie moet worden voorkomen. Dit kan worden verklaard doordat de Europese Unie als één douanegebied wordt aangemerkt. De verlegging van handelsverkeer naar de EU-lidstaat waar de douanebepalingen het meest gunstig wordt uitgelegd, zou in dat geval lonen. Dit is niet het geval indien een land gunstigere douanewaardebepalingen hanteert ten opzichte van een ander land en beide landen niet toebehoren aan hetzelfde douanegebied.

---

13 HvJ EEG 12 juli 1973, nr. C-8/73 (Hauptzollamt Bremerhaven tegen Massey-Ferguson GmbH), ECLI:EU:C:1973:90, r.o. 3. Zoals in het onderdeel 3.2.2.3 beschreven, liet het Verdrag van Brussel de mogelijkheid om op bijzondere punten aanpassingen door te voeren. Derhalve was, ten tijde dat het verdrag toepassing vond, geen sprake van een eenvormige vaststelling in de nagestreefde volle omvang.

14 HvJ EEG 3 februari 1982, nr. C-248/80 (Kommanditgesellschaft in Firma Gebrüder Glunz tegen Hauptzollamt Hamburg-Waltershof), ECLI:EU:C:1982:33, r.o. 10. Een en ander is gebaseerd op de zesde overweging van Verordening (EEG) nr. 803/68 van de Raad van 27 juni 1968 inzake de douanewaarde van de goederen, nr. L 148/6.

5.3.3 Neutraal

5.3.3.1 Inleiding

De CVA heeft als doelstelling te voorzien in een neutraal systeem ter bepaling van de douanewaarde. De neutraliteit van het douanewaardestelsel heeft tot doel om ongerechtvaardigd protectionisme en handelsbelemmeringen tegen te gaan. Daartoe moet onder andere het gebruik van willekeurig vastgestelde (lees: arbitraire) of fictieve waarden worden uitgesloten (onderdeel 5.3.3.2), omdat zij een protectionistisch karakter hebben en daarnaast een non-tarifaire handelsbelemmering kunnen opwerpen om redenen zoals uiteengezet in onderdeel 5.3.1.

Voor de introductie van de positieve conceptie ter bepaling van de douanewaarde in de CVA, liet de theoretische conceptie onder de BWD de discretie voor het bepalen van de douanewaarde in grote mate aan de douaneautoriteiten. Een en ander had als gevolg dat, zoals in onderdeel 3.2.3.1 uiteengezet, de douanewaarde geregeld op arbitraire wijze tot stand kwam. In die zin is het primair vaststellen van de douanewaarde op basis van de werkelijk betaalde of te betalen prijs aan te merken als een objectievere wijze om een douanewaarde vast te stellen.[15] Indien de transactiewaarde van de ingevoerde goederen niet kan dienen als grondslag voor de vaststelling van de douanewaarde, kent de CVA een gesloten stelsel om de douanewaarde vast te stellen. Dit gesloten stelsel, dat bedoeld is om de neutraliteit van het stelsel te bewaken, bestaat uit een vijftal alternatieve methoden ter bepaling van de douanewaarde die in een strikt hiërarchische verhouding toepassing vinden. Het introduceren van nieuwe methoden door WHO-lidstaten of het doorbreken van de hiërarchische verhouding in nationale wetgeving of in de uitvoering is derhalve niet toegestaan.[16] Een uitzondering op het gesloten stelsel betreft de situatie dat de douanewaarde aan de hand van de *fall-back* methode wordt vastgesteld en de douanewaarde onder toepassing van deze methode niet kan worden vastgesteld door één van de alternatieve methoden met redelijke soepelheid toe te passen. In dat geval wordt de douanewaarde vastgesteld aan de hand van in het douanegebied van de Unie beschikbare gegevens met gebruikmaking van redelijke middelen die in overeenstemming met diverse randvoorwaarden.[17] Eén van de randvoorwaarde betreft dat de douanewaarde nimmer op willekeurig vastgestelde of fictieve waarden vastgesteld mag worden.

5.3.3.2 Arbitraire of fictieve douanewaarden

In de preambule van de CVA staat opgenomen dat het gebruik van willekeurig vastgestelde (lees: arbitraire) of fictieve waarden uitgesloten moet worden. Een nadere definitie wordt

15 I.S. Forrester & O.E. Odarda, 'The Agreement on Customs Valuation', in: P.F.J. Macrory, A.E. Appleton en M.G. Plummer, *The World Trade Organization: Legal, Economic and Political Analysis*, New York: Springer, p. 539-540.

16 Zie in dat verband bijvoorbeeld de in onderdeel 5.2.1.1 besproken zaak *Colombia – Indicative Prices and Restrictions on Ports of Entry*.

17 Zie artikel 74, lid 3, DWU en onderdeel 8.5.

niet gegeven. Uit de totstandkomingsgeschiedenis van de CVA kan worden afgeleid dat arbitraire en fictieve waarden gedefinieerd worden als:[18]

> "*Any values which are not based on the price paid or obtainable under fully competitive conditions for the imported merchandise or like merchandise for the market of the importing country /or on the production costs of such merchandise/ /and, inter alia the value of the same or like merchandise in the domestic market of the country of exportation/ shall be deemed to be arbitrary or fictitious.*"

In aanloop naar de vaststelling van de CVA werden diverse praktijken ter vaststelling van de douanewaarde tegen de achtergrond van voorgaande definitie aangemerkt als arbitrair of fictief. Daarbij kan bijvoorbeeld gewezen worden op het vaststellen van de douanewaarde op basis van de *American Selling Price* (ASP), gefixeerde waardes, *exporting country's home market prices* en minimumwaarden. Ik zal deze methoden hierna nader toelichten.

5.3.3.2.1 American Selling Price[19]

De *American Selling Price* (ASP) werd in het bijzonder, maar niet uitsluitend, ingezet voor de vaststelling van de douanewaarde van benzeenachtige producten. Op basis van de ASP werd de douanewaarde gelijkgesteld aan de groothandelprijs van een dergelijk product op de Amerikaanse markt, al benaderde de ASP in de praktijk vaak zelfs de detailverkoopprijs. De achtergrond voor de instelling van de ASP in 1922 hield verband met het streven van de Verenigde Staten om hun chemische industrie te beschermen tegen vooral Duitse bedrijven.[20] In de praktijk resulteerde de toepassing van de ASP erin dat de douanewaarde op arbitraire wijze werd vastgesteld.

De ASP vond toepassing wanneer een soortgelijk, concurrerend chemisch binnenlands product op de Amerikaanse markt werd aangeboden. Voor andere producten werd de ASP toegepast indien er binnenlandse '*like or similar*' producten op de markt werden aangeboden. De vaststelling of er een soortgelijk, concurrerend chemisch binnenlands product bestond, vond plaats op het moment dat de goederen ten invoer werden aangeboden. Een delegatie van het Verenigd Koninkrijk heeft in een notitie, dat onderdeel is van de documenten die aan de totstandkoming van de CVA ten grondslag liggen, mijns inziens terecht opgemerkt dat daardoor een nietsvermoedende importeur geconfronteerd kon worden met een (veel) hoger invoerrecht als plots een concurrerend product op de Amerikaanse binnenlandse markt geïntroduceerd werd.

Overigens kenden andere landen voor de inwerkingtreding van de CVA ook varianten op de ASP, waarbij de douanewaarde aan de hand van de actuele binnenlandse waarde werd vastgesteld. Laatstgenoemde waarde kwam tot stand door een vergelijking met de verkoopprijzen die op de binnenlandse markt gehanteerd werden voor vergelijkbare producten die onder vrije marktcondities werden verkocht. De meeste landen die een dergelijk systeem hanteerden, stelden de douanewaarde van ingevoerde goederen echter

18 GATT (Group 2 on Valuation) – Interim working paper, Spec. (71)31, 27.04.1971.
19 GATT (Group 2 on Valuation) – The use arbitrary or excessive values in levying customs duties (American Selling Price) – Note by the United Kingdom delegation, Spec. (64)140, 17.06.1964.
20 O. Arabov, *La Valeur en Douane en Débat*, Paris: Editions universitaires européennes 2010, p. 26-27.

vast op de daadwerkelijke transactiewaarde indien deze prijs hoger lag dan de vergelijkbare binnenlandse prijs.[21]

5.3.3.2.2 Gefixeerde waarden

Canada kende een systeem van gefixeerde waardes. Deze vonden echter alleen toepassing in het geval dat producten in zulke hoeveelheden en omstandigheden werden ingevoerd, dat de invoertransacties een serieuze bedreiging vormden voor de binnenlandse markteconomie.[22] In dat geval stond het de Canadese douaneautoriteiten vrij om een gefixeerde waarde vast te stellen.
Pakistan kende tot 7 april 1958 een variant op de gefixeerde waarde.[23] In Pakistan werden namelijk zogenoemde tariefwaarden toegepast. Tariefwaarden zijn douanewaarden die aan de hand van het type ingevoerde goederen wordt bepaald en waarbij de commerciële werkelijkheid geen rol van betekenis speelt.[24] De douanewaarde hangt, met andere woorden, af van de indeling van de goederen.

5.3.3.2.3 Exporting country's home market prices

Op basis van de '*exporting country's home market prices*' wordt de douanewaarde in het land van invoer bepaald aan de hand van de marktprijzen die in het land van uitvoer gelden. Landen als de Verenigde Staten, Canada, Australië, New-Zeeland en Zuid-Afrika hanteerden voor inwerkingtreding van de CVA dergelijke systemen.[25]

Denemarken wijst er in een notitie, dat onderdeel uitmaakt van de documenten die aan de totstandkoming van de CVA ten grondslag liggen, op dat door diverse factoren de marktprijzen in Denemarken hoger zijn dan de feitelijke waarde van dezelfde goederen die worden uitgevoerd.[26] Daarbij wijst zij op de volgende factoren:

- In de binnenlandse marktprijzen zijn verkoop- en advertentiekosten opgenomen, die normaliter niet in de prijzen zijn begrepen voor producten die zijn bestemd voor uitvoer.
- De Deense maakindustrie bestaat voor een belangrijk deel uit de productie van gespecialiseerde producten. Daarvan wordt slechts een klein deel verkocht in Denemarken. Het grootste deel is echter bestemd voor uitvoer. Het baseren van de douanewaarde op een prijs die slechts voor een kleine hoeveelheid producten wordt gehanteerd, zorgt derhalve voor overwaardering van de producten die zijn bestemd voor uitvoer en in grotere hoeveelheden worden verkocht.

---

21 GATT (Technical Group on Customs Administration) – Comparative study of methods of valuation for customs purposes, MGT (59)77, 09.07.1959.
22 GATT (Sub-Committee on non-tariff barriers) – The use of arbitrary or excessive values in levying customs duties – Note by the Japanese delegation, TN. 64/NTB/32, 15.07.1964.
23 GATT – Valuation for customs purposes – Letter received from the Government of Pakistan on Abolition of Fixed Values, L/830, 02.07.1958.
24 S.L. Sherman & H. Glashoff, *Customs valuation: commentary on the GATT customs valuation code*, ICC Pub: 1988, p. 61-62.
25 GATT (Sub-Committee on non-tariff barriers) – The use of arbitrary or excessive values in levying customs duties – Note by the Danish delegation, TN. 64/NTB/34, 22.07.1964.
26 GATT (Sub-Committee on non-tariff barriers) – The use of arbitrary or excessive values in levying customs duties – Note by the Danish delegation, TN. 64/NTB/34, 22.07.1964.

Ten aanzien van dat laatste punt merk ik overigens op dat in beginsel de toepassing van de *exporting country's home market prices* ook tot onderwaardering van de goederen kon leiden indien de productie bijvoorbeeld plaatsvond in een ontwikkelingsland en de goederen bestemd zijn voor export naar een ontwikkeld land.[27] Echter, vaak bracht voornoemde waarderingsmethode met zich, dat wanneer de daadwerkelijke exportprijs hoger was dan de binnenlandse marktprijs in het land van productie, de douanewaarde werd bepaald aan de hand van de daadwerkelijke exportprijs.

Naast het gevaar voor over- of onderwaardering van de ingevoerde goederen bij de toepassing van de *exporting country's home market prices* ter bepaling van de douanewaarde, is de uitvoering van deze waarderingsmethode niet eenvoudig. Het verlangt dat douanebeambten van het land van invoer in het land van uitvoer aanwezig zijn om inzicht te krijgen in de marktprijzen van de exporteur in het land van uitvoer. Niet alleen is deze exercitie tijdrovend en verlangt het de overlegging van gedetailleerde informatie, ook zal de vertrouwelijkheid van de informatie vaak een belemmering vormen bij het verkrijgen van de marktprijzen die op de binnenlandse markt in het land van uitvoer worden gebruikt.

5.3.3.2.4 Minimumwaarden

Ook het gebruik van minimumwaardes schendt de neutraliteit van het stelsel. In het geval een douanewaardesysteem uitgaat van het bepalen van de douanewaarde op basis van zogenoemde minimumwaarden, zal in beginsel worden aangesloten bij de transactiewaarde van de goederen en enkel als deze lager is dan een bepaalde minimumwaarde, zal over laatstgenoemde waarde invoerrechten worden geheven. Een minimumprijs kan bijvoorbeeld gelijkgesteld zijn aan de interne groothandel- of detailhandelsprijs, of aan de marktprijs in het land van uitvoer.

Hoewel de CVA het gebruik van minimumwaarden lijkt uit te sluiten, voorziet het juridisch raamwerk van de WHO wel in de mogelijkheid om antidumping- of aanvullende rechten te heffen indien de ingevoerde goederen onder een bepaalde prijs op de markt van het land van invoer worden gebracht. De bestrijding van dumping vindt echter plaats door een additionele heffing te koppelen aan een bepaald tariefindeling en niet door de douanewaarde van dergelijke goederen te verhogen. De douanewaarde mag namelijk, zo schrijft de preambule van de CVA voor, niet worden ingezet als antidumpingrecht (onderdeel 5.6).

5.4 Transactiewaarde als preferente, primaire methode

De grondslag voor de berekening van de douanewaarde van goederen dient zoveel mogelijk de transactiewaarde te zijn van de goederen waarvan de waarde wordt bepaald. Hiermee wordt zo goed mogelijk de werkelijke waarde van de ingevoerde goederen benaderd (onderdelen 2.3.3.1), waaronder wordt verstaan:[28]

27 GATT (Committee on Trade in Industrial Products) – Draft report – Nature and scope of the problem including the special problems of developing countries, Spec. (70)28/Rev.1, 25.03.1970.
28 Artikel VII.2(b) GATT.

> "[…] *de prijs waartegen, op een door de wetgeving van het importerende land te bepalen tijd en plaats, de geïmporteerde goederen of overeenkomstige goederen bij normale handelstransacties en bij volledige vrije mededinging worden verkocht of ten verkoop aangeboden.* […]"

De alternatieve waarderingsmethoden zijn 'slechts' een schatting van de werkelijke waarde van de ingevoerde goederen en worden derhalve alleen toegepast als een verkoop voor uitvoer niet geïdentificeerd kan worden c.q. niet is voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen. De in de CVA geïntroduceerde hiërarchie lijkt als achtergrond te hebben, dat de samenstellers bepaalde alternatieve waarderingsmethoden in een betere schatting van de werkelijke waarde van de ingevoerde goederen vonden resulteren dan anderen.[29] De transactiewaarde van de ingevoerde goederen lijkt, gelet op de aangebrachte onderlinge hiërarchie tussen de waarderingsmethoden, het meest geschikt om de douanewaarde gelijk aan de werkelijke waarde van de ingevoerde goederen vast te stellen. Immers, een prijs die overeen wordt gekomen voor in te voeren goederen tussen twee partijen onder volledig vrije mededinging reflecteert de werkelijke waarde van deze goederen. Gelet op de preambule van de CVA, moet de douanewaarde zoveel als mogelijk worden vastgesteld op basis van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen. Dat brengt met zich dat moet worden voorzien in bepaalde maatregelen om eventuele aantasting van de werkelijke waarde bij de vaststelling van de douanewaarde overeenkomstig de transactiewaarde van de ingevoerde goederen te voorkomen. Derhalve moeten een aantal prijs en niet-prijs gerelateerde overwegingen in aanmerking worden genomen. Hieronder begrepen zijn bijvoorbeeld de onder voorwaarden in aanmerking te nemen prijsaanpassingen ex artikel 8 CVA. Daarnaast kan, indien de kans bestaat dat de volledig vrije mededinging wordt aangetast door de verbondenheid van partijen, de transactiewaarde van ingevoerde goederen nog toepassing vinden. Echter, alleen voor zover aangetoond kan worden dat de verbondenheid niet heeft geleid tot prijsbeïnvloeding (hoofdstuk 10).

5.5 Eenvoudige en billijke, met de handelspraktijk verenigbare grondslagen

De in de preambule van de CVA opgenomen doelstelling dat de douanewaardebepalingen moeten voorzien in een eenvoudige en billijke, met de handelspraktijk verenigbare grondslagen wijze waarop de douanewaarde moet worden vastgesteld, is wellicht de meest expliciete link met het algehele doel van de CVA, namelijk het stimuleren van de (internationale) handel en economie.

Om de douanewaardebepalingen aan voornoemde doelstelling te laten beantwoorden moet bij de vaststelling en uitvoering van de douanewaardebepalingen aan een aantal randvoorwaarden worden voldaan. Zo moet de douanewaarde op een dusdanige wijze worden vastgesteld dat de formaliteiten tot een minimum worden beperkt en zoveel mogelijk worden gebaseerd op commerciële documenten. Daarnaast moet het systeem ter bepaling van de douanewaarde de spoedige afhandeling van douaneformaliteiten niet belemmeren. Zowel vanuit het gezichtspunt van de douaneautoriteiten als de importeur kan een douanewaardesysteem worden ervaren als niet-tarifaire belemmering. Voor de

29 Conclusie A-G Wahl 24 januari 2019, nr. C-1/18 (Oribalt Rīga tegen Valsts ieņēmumu dienests), ECLI:EU:C:2019:64, r.o. 66.

douaneautoriteiten doordat zij door de complexiteit van het systeem niet bij machte zijn om aan de bepalingen uitvoering te geven wat vooral een probleem in ontwikkelingslanden is vanwege een gebrek aan middelen en kennis om uitvoering te geven aan de douanewaardebepalingen.[30] Voor de importeur kan het systeem ter bepaling van de douanewaarde als belemmering worden ervaren doordat de bepalingen en de uitvoering niet rechtvaardig, éénvormig of neutraal worden uitgevoerd.

Hoewel de WHO-lidstaten destijds de noodzaak tot een eenvoudig en billijk, met de handelspraktijk verenigbare grondslagen onderschreven, plaatste Canada, in mijn optiek terecht, kanttekeningen bij dit streven.[31] Het is niet realistisch om een douanewaardesysteem te ontwikkelen dat zowel eenvoudig, nauwkeurig en voorspelbaar is. Een nauwkeurig systeem brengt namelijk een relatief complex systeem met zich, waar een eenvoudig systeem het risico met zich brengt dat het systeem onnauwkeurig is. Naar mijn mening moeten de doelstellingen derhalve fungeren als communicerende vaten, waarbij telkens een afweging wordt gemaakt en een goede balans gezocht moet worden om recht te doen aan de doelstellingen van de CVA bij de vaststelling van douanewaardebepalingen en de interpretatie ervan.

De doelstelling om een billijk douanewaardesysteem na te streven zou daarnaast een importeur moeten beschermen tegen oneerlijke concurrentie die verband houdt met onderwaardering van ingevoerde goederen. Daartoe wordt in de CVA voorzien in een systeem om tussen verbonden partijen vastgestelde prijzen te testen op prijsbeïnvloeding en vinden onder voorwaarden prijsaanpassingen plaats.

5.6 Douanewaarde niet als middel ter bestrijding van dumping

Er is sprake van dumping indien de werkelijk betaalde of te betalen prijs voor de in de Europese Unie ingevoerde goederen lager is vastgesteld dan de marktprijs die geldt in het land van oorsprong van deze goederen. Indien vastgesteld wordt dat bepaalde goederen op de EU-markt worden gedumpt, kan de Europese Unie binnen de kaders van het WHO-recht besluiten om antidumpingrechten in te stellen. Om vast te stellen of ingevoerde goederen onderworpen zijn aan antidumpingrechten, moet de niet-preferentiële oorsprong[32] en indeling van deze goederen in de GN worden bepaald. De douanewaarde speelt daarbij geen rol, hetgeen overeenkomstig de CVA ook niet is toegestaan. De douanewaarde mag namelijk niet als middel worden ingezet om dumping te bestrijden. Een voorbeeld van het inzetten van de douanewaarde als middel ter bestrijding van dumping, betreft de situatie dat de werkelijk betaalde of te betalen prijs die wordt afgesproken voor een ingevoerd

30 GATT (Committee on Trade and Development) – Trade barriers arising in the field of customs valuation – Note on implications for developing countries of ad referendum solutions, COM. TD/W/195, 02.08.1973 en O. Arabov, *La Valeur en Douane en Débat*, Paris: Editions universitaires européennes 2010, p. 317-322.

31 GATT (Group Non-Tariff Measures, subgroup Customs Matters) – Checklist of issues raised and of possible elements that may be included in any new set of international rules of principles on customs valuation – Note by the secretariat, MTN/NTM/W/51, 15.06.1976.

32 Niet-preferentiële oorsprong is de economische oorsprong van de goederen. De niet-preferentiële oorsprong van een goed bepaalt welke tarifaire en niet-tarifaire maatregelen toepassing vinden bij invoer.

goed wordt verhoogd, omdat deze prijs lager is dan marktprijs die voor deze goederen geldt in het land van oorsprong.[33] Een dergelijk systeem toont sterke gelijkenissen met een douanewaardesysteem dat gebaseerd is op de *exporting country's home market prices* (zie onderdeel 5.3.3.2.3). Ook het verwerpen van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen is niet toegestaan als aan de voorwaarden voor toepassing van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen is voldaan.[34]

5.7 Afsluiting

In dit hoofdstuk zijn de elementen van het toetsingskader nader geanalyseerd. Bij de analyse stonden een drietal deelvragen centraal, die hierna worden herhaald en voorzien van een samengevat antwoord. De vierde deelvraag van het onderzoek luidt:

> *"Wat wordt bedoeld met de elementen 'rechtvaardig', 'éénvormig' en 'neutraal' zoals vastgelegd in de preambule van de CVA?"*

Rechtvaardig houdt verband met het non-discriminatiebeginsel en beoogt ongelijke behandeling op basis van herkomst van de goederen te voorkomen. Het heeft voorts tot doel dat de douanewaarde niet als non-tarifaire handelsbelemmering fungeert en schept rechten en verplichtingen voor zowel de douaneautoriteiten (onderdeel 6.3.1) als importeurs (onderdeel 6.3.2).

Het streven naar eenvormigheid heeft tot doel dat de douanewaardebepalingen ongeacht de douanejurisdictie van invoer voorspelbaar zijn, hetgeen de eenvoud van het stelsel en de rechtszekerheid van de importeur ten goede komt. In Europees verband moet het marktdistorsie voorkomen. Gelet op voornoemde doelstellingen moeten de WHO-leden hun douanewetgeving consistent en coherent aan de CVA vormgeven en heeft de Europese wetgever al sinds de oprichting van de EEG verdere uniformiteit van de douanewaardebepalingen nagestreefd met de uitvaardiging van diverse verordeningen, waarvan thans de verordeningen toebehorend aan het DWU-wetgevingspakket toepassing vinden (onderdeel 3.3.3.5).

De neutraliteit heeft tot doel om handelsbelemmeringen en ongerechtvaardigd protectionisme tegen te gaan en moet voorts het gebruik van arbitraire en fictieve waarden als douanewaardes uitsluiten. Voorbeelden van arbitraire en fictieve waarden zijn terug te vinden in documenten die aan de totstandkoming van de CVA ten grondslag liggen en omvatten de *American Selling Price* (onderdeel 5.3.3.2.1), gefixeerde waardes (onderdeel 5.3.3.2.2), *exporting country's home market prices* (onderdeel 5.3.3.2.3) en minimumwaarden (onderdeel 5.3.3.2.4).

De vijfde deelvraag luidt:

> *"Wat wordt bedoeld met 'eenvoudige en billijke, met de handelspraktijk verenigbare grondslagen'?"*

33 Commentary 3.1. Goods sold at dumping prices. (Adopted, 3rd Session, 23 March 1982, 28.560).
34 Commentary 3.1. Goods sold at dumping prices. (Adopted, 3rd Session, 23 March 1982, 28.560).

Voornoemde doelstelling – eenvoudige en billijke, met de handelspraktijk verenigbare grondslagen – houdt verband met de reden waarom de CVA is vastgesteld, zijnde het bevorderen van de (internationale) handel en economie. Het systeem is eenvoudig en billijk indien het zoveel als mogelijk aansluit bij de commerciële handelsdocumenten en de douaneformaliteiten zo spoedig mogelijk worden afgehandeld. Ten aanzien van het streven naar eenvoud moet een balans worden gevonden met het streven om een nauwkeurig, voorspelbaar systeem te ontwikkelen dat in de regel het douanewaardestelsel complexer maakt. Het billijke karakter volgt voorts uit het streven om oneerlijke concurrentie door onderwaardering van de ingevoerde goederen te voorkomen.

De zesde deelvraag van dit onderzoek luidt:

> *"Hoe wordt voorkomen dat de douanewaardebepalingen worden gebruikt voor het bestrijden van dumping?"*

De douanewaardebepalingen gaan uit van een positieve waarde conceptie, waarbij de preferente en primaire douanewaarde methode de transactiewaarde van de ingevoerde goederen betreft. Dit betekent dat wordt aangesloten bij de verkoopprijs die partijen met elkaar afspreken. De werkelijk betaalde of te betalen prijs wordt slechts in bepaalde gevallen verhoogd (onderdeel 11.1). In een verhoging van de werkelijk betaalde of te betalen prijs in het geval de prijs lager is dan de marktprijs in het land van oorsprong is niet voorzien. Voorts hebben douaneautoriteiten niet de bevoegdheid om de werkelijk betaalde of te betalen prijs te verhogen of verwerpen indien de prijs lager is dan de marktprijs in het land van oorsprong. De douaneautoriteiten mogen de transactiewaarde namelijk enkel verwerpen als niet aan de voorwaarden voor toepassing van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen is voldaan (onderdeel 7.5) of indien zij gegronde twijfels hebben of de aangegeven transactiewaarde overeenstemt met het totale betaalde of te betalen bedrag voor de ingevoerde goederen. Dit laatstbenoemde recht hebben douaneautoriteiten zelfs nadat zij de aangever in de gelegenheid hebben gesteld om aanvullende informatie aan te leveren. Op die manier wordt voorkomen dat de douanewaardebepalingen worden gebruikt voor het bestrijden van dumping.

DEEL II

WAARDERINGSMETHODEN ONDER HET DOUANE WETBOEK VAN DE UNIE

HOOFDSTUK 6

Bepalen van de douanewaarde

6.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt in algemene zin ingegaan op het bepalen van de douanewaarde onder het DWU. In dat kader komen allereerst de waarderingsmethoden en de onderlinge subsidiariteitsband tussen de waarderingsmethoden aan bod (onderdeel 6.2). Voornoemd onderdeel vormt daarmee een opmaat voor een diepgaandere bespreking van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen in hoofdstuk 7 en de alternatieve waarderingsmethoden in hoofdstuk 8. Daaropvolgend wordt ingegaan op de rechten en verplichtingen die douaneautoriteiten en aangevers hebben bij het waarderen van de goederen (onderdeel 6.3). Voorts komen de vereenvoudigde aangifte en faciliteiten aan bod die het DWU biedt voor het geval de aangever op het moment van invoer niet beschikt over de (definitieve) douanewaarde van de ingevoerde goederen en/of vooraf zekerheid wil krijgen over de (wijze waarop de) douanewaarde (tot stand komt), waaronder begrepen de forfaitaire waarde vaststelling op grond van artikel 73 DWU, het verstrekken van inlichtingen op grond van artikel 14 DWU en de bindende waarde-inlichting (BWI) op grond van artikel 35 DWU (onderdeel 6.4). De wijze van valutaomrekening komt daarna aan de orde (onderdeel 6.5), gevolgd door de algemeen aanvaarde boekhoudkundige beginselen (onderdeel 6.6). Laatstgenoemde onderwerpen kunnen onafhankelijk van de aangewende waarderingsmethode ter vaststelling van de douanewaarde van belang zijn. Dit hoofdstuk wordt afgesloten in onderdeel 6.7 met de beantwoording van de volgende deelvraag:

> *"Hoe wordt bereikt dat voor de vaststelling van de douanewaarde zoveel mogelijk aansluiting wordt gezocht bij de transactiewaarde?"*

6.2 Waarderingsmethoden

6.2.1 Waarderingsmethoden

In het DWU-wetgevingspakket worden de volgende (alternatieve) waarderingsmethoden onderscheiden:

1. Transactiewaarde van ingevoerde goederen (artikel 70 DWU);
2. Transactiewaarde van identieke goederen (artikel 74, lid 2, onderdeel a, DWU);
3. Transactiewaarde van soortgelijke goederen (artikel 74, lid 2, onderdeel b, DWU);
4. Aftrekmethode (artikel 74, lid 2, onderdeel c, DWU);
5. Methode van de berekende waarde (artikel 74, lid 2, onderdeel d, DWU);
6. *Fall-back* methode (artikel 74, lid 3, DWU).

De preferente, primaire waarderingsmethode is de transactiewaarde van de ingevoerde goederen waarop nader zal worden ingegaan in hoofdstuk 7. Als de transactiewaarde van de ingevoerde geen toepassing kan vinden, omdat er geen verkoop heeft plaatsgevonden (onderdeel 7.4) of niet aan de voorwaarden voor toepassing van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen is voldaan (onderdeel 7.5), moet de douanewaarde overeenkomstig een alternatieve waarderingsmethode worden vastgesteld. Bij het vaststellen van de douanewaarde op basis van een alternatieve waarderingsmethoden wordt (ten dele) een vergelijking gemaakt met de prijs die voor andere invoertransacties is vastgesteld. Elke alternatieve waarderingsmethode gaat echter voor het maken van de vergelijking uit van een andersoortige transactie voor wat betreft het handelsniveau, tijdstip van invoer en de betrokken landen.[1] Hierbij wordt verondersteld dat bepaalde waarderingsmethoden resulteren in betere schattingen van de economische waarde van ingevoerde goederen dan andere. Derhalve bestaat tussen de (alternatieve) waarderingsmethoden een onderlinge subsidiariteitsband (onderdeel 6.2.2). De alternatieve waarderingsmethoden komen aan bod in hoofdstuk 8.

Naast voornoemde alternatieve waarderingsmethoden bestaan er methoden van waardebepaling die toepassing vinden in specifieke situaties. Dit betreft de waardebepaling van goederen geplaatst onder een bijzondere regeling en de waardebepaling van aan bederf onderhevige goederen.[2] Gelet op de reikwijdte van het onderhavige onderzoek, ga ik hier verder niet op in.

6.2.2 Onderlinge subsidiariteitsband

De waarderingsmethoden ter vaststelling van de douanewaarde kennen een onderlinge subsidiariteitsband. Indien de transactiewaarde van de ingevoerde goederen niet gebruikt kan worden, moet worden getoetst of de direct daaropvolgende waarderingsmethode toepassing vindt.[3] Indien een alternatieve waarderingsmethode toepassing vindt, hoeft de daaropvolgende alternatieve waarderingsmethode niet meer op toepassing getoetst te worden.[4] Bij de toepassing van de *fall-back* methode worden de waarderingsmethoden nogmaals langsgelopen waarbij de vastgestelde methoden met een redelijke soepelheid worden betracht. Ook hierbij geldt dat de strikt hiërarchische rangorde tussen de waarderingsmethoden gevolgd moet worden (onderdeel 8.5).[5]

1 S.L. Sherman & H. Glashoff, *Customs valuation: commentary on the GATT customs valuation code*, ICC Pub: 1988, p. 200.

2 Een nadere uiteenzetting kan worden gevonden in: D.G. van Vliet, *Douanerecht* (2de druk), Deventer: Kluwer 2019, p. 255-256. Voor het bepalen van de douanewaarde bij toepassing van de bijzondere regeling passieve veredeling verwijs ik daarnaast naar HvJ EEG 17 december 1992, nr. C-16/91 (Wacker Werke tegen Hauptzollamt München-West), ECLI:EU:C:1992:530 en HvJ EEG 17 juni 1997, nr. C-142/96 (Hauptzollamt München tegen Wacker Werke GmbH & Co. KG.), ECLI:EU:C:1997:386.

3 HvJ EU 9 november 2017, nr. C-46/16 (‚LS Customs Service" SIA), ECLI:EU:C:2017:839, r.o. 43.

4 HvJ EU 9 november 2017, nr. C-46/16 (‚LS Customs Service" SIA), ECLI:EU:C:2017:839, r.o. 61.

5 Advisory Opinion 12.2. Hierarchical order in applying Article 7. (Adopted, 6th Session, 16 September 1983, 30.480).

Op de strikt hiërarchische rangorde tussen de waarderingsmethoden geldt weliswaar een uitzondering. Op verzoek van de marktdeelnemer wordt namelijk de toepassingsvolgorde tussen de aftrekmethode en de methode van de berekende waarde omgedraaid.[6] De douaneautoriteiten hebben daarentegen geen bevoegdheid om de toepassingsvolgorde van de aftrekmethode en de methode van de berekende waarde om te draaien. Naar mijn mening heeft deze geste aan de marktdeelnemer van doen met het eenvoudsbeginsel. Voor ondernemingen kan de toepassing van de methode van de berekende waarde in voorkomende gevallen namelijk eenvoudiger zijn.

6.3 Rechten en verplichtingen douaneautoriteiten en marktdeelnemer

6.3.1 Rechten en verplichtingen douaneautoriteiten[7]

Douaneautoriteiten hebben op grond van artikel 15 DWU een algemeen recht om informatie op te vragen ter ondersteuning van de gegevens die in de douaneaangifte zijn opgenomen. In dat kader kunnen documenten worden opgevraagd als de commerciële factuur, de verkoop-, licentie- of agentovereenkomst, transportdocumentatie, boekhoudkundige bescheiden en overzichten van vluchtvrachttarieven.[8] Douaneautoriteiten hebben aanvullend het recht om bij de aangever informatie over de transactiewaarde van de ingevoerde goederen op te vragen ex artikel 140, lid 1, UDWU als zij gegronde twijfels hebben of de transactiewaarde overeenstemt met de werkelijk betaalde of te betalen prijs.[9] De douanediensten behoeven zich dan echter niet te beperken tot het onderzoek van de hiervoor vermelde documenten.

De verstrekte informatie en bewijsmiddelen moeten in vertrouwen worden behandeld overeenkomstig artikel 12, lid 1, DWU. Vanuit douanewaarde perspectief wordt hiermee uitvoering gegeven aan artikel 10 CVA. '*Naming and shaming*'-praktijken, zoals aan de orde in de DSB-zaak *Thailand Cigarettes I* waar de Thaise douaneautoriteiten de van de importeur verkregen informatie met de Thaise media deelden, zijn niet toegestaan (onderdeel 5.3.1.2). Op het zonder toestemming mogen delen van verkregen informatie en bewijsmiddelen vanwege de vertrouwelijke aard ervan, gelden twee uitzonderingen. Ten eerste moet een en ander worden gedeeld indien de douaneautoriteiten op basis van gerechtelijke procedures daartoe gerechtigd zijn en mogen zij informatie delen als zij daartoe gemachtigd zijn.[10] Ten

6 Artikel 74, lid 1, DWU.

7 Dit onderdeel is gebaseerd en bouwt verder op mijn annotaties bij het arrest LS Customs Services SIA en conclusie bij de zaak Oribalt Rīga, zie *NLF* 2017/2738 respectievelijk *NLF* 2019/0373.

8 Commentaar 6 van de Expertgroep Douane (afdeling douanewaarde) betreffende documenten en informatie die de douane kan verlangen als bewijsmateriaal voor het vaststellen van de douanewaarde.

9 Indien informatie wordt verstrekt waarvan vaststaat dat deze vals is, hoeft deze informatie door douaneautoriteiten niet in aanmerking genomen te worden bij de vaststelling van de douanewaarde. Advisory Opinion 10.1. Treatment of fraudulent documents. (Adopted, 6th Session, 16 September 1983, 30.480). Verkregen informatie waarin dataelementen ontbreken die noodzakelijk zijn voor de juiste duiding ervan of informatie waarin onopzettelijke fouten zijn geslopen, zullen, afhankelijk van de concrete omstandigheden van het geval, desondanks in aanmerking moeten worden genomen al dan niet nadat om aanvullende informatie is verzocht door de douaneautoriteiten. Advisory Opinion 11.1. Treatment of inadvertent errors and of incomplete documentation. (Adopted, 7th Session, 2 March 1984, 31.460).

10 Artikel 12, lid 1, DWU.

tweede mag de vertrouwelijke informatie ook gedeeld worden met douaneautoriteiten in andere EU-lidstaten alsmede met douaneautoriteiten in niet-EU-landen in het kader van de douanesamenwerking met die landen in het kader van een internationale overeenkomst of Uniewetgeving op het gebied van het gemeenschappelijk handelsbeleid.[11] Bij elk van deze uitzonderingen zal telkens een adequaat niveau van gegevensbewaking gegarandeerd moeten worden.[12]

Douaneautoriteiten hebben het recht om te besluiten om de douanewaarde op basis van een alternatieve waarderingsmethode vast te stellen wanneer hun twijfels niet worden weggenomen nadat zij om aanvullende informatie hebben gevraagd en de aangever in de gelegenheid hebben gesteld om te reageren op de redenen voor die twijfel.[13] Het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat indien de douaneautoriteiten op basis van artikel 181 bis TCDW (equivalent van artikel 140 UDWU) besluiten de transactiewaarde van ingevoerde goederen niet toe te passen, uit voornoemd artikel niet gelijk volgt op basis van welke waarderingsmethode de douanewaarde dan wel vastgesteld moet worden.[14] Wel zullen de douaneautoriteiten, indien zij een door de importeur gebruikte (alternatieve) waarderingsmethode van de hand wijzen, moeten motiveren waarom de daaraan voorafgaande waarderingsmethode in hun visie niet toegepast kan worden. Dit gaat echter niet zover dat douaneautoriteiten moeten motiveren waarom (de) waarderingsmethode(n), die hiërarchisch volg(t)(en) op de door de douaneautoriteiten toegepaste waarderingsmethode, niet van toepassing is.

Indien de douaneautoriteiten een alternatieve waarderingsmethode voorstaan, hoeven zij de fabrikant niet om aanvullende informatie te vragen. Wel moeten zij, naar mijn mening terecht, alle hun ter beschikking staande informatiebronnen en databanken raadplegen en de betrokken marktdeelnemer in de gelegenheid stellen om informatie te verstrekken. Uit de conclusie bij de zaak *Oribalt Rīga tegen Valsts ieņēmumu dienests* leid ik af dat lidstaten verplicht zijn om zorg te dragen dat de informatiebronnen en databanken die aan de douaneautoriteiten ter beschikking staan, voldoen aan bepaalde minimumstandaarden. In deze zaak zijn medicijnen overgebracht naar Letland en daar voor het vrije verkeer aangegeven.[15] De Letse douaneautoriteiten stellen zich op het standpunt dat de douanewaarde overeenkomstig de vierde methode, de aftrekmethode, 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

11 Artikel 12, lid 2, DWU.

12 Artikel 12, lid 3, DWU. Voor een adequaat niveau van gegevensbewaking moet rekening gehouden met diverse aspecten die zijn opgenomen in artikel 45, lid 2, Verordening (EU) 2016/679 van het Europees Parlement en de Raad van 27 april 2016 betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens en tot intrekking van Richtlijn 95/46/EG (algemene verordening gegevensbescherming), *PB* L 119 van 4.5.2016, blz. 1.

13 HvJ EG 28 februari 2008, nr. C-263/06 (Carboni e derivati Srl), ECLI:EU:C:2008:128, r.o. 52.

14 HvJ EG 28 februari 2008, nr. C-263/06 (Carboni e derivati Srl), ECLI:EU:C:2008:128, r.o. 55.

15 Conclusie A-G Wahl 24 januari 2019, nr. C-1/18 (Oribalt Rīga tegen Valsts ieņēmumu dienests), ECLI:EU:C:2019:64.

geneesmiddelen geproduceerd door andere verkopers inderdaad soortgelijk zijn aan de ingevoerde geneesmiddelen. Hoewel ik mij ten zeerste 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 aangeven niet over de noodzakelijke kennis en informatie te beschikken, doet daar kennelijk niets 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 inspanning van de Letse douaneautoriteiten wellicht tekortschiet, is de vraag wel hoever zo'n onderzoek moet reiken. Met andere woorden, welke verplichtingen hebben de douaneautoriteiten? De A-G noemt verschillende opties om gegevens te verkrijgen:[16]

> "[…] *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; 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; iii) de douaneautoriteit mag andere douaneautoriteiten in de EU-lidstaten om administratieve bijstand verzoeken van teneinde de nodige inlichtingen te verkrijgen; of iv) de douaneautoriteit mag op kosten van de aangever om analyses van of uitvoerverslagen over de te waarderen goederen verzoeken*."

De vraag is of de duur en omvang van een dergelijk onderzoek stroken met de elementen van het toetsingskader en in het bijzonder dat de douanewaardebepalingen op eenvoudige en billijke, met de handelspraktijk verenigbare grondslagen dienen te berusten. 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 waarderingsmethode vast te stellen, zolang zij dit voldoende motiveert.[17/18] Ik vraag mij daarnaast af of in een omgekeerde situatie de A-G ook een even zware inspanningsverplichting zou opleggen aan de aangever voor het toetsen of de transactiewaarde van soortgelijke goederen als alternatieve waarderingsmethode 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, gelet op de gepresenteerde feiten en omstandigheden in de zaak *Oribalt Rīga tegen Valsts ieņēmumu dienests*, een vaststelling van de douanewaarde op basis van de aftrekmethode meer passend vinden. Overigens merk ik op dat het Hof van Justitie zich uiteindelijk niet expliciet heeft uitgesproken over in hoeverre douaneautoriteiten zich moeten inspannen om informatie over soortgelijke goederen te verzamelen. Het Hof van Justitie geeft enkel

16 Conclusie A-G Wahl 24 januari 2019, nr. C-1/18 (Oribalt Rīga tegen Valsts ieņēmumu dienests), ECLI:EU:C:2019:64, r.o. 43.

17 HvJ 9 november 2017, nr. C-46/16 (‚LS Customs Service'' SIA), ECLI:EU:C:2017:839.

18 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.

aan dat de douaneautoriteiten "[…] *alle beschikbare gegevens kunnen gebruiken om op die manier de douanewaarde zo precies en zo waarheidsgetrouw mogelijk te bepalen*."[19]

Terug naar de motiveringsplicht die aan de douaneautoriteiten wordt opgelegd indien zij van mening is dat de douanewaarde op basis van een alternatieve waarderingsmethode moet worden vastgesteld. De motiveringsplicht strekt ertoe om op duidelijke en ondubbelzinnige wijze de redenen kenbaar te maken waarom een voorafgaande waarderingsmethode geen toepassing vindt waarbij tevens wordt genoemd welke informatie aan het besluit ten grondslag ligt. De marktdeelnemer wordt anders de mogelijkheid ontnomen zich in rechte zo goed mogelijk te verdedigen.[20] Het verbinden van consequenties aan de schending van de motiveringsplicht is volgens het Hof van Justitie voorbehouden aan de nationale lidstaten, weliswaar onder voorbehoud van het in acht nemen van het gelijkwaardigheids- en het doeltreffendheidsbeginsel. De vraag is welke consequenties in voorkomend geval in Nederland aan een dergelijke schending worden verbonden. In dat kader zij erop gewezen dat artikel 6:22 Awb toepassing vindt in het douanerecht. Daaruit volgt dat schending van een algemeen verbindend vormvoorschrift, daaronder begrepen formele gebreken zoals het onvoldoende motiveren van een besluit, niet per definitie leidt tot vernietiging van een uitnodiging tot betaling (utb). Indien, zo leid ik af uit de wetsgeschiedenis van artikel 6:22 Awb, een belanghebbende niet wordt geschaad in zijn processuele belangen, hoeft de utb niet vernietigd te worden. Dit kan in mijn optiek bijvoorbeeld als het motiveringsgebrek tijdig wordt hersteld. Aangezien motiveringsgebreken in de bezwaar- en beroepsfase eenvoudig kunnen worden hersteld, zou een schending van de motiveringsplicht van de douaneautoriteiten mijns inziens niet snel leiden tot een vernietiging van de utb.[21]

6.3.2 Rechten en verplichtingen aangever

Indien de transactiewaarde van de ingevoerde goederen niet als basis kan worden gebruikt voor het vaststellen van de douanewaarde, moet de aangever de douanewaarde van de ingevoerde goederen bepalen aan de hand van een alternatieve waarderingsmethode. Daarbij heeft hij de verplichting om de subsidiariteitsband tussen de waarderingsmethoden in acht te nemen. Zoals aangegeven in onderdeel 6.2.2, mag de aangever echter op verzoek de toepassingsvolgorde van de aftrekmethode en de methode van de berekende waarde van de ingevoerde goederen omdraaien ex artikel 74, lid 1, DWU.

---

19 HvJ EU 20 juni 2019, nr. C-1/18 (Oribalt Rīga tegen Valsts ieņēmumu dienests), ECLI:EU:C:2019:519, r.o. 27.

20 Het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel wordt als sinds de jaren zeventig erkend als fundamenteel rechtsbeginsel in arresten van het Hof van Justitie (bijvoorbeeld HvJ EEG 23 oktober 1974, nr. C-17/74 (Transocean Marine Paint tegen Commissie), ECLI:EU:C:1974:106). Sinds 2007 is het verdedigingsbeginsel daarnaast gecodificeerd in artikel 41 van het Handvest van de Grondrechten de van Europese Unie en sinds het toepasselijk worden van het DWU is het uit het verdedigingsbeginsel voortvloeiende recht om te worden gehoord juridisch verankerd in de artikelen 22, lid 6, jo. 29 DWU. Voor een nadere beschouwing over de uitwerking van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel in het douanerecht verwijs ik onder andere naar: A.E. Keulemans, Het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel: een update, *Wfr* 2016/73, p. 391-400 en A. Wolkers, Het Douanewetboek van de Unie: eerste ervaringen met twee noviteiten, *Wfr* 2019/92, p. 551-555.

21 Hoge Raad 24 juni 2015, nr. 10/02774, ECLI:NL:HR:2015:1666 (eindarrest na HvJ EU 3 juli 2014, nrs. C-129/13 en C-130/13 (Kamino en Datema), ECLI:EU:C:2014:2041) en Hoge Raad 13 maart 2015, nr. 13/04052, ECLI:NL:HR:2015:550.

Bij het indienen van de douaneaangifte aanvaardt de aangever de aansprakelijkheid voor de juistheid en volledigheid van de in de aangifte verstrekte inlichtingen.[22] De aansprakelijkheid strekt er ook toe dat de aangever zorg draagt voor de echtheid, juistheid en geldigheid van de stukken ter staving van de aangifte en het nakomen van alle verplichtingen inzake de plaatsing van de betreffende goederen onder een douaneregeling (daaronder begrepen het voor het vrije verkeer aangeven van de goederen).[23] Dat brengt met zich dat de douanewaarde overeenkomstig de juiste waarderingsmethode moet worden vastgesteld. Het op onjuiste wijze aangeven van de douanewaarde wordt in Nederland overeenkomstig artikel 10:5 Adw aangemerkt als strafbaar feit.

Het bepalen van de douanewaarde kan een moeilijke en tijdsintensieve exercitie zijn. Het vooraf zekerheid verkrijgen over de toe te passen waarderingsmethode biedt rechtszekerheid, voorkomt retroactieve aanpassing van de douanewaarde en eventuele sanctionering van de marktdeelnemer voor het bepalen van de douanewaarde op basis van een kennelijk onjuist toegepaste waarderingsmethode. Zoals in onderdeel 6.4.5 nader wordt bepleit, lijkt het DWU met artikel 35 DWU ruimte te bieden aan de douaneautoriteiten om op verzoek van een marktdeelnemer een bindende inlichting aangaande de douanewaarde van de ingevoerde goederen af te geven. Een dergelijke inlichting zou mijns inziens kunnen dienen om zekerheid verschaft te krijgen over welke waarderingsmethode toepassing vindt ten aanzien van een aan de douaneautoriteiten voorgelegd feitencomplex.[24] Ook biedt het mijns inziens ruimte om vooraf zekerheid te verkrijgen over bijvoorbeeld welke factoren in aanmerking genomen moeten worden bij de toepassing van één van de alternatieve waarderingsmethoden. Voor dat laatste kan gedacht worden aan bijvoorbeeld de in aanmerking te nemen prijselementen of de transacties waarmee een vergelijking moet worden gemaakt bij de toepassing van de transactiewaarde van identieke of soortgelijke goederen.

De vraag is of zekerheid omtrent de toepassing van een waarderingsmethode ook kan volgen uit een beroep op gewettigd vertrouwen. Daarbij kan gedacht worden aan een mondelinge of schriftelijke toezegging van een douane-inspecteur waaruit volgt welke waarderingsmethode toepassing moet vinden. Deze mogelijkheid lijkt echter beperkt gelet op de reikwijdte die aan het vertrouwensbeginsel wordt toegekend in het Unierechtelijk douanerecht. Daarvoor lijkt alleen enige ruimte te bestaan als aan de marktdeelnemer een specifieke, onvoorwaardelijke en wettige toezegging wordt gedaan door de douaneautoriteiten waarop

22 Artikel 15, lid 2, onderdeel a, DWU.

23 Artikel 15, lid 2, onderdelen b en c, DWU. Bij de toepassing van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen moet een factuur worden overlegd als bewijsstuk van de aangegeven transactiewaarde overeenkomstig artikel 145 UDWU. Dit is de factuur die ten grondslag ligt aan de verkooptransactie tussen koper en verkoper. De factuur mag van een vermelding „uitsluitend bestemd voor de douane" of „pro forma factuur" (of dergelijke) zijn voorzien. Dergelijke facturen moeten echter als voorlopig worden beschouwd en zij dienen later door de definitieve factuur te worden vervangen, zie Commentaar 6 van de Expertgroep Douane (afdeling douanewaarde) betreffende documenten en informatie die de douane kan verlangen als bewijsmateriaal voor het vaststellen van de douanewaarde. De in artikel 145 UDWU bedoelde factuur kan onder bepaalde voorwaarden ook door een inkoopagent worden uitgereikt in plaats van de koper als daarop de verkoopprijs onderscheidelijk van de inkoopcommissie staat vermeld. Conclusie 14 van de Expertgroep Douane (afdeling douanewaarde) betreffende invoer door bemiddeling van contractueel gebonden agenten.

24 Vgl. D.G. van Vliet, *Douanerecht* (2de druk), Deventer: Kluwer 2019, p. 260.

de marktdeelnemer zijn verwachtingen heeft afgestemd (zie nader onderdeel 6.4.4).[25] Aan de hoogte van een voor een bijzondere regeling gestelde zekerheid kan voor het bepalen van de douanewaarde geen vertrouwen worden ontleend, zo overwoog het Hof van Justitie in de zaak *LS Customs Services SIA*.[26] In deze zaak werden goederen geplaatst onder de bijzondere regeling extern douanevervoer. Tijdens het vervoer werden de goederen onttrokken aan het douanetoezicht en ontstond een douaneschuld op grond van artikel 203 CDW (thans artikel 79 DWU). De hoogte van de zekerheidstelling voor de plaatsing van de goederen onder de bijzondere regeling extern douanevervoer was gebaseerd op de transactiewaarde van goederen die door een Chinese onderneming werden verkocht voor uitvoer naar Rusland. LS Customs Services SIA betoogde daarop dat voor het bepalen van de douaneschuld in het concrete geval, de douanewaarde bijgevolg ook overeenkomstig de transactiewaarde van de ingevoerde goederen moest worden vastgesteld. Het Hof van Justitie oordeelde echter dat aan de hoogte van het bedrag aan zekerheid geen vertrouwen kan worden ontleend, omdat de aanvaarding van het bedrag aan zekerheidsstelling niet kan worden aangemerkt als toezegging die gegronde verwachtingen heeft gewekt, omdat het op geen enkele wijze vooruitloopt op het bedrag van de toekomstige douaneschuld.[27]

6.4 Vereenvoudigde aangifte en faciliteiten voor de vaststelling van de douanewaarde[28]

6.4.1 Inleiding

De datum van aanvaarding van de douaneaangifte is de datum waarop de invoerformaliteiten moeten worden voldaan voor de ingevoerde goederen, waaronder begrepen de vaststelling van de douanewaarde.[29] Om diverse redenen kan de aangever op het moment van invoer niet beschikken over de (definitieve) douanewaarde van de ingevoerde goederen. Aan de verkoopprijs kan bijvoorbeeld een herzieningsclausule ten grondslag liggen op basis waarvan de definitieve douanewaarde pas op een later moment bekend wordt, omdat bijvoorbeeld op het moment van aanvaarding niet duidelijk is of aan de voorwaarden voor het toekennen van een prijskorting wordt voldaan (onderdeel 7.3.3 en 7.3.8). Ook kan het voorkomen dat de omstandigheden van de verkoop zodanig complex zijn, dat twijfel bestaat over de juiste toepassing van de douanewaardebepalingen, waardoor bij de aangever de behoefte bestaat aan het vooraf afstemmen van de wijze waarop de douanewaarde tot stand komt.

25 Zie nader onderdeel 6.4.4.
26 HvJ EU 9 november 2017, nr. C-46/16 (‚LS Customs Service" SIA), ECLI:EU:C:2017:839, r.o. 25-37.
27 HvJ EU 9 november 2017, nr. C-46/16 (‚LS Customs Service" SIA), ECLI:EU:C:2017:839, r.o. 36.
28 Dit hoofdstuk is gebaseerd en bouwt verder op eerdere publicaties van mijn hand (al dan niet met een co-auteur): M.L. Schippers, Retroactieve interne verrekenprijsaanpassingen en de douanewaarde, *NTFR-B* 11(7/8), p. 25-32, M. Friedhoff en M.L. Schippers, HvJ Hamamatsu: een abrupt einde aan de wisselwerking tussen verrekenprijzen en douanewaarde?, *Wfr* 2018/132, p. 909-921, M. Friedhoff & M.L. Schippers, ECJ Judgment in Hamamatsu Case: An Abrupt End to Interaction Between Transfer Pricing and Customs Valuation?, *EC Tax Review* 28(1), p. 32-42 en M.L. Schippers, Afstemmen douanewaarde op verrekenprijzen: juridische ruimte na Hamamatsu en operationalisering, *TFO* 163(4), p. 105-111.
29 Artikel 172, lid 2, DWU.

Indien de douanewaarde niet bepaalbaar is op het moment van aangeven, voorziet het DWU-wetgevingspakket in een vereenvoudigde aangifteprocedure om de douanewaarde op een later moment aan te geven (onderdeel 6.4.2) of de faciliteit om de douanewaarde op forfaitaire wijze vast te stellen (onderdeel 6.4.3). De forfaitaire waarde vaststelling mag enkel worden toegepast indien de vereenvoudigde aangifte leidt tot onevenredige administratieve kosten. Voorts zijn een tweetal faciliteiten opgenomen in het DWU-wetgevingspakket op basis waarvan vooraf zekerheid kan worden gevraagd over de wijze waarop de douanewaarde vastgesteld moet worden (onderdelen 6.4.4 en 6.4.5).

6.4.2 Vereenvoudigde aangifte (onvolledige aangifte)

In het DWU is voorzien in de mogelijkheid een vereenvoudigde aangifte (onvolledige aangifte) in te dienen.[30] De vereenvoudigde aangifte is, net als de normale aangifte en inschrijving in de administratie, een aangifteprocedure. In de vereenvoudigde aangifte hoeft de douanewaarde nog niet te worden vermeld en mogen in de daaropvolgende aanvullende aangifte de ontbrekende bestanddelen worden ingediend.[31] In beginsel moet de aanvullende aangifte tien dagen na vrijgave van de goederen worden ingediend.[32] Op de termijn van tien dagen bestaan echter een drietal voor dit onderzoek van belang zijnde uitzonderingen. Ten eerste mag de termijn, wanneer er geen douaneschuld ontstaat, oplopen tot maximaal 30 dagen te rekenen vanaf de vrijgave van de goederen.[33] Ten tweede mogen douaneautoriteiten een langere periode van 120 dagen toestaan en in uitzonderlijke, naar behoren gemotiveerde gevallen die verband houden met de douanewaarde van goederen, mogen zij deze termijn zelfs verder verlengen tot maximaal twee jaar vanaf de datum van vrijgave van de goederen.[34] De derde uitzondering houdt verband met de bevoegdheid die douaneautoriteiten wordt gegund om een andere termijn dan de tiendagenperiode toe te staan tot de uitrol van het AES-systeem en de upgrade van de desbetreffende nationale invoersystemen.[35] Dit betreft echter een overgangsmaatregel.[36] De bewijsstukken die ontbraken bij de indiening van de vereenvoudigde aangifte, dienen in het bezit van de aangever te zijn binnen eerdergenoemde termijnen.[37]

Onder het CDW gold dat bij een onvolledige aangifte de noodzakelijke gegevens of bescheiden voor de definitieve vaststelling van de douanewaarde binnen de verjaringstermijn

30 Artikel 166 DWU.
31 Artikel 146 GDWU.
32 Artikelen 146 GDWU.
33 Artikel 146, lid 3bis, GDWU.
34 Artikel 146, lid 3ter, GDWU.
35 Artikel 146, lid 4, GDWU.
36 Overweging 17 van de Gedelegeerde Verordening (EU) 2016/341 van de Commissie van 17 december 2015 tot aanvulling van Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en van de Raad met overgangsregels voor enkele bepalingen van het douanewetboek van de Unie voor de gevallen waarin de relevante elektronische systemen nog niet operationeel zijn, en tot wijziging van Gedelegeerde Verordening (EU) 2015/2446), *OJ* L 69, 15.3.2016, p. 1-313.
37 Artikel 147, lid 3, GDWU.

van drie jaar ingediend moesten worden.[38] Het CDW leek op dit punt meer faciliterend voor aangevers.

6.4.3 Forfaitaire waarde vaststelling (artikel 73-vergunning)

6.4.3.1 Toepassingsbereik

Douaneautoriteiten kunnen toestaan om de douanewaarde te bepalen op 'specifieke criteria' (lees: een forfaitaire waarde) wanneer de bedragen die overeenkomstig artikel 70, lid 2, DWU (werkelijk betaalde of te betalen prijs) in de douanewaarde moeten worden begrepen of de elementen zoals bedoeld in de artikelen 71 en 72 DWU (bijtel- respectievelijk aftrekposten) niet meetbaar zijn.[39] De beschikking die daaropvolgend wordt afgegeven wordt ook wel de 'artikel 73-vergunning' genoemd.[40] De forfaitair waarde is ook meteen de definitieve douanewaarde; zij hoeft niet als voorlopig beschouwd te worden.[41] Dit volgt niet met zoveel woorden uit het DWU, terwijl onder het CDW expliciet was bepaald dat de bedragen niet als voorlopig beschouwd moesten worden ex artikel 156bis, lid 1, laatste zin, TCDW. Toch meen ik dat dit onder het DWU niet anders is. Immers, artikel 73 DWU lijkt qua opzet op de opvolger van artikel 156bis TCDW en uit de opzet van het DWU kan niet worden afgeleid dat de wetgever heeft bedoeld om artikel 73 DWU op dit punt anders te laten functioneren dan artikel 156bis TCDW onder het CDW. Daarnaast zou, indien de opgegeven waarde bij toepassing van een artikel 73-vergunning niet als voorlopig wordt beschouwd, het onderscheid met de vereenvoudigde aangifte vervagen wat afbreuk zou doen aan de gedachte achter de vereenvoudigde aangifte en de artikel 73-vergunning. Bij de vereenvoudigde aangifte is het namelijk de bedoeling om de werkelijk betaalde of te betalen prijs te betalen op een later moment, terwijl bij de toepassing van een artikel 73-vergunning dit niet mogelijk is en er op basis van specifieke criteria een inschatting wordt gemaakt van de werkelijk betaalde of te betalen prijs. Het zou daarnaast de rangorde tussen de vereenvoudigde aangifte en de artikel 73-vergunning onnodig maken (onderdeel 6.4.3.4). De rangorde ontleent echter zijn bestaansrecht aan het feit dat bij toepassing van de vereenvoudigde aangifte de uiteindelijk opgegeven waarde in de aanvullende aangifte de werkelijk betaalde of te betalen waarde voor de ingevoerde goederen beter benadert dan de waarde die wordt vastgesteld bij toepassing van de forfaitaire waarde vaststelling. Daarom gaat de vereenvoudigde aangifte voor op de artikel 73-vergunning. Indien bij de toepassing van een artikel 73-vergunning achteraf nog een aanpassing achteraf zou plaatsvinden, zou dit de rangorde onnodig maken.

---

38 Artikel 256, lid 1, TCDW. Tot 16 juli 2020 voorzag artikel 147, lid 3, GDWU in de mogelijkheid om bewijstukken met betrekking tot de douanewaarde binnen de verjaringstermijn van drie jaar in te dienen. Dit ging echter alleen om de 'bewijsstukken' en niet om de 'gegevens' waar artikel 146 GDWU en artikel 256, lid 1, TCDW naar refereren.

39 Artikel 73, onderdelen a en b, DWU.

40 Een verklaring voor de benaming houdt verband met het feit dat voor de toepassing van de forfaitaire waarde vaststelling onder het CDW-wetgevingspakket een vergunning moest worden aangevraagd ex artikel 156bis TCDW.

41 Commissie Transfer pricing en btw, *Transfer Pricing en btw. De effecten van transfer pricing aanpassingen op de heffing van btw*, Geschrift nr. 259 van de Vereniging voor Belastingwetenschap 2019, p. 129.

Doordat artikel 73 DWU ook verwijst naar de werkelijk betaalde of te betalen prijs, lijkt artikel 73 DWU ruimer in opzet dan zijn equivalent onder het CDW-wetgevingspakket. Op basis van artikel 156bis, lid 1, TCDW leek de forfaitaire waarde vaststelling namelijk alleen mogelijk voor wat betreft de waardering van de bijtel- en aftrekposten. De uitbreiding onder het DWU-wetgevingspakket lijkt de weg te openen om de douanewaarde vast te stellen op basis van een forfaitaire waarde indien de transactiewaarde van de ingevoerde goederen bijvoorbeeld gebaseerd is op een verrekenprijs die mogelijk is onderworpen aan (retroactieve) verrekenprijsaanpassingen (hoofdstuk 10).

6.4.3.2 Geografische toepassingsreikwijdte

Indien een beschikking is afgegeven, komt de vraag op wat de geografische toepassingsreikwijdte van een dergelijke beschikking is. In het DWU-wetgevingspakket is hierover niets vastgesteld.[42] Naar mijn mening hangt de geografische toepassingsreikwijdte af van de omstandigheden van het geval. Het uitgangspunt zou moeten zijn dat een artikel 73-vergunning toepassing moet vinden ongeacht de EU-lidstaat waar de goederen ten invoer worden aangegeven. Dit is anders indien de wijze waarop de werkelijk betaalde of te betalen prijs of de elementen van de transactiewaarde verband houden met de EU-lidstaat waar de goederen worden ingevoerd. Dit is bijvoorbeeld het geval indien gebruik wordt gemaakt van een forfaitaire waarde, omdat de transportkosten niet meetbaar zijn op het moment dat de goederen ten invoer worden aangegeven. De inschatting van de transportkosten zal namelijk afhangen van de EU-lidstaat waar de goederen ten invoer worden aangegeven. In zoverre er niet in wettelijke bepalingen wordt vastgelegd aan welke dataelementen grensoverschrijdende werking toekomt, leidt dit tot rechtsonzekerheid en willekeur. Een bijlage in de GDWU waarin per dataelement is aangegeven of aan de vaststelling grensoverschrijdende werking toekomt, lijkt uitkomst te kunnen bieden.[43] Concreet uitgewerkte wetsvoorstellen in deze richting ontbreken thans.

Een aantal EU-lidstaten verzet zich tegen de grensoverschrijdende toepassing van artikel 73-vergunningen.[44] Het verzet houdt in het bijzonder verband met het ontbreken van een consultatiemogelijkheid bij afgifte van de beschikking. EU-lidstaten zouden bij de grensoverschrijdende toepassing derhalve gehouden zijn aan een beschikking terwijl zij niet gekend zijn tijdens de aanvraag. Ook bestaat geen eenduidige visie over of het voor de uitvoering van controles noodzakelijk is dat op het verzoek tot afgifte van een artikel 73-vergunning GN-codes worden genoemd. Naar mijn mening moet bij de aanvraag van een artikel 73-vergunning duidelijk zijn wat de omstandigheden van de invoertransacties zijn waarvoor de douanewaarde op basis van een forfaitaire waarde wordt

42 In de vergaderstukken van de Customs Expert Group (Valuation section) wordt over de geografische toepassingsreikwijdte van een artikel 73-vergunning gesproken. Uit de vergaderstukken blijkt geen eenduidige visie en er zijn geen aanwijzingen dat op korte termijn richtsnoeren verschijnen of wetwijzingen worden doorgevoerd. Zie in dat kader: Minutes of the 4th meeting of the Customs Expert Group - Valuation held on 12th and 13th April 2018, taxud.e.5/MN/aga Ares(2018)3622733, p. 8.

43 Minutes of the 4th meeting of the Customs Expert Group - Valuation held on 12th and 13th April 2018, taxud.e.5/MN/aga Ares(2018)3622733, p. 8.

44 Minutes of the 4th meeting of the Customs Expert Group - Valuation held on 12th and 13th April 2018, taxud.e.5/MN/aga Ares(2018)3622733, p. 8.

vastgesteld. Hieronder moet worden begrepen de bij de verkoop betrokken partijen en de verkoop- en andere met de invoer verband houdende overeenkomsten. Als het in een gegeven situatie noodzakelijk is dat een GN-code wordt opgegeven, dan is dit onderdeel van de omstandigheden van de verkoop waarin inzicht moet worden verschaft voordat een artikel 73-vergunning afgegeven kan worden. Omgekeerd, zou het ook niet een verplichting moeten zijn als een GN-code geen invloed heeft op de vaststelling van de forfaitaire waarde. Dit zou de eenvoud van het systeem sterken.

6.4.3.3 Aanvrager

Uit artikel 73 DWU en 71 GDWU volgt niet wie een artikel 73-vergunning kan aanvragen. In artikel 71 GDWU wordt gesproken over de aanvrager, zonder dat wordt aangegeven wie hieronder wordt verstaan. In mijn optiek is de aanvrager degene die de goederen in eigen naam en voor eigen naam invoert of diens vertegenwoordiger. De vergunning is geldig ten aanzien van de aanvrager voor zover hij invoertransacties verricht die qua omstandigheden identiek zijn aan de omstandigheden van de invoertransactie die ten grondslag heeft gelegen aan het verlenen van de artikel 73-vergunning.

6.4.3.4 Voorwaarden[45]

Voor het op 'forfaitaire' wijze vaststellen van de douanewaarde moet vooraf toestemming zijn verleend door de douaneautoriteiten en er moet aan diverse voorwaarden zijn voldaan.[46] De specifieke criteria voor de toepassing van de forfaitaire waarde worden uiteengezet in artikel 71 GDWU. De eerste voorwaarde brengt een rangorde aan tussen de toepassing van de vereenvoudigde aangifte en de forfaitaire waarde vaststelling.[47] Alleen als de toepassing van een vereenvoudigde aangifte leidt tot onevenredig hoge administratieve kosten, kan pas worden toegekomen aan de toepassing van de forfaitaire waarde vaststelling.[48] De douaneautoriteiten lijken de bevoegdheid toe te komen om te beslissen of sprake is van onevenredig hoge administratieve kosten, waarbij zij zich zullen baseren op de informatie van de aangever waaruit blijkt dat de toepassing van de vereenvoudigde aangifte onevenredig hoge administratieve kosten met zich brengt. Voorts mag de vastgestelde douanewaarde niet sterk afwijken van de forfaitaire waarde.[49] Met de 'vastgestelde douanewaarde' lijkt de werkelijk betaalde of te betalen prijs te worden bedoeld. Deze is weliswaar op het

45 Onder het CDW-wetgevingspakket moest ook voldaan zijn aan diverse voorwaarden alvorens gebruik kon worden gemaakt van de forfaitaire waarde vaststelling. De voorwaarden zijn dat (artikel 156bis, lid 2, TCDW): i) de voltooiing van de in artikel 259 omschreven procedures ('onvolledige aangifte') in de gegeven omstandigheden onevenredig hoge administratiekosten meebrengt; ii) toepassing van de artikelen 30 en 31 CDW in bijzondere omstandigheden niet aangewezen lijkt; iii) er goede redenen bestaan om aan te nemen dat het bedrag aan rechten bij invoer dat verschuldigd wordt gedurende de periode waarin de vergunning van toepassing is, niet lager zal zijn dan het bedrag dat bij afwezigheid van een dergelijke vergunning zou worden geheven; iv) hierdoor de concurrentievoorwaarde niet worden verstoord.

46 Artikel 73 DWU jo. artikel 71, lid 1, GDWU.

47 In het CDW-wetgevingspakket was een dergelijke rangorde ook aangebracht tussen de forfaitaire waarde vaststelling en de onvolledige aangifte ex artikel 259 TCDW. De onvolledige aangifte toont sterke gelijkenissen met de vereenvoudigde aangifte waarin thans artikel 166 DWU voorziet.

48 Artikel 71, lid 1, onderdeel a, GDWU.

49 Artikel 71, lid 1, onderdeel b, GDWU.

moment waarop de douaneaangifte wordt aanvaard niet meetbaar, maar zal dat op een later moment wel zijn. Een manier waarop de vastgestelde douanewaarde toch zo goed als mogelijk de forfaitaire waarde benadert, is door uit te gaan van de werkelijk betaalde of te betalen prijs van identieke of soortgelijke goederen die reeds ten invoer zijn aangegeven al dan niet gecorrigeerd zover de omstandigheden van de verkoop verschillen van de invoer van de identieke of soortgelijke goederen. Met 'sterk afwijken' wordt logischerwijs de mogelijkheid gelaten dat de forfaitaire waarde afwijkt van de werkelijk betaalde of te betalen prijs.[50] Indien laatstgenoemde waarde immers bekend zou zijn op het moment dat de douaneaangifte wordt aanvaard, zou er geen behoefte bestaan om de forfaitaire waarde vaststelling toe te passen. Niettemin brengt het woord 'sterk' met zich, dat de aangever een inspanningsplicht heeft om aan de hand van de beschikbare gegevens een forfaitaire waarde vast te stellen die zo dicht als mogelijk de werkelijk betaalde of te betalen prijs benaderd.

Tot slot moet voorafgaand aan de toepassing van de forfaitaire waarde vaststelling, toestemming worden verleend door douaneautoriteiten.[51] Toestemming wordt verleend indien aan de volgende voorwaarden wordt voldaan:[52]

- Er moet zijn voldaan aan de in artikel 39, onderdeel a, DWU vastgestelde criterium dat geen ernstige of herhaalde overtredingen van de douanewetgeving en belastingvoorschriften zijn begaan en de aanvrager geen strafblad met zware misdrijven heeft in verband met de economische activiteiten van de aangever;
- De aanvrager moet een boekhouding voeren die in overeenstemming is met de algemeen aanvaarde boekhoudkundige beginselen van de lidstaat waar de boekhouding wordt gevoerd en die bedrijfscontroles zal vergemakkelijken. Dat houdt in dat de boekhouding moet voorzien in een historische gegevensregistratie die een controlespoor vormt vanaf het moment van gegevensinvoer;
- De aanvrager moet daarnaast een administratieve organisatie voeren die in overeenstemming is met het soort en de omvang van de bedrijfsactiviteiten en geschikt is voor het beheer van de goederenstroom, alsook over een systeem van interne controles waarmee onrechtmatige of frauduleuze transacties kunnen worden opgespoord.

Indien de aanvrager van een artikel 73-vergunning de status heeft van een 'geautoriseerd marktdeelnemer', mag worden aangenomen dat hij aan voornoemde voorwaarde voor het verlenen van de vergunning heeft voldaan. Evenwel moet daaropvolgend wel de tussen de vereenvoudigde aangifte en forfaitaire waarde vaststelling aangebrachte rangorde alsmede de eis dat de forfaitaire waarde niet sterk mag afwijken van de vastgestelde waarde in acht worden genomen.

---

50 Onder het CDW-wetgevingspakket werd in artikel 156bis, lid 2, onderdeel c, TCDW de voorwaarde aangelegd dat er: *goede redenen* [moeten] *bestaan om aan te nemen dat het bedrag aan rechten bij invoer dat verschuldigd wordt gedurende de periode waarin de vergunning van toepassing is, niet lager zal zijn dan het bedrag dat bij afwezigheid van een dergelijke vergunning zou worden geheven*. Ik meen dat de huidige voorwaarde passender is, omdat hierin ook wordt uitgesloten dat de vaststelling van de forfaitaire waarde ertoe leidt dat een veel hoger bedrag aan invoerrechten is verschuldigd, dan het bedrag dat bij afwezigheid van een artikel 73-vergunning zou worden geheven. Dit past beter bij het uitgangspunt dat zowel onder- als overwaardering van de ingevoerde goederen voorkomen moet worden.

51 Artikel 71, lid 2, GDWU.

52 Artikel 71, lid 2, sub a tot en met c, GDWU.

6.4.4 Verstrekking van niet-bindende inlichtingen door douaneautoriteiten

Op grond van artikel 14 DWU kunnen marktdeelnemers de douaneautoriteiten verzoeken om het verstrekken van inlichtingen aangaande de toepassing van de douanewetgeving. Naar mijn mening kan een marktdeelnemer op grond van dit artikel een verzoek om inlichtingen over de toepassing van de douanewaardebepalingen indienen bij de douaneautoriteiten, zolang dit verzoek verband houdt met daadwerkelijk voorgenomen activiteiten in het kader van het internationale goederenverkeer. Op een verzoek om inlichtingen over de toepassing van douanewaardebepalingen op niet-bestaande activiteiten hoeft derhalve niet gereageerd te worden. De inlichtingen zouden naar mijn mening, net als bij de bindende waarde-inlichting (onderdeel 6.4.5), inzicht moeten geven op basis van welke waarderingsmethode de douanewaarde vastgesteld moet worden en welke prijselementen in ogenschouw genomen moeten worden voor de vaststelling van de douanewaarde overeenkomstig de van toepassing zijnde waarderingsmethode.

Een inlichting lijkt niet aangemerkt te kunnen worden als beschikking. Er lijkt derhalve geen bezwaar- of beroepsprocedure open te staan tegen een verkregen inlichting, wat anders is bij een bindende inlichting waarvoor dit wel het geval is aangezien dit type inlichting wel als beschikking wordt aangemerkt.[53] Voorts is het de vraag of aan een verkregen inlichting gerechtvaardigd vertrouwen kan worden ontleend. Kan een marktdeelnemer bijvoorbeeld zich in rechte beroepen op een verkregen inlichting, indien de douaneautoriteiten daarin de douanewaardebepalingen gunstiger uitleggen dan in een controle na invoer? In dat kader moet getoetst worden of een gerechtvaardigd beroep kan worden gedaan op het Unierechtelijke vertrouwensbeginsel.[54] In het Unierechtelijk douanerecht lijkt het vertrouwensbeginsel in geschreven vorm uitputtend geregeld te zijn in artikel 119 DWU (voorheen artikel 220,

53 Artikel 33 jo. artikel 44 DWU.

54 Een beroep op het nationale vertrouwensbeginsel lijkt uitgesloten nu het Unierecht een eigen en hogere rechtsorde vormt en het douanerecht op Unierechtelijk niveau is vastgesteld. Zie HvJ EEG 5 februari 1963, nr. 26/62 (Van Gend & Loos NV tegen Nederlandse Administratie der Belastingen), ECLI:EU:C:1963:1, HvJ EEG 15 juli 1964, nr. 6/64 (Flaminio Costa tegen E.N.E.L.), ECLI:EU:C:1964:66, HvJ EEG 5 maart 1978, nr. C-265/78 (H. Ferwerda BV tegen Produktschap voor Vee en Vlees), ECLI:EU:C:1980:66, r.o. 15 en 17 en HvJ EEG 14 november 1985, nr. C-299/84 (Firma Karl-Heinz Neumann tegen Bundesanstalt für landwirtschaftliche Marktordnung), ECLI:EU:C:1985:463, r.o. 24-26. Vgl. G.J. van Slooten, Een “inlichting” is pas een “inlichting” als deze bindend is, *Wfr* 2018/4, p. 13.

lid 2, onderdeel b, CDW).[55] In dit artikel zijn voorwaarden opgenomen waaraan voldaan moet worden om bij een zogenaamde 'ambtelijke vergissing' een geslaagd beroep te doen op het vertrouwensbeginsel om daarmee een navordering van invoerrechten af te wenden. Uit artikel 119 DWU en jurisprudentie gewezen onder artikel 220, lid 2, onderdeel b, CDW, volgt dat voor een geslaagd beroep op het vertrouwensbeginsel voldaan moet worden aan de volgende vier cumulatieve voorwaarden: i) het moet gaan om een vergissing van de douaneautoriteiten,[56] ii) de douaneschuldenaar had de vergissing redelijkerwijs niet kunnen ontdekken,[57] iii) de douaneschuldenaar moet te goede trouw hebben gehandeld,[58] en iv) de douaneschuldenaar moet aan alle voorschriften van de geldende bepalingen inzake de douaneaangifte hebben voldaan.[59] Voor de beantwoording van de vraag of een gerechtvaardigd beroep op het vertrouwensbeginsel gedaan kan worden als een inlichting wordt gegeven, moet gelet op voornoemde voorwaarden allereerst worden vastgesteld of sprake is van een vergissing van de douaneautoriteiten, wat veronderstelt dat sprake is van een actieve gedraging van de douaneautoriteiten.[60] De Hoge Raad heeft in dat kader geoordeeld dat aan enige andere inlichting anders dan een bindende inlichting, geen in rechte

55 Uit rechtspraak van het Hof van Justitie zou afgeleid kunnen worden dat aan het ongeschreven Unierechtelijke vertrouwensbeginsel geen ruimte wordt geboden bij de navordering van invoerrechten of terugvordering van in strijd met Unierecht uitbetaalde rechten, zie HvJ EEG 5 oktober 1988, nr. 210/87 (R. Padovani en erfgenamen Mantovani tegen Amministrazione delle finanze dello Stato), ECLI:EU:C:1988:476, r.o. 18, HvJ EEG 21 september 1983, nrs. 205-215/82 (Deutsche Milchkontor GmbH en anderen tegen Bondsrepubliek Duitsland), ECLI:EU:C:1983:233, r.o. 19 en HvJ EG 21 juni 2007, nr. C-158/06 (Stichting ROM-projecten tegen Staatssecretaris van Economische Zaken), ECLI:EU:C:2007:370, r.o. 23-24. Gebaseerd op recentere jurisprudentie geeft Van Slooten aan dat er evenwel ruimte bestaat voor het ongeschreven Unierechtelijke vertrouwensbeginsel, zie G.J. van Slooten, Een "inlichting" is pas een "inlichting" als deze bindend is, *Wfr* 2018/4, p. 13 en de arresten: HvJ EU 7 april 2011, nr. C-153/10 (Staatssecretaris van Financiën tegen Sony Supply Chain Solutions (Europe) BV.), ECLI:EU:C:2011:224, r.o. 47-49, HvJ EU 20 juni 2013, nr. C-568/11 (Agroferm A/S tegen Ministeriet for Fødevarer, Landbrug og Fiskeri), ECLI:EU:C:2013:407, r.o. 47, 51 en 52 en HvJ EG 13 maart 2008, nrs. C-383-385/06 (Vereniging Nationaal Overlegorgaan Sociale Werkvoorziening (C-383/06) en Gemeente Rotterdam (C-384/06) tegen Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid en Sociaal Economische Samenwerking West-Brabant (C-385/06) tegen Algemene Directie voor de Arbeidsvoorziening.), ECLI:EU:C:2008:165, r.o. 53.

56 HvJ EG 27 juni 1991, nr. C-348/89 (Mecanarte - Metalúrgica da Lagoa Ldª tegen Chefe do Serviço da Conferência Final da Alfândega do Porto), ECLI:EU:C:1991:278, r.o. 23; HvJ EG 14 mei 1996, nrs. C-153/94 en C-204/94 (The Queen tegen Commissioners of Customs & Excise, ex parte Faroe Seafood Co. Ltd, Føroya Fiskasøla L/F (C-153/94) en Commissioners of Customs & Excise, ex parte John Smith en Celia Smith, handeldrijvende onder firma Arthur Smith (C-204/94)), ECLI:EU:C:1996:198, r.o. 91.

57 HvJ EG 11 november 1999, nr. C-48/98 (Firma Söhl & Söhlke tegen Hauptzollamt Bremen), ECLI:EU:C:1999:548, r.o. 55, HvJ EG 13 maart 2003, nr. C-156/00 (Koninkrijk der Nederlanden tegen Commissie van de Europese Gemeenschappen), ECLI:EU:C:2003:149, r.o. 92 en HvJ EG 20 november 2008, nr. C-375/07 (Staatssecretaris van Financiën tegen Heuschen & Schrouff Oriëntal Foods Trading BV.), ECLI:EU:C:2008:645, r.o. 58-59.

58 Gerecht 8 oktober 2008, nr. T-51/07 (Agrar-Invest-Tatschl GmbH tegen Commissie van de Europese Gemeenschappen), ECLI:EU:T:2008:420, r.o. 41 e.v.

59 Voor een nadere toelichting op de voorwaarden verwijs ik naar: G.J. van Slooten, Van knoflooktenen, opblaasbare matrassen en de eigenaardigheden van het recht van de Unie, *Wfr* 2014/980, p. 980-987.

60 Zie de in voetnoot 174 aangehaalde rechtspraak.

te beschermen vertrouwen ontleend kan worden.[61] Dat lijkt met zich te brengen dat aan een inlichting over de toepassing van de douanewaardebepalingen op grond van artikel 14 DWU niet kan worden aangemerkt als vergissing van de douaneautoriteiten, zelfs niet als alle relevante feiten zijn aangevoerd om de toepassing van de douanewaardebepalingen te beoordelen.[62] Dit is anders, zoals hiervoor aangegeven, als een bindende inlichting wordt aangevraagd (onderdeel 6.4.5). Het beperken van het vertrouwensbeginsel tot bindende inlichtingen kan te maken hebben met het feit dat anders de nuttige werking van de toevoeging 'bindend' ten opzichte van 'niet-bindende' inlichtingen verloren gaat. Ik zie dat anders. Ik meen namelijk dat afhankelijk van de uiting die volgt op een verzoek tot inlichtingen betreffende de toepassing van de douanewaardebepalingen op grond van artikel 14 DWU, de marktdeelnemer een geslaagd beroep kan doen op het vertrouwensbeginsel. Dit is bijvoorbeeld het geval indien de marktdeelnemer een specifieke, onvoorwaardelijke en wettige toezegging wordt gedaan door de douaneautoriteiten waarop de marktdeelnemer zijn verwachtingen heeft afgestemd.[63] De vorm waarin de uiting wordt gedaan doet mijns inziens niet ter zake,[64] al heeft dit eventueel betekenis voor het slagen van de bewijslast die de marktdeelnemer toekomt.

6.4.5 Bindende waarde-inlichting

Om zekerheid te verkrijgen over de indeling van de goederen in de GN of ten aanzien van de oorsprong van de ingevoerde goederen kunnen zogenoemde bindende inlichtingen worden aangevraagd.[65] Een bindende inlichting is bindend jegens zowel de houder als de douaneautoriteiten voor een periode van drie jaar. Het bindend karakter brengt met zich dat de douaneautoriteiten niet terug kunnen komen op de indeling van de ingevoerde goederen in de GN of de oorsprong van deze goederen indien ten tijde van het ten invoer aangeven van de goederen de indeling of oorsprong werd gevolgd zoals vastgelegd in respectievelijk de BTI of BOI. De marktdeelnemer is daarnaast gehouden om de indeling of oorsprong

61 Hoge Raad 30 juni 2017, nr. 15/02923, ECLI:NL:HR:2017:1171, r.o. 2.4.2. In deze zaak ging het om telefonisch ingewonnen inlichtingen. Ik kan mij voorstellen dat een marktdeelnemer in een dergelijk geval moeilijkheden ondervindt bij het verdedigen van zijn bewijspositie. Gerecht van eerste aanleg 25 september 1991, nr. T-163/89 (Elfriede Sebastiani tegen Europees Parlement), ECLI:EU:T:1991:49; Gerecht van eerste aanleg 7 mei 1991, nr. T-18/90 (Egidius Jongen tegen Commissie van de Europese Gemeenschappen), ECLI:EU:T:1991:21; Gerecht van eerste aanleg 14 mei 1991, nr. T-30/90 (Wolfdietrich Zoder tegen Europees Parlement), ECLI:EU:T:1991:24 en Gerecht van eerste aanleg 16 oktober 1993, nr. T-22/92 (Roderich Weißenfels tegen Europees Parlement), ECLI:EU:T:1993:90. Niettemin zou dit er niet bij voorbaat toe moeten leiden dat de marktdeelnemer niet in rechte vertrouwen kan ontlenen aan deze inlichtingen. Gerecht van eerste aanleg 21 juli 1998, nrs. T-66/96 en T-221/97 (John Mellett tegen Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen), ECLI:EU:T:1998:187.

62 Vgl. voor de indeling van ingevoerde goederen in de GN bijvoorbeeld: European Commission, 21 Dec. 2018, Administrative Guidance on the Binding Tariff Information Process, p. 10.

63 N.A. de Vos, *Europeanisering van het vertrouwensbeginsel. De betekenis van het Europese vertrouwensbeginsel voor de equivalente beginselen in Nederland, Frankrijk en België in het kader van een groeiend ius commune* (diss. Utrecht), 2011, p. 157-162.

64 N.A. de Vos, *Europeanisering van het vertrouwensbeginsel. De betekenis van het Europese vertrouwensbeginsel voor de equivalente beginselen in Nederland, Frankrijk en België in het kader van een groeiend ius commune* (diss. Utrecht), 2011, p. 158.

65 Het gaat dan respectievelijk om een Bindende Tariefinlichting (BTI) en een Bindende Oorsprongsinlichting (BOI) in de zin van artikel 33, lid 1, DWU.

te volgen en zover hij dat niet doet en ten gevolge een lager bedrag aan invoerrechten voldoet, kan hij een navordering opgelegd krijgen ongeacht de juistheid van de in de BTI respectievelijk BOI opgenomen indeling of oorsprong voor zover de verjaringstermijn in acht wordt genomen.[66] Een BWI zou zekerheid kunnen verschaffen over de toepasselijke waarderingsmethode en de in acht te nemen prijselementen ten aanzien van de relevante feiten en omstandigheden.

Het DWU kent geen expliciete bepaling waaruit volgt dat ook voor de douanewaarde van de ingevoerde goederen een bindende inlichting kan worden aangevraagd. Wel is hierover destijds in het kader van de introductie van het DWU gesproken[67] en wordt nog steeds op zowel EU-[68] als internationaal[69] niveau geëvalueerd in hoeverre er behoefte bestaat aan de (verplichte) introductie van een BWI in het (EU-)douanerecht. Daarnaast biedt artikel 35 DWU de mogelijkheid aan douaneautoriteiten om bindende inlichtingen af te geven voor andere in Titel II genoemde factoren. Naast de indeling en oorsprong van de ingevoerde goederen handelt Titel II over de douanewaarde. De Nederlandse douaneautoriteiten verzetten zich tegen de afgifte van BWI's op basis van het argument dat de Europese Commissie geen gebruik heeft gemaakt van de aan hem toekomende bevoegdheidsdelegatie ex artikel 36, onderdeel b, GDWU. Met Van Slooten ben ik van mening dat dit argument niet steekhoudend is en dat douaneautoriteiten over moeten gaan tot afgifte van een BWI indien zij daartoe een aanvraag ontvangen.[70] Immers, een dergelijk standpunt zou alle DWU-bepalingen ten aanzien waarvan de Europese Commissie geen gebruik heeft gemaakt van de aan hem toekomende delegatie- of uitvoeringsbevoegdheid buiten werking stellen.

Dat neemt niet weg dat een aantal EU-lidstaten de mogelijkheid kennen om individuele afspraken met marktdeelnemers te maken over de toepassing van de douanewaardebepalingen ('douanewaarde *rulings*').[71] Indien deze afspraken worden gemaakt onder de vigeur van artikel 35 DWU, zijn de afspraken zowel bindend jegens de douaneautoriteiten als de

66 D.G. van Vliet, *Douanerecht* (2de druk), Deventer: Kluwer 2019, p. 309.

67 Report on the proposal for a regulation of the European Parliament and of the Council laying down the Union Customs Code (recast) (COM(2012)0064 – C7-0045/2012 – 2012/0027(COD)), A7-0006/2013 van 26 februari 2013.

68 De introductie van het BWI stond getuige het *annual working paper* 2017 in het kader van het Customs 2020 Programme op de agenda. Van 1 maart tot en met 8 juni 2018 heeft opvolgend een publieke consultatie plaatsgevonden. Daarop zijn tien standpuntnota's ingediend en in totaal 200 personen hebben de vragenlijst ingevuld. Tijdens de vergadering van 25-26 april 2019 van de Customs Expert Group (Valuation section) is aangegeven dat projectgroep van Customs 2020 tijdens zijn bijeenkomst op 6 en 7 juni 2019 te Turku, Finland een aanvang maakt met een haalbaarheidsstudie.

69 Sinds november 2001 onderhandelden de WHO-leden, waaronder de EU, over een nieuw wereldhandelsakkoord tijdens de zogenaamde Doha-ronde. Op 7 december 2013 is het akkoord – het naar de stad van ondertekening genoemde Bali-pakket – gesloten. In artikel 3, lid 9, sub a, onderdeel i worden WHO-leden aangemoedigd om bindende inlichtingen te verstrekken aan marktdeelnemers, welke inlichtingen ertoe strekken om weer te geven wat de geschikte methode of criterium is voor het vaststellen van de douanewaarde. Voorts moet de inlichting zekerheid verschaffen over de wijze waarop deze methode of dit criterium moet worden toegepast voor het vaststellen van de douanewaarde.

70 G.J. van Slooten, Een "inlichting" is pas een "inlichting" als deze bindend is, *Wfr* 2018/4, p. 21.

71 F. Idsinga, B-J. Kalshoven & M. van Herksen, Let's Tango! The Dance between VAT, Customs and Transfer Pricing, *ITPJ* 12(5), p. 209.

marktdeelnemer. Indien de afspraak niet op artikel 35 DWU is gestoeld, kan naar mijn mening nog steeds vertrouwen worden ontleend aan de daarin gemaakte afspraken indien de douanewaarde *ruling* is aan te merken als toezegging zoals bedoeld in onderdeel 6.4.4.

6.5 Valutaomrekening

Artikel 53 DWU voorziet in een bepaling over de wijze van publicatie van valutakoersen en bepalingen over wanneer de valutaomrekenkoersen toepassing vinden. Hieruit volgt dat de bevoegde douaneautoriteiten de valutakoersen moeten publiceren en/of deze online bekend moeten maken.[72] De Nederlandse douaneautoriteiten hebben de valuatieomrekenkoersen op hun website opgenomen.[73] De valutaomrekeningskoersen vinden onder andere toepassing ten aanzien van de elementen aan de hand waarvan de douanewaarde wordt vastgesteld en de valuta zijn uitgedrukt in andere valuta dan in de lidstaat waar de waarde wordt bepaald.[74] In artikel 146 UDWU is nadere uitvoering gegeven aan het omrekenen van valutakoersen.

Indien een verkoopcontract voorziet in een gefixeerde omrekenkoers, hoeft van voornoemde regelingen geen gebruik te worden gemaakt. De douanewaarde kan in zo'n geval worden vastgesteld op basis van deze gefixeerde omrekenkoers. De Technische commissie douanewaarde van de WDO heeft voorzien in diverse voorbeelden, wanneer sprake is van een dergelijke gefixeerde omrekenkoers.[75]

6.6 Algemeen aanvaarde boekhoudkundige beginselen

In voorkomende gevallen moet de werkelijk betaalde of te betalen prijs worden opgehoogd met bepaalde prijselementen (hoofdstuk 11). Een voorbeeld betreft de situatie dat de koper aan de fabrikant gratis een matrijs ter beschikking stelt om bouten en moeren te fabriceren. De waarde van de matrijs moet in een dergelijk geval overeenkomstig artikel 71, lid 1, onderdeel b, ten tweede, DWU aan de werkelijk betaalde of te betalen prijs worden toegevoegd voor zover daar niet reeds in opgenomen. Op dat moment speelt de vraag hoe de waarde van de matrijs aan de ingevoerde bouten en moeren moet worden gealloceerd. In dit geval moet, afgaand op de CVA, voor de toedeling worden aangesloten bij de algemeen aanvaarde boekhoudkundige beginselen (*general accepted accounting principles* (GAAP)). De algemeen aanvaarde boekhoudkundige beginselen kunnen ook een rol spelen bij de alternatieve waarderingsmethoden. Bij bijvoorbeeld de toepassing van de berekende waarde bestaat de som van de douanewaarde onder andere uit de kosten of de waarde van de materialen en de vervaardiging of van andere bij de voortbrenging van de ingevoerde goederen verrichte handelingen. De gegevens over de kosten of waarde kunnen volgens de CVA worden afgeleid uit de bedrijfsboekhouding van de producent, mits deze boekhouding

72 Met deze bepaling wordt de verplichting voortvloeiend uit artikel 9, lid 1, CVA inhoudende dat wisselkoersen bekend gemaakt moeten worden door de bevoegde douaneautoriteiten, ingewilligd.
73 https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/nl/douane_voor_bedrijven/content/hulpmiddel-wisselkoersen (gecheckt op 8 janauri 2021).
74 Artikel 53, lid 1, onderdeel a, DWU.
75 Advisory Opinion 20.1. Conversion of currency in cases where the contract provides for a fixed rate of exchange. Adopted, 17th Session, 17 March 1989, 35.250) and four examples (18th Session, 21 November 1989, Doc. 35.650).

in overeenstemming is met de algemeen aanvaarde boekhoudkundige beginselen. De frase 'algemeen aanvaarde boekhoudkundige beginselen' speelt dus op verschillende plaatsen een rol bij het bepalen van de douanewaarde.

In de Algemene Aantekening bij de CVA is nader bepaald wat onder algemeen aanvaarde boekhoudkundige beginselen moet worden verstaan:

1. *Onder „algemeen aanvaarde boekhoudkundige beginselen" worden verstaan de boekhoudkundige beginselen waarvoor in een land op een bepaald tijdstip een algemene consensus of ruime gezaghebbende steun bestaat en die bepalen welke economische middelen en verplichtingen als activa en passiva moeten worden geboekt, welke wijzigingen in de activa en passiva dienen te worden geregistreerd, hoe de activa en passiva en de wijzigingen daarvan moeten worden gemeten, welke gegevens openbaar moeten worden gemaakt en hoe deze openbaarmaking dient te geschieden, alsmede welke financiële staten moeten worden opgemaakt. Deze normen kunnen zowel globale richtlijnen van algemene toepassing als gedetailleerde handelwijzen en procedures zijn.*
2. *Voor de toepassing van deze Overeenkomst maken de douanediensten van elk Lid gebruik van gegevens die zijn opgemaakt met inachtneming van de algemeen aanvaarde boekhoudkundige beginselen van het land dat volgens het betrokken artikel hiervoor in aanmerking komt. Zo zouden bijvoorbeeld voor het bepalen van de normale winstmarge en de algemene kosten overeenkomstig artikel 5 gegevens worden gebruikt die aan de algemeen aanvaarde boekhoudkundige beginselen van het land van invoer beantwoorden. Voor het vaststellen van de gebruikelijke winstmarge en de algemene kosten overeenkomstig artikel 6 zou daarentegen informatie worden gebruikt die beantwoordt aan de algemeen aanvaarde boekhoudkundige beginselen van het land waar de goederen zijn voortgebracht. Verder zal bijvoorbeeld voor de vaststelling van een in artikel 8, lid 1 onder b, punt ii. bedoeld element in het land van invoer informatie worden gebruikt die aan de algemeen aanvaarde boekhoudkundige beginselen van dat land beantwoordt.*

Voornoemde aantekening was, onder verwijzing van de relevante CDW-bepalingen, opgenomen in bijlage 24 van het TCDW. Onder het DWU is in artikel 1, onderdeel 20, GDWU 'slechts' voorzien in een definitie van algemeen aanvaarde boekhoudkundige beginselen:

> "*De beginselen waarvoor in een land op een bepaald tijdstip een algemene consensus of ruime gezaghebbende steun bestaat ten aanzien van welke economische middelen en verplichtingen als activa en passiva moeten worden geboekt, welke wijzigingen in de activa en passiva dienen te worden geregistreerd, hoe de activa en passiva en de wijzigingen daarvan moeten worden gemeten, welke gegevens openbaar moeten worden gemaakt en hoe deze openbaarmaking dient te geschieden, alsmede welke financiële staten moeten worden opgemaakt*."

De regel dat in voorkomende gevallen aangesloten moet worden bij de algemeen aanvaarde boekhoudkundige beginselen, strekt er niet toe dat importeurs voor douanedoeleinden een separate boekhouding voeren.[76] Daarmee wordt aangesloten bij het principe dat voor het bepalen van de douanewaarde zoveel als mogelijk de gebruiken in de handelspraktijk worden gevolgd om de eenvoud van het douanewaardestelsel te behouden.

Zoals uit voorgaande definitie volgt, moet voor de invulling van de 'algemeen aanvaarde boekhoudkundige beginselen' worden aangesloten bij de beginselen waarvoor in een land op een bepaald tijdstip een algemene consensus of ruime gezaghebbende steun

76 S.L. Sherman & H. Glashoff, *Customs valuation: commentary on the GATT customs valuation code*, ICC Pub: 1988, p. 241.

bestaat. Sinds 2005 zijn beursgenoteerde bedrijven in de Europese Unie verplicht om de International Financial Reporting Standards (IFRS), zoals laatstelijk in 2010 vastgesteld door de International Accounting Standards Board (IASB), te volgen. De daarin vervatte principes lijken derhalve voor het bepalen van de douanewaarde van goederen die in de Europese Unie ten invoer worden aangegeven te kunnen rekenen op voldoende steun. Niettemin kunnen ook andere standaarden worden gebruikt als voor deze principes een algemene consensus of ruime gezaghebbende steun bestaat. In dit kader kan bijvoorbeeld de US GAAP worden genoemd.

6.7 Afsluiting

In dit hoofdstuk stond de zevende deelvraag centraal. Deze deelvraag luidt als volgt:

> *"Hoe wordt bereikt dat voor de vaststelling van de douanewaarde zoveel mogelijk aansluiting wordt gezocht bij de transactiewaarde?"*

Voor het bepalen van de douanewaarde wordt zoveel als mogelijk aangesloten bij de transactiewaarde van de ingevoerde goederen. Om dit te bereiken is tussen de waarderingsmethoden een strikte hiërarchie aangebracht, waarbij de transactiewaarde van de ingevoerde goederen als preferente en primaire waarderingsmethode is aangemerkt (zelfs als de transactiewaarde van de ingevoerde goederen via de *fall back* methode toepassing vindt). Alleen als de transactiewaarde van de ingevoerde goederen geen toepassing kan vinden, omdat er geen verkoop heeft plaatsgevonden (onderdeel 7.4) of niet aan de voorwaarden voor toepassing van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen is voldaan (onderdeel 7.5), moet de douanewaarde overeenkomstig een alternatieve waarderingsmethode worden vastgesteld.

Ook uit de rechten en verplichtingen van de douaneautoriteiten vloeit voort dat de transactiewaarde van de ingevoerde goederen zoveel als mogelijk toepassing moet vinden bij het bepalen van de douanewaarde. Zo moeten de douaneautoriteiten bij twijfel over de aangegeven prijs eerst de aangever in de gelegenheid stellen om aanvullende informatie aan te leveren om deze twijfels weg te nemen. Alleen als de twijfels blijven bestaan en zij een en ander voldoende motiveert mogen de douaneautoriteiten de transactiewaarde verwerpen. Dit recht hebben zij ook als aan één van de andere voorwaarden voor toepassing van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen niet wordt voldaan (onderdeel 7.5).

Om te garanderen dat zoveel als mogelijk bij de transactiewaarde van de ingevoerde goederen wordt aangesloten, kan, zelfs wanneer de aangever op het moment van invoer niet beschikt over de (definitieve) douanewaarde van de ingevoerde goederen zijn goederen ten invoer aangeven onder toepassing van de transactiewaarde van ingevoerde goederen indien hij gebruik maakt van de vereenvoudigde aangifte. Ook kan de aangever de douaneautoriteiten verzoeken om een artikel 73-vergunning om de douanewaarde te bepalen op 'specifieke criteria' wanneer de bedragen die overeenkomstig artikel 70, lid 2, DWU (werkelijk betaalde of te betalen prijs) in de douanewaarde moeten worden begrepen of de elementen zoals bedoeld in de artikelen 71 en 72 DWU (bijtel- respectievelijk aftrekposten) niet meetbaar zijn. Tot slot kan de aangever vooraf inlichtingen opvragen over of de transactiewaarde

van de ingevoerde goederen toepassing vindt ten aanzien van een bepaald feitencomplex of (al dan niet nadat de Europese Commissie heeft voorzien in gedelegeerde bepalingen) een BWI voor dit doel aanvragen. De vereenvoudigde aangifte alsmede de faciliteiten helpen bij het streven om de douanewaarde zoveel als mogelijk te laten aansluiten bij de transactiewaarde van de ingevoerde goederen.

HOOFDSTUK 7

De transactiewaarde van ingevoerde goederen onder het Douane Wetboek van de Unie

7.1 Inleiding

In dit hoofdstuk sta ik stil bij de vaststelling van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen. In artikel 70, lid 1, DWU wordt uiteengezet wat onder de transactiewaarde van de ingevoerde goederen wordt verstaan:

> […] *de voor de goederen werkelijk betaalde of te betalen prijs bij verkoop voor uitvoer naar het douanegebied van de Unie, waar nodig aangepast.*

Uit voornoemd artikel zijn een viertal elementen te herleiden:[1]
- […] voor de goederen […]
- […] werkelijk betaalde of te betalen prijs […]
- […] verkoop voor uitvoer […]
- […] waar nodig aangepast.

De elementen 'voor de goederen' en 'werkelijk betaalde of te betalen prijs' komen respectievelijk nader aan bod in de onderdelen 7.2 en 7.3. Het element 'verkoop voor uitvoer' staat centraal in onderdeel 7.4 en zal, waar het de vaststelling van de douanewaarde bij opeenvolgende verkopen betreft, nader worden besproken in hoofdstuk 9. De prijsaanpassingen die op grond van de artikelen 71 en 72 DWU in aanmerking moeten worden genomen voor de vaststelling van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen en voortvloeien uit het zinsdeel 'waar nodig aangepast', laat ik in dit hoofdstuk buiten beschouwing en komen aan bod in hoofdstuk 11. In onderdeel 7.5 wordt nader ingaan op de voorwaarden waaraan voldaan moet zijn om de transactiewaarde van de ingevoerde goederen toe te passen voor het vaststellen van de douanewaarde. Het hoofdstuk wordt afgesloten in onderdeel 7.6 waarin de deelvragen acht en negen worden beantwoord die als volgt luiden:

1 Betoogd zou kunnen worden dat het artikel uiteenvalt in vijf elementen, doordat 'werkelijk betaalde of te betalen' en 'prijs' separaat beschouwd moeten worden, zie S.L. Sherman & H. Glashoff, *Customs valuation: commentary on the GATT customs valuation code*, ICC Pub: 1988, p. 71 e.v. Ik meen echter dat deze onderdelen zo met elkaar zijn verweven, dat zij integraal besproken moeten worden.

"*Op welke wijze zijn de bepalingen van de CVA ingebed in het Douane Wetboek van de Unie?*"

"*In hoeverre wordt de draagwijdte van de bepalingen in het Douane Wetboek van de Unie bepaald door arresten van het Hof van Justitie gewezen onder de voorgangers van het Douane Wetboek van de Unie?*"

7.2 Voor de goederen

7.2.1 Inleiding

In dit onderdeel staat het element 'voor de goederen' centraal. In dat kader wordt ten eerste ingegaan op de vraag voor welke goederen de waarde wordt bepaald (onderdeel 7.2). Daaropvolgend wordt, ten tweede, stilgestaan in hoeverre software kan worden aangemerkt als (bestanddeel van een) ingevoerd goed waarvoor de waarde bepaald wordt (onderdeel 7.2.3). Voorts komt, ten derde, de situatie aan bod dat de goederen een gebrek vertonen en in hoeverre hiermee rekening wordt gehouden voor het bepalen van de douanewaarde (onderdeel 7.2.4). Tot slot wordt besproken hoe de waarde moet worden bepaald indien de prijs op verschillende goederen betrekking heeft (onderdeel 7.2.5).

7.2.2 De goederen waarvoor de waarde wordt bepaald

Met 'de' goederen wordt aangeduid dat de waarde moet worden bepaald van de goederen die worden ingevoerd. Dit gegeven is belangrijk, omdat, zoals uiteengezet in onder andere de hoofdstukken 2 en 3, de waarde van de ingevoerde goederen onder andere systemen zoals de BWD werd bepaald aan de hand van bijvoorbeeld de normale waarde van identieke of soortgelijke goederen. Onder de CVA is echter bedoeld dat de waarde van de ingevoerde goederen wordt bepaald. De omstandigheden waaronder de goederen die daadwerkelijk worden ingevoerd zijn derhalve leidend.[2] Dat brengt bijvoorbeeld met zich dat in het geval van een minderbevinding, alleen de werkelijk betaalde of te betalen prijs die is betaald voor de goederen die wel in het douanegebied van de Europese Unie zijn ingevoerd in aanmerking genomen moet worden voor het vaststellen van de douanewaarde.

Met 'goederen' wordt aangeduid dat de douanewaarde wordt bepaald ten aanzien van stoffelijke goederen of ook wel materiële zaken. Dit zijn goederen die ingedeeld zijn in de GN. Onstoffelijke goederen c.q. immateriële zaken zijn niet in de GN ingedeeld en worden zodoende in beginsel niet in de heffing van invoerrechten betrokken. Als zodanig vinden de douanewaardebepalingen geen toepassing op 'ingevoerde' onstoffelijke goederen zoals gedachten, ideeën, rechten of dienstverrichtingen.[3] Dit neemt niet weg dat de waarde die verband houdt met bijvoorbeeld de toekenning van rechten en het beschikbaar maken van *knowhow* onder voorwaarden in de douanewaarde moet worden begrepen ondanks de onstoffelijke aard van deze goederen. Hierop wordt nader ingegaan in hoofdstuk 11. Ook kunnen onstoffelijke zaken, zoals software, in de ingevoerde goederen zijn belichaamd en

2 S.L. Sherman & H. Glashoff, *Customs valuation: commentary on the GATT customs valuation code*, ICC Pub: 1988, p. 85.

3 HvJ EEG 14 juli 1977, nr. C-1/77 (Robert Bosch GbmH tegen Hauptzollamt Hildesheim), ECLI:EU:C:1977:130.

maakt om die reden de waarde van de onstoffelijke zaak onderdeel uit van de douanewaarde van de ingevoerde goederen (onderdeel 7.2.3).

7.2.3 Software[4]

Tot en met 30 juni 1980 werd in EU-verband de douanewaarde vastgesteld op grond van Verordening (EEG) nr. 803/68. Op basis van deze verordening werd de douanewaarde in lijn met de BWD vastgesteld (onderdeel 3.3.3.1). Voor het onder de BWD eenduidig bepalen van de douanewaarde van informatiedragers waarop software is opgeslagen, heeft de Technische commissie douanewaarde van de WDO een studieplan opgesteld. In de in 1979 herziene versie is opgenomen dat software ('programmatuur' in 'goed' Nederlands) niet in de douanewaarde van ingevoerde informatiedragers moet worden begrepen.[5] De EU-lidstaten leken deze benadering onder toepassing van Verordening (EEG) nr. 803/68 te volgen.[6]

Met de inwerkingtreding van de CVA namen een aantal WHO-verdragslanden, waaronder de Europese Unie,[7] de kosten die verband houden met software echter in aanmerking bij het bepalen van de douanewaarde van informatiedragers.[8] Hierdoor kwam de eenvormige toepassing van de CVA in gevaar, omdat WHO-verdragslanden software anders gingen behandelen. De Commissie douanewaarde van de WHO heeft dit willen oplossen door in Decision 4.1 van 24 september 1984 vast te leggen dat het WHO-lidstaten vrijstaat om bij de invoer van informatiedragers waarop software is opgeslagen, louter de kosten van de informatiedragers in aanmerking te nemen voor het bepalen van de douanewaarde.[9] In Decision 4.1 wordt WHO-lidstaten verzocht om de Commissie douanewaarde van de WHO in kennis te stellen, indien en vanaf welk moment zij hiertoe overgaan. In mijn optiek lost dit slechts een deel van de problematiek op, omdat WHO-landen niet verplicht zijn om hiertoe over te gaan waardoor de eenvormige toepassing van de CVA blijvend gevaar loopt. Het geeft echter wel aan dat het niet de intentie was van de opsteller van de CVA om software anders dan onder de BWD te behandelen.

---

4 Dit onderdeel is gebaseerd en bouwt verder op een eerdere publicatie van mijn hand: M.L. Schippers, 'Some thoughts about imposing import duties on electronic transmissions in an era of digitalization', in: P. Kavelaars (eds.), *European Fiscal Essays*, Amsterdam: NLFiscaal 2021, p. 153-166.

5 Douanewaardestudie nr. 3, uitgegeven door de Raad voor samenwerking op douanegebied. Strikt genomen wordt in het rapport aangegeven dat de '*costs and profits, in particular those connected with the reparation of the job plan*' niet in aanmerking moeten worden genomen voor het bepalen van de douanewaarde. Daaronder wordt in wezen de waarde van de software begrepen, vgl. Conclusie A-G Lenz 2 mei 1990, nr. C-79/89 (Brown Boveri & Cie AG tegen Hauptzollamt Mannheim), ECLI:EU:C:1990:176, r.o. 14.

6 Rekenkamer jaarverslag over het begrotingsjaar 1983 vergezeld van de antwoorden van de instellingen, *PB* C 348 van 31.12.1984, p. 193.

7 Preambule van Verordening (EEG) nr. 1055/85 van de Raad van 23 april 1985 tot wijziging van Verordening (EEG) nr. 1224/80 inzake de douanewaarde van de goederen, *PB* L 112 van 25.4.1985, p. 50.

8 Rekenkamer jaarverslag over het begrotingsjaar 1983 vergezeld van de antwoorden van de instellingen, *PB* C 348 van 31.12.1984, p. 193.

9 Decision 4.1. Valuation of carrier media bearing software for data processing equipment. (Adopted, 10th meeting, 24 September 1984).

In de Europese Unie is de CVA in eerste instantie vastgesteld in Verordening (EEG) nr. 1224/80. De Europese Unie lijkt de introductie van de CVA zo geïnterpreteerd te hebben, dat daaruit bepaalde (onbedoelde) wijzigingen in de douanebehandeling van informatiedragers zouden voortvloeien.[10] Met andere woorden, de waarde van de op informatiedragers opgeslagen software zou wel in aanmerking moeten worden genomen voor de vaststelling van de douanewaarde. In reactie op Decision 4.1 heeft de Europese Unie zijn zienswijze aangepast en is artikel 8bis geïntroduceerd in Verordening (EEG) nr. 1224/80. Hierin is opgenomen dat:[11]

Lid 1. Niettegenstaande de artikelen 2 tot en met 8 wordt voor de bepaling van de douanewaarde van ingevoerde informatiedragers die gegevens of instructies bevatten bestemd voor gebruik in gegevensverwerkende apparatuur, slechts rekening gehouden met de kosten of de waarde van de informatiedrager zelf. In de douanewaarde van ingevoerde informatiedragers die gegevens of instructies bevatten, zijn derhalve de kosten of de waarde van de gegevens of instructies niet begrepen, mits deze kosten of deze waarde van de kosten of de waarde van de betreffende informatiedrager onderscheiden zijn.

Lid 2 Voor de toepassing van dit artikel zijn:

a) onder de term «informatiedrager" niet begrepen: geïntegreerde schakelingen, halfgeleiders en soortgelijke componenten of artikelen die dergelijke schakelingen of componenten bevatten;

b) onder de termen „gegevens of instructies" niet begrepen: geluids-, cinematografische of videoopnamen.

De Europese Unie heeft de Commissie douanewaarde per brief in kennis gesteld van de inwerkingtreding van voornoemde bepaling per 1 mei 1985.[12] Voornoemd artikel lijkt letterlijk overgenomen uit de tekst van paragraaf 2 van Decision 4.1. Zowel in Decision 4.1 als in artikel 8bis Verordening (EEG) nr. 1224/80 is voorgeschreven dat de kosten van de software niet in aanmerking genomen hoeven te worden voor het bepalen van de douanewaarde, mits deze kosten of deze waarde van de kosten of de waarde van de informatiedragers te onderscheiden zijn. De Technische commissie douanewaarde van de WDO heeft in dat kader in Commentary 13.1 aangegeven dat het voor het onderscheiden van de kosten voldoende is dat er gegevens over de waarde van de informatiedragers voor handen is.[13] Mocht de waarde van de software toch separaat opgegeven moeten worden en de waarde daarvan niet bekend zijn, dan kan deze waarde met redelijke middelen worden geschat in overeenstemming met de beginselen en algemene principes die aan de CVA ten grondslag liggen.

Voor het bepalen van de transactiewaarde van informatiedragers waarop software is opgeslagen die voor 1 mei 1985 zijn ingevoerd, zullen de kosten die betrekking hebben op de software in aanmerking moeten worden genomen bij het waarderen van

10 Preambule van Verordening (EEG) nr. 1055/85 van de Raad van 23 april 1985 tot wijziging van Verordening (EEG) nr. 1224/80 inzake de douanewaarde van de goederen, *PB* L 112 van 25.4.1985, p. 50–50.

11 Verordening (EEG) nr. 1055/85 van de Raad van 23 april 1985 tot wijziging van Verordening (EEG) nr. 1224/80 inzake de douanewaarde van de goederen, *PB* L 112 van 25.4.1985, p. 50.

12 GATT (Committee on Customs Valuation) – Application of the decision on the valuation of carrier media bearing software for data processing equipment – Addendum European Communities and United States, VAL/11/Add.5, 23.08.1985.

13 Commentary 13.1. Application of the decision on the valuation of carrier media bearing software for data processing equipment. (Adopted, 14th Session, 8 October 1987, 34.380).

de informatiedragers. Een en ander voor zover de software in de informatiedragers is belichaamd, omdat dan, aldus het Hof van Justitie: "[…] *de kosten voor verkrijging van het immateriële goed als bestanddeel van de voor het voorwerp betaalde of te betalen prijs en derhalve van de transactiewaarde worden beschouwd*".[14]

Artikel 8bis Verordening (EEG) nr. 1224/80 is in nagenoeg soortgelijke bewoordingen overgenomen in artikel 167 TCDW. Dat artikel is echter met de inwerkingtreding van Verordening (EG) nr. 444/2002 komen te vervallen, omdat:[15]

> "*Artikel 167, lid 1, van Verordening (EEG) nr. 2454/93 had ten doel de heffing van douanerechten op programmatuur die zich op ingevoerde gegevensdragers bevindt, te vermijden, een doelstelling die sedertdien dankzij de ondertekening van de Overeenkomst inzake de handel in informatietechnologieproducten (ITA-overeenkomst), goedgekeurd bij Besluit 97/359/EG van de Raad is bereikt en het is derhalve, onverminderd de toepassing van Besluit 4.1 van 12 mei 1995 van de GATT, niet meer noodzakelijk in specifieke uitvoeringsbepalingen voor de vaststelling van de douanewaarde van gegevensdragers te voorzien*."

Voornoemde beweegreden om artikel 167 TCDW te schrappen, lijkt ook de reden waarom in het DWU-wetgevingspakket een equivalent van artikel 8bis Verordening (EEG) nr. 1224/80 en artikel 167 TCDW ontbreekt. Hoewel uit de ITA-overeenkomst volgt dat de douanerechten van in die overeenkomst genoemde informatietechnologieproducten worden geschrapt, betekent dit niet zondermeer dat voor deze producten niet de douanewaarde vastgesteld zou moeten worden. Het bepalen van de douanewaarde is immers niet alleen van belang voor de heffing van het verschuldigd invoerrecht, ook heeft het bijvoorbeeld betekenis voor het bepalen van de belastbare grondslag van andere heffingen die bij invoer worden geheven zoals de btw. Het schrappen van uitvoeringsbepalingen lijkt derhalve niet op zijn plaats, hoewel in de preambule van Verordening (EG) nr. 444/2002 wel is opgemerkt dat het schrappen van een uitvoeringsbepaling niet afdoet aan de toepassing van Decision 4.1.[16]

Ondanks dat de onverminderde toepassing van Decision 4.1 ertoe strekt dat de waarde van software in beginsel niet in aanmerking genomen hoeft te worden voor de vaststelling van de douanewaarde, betekent dit niet dat de waarde van software nooit in aanmerking genomen moet worden bij het bepalen van de transactiewaarde van ingevoerde goederen. Onder voorwaarden zal software namelijk als toelevering aan de verkoper worden aangemerkt

---

14 HvJ EEG 18 april 1991, nr. C-79/89 (Brown Boveri & Cie AG tegen Hauptzollamt Mannheim), ECLI:EU:C:1991:153, r.o. 21.

15 Preambule punt 7 van Verordening (EG) nr. 444/2002 van de Commissie van 11 maart 2002 tot wijziging van Verordening (EEG) nr. 2454/93 houdende vaststelling van enkele bepalingen ter uitvoering van Verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad tot vaststelling van het communautair douanewetboek en Verordeningen (EG) nr. 2787/2000 en (EG) nr. 993/2001 (Voor de EER relevante tekst), *OJ* L 68, 12.3.2002, p. 11–17.

16 In preambule punt 7 van Verordening (EG) nr. 444/2002 wordt overigens verwezen naar het besluit 4.1 van 12 mei 1995 in plaats van 24 september 1984. Dat houdt verband met het feit dat besluit 4.1 is vastgesteld door de Commissie douanewaarde ten tijde van de Tokyo-ronde. De Commissie douanewaarde van de WHO heeft tijdens zijn vergadering op 12 mei 1995 de reeds vastgestelde besluiten aangenomen zonder wijziging, zie WTO (Committee on Customs Valuation) – Decisions Concerning the Interpretation and Administration of the Agreement on Implementation of Article VII of the GATT 1994 (Customs Valuation), G/VAL/5, 13.10.1995.

en moet de waarde van de software als zodanig in aanmerking genomen moeten worden bij het bepalen van de douanewaarde (zie nader onderdeel 11.4).[17]

7.2.4 Gebrekkige goederen

7.2.4.1 Inleiding

Het uitgangspunt is dat de transactiewaarde van de ingevoerde goederen gelijk is aan de werkelijk betaalde of te betalen prijs voor de goederen die voor uitvoer naar het douanegebied van de Europese Unie zijn verkocht. Contractueel zal bij de vaststelling van de prijs worden uitgegaan van een bepaalde kwaliteit en kwantiteit van de goederen die onderworpen zijn aan de verkoop voor uitvoer. Indien blijkt dat de goederen gebreken vertonen of niet in overeenstemming zijn met de bepalingen in het verkoopcontract (gebrekkige goederen), komt de vraag op of een marktdeelnemer een (gedeeltelijk) recht op teruggaaf kan claimen door een prijsvermindering in aanmerking te nemen bij het definitief bepalen van de douanewaarde overeenkomstig de transactiewaarde van de ingevoerde (deels) gebrekkige goederen.[18]

De bepalingen in de CVA voorzien hierin niet. In Explanatory note 3.1[19] wordt door de Technische commissie douanewaarde van de WDO opgemerkt, dat indien de gehele partij of een deel van de beschadigde goederen door de importeur wordt geaccepteerd, het beschadigde deel van de lading niet gewaardeerd kan worden overeenkomstig de transactiewaarde van de ingevoerde goederen. In het geval de ingevoerde goederen niet overeenkomen met de contractuele bepalingen, kan onderscheid worden gemaakt tussen de levering van de verkeerde goederen enerzijds en de levering van goederen die niet voldoen aan de specificaties zoals genoemd in het contract anderzijds. In dat eerste geval kan de douanewaarde niet overeenkomstig de transactiewaarde van de ingevoerde goederen worden bepaald aldus de Technische commissie douanewaarde van de WDO. In het tweede geval bestaat hiervoor wel ruimte. Tot slot wordt in Explanatory note 3.1 aandacht besteed aan de vaststelling van de douanewaarde voor de situatie dat de goederen worden vervangen. Indien de initieel verzonden goederen worden wederuitgevoerd en de vervangende goederen worden ingevoerd, vormt de initieel gefactureerde prijs de transactiewaarde voor de vervangende goederen. Indien het gebruikelijk is om meer goederen dan afgesproken te leveren, omdat de ervaring leert dat afgaande op de aard van de goederen een deel daarvan bij aankomst gebrekkig zal zijn, wordt de gefactureerde prijs

17 HvJ EG 16 november 2006, nr. C-306/04 (Compaq Computer International Corporation), ECLI:EU:C:2006:716. Uit dit arrest zou afgeleid kunnen worden dat de waarde van de software als royalty in de zin van (thans) artikel 71, lid 1, onderdeel c, DWU in aanmerking genomen moet worden voor de vaststelling van de douanewaarde. Ik meen echter dat software hoogstens als toelevering in aanmerking kan worden genomen, zie onderdeel 11.4.

18 Er moet hierbij een onderscheid worden gemaakt tussen onderhoudskosten die geen onderdeel van de douanewaarde uitmaken en kosten die een verkoper maakt onder een garantievoorziening. Laatstgenoemde kosten kunnen enkel van de douanewaarde worden uitgesloten als aan bepaalde voorwaarde is voldaan (onderdeel 7.2.4.3). Explanatory note 6.1. Distinction between the term “maintenance” in the Note to Article 1 and the term “warranty. (Adopted, 1st Session, 6 October 1995, 39.790).

19 Explanatory note 3.1. Goods not in accordance with contract. (Adopted, 3rd Session, 23 March 1982, 28.560).

voor de gehele lading aangemerkt als de transactiewaarde van de ingevoerde goederen. Er hoeft met andere woorden geen prijsverhoging in aanmerking te worden genomen.

Opmerkelijk is dat in geen van de in Explanatory note 3.1 genoemde gevallen voorzien wordt in het in aanmerking nemen van een prijsaanpassing achteraf die verband houdt met de gebrekkige aard van de ingevoerde goederen ter vaststelling van de douanewaarde overeenkomstig de transactiewaarde van de ingevoerde goederen. Met andere woorden, de Technische commissie douanewaarde van de WDO lijkt van mening dat de transactiewaarde van de ingevoerde goederen niet toegepast kan worden in het geval van gebrekkige goederen. Een argument tegen de toepassing van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen zou in dat kader zijn, dat strikt genomen de werkelijk betaalde of te betalen prijs is afgesproken voor de goederen in onbeschadigde staat.

In Europees verband heeft het Hof van Justitie reeds op 12 juni 1986 in de zaak *Hauptzollamt Itzehoe tegen Repenning* bevestigd, dat in het geval van gebrekkige goederen een prijsaanpassing in aanmerking kan worden genomen onder toepassing van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen (onderstreping MLS):[20]

> "*Op de vraag van het Bundesfinanzhof moet bijgevolg worden geantwoord, dat artikel 3, lid 1, van verordening nr. 1224/80 van de Raad aldus moet worden uitgelegd, dat wanneer goederen bij aankoop onbeschadigd waren doch vóór de inklaring schade hebben opgelopen, de werkelijk betaalde of te betalen prijs, op basis waarvan de transactiewaarde wordt vastgesteld, naar evenredigheid van de geleden schade moet worden verlaagd.*"

Het Hof van Justitie komt daarmee tot een andere slotsom dan A-G Mischo in deze zaak.[21] De A-G betoogde namelijk dat de transactiewaarde van de ingevoerde goederen alleen toepassing vindt indien de goederen waarvan de douanewaarde wordt bepaald, identiek zijn aan de gekochte goederen.[22] Dit is niet het geval indien de gehele partij geleverde goederen is beschadigd aldus de A-G, waarbij hij zich baseert op de hiervoor besproken Explanatory note 3.1 van de Technische commissie douanewaarde van de WDO.[23] Ik merk daarbij op dat het in beginsel juist is dat de afgesproken prijs geen toepassing kan vinden, omdat deze ziet op onbeschadigde goederen. Om die reden moet in mijn optiek juist de werkelijk betaalde of te betalen prijs naar evenredigheid van de geleden schade worden verlaagd zoals hiervoor aangegeven door het Hof van Justitie. Hiermee wordt namelijk beter de neutraliteit van het stelsel bewaakt, doordat met het in aanmerking nemen van de prijsaanpassing wordt aangesloten bij de economische waarde van de ingevoerde goederen. Deze nadere rechtvaardiging voor het in aanmerking nemen van een prijsaanpassing bij

20 HvJ EEG 12 juni 1986, nr. C-183/85 (Hauptzollamt Itzehoe tegen Repenning), ECLI:EU:C:1986:247, r.o. 19.

21 Conclusie A-G Mischo 24 april 1986, nr. C-183/85 (Hauptzollamt Itzehoe tegen Repenning), ECLI:EU:C:1986:176.

22 Conclusie A-G Mischo 24 april 1986, nr. C-183/85 (Hauptzollamt Itzehoe tegen Repenning), ECLI:EU:C:1986:176, p. 1877.

23 Explanatory note 3.1. Goods not in accordance with contract. (Adopted, 3rd Session, 23 March 1982, 28.560).

gebrekkige goederen, wordt ook onderkend in de conclusie van A-G Saugmandsgaard Øe in de zaak *X BV tegen Staatssecretaris van Financiën* waarin hij overweegt dat:[24]

> "[…] *de transactiewaarde slechts een substituut is voor de economische waarde van het goed op het tijdstip van invoer, waarbij de referentiedatum de datum van aanvaarding van de douaneaangifte is. Artikel 29 van het douanewetboek beoogt immers een billijk, uniform en neutraal systeem in te voeren dat het gebruik van willekeurige of fictieve douanewaarden uitsluit. Derhalve moet de douanewaarde alle elementen van het goed die een economische waarde vertegenwoordigen weergeven. Bijgevolg is de werkelijk betaalde of te betalen prijs voor dat goed, zoals vermeld in de douaneaangifte, een gegeven dat eventueel moet worden gecorrigeerd wanneer dat noodzakelijk is om de vaststelling van een willekeurige of fictieve douanewaarde te voorkomen.*"

Inmiddels is het in aanmerking nemen van een prijsverlaging bij beschadigde goederen wettelijk vastgelegd in artikel 131, lid 2, UDWU. Onder het DWU-wetgevingspakket kunnen de prijsaanpassingen in aanmerking worden genomen door verzoek om teruggaaf of kwijtschelding in te dienen op grond van de artikelen 116, lid 1, onderdeel b, jo. 118, lid 1, DWU. Voor een geslaagd verzoek om teruggaaf of kwijtschelding moet echter sprake zijn van gebrekkige goederen (onderdeel 7.2.4.2) en moet aan diverse voorwaarden zijn voldaan (onderdeel 7.2.4.3).[25] Zo moeten de goederen al gebrekkig zijn op het tijdstip van aanvaarding van de douaneaangifte en moet de compensatie van het gebrek voortvloeien uit een contractuele of wettelijke verplichting.

7.2.4.2 Gebrekkige goederen

In het DWU is niet voorzien in een definitie van het begrip gebrekkige goederen. Wel geeft de Douane Expertgroep (afdeling douanewaarde) aan, dat de gebreken die de goederen vertonen (onofficiële vertaling): "[…] *moeten worden getoetst aan vooraf vastgestelde normen en criteria, met inachtneming van de betreffende verkoop- en garantieovereenkomst*".[26] Daarnaast wijst de Douane Expertgroep erop dat onder het begrip gebrekkige goederen geen goederen worden verstaan die verkocht worden onder voorbehoud van hun verhandelbaarheid of goederen die onderhevig zijn aan schommelingen door indicatoren als bijvoorbeeld kwaliteit, uniforme maten en versheid. Groenten en fruit zouden derhalve niet (vaak) in aanmerking komen voor een prijsaanpassing onder de regeling van gebrekkige goederen.

In Canada is het begrip 'gebreken' nader gedefinieerd als:[27]

24 Conclusie A-G Saugmandsgaard Øe, nr. C-661/15 (X BV tegen Staatssecretaris van Financiën), ECLI:EU:C:2017:252, r.o. 22.

25 Er kan ook een aanvraag worden ingediend om terugbetaling of kwijtschelding van het bedrag aan verschuldigde invoerrechten indien de ingevoerde goederen gebreken vertonen of zij niet met de bepalingen van het contract in overeenstemming zijn. Een dergelijk verzoek kan worden gestoeld op de artikelen 116, lid 1, onderdeel b, jo. 118, lid 1, DWU. Een verzoek vindt enkel toepassing als de goederen worden geweigerd door de ontvanger en aan de overige in artikel 118 DWU genoemde voorwaarden wordt voldaan.

26 Commentaar 2 van de Expertgroep Douane (afdeling douanewaarde) betreffende de toepassing van artikel 132 UDWU.

27 Valuation of Goods Imported into Canada that are not in Accordance with Contract, Memorandum D13-2-4 (Ottawa, August 8, 2013).

(a) have been damaged in transit;
(b) are of an inferior quality;
(c) are defective;
(d) are not of the class or description of the goods ordered;
(e) are of a quantity in excess of the goods ordered; or
(f) are of a quantity less than the goods ordered.

Voornoemde uitleg lijkt mij ook nuttig bij het definiëren van gebrekkige goederen in de Europese Unie, zelfs voor de situatie zoals genoemd onder e.[28] Indien meer goederen worden geleverd dan besteld, wordt de economische waarde per geleverd goed lager. Er zou dan in mijn optiek een verhoudingsgewijze verdeling van de werkelijk betaalde of te betalen prijs plaats moeten vinden over de goederen waarvan de douanewaarde wordt bepaald. Indien de werkelijk betaalde of te betalen prijs bij constatering van de meerbevinding niet wijzigt, hoeft er geen prijsaanpassing in aanmerking te worden genomen.

De reikwijdte van het begrip 'gebrekkige goederen' is ook aan de orde geweest in jurisprudentie van het Hof van Justitie. In de zaak *X BV tegen Staatssecretaris van Financiën* werden diverse auto's ingevoerd in de Europese Unie. Na invoer bleek sprake dat er een met de fabricage samenhangend risico bestond dat onderdelen van de auto's defect zouden raken. De auto's waren ten tijde van de invoer dus niet defect, maar er bestond wel een verhoogd risico dat onderdelen defect zouden raken. De vraag is of om die reden de transactiewaarde van de auto's mag worden verlaagd. Met andere woorden, mag de transactiewaarde enkel bij gebreken met directe materiële gevolgen voor de werkelijke economische waarde worden aangepast, of is dat tevens het geval bij een fabricagefout. Een fabricagefout hoeft namelijk geen daadwerkelijk gebrek te veroorzaken, maar vergroot de kans hierop wel. Het Hof van Justitie overwoog in dat kader:[29]

> "*In een dergelijke situatie brengt het met de fabricage van goederen als auto's samenhangende risico op een defect met zich mee dat die goederen vanaf de fabricage ervan – en dus a fortiori bij de invoer ervan op het grondgebied van de Unie – „gebreken vertonen" in de zin van artikel 145, lid 2, van de uitvoeringsverordening.*"

Ik kan mij vinden in voornoemde zienswijze dat ook bij fabricagefouten sprake is van gebrekkige goederen en er, mits aan de overige voorwaarden wordt voldaan, ruimte bestaat om een prijsvermindering in aanmerking te nemen voor het definitief vaststellen van de douanewaarde overeenkomstig de transactiewaarde van de ingevoerde goederen. Dit is een billijke uitkomst waarbij de rechtvaardiging hem is gelegen in het feit dat een minder hoge prijs zou zijn bedongen door de koper, indien hij weet heeft dat de kans dat het aangekochte goed gebreken zal vertonen hoger is. De economische waarde van een goed is bij een fabricagefout met andere woorden lager.

28 Explanatory note 3.1. Goods not in accordance with contract. (Adopted, 3rd Session, 23 March 1982, 28.560).
29 HvJ EU 12 oktober 2017, nr. C-661/15 (X. B.V.), ECLI:EU:C:2017:753, r.o. 31.

7.2.4.3 Voorwaarden voor toepassing van een prijsvermindering

7.2.4.3.1 Inleiding

Indien sprake is van een gebrekkig goed, kan een verzoek worden ingediend om een gedeeltelijk recht op teruggaaf van betaalde invoerrechten. Dit verzoek wordt niet ingewilligd indien:[30]

- De goederen, alvorens deze voor het vrije verkeer worden vrijgegeven, onder een bijzondere regeling voor proefneming zijn geplaatst, tenzij het vaststaat dat het feit dat de goederen gebreken vertonen of niet met de bepalingen van het contract in overeenstemming zijn, in de loop van deze proefnemingen niet op normale wijze ontdekt had kunnen worden;
- Bij het opstellen van het contract, voordat de genoemde goederen onder een douaneregeling werden geplaatst die tot een douaneschuld leidt, rekening is gehouden met de gebreken, met name ten aanzien van de prijs, welke deze goederen vertonen; of
- De goederen door de aanvrager werden verkocht nadat was geconstateerd dat zij gebreken vertoonden of niet in overeenstemming waren met de bepalingen van het contract.

Artikel 132 UDWU voorziet voorts in nadere voorwaarden waaraan voldaan moet zijn om een prijsvermindering in aanmerking te mogen laten nemen. Dit betreffen de volgende voorwaarden:

1. De goederen vertoonden gebreken op het tijdstip van aanvaarding van de douaneaangifte voor het vrije verkeer (onderdeel 7.2.4.3.2);
2. De verkoper heeft de prijs aangepast om het gebrek te compenseren om zo te voldoen aan (onderdeel 7.2.4.3.3):
   a) Een contractuele verplichting die is aangegaan vóór de aanvaarding van de douaneaangifte;
   b) Een wettelijke verplichting die op de goederen van toepassing is;

Voorheen gold aanvullend nog de voorwaarde dat de aanpassing moest worden gedaan binnen één jaar na de datum van aanvaarding van de douaneaangifte (onderdeel 7.2.4.3.4).

Op voornoemde voorwaarden wordt in het navolgende nader ingegaan.

7.2.4.3.2 Voorwaarde 1 – De goederen vertoonden gebreken op het tijdstip van aanvaarding van de douaneaangifte voor het vrije verkeer

Voor het in aanmerking mogen nemen van een prijsvermindering is het van belang dat de oorzaak van de gebrekkige aard van de ingevoerde goederen voor het tijdstip van aanvaarding van de douaneaangifte voor het vrije verkeer ligt.[31] Daarbij maakt het niet uit dat de datum waarop het risico over de goederen is overgegaan van de verkoper op de koper, vóór het

30 Artikel 118, lid 3, DWU.
31 Artikel 172, lid 2, DWU.

tijdstip van aanvaarding van de douaneaangifte voor het vrije verkeer ligt.[32] De vaststelling van de douanewaarde hangt namelijk niet af van het moment waarop het risico van de verkoper overgaat op de koper. Dit tijdstip volgt normaliter uit de handelsvoorwaarden die partijen overeen zijn gekomen en zijn meestal in een internationale standaard over de rechten en plichten van de koper en verkoper zijn uitgedrukt (Incoterm, onderdeel 11.7.4). Indien de handelsvoorwaarden wel invloed zouden hebben, zou dit namelijk het gebruik van arbitraire of fictieve douanewaarden in de hand werken.[33]

De bewijslast om aan te tonen dat de goederen reeds voor het tijdstip van aanvaarding van de douaneaangifte voor het vrije verkeer gebreken vertoonden, is gelegen bij de importeur.[34] De importeur wordt geacht om een en ander aan te tonen aan de hand van vastgelegde standaarden en criteria en onder verwijzing naar de verkoop- en garantieovereenkomst.

7.2.4.3.3 Voorwaarde 2 – De verkoper heeft de prijs aangepast om het gebrek te compenseren om te voldoen aan zijn contractuele en/of wettelijke verplichtingen

Onder het CDW werd in artikel 145, lid 2, onderdeel b, TCDW als voorwaarde gesteld dat de prijsaanpassing, in het kader van gebrekkige goederen, verband moest houden met de uitvoering van een contractuele garantieverplichting zoals opgenomen in een koopcontract. Onder het DWU lijkt een en ander ruimer geformuleerd. In artikel 132, onderdeel b, UDWU wordt namelijk in algemenere bewoordingen als voorwaarde gesteld dat de verkoper de prijs heeft aangepast om ofwel te voldoen aan zijn contractuele verplichtingen die zijn aangegaan vóór aanvaarding van de douaneaangifte ofwel om te voldoen aan wettelijke verplichtingen die op de goederen van toepassing zijn. Aan dit vereiste wordt ook voldaan indien de uitwerking van de garantiebepalingen zijn opgenomen in een separaat document dat aan het koopcontract is gekoppeld en deel uitmaakt van de relevante commerciële transactie tussen koper en verkoper.[35] In mijn optiek kan hierbij worden gedacht aan een verwijzing naar de algemene voorwaarden die een verkoper hanteert. Wat wordt verstaan onder wettelijke verplichtingen is niet nader bepaald. Naar mijn mening kan hierbij echter worden gedacht aan garanties die verkopers gehouden zijn te geven aan hun afnemers op basis van nationaal en Europees recht.[36]

Uit het arrest *Mitsui & Co. Deutschland GmbH tegen Hauptzollamt Düsseldorf* volgt dat een prijsaanpassing van gebrekkige goederen zelfs in aanmerking genomen kan worden indien een contractuele garantieverplichting leidt tot vergoedingen door de fabrikant-verkoper

32 HvJ EEG 29 april 1993, nr. C-59/92 (Hauptzollamt Hamburg-St. Annen/Ebbe Sönnichsen), ECLI:EU:C:1993:167, r.o. 4.

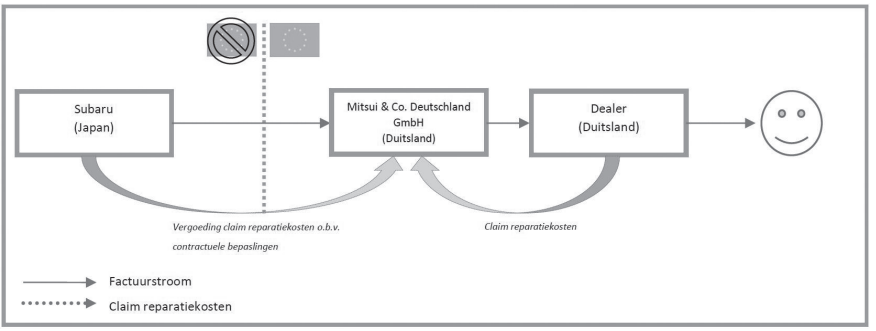
33 Conclusie A-G Darmon, nr. C-59/92 (Hauptzollamt Hamburg-St. Annen/Ebbe Sönnichsen), ECLI:EU:C:1993:128, r.o. 24.

34 Commentaar 2 van de Expertgroep Douane (afdeling douanewaarde) betreffende de toepassing van artikel 132 UDWU, punt 5.

35 Commentaar 2 van de Expertgroep Douane (afdeling douanewaarde) betreffende de toepassing van artikel 132 UDWU, punt 3.

36 Een voorbeeld van een wettelijke garantieplicht vloeit voort uit Richtlijn 1999/44/EG van het Europees Parlement en de Raad van 25 mei 1999 betreffende bepaalde aspecten van de verkoop van en de garanties voor consumptiegoederen, *OJ* L 171, 7.7.1999, p. 12–16. Hieruit volgt een wettelijke garantietermijn van minimaal twee jaar bij consumentenkoop.

aan de koper ten belope van de reparatiekosten die deze laatste door zijn eigen afnemers in rekening krijgt gebracht.[37] Mitsui & Co. Deutschland GmbH koopt van fabrikant-verkoper Subaru nieuwe voertuigen (zie figuur 7.1). Deze in Japan vervaardigde voertuigen brengt zij vervolgens in het vrije verkeer in de Europese Unie. De nieuwe voertuigen worden vervolgens via dealers verkocht. Subaru heeft voor de voertuigen een driejarige garantie voor technische en andere gebreken afgegeven. Onder toepassing van de garantiebepalingen, vergoedt Subaru aan Mitsui & Co. Deutschland GmbH de kosten die de dealers hebben gemaakt om de gebreken te verhelpen. De vraag is of de kosten die de dealers in rekening brengen aan Mitsui & Co. Deutschland GmbH een wijziging van de werkelijk betaalde of te betalen prijs vormen of dat dit enkel het geval is wanneer de verkoper en de koper een vermindering van de prijs overeenkomen op grond dat de goederen gebreken vertonen. Het Hof van Justitie oordeelt dat betalingen die een verkoper krachtens een garantieovereenkomst aan een koper doet ter vergoeding van de reparatiekosten die de koper door zijn eigen afnemers in rekening worden gebracht, een wijziging van de werkelijk betaalde of te betalen prijs vormen en bijgevolg recht geven op een (gedeeltelijke) teruggaaf van betaalde invoerrechten. De prijsaanpassing moet dus leiden tot een daadwerkelijke betaling van de verkoper. Dit hoeft echter geen terugbetaling van de door de koper werkelijk betaalde of te betalen prijs te zijn of een gedeeltelijke kwijtschelding daarvan, maar kan ook bestaan uit de vergoeding van reparatiekosten waarmee het gebrek wordt verhopen.



Figuur 7.1 – Feitencomplex Mitsui & Co. Deutschland GmbH tegen Hauptzollamt Düsseldorf.

7.2.4.3.4 Voorwaarde 3 (vervallen) – De aanpassing wordt gedaan binnen één jaar na de datum van aanvaarding van de douaneaangifte

Artikel 132, onderdeel c, UDWU schreef tot 20 juli 2020 voor dat de aanpassing binnen één jaar na het tijdstip van aanvaarding van de douaneaangifte waarmee de gebrekkige goederen in het vrije verkeer zijn gebracht, moet worden gedaan.[38] Onder het CDW-wetgevingspakket

37 HvJ EU 19 maart 2009, nr. C-256/07 (Mitsui & Co. Deutschland GmbH tegen Hauptzollamt Düsseldorf), ECLI:EU:C:2009:167, r.o. 29.

38 De bepaling is ingetrokken in Uitvoeringsverordening (EU) 2020/893 van de Commissie van 29 juni 2020 tot wijziging van Uitvoeringsverordening (EU) 2015/2447 houdende nadere uitvoeringsvoorschriften voor enkele bepalingen van Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en de Raad tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie, *OJ* L 206, 30.6.2020, p. 8–26.

was de tijdsduur voor het verzoek om een prijsaanpassing in aanmerking te nemen in artikel 145, lid 3, TCDW eveneens wettelijk begrenst tot één jaar. Het Hof van Justitie heeft zich twee keer uitgelaten over de geldigheid van lid 3, welke lid op 19 maart 2002 in werking is getreden (dus ruim na de inwerkingtreding van het TCDW).[39] In de zaak *Mitsui & Co. Deutschland GmbH tegen Hauptzollamt Düsseldorf* lag de vraag voor of de éénjaarstermijn toepassing vindt voor gevallen die zich hebben voorgedaan in een tijdvak voor 19 maart 2002 (de datum waarop de éénjaarstermijn in het TCDW is geïntroduceerd). In de zaak *X BV tegen Staatssecretaris van Financiën*, waarbij het feitencomplex betrekking had op een tijdvak na 19 maart 2002, lag de vraag voor of de éénjaarstermijn überhaupt geldig is in het licht van de algemene verjaringstermijn van drie jaar. Ik zal hierna nader op voornoemde zaken ingegaan.

In de zaak *Mitsui & Co. Deutschland GmbH tegen Hauptzollamt Düsseldorf*[40] waren de voertuigen zoals genoemd in onderdeel 7.2.4.3.3 ingevoerd vóór 19 maart 2002. Op 13 juni 2003 heeft Mitsui verzocht om gedeeltelijke terugbetaling van invoerrechten over voertuigen die zij in juli 2000 in het vrije verkeer had gebracht. Mitsui & Co. claimde daarop dat de éénjaarstermijn geen toepassing vond. Het Hof van Justitie overwoog dat aan deze bepaling inderdaad geen terugwerkende werking toekomt.[41] Uit de bewoordingen, de doelstellingen en opzet van deze bepaling volgt niet dat aan deze bepaling terugwerkende kracht moet worden toegekend. Indien hieruit desondanks blijkt dat de bepalingen met terugwerkende kracht toegepast moeten worden, dan zou dit afbreuk doen aan het gewettigd vertrouwen van de betrokken marktdeelnemers aangezien de Duitse autoriteiten voor invoering van deze bepaling aansloten bij de algemene verjaringstermijn van drie jaar. Het Hof van Justitie overwoog tegen deze achtergrond dat aan artikel 145, lid 3, TCDW geen terugwerkende kracht moet worden toegekend.

In het arrest *X BV tegen Staatssecretaris van Financiën* lag onder andere de vraag voor of artikel 145, lid 3, TCDW geldig is in het licht van de algemene verjaringstermijn van drie jaar en in het bijzonder de artikelen 78 jo. 236 CDW.[42] Evenals in het arrest *Mitsui & Co. Deutschland GmbH tegen Hauptzollamt Düsseldorf* verzocht X BV binnen de algemene verjaringstermijn van drie jaar, maar pas na één jaar na vrijgave van de goederen, om gedeeltelijke terugbetaling van betaalde invoerrechten. Voor de vaststelling of artikel 145, lid 3, TCDW geldig is, moet worden bepaald of de termijn van twaalf maanden noodzakelijk of nuttig is.[43] Het Hof van Justitie overweegt dat dit niet het geval is, nu de bewijslast om aan te tonen dat de goederen gebreken vertoonden op het tijdstip van aanvaarding van

39 Verordening (EG) nr. 444/2002 van de Commissie van 11 maart 2002 tot wijziging van Verordening (EEG) nr. 2454/93 houdende vaststelling van enkele bepalingen ter uitvoering van Verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad tot vaststelling van het communautair douanewetboek en Verordeningen (EG) nr. 2787/2000 en (EG) nr. 993/2001, *PB* L 68 van 12.3.2002, p. 11–17.

40 HvJ EU 19 maart 2009, nr. C-256/07 (Mitsui & Co. Deutschland GmbH tegen Hauptzollamt Düsseldorf), ECLI:EU:C:2009:167.

41 HvJ EU 19 maart 2009, nr. C-256/07 (Mitsui & Co. Deutschland GmbH tegen Hauptzollamt Düsseldorf), ECLI:EU:C:2009:167, r.o. 37.

42 HvJ EU 12 oktober 2017, nr. C-661/15 (X BV tegen Staatssecretaris van Financiën), ECLI:EU:C:2017:753.

43 HvJ EU 12 oktober 2017, nr. C-661/15 (X BV tegen Staatssecretaris van Financiën), ECLI:EU:C:2017:753, r.o. 46.

de aangifte voor het vrije verkeer van die goederen reeds bij de importeur ligt.[44] Ook ziet het Hof van Justitie geen ruimte voor het argument dat de éénjaarstermijn noodzakelijk is om de rechtszekerheid en de uniforme toepassing van de teruggaafregeling bij gebrekkige goederen te waarborgen. Immers, voor teruggaafbetalingsverzoeken die op een andere grond berusten, bestaat een uniforme regeling in artikel 236, lid 2, CDW, die voldoende rechtszekerheid schept.[45] Het standpunt dat met de toepassing van een éénjaarstermijn de termijn gelijkgeschakeld wordt met de termijn die geldt voor het doen van een verzoek tot teruggaaf of kwijtschelding van betaalde invoerrechten in het geval dat goederen gebreken vertonen en derhalve overeenkomstig artikel 238 CDW door de importeur worden geweigerd, houdt eveneens geen stand. De situatie is namelijk wezenlijk anders, omdat de importeur die de goederen weigert zulks doet, omdat de goederen gebrekkig zijn, waar de importeur bij een verzoek op grond van artikel 145, lid 2, TCDW hiervan veelal niet op de hoogte is ten tijde van de invoer.[46] Het niet toestaan van het doorvoeren van een gewijzigde transactiewaarde na de éénjaarstermijn vanwege de gebrekkige aard van de ingevoerde goederen, is tot slot in strijd met artikel 29 CDW (thans artikel 70 DWU).[47] Zoals hiervoor aangegeven kende het DWU met artikel 132, onderdeel c, UDWU ook een éénjaarstermijn. Deze bepaling is inmiddels met terugwerkende kracht ingetrokken tot het moment van inwerkingtreding van het UDWU vanwege de zaak *X BV tegen Staatssecretaris van Financiën*.[48] Toch is het vanuit wetenschappelijk oogpunt de moeite waard om stil te staan bij de vraag of de éénjaarsperiode ten gevolge van het *X BV tegen Staatssecretaris van Financiën*-arrest überhaupt moest komen te vervallen. In het bijzonder is deze vraag van belang, omdat de terug- en kwijtscheldingsbepalingen in het DWU-wetgevingspakket anders zijn opgebouwd dan onder het CDW-wetgevingspakket en de éénjaarsperiode derhalve in de literatuur werd verdedigd.

In de eerste plaats merk ik op dat de ongeldigheidsverklaring van artikel 145, lid 3, TCDW niet automatisch doorwerkte onder het DWU-wetgevingspakket en daarmee artikel 132, onderdeel c, UDWU buiten werking stelde. Indien er gronden bestonden om voornoemd artikel ongeldig te verklaren, dan is alleen het Hof van Justitie bevoegd zich daarover uit te spreken dan wel moet de Europese Commissie overgaan tot aanpassing van het UDWU (wat uiteindelijk dus is gebeurd). Ten tweede moet erop worden gewezen dat de bepalingen die betrekking hebben op een verzoek tot teruggaaf of kwijtschelding, anders zijn opgebouwd. Onder het CDW waren in artikel 238 CDW de voorwaarden opgenomen voor een verzoek tot teruggaaf of kwijtschelding voor het geval goederen werden geweigerd vanwege de gebrekkige aard van deze goederen. In het vierde lid was opgenomen dat het verzoek om

44 HvJ EU 12 oktober 2017, nr. C-661/15 (X BV tegen Staatssecretaris van Financiën), ECLI:EU:C:2017:753, r.o. 47-49.

45 HvJ EU 12 oktober 2017, nr. C-661/15 (X BV tegen Staatssecretaris van Financiën), ECLI:EU:C:2017:753, r.o. 50-52.

46 HvJ EU 12 oktober 2017, nr. C-661/15 (X BV tegen Staatssecretaris van Financiën), ECLI:EU:C:2017:753, r.o. 53-54.

47 HvJ EU 12 oktober 2017, nr. C-661/15 (X BV tegen Staatssecretaris van Financiën), ECLI:EU:C:2017:753, r.o. 60.

48 Uitvoeringsverordening (EU) 2020/893 van de Commissie van 29 juni 2020 tot wijziging van Uitvoeringsverordening (EU) 2015/2447 houdende nadere uitvoeringsvoorschriften voor enkele bepalingen van Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en de Raad tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie, *OJ* L 206, 30.6.2020, p. 8–26, preambule punt 2.

teruggaaf of kwijtschelding in dergelijke gevallen binnen één jaar moesten plaatsvinden. Daarnaast was een algemene verjaringstermijn van drie jaren voor terugbetaling of kwijtschelding opgenomen in artikel 236, lid 2, CDW. Thans zijn in artikel 121 DWU de termijnen opgenomen waarbinnen de verzoeken tot terugbetaling of kwijtschelding ingediend moeten zijn. In het geval van '*goederen die gebreken vertonen of goederen die niet met de bepalingen van het contract in overeenstemming zijn*', geldt overeenkomstig artikel 121, lid 1, onderdeel b, DWU dat het verzoek ingediend moet zijn binnen één jaar na de datum waarop de douaneschuld is meegedeeld. Aangezien artikel 116, lid 1, onderdeel b, DWU niet specifiek verwijst naar een verzoek om teruggaaf of kwijtschelding in de situatie dat gebrekkige goederen worden geweigerd, wordt in de literatuur opgeworpen dat de éénjaarstermijn in artikel 121, lid 1, onderdeel b, DWU ook toepassing vindt in de in artikel 132 UDWU bedoelde situaties (prijsaanpassing voor gebrekkige goederen).[49] Met andere woorden, een verzoek tot terugbetaling of kwijtschelding ten gevolge van een prijsaanpassing voor gebrekkige goederen zou dan binnen één jaar na aanvaarding van de douaneaangifte ingediend moeten worden.

Ik meen dat de éénjaarstermijn ook onder het DWU alleen op de situatie betrekking moet hebben dat een verzoek om teruggaaf of kwijtschelding wordt ingediend, omdat de gebrekkige goederen worden geweigerd. De verschuldigde invoerrechten worden in zulk geval volledig terugbetaald of kwijtgescholden, waarbij het niet uitmaakt of de verkoper de koper het aankoopbedrag terugbetaald. Daarmee verschilt deze situatie wezenlijk met de situatie dat vanwege de gebrekkige aard van de goederen er een prijsaanpassing plaatsvindt. Op dat moment wordt een deel van het aankoopbedrag gecrediteerd en valt de werkelijk betaalde of te betalen prijs (achteraf bezien) lager uit. Er zijn met andere woorden voor de ingevoerde goederen, achteraf bezien, te veel invoerrechten betaald. Voor die situaties regelt artikel 116, lid 1, onderdeel a, DWU dat een verzoek om teruggaaf of kwijtschelding ingediend kan worden waarbij de algemene verjaringstermijn van drie jaren geldt ex artikel 121, lid 1, onderdeel a, DWU. Met andere woorden, de basisverordening (lees: het DWU) lijkt de mogelijkheid te openen om, gelijk aan het CDW, verzoeken tot teruggaaf of kwijtschelding vanwege prijsaanpassingen bij gebrekkige goederen te honoreren gedurende een periode van drie jaren. Daarom is de intrekking van artikel 132, onderdeel c, UDWU met Uitvoeringsverordening 2020/893 de enige juiste gevolgtrekking van het *X BV tegen Staatssecretaris van Financiën*-arrest.

7.2.5 Gebundelde verkoopprijzen

7.2.5.1 Inleiding

Indien een goed wordt ingevoerd en daarvoor een separate verkoopprijs is afgesproken, kan die verkoopprijs in de regel worden gebruikt om de douanewaarde overeenkomstig de transactiewaarde van de ingevoerde goederen te bepalen. De situatie kan zich echter voordoen dat een 'gebundelde verkoopprijs' is overeengekomen waarbij de prijs niet is uitgesplitst naar alle individuele goederen waarop de overeengekomen prijs betrekking

49 A. Willems & J. Grigorova, Determination of Customs Value and Warranties: Lessons from the Recent Case Law of the European Court of Justice, *GTCJ* 13(6), p. 237.

heeft. In dat kader kan één prijs worden afgesproken terwijl de goederen elk een andere bestemming hebben of niet tegelijk ten invoer worden aangegeven (onderdeel 7.2.5.2). Ook kan de prijs betrekking hebben op verschillende goederen die elk belast zijn onder een ander invoertarief (onderdeel 7.2.5.3) of kan sprake zijn van zogenoemde koppelverkopen (onderdeel 7.2.5.4). Op elk van deze situatie wordt hierna ingegaan.

7.2.5.2 Eén prijs, verschillende bestemmingen

Om te waarborgen dat de transactiewaarde van de ingevoerde goederen zoveel als mogelijk wordt toegepast, kan deze methode ook toepassing vinden in het geval van gesplitste leveringen. Commentary 6.1 van de Technische commissie douanewaarde van de WDO maakt daarbij onderscheid tussen drie situaties van gesplitste leveringen.[50] Ten eerste kan sprake zijn van de invoer van een goed (bijvoorbeeld een industriële installatie) die vanwege de omvang in delen worden ingevoerd. Indien voor elke levering een aparte (deel) factuur is opgemaakt, kan de aparte (deel)factuur worden gebruikt voor de vaststelling van de douanewaarde van het ingevoerde deel. Mochten deze (deel)facturen ontbreken, dan moet voor de vaststelling van de douanewaarde de werkelijk betaalde of te betalen prijs naar verhouding worden toebedeeld aan elke deellevering met inachtneming van de algemeen aanvaarde boekhoudkundige beginselen (onderdeel 6.6). Ten tweede kan sprake zijn van een gesplitste levering vanwege de hoeveelheid goederen die overeenkomstig de verkoopafspraken geleverd moeten worden. Indien er een vaste eenheidsprijs is afgesproken voor dezelfde, separaat te leveren goederen, kan de toepassing van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen geaccepteerd worden. Dat de deelleveringen niet op dezelfde datum worden ingevoerd of de marktcondities na het afsluiten van de deelleveringen veranderen, doet niet af aan de toepassing van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen.[51] Ook in dit geval zal de werkelijk betaalde of te betalen prijs op basis van de algemeen aanvaarde boekhoudkundige beginselen worden toegedeeld aan elke deellevering (onderdeel 6.6). Ten derde kan de situatie zich voordoen dat de aangekochte goederen slechts voor een deel zijn bestemd voor uitvoer naar het douanegebied van de Europese Unie en deels voor uitvoer naar een ander douanegebied. Ook dan zal overeenkomstig de eerder aangeduide route een toedeling van de werkelijk betaalde of te betalen prijs aan de (deel)levering worden gemaakt (onderdeel 6.6). Voornoemde situatie kan zich bijvoorbeeld voordoen indien een gecentraliseerde inkoopentiteit onder het *buy-sell* model goederen inkoopt voor diverse groepsmaatschappijen die elk in een andere douanejurisdictie zijn gevestigd (onderdeel 1.4.3.4). Indien de douanewaarde wordt bepaald op basis van de verkoopprijs tussen de fabrikant-verkoper en de gecentraliseerde inkoopentiteit zal een toedeling van de werkelijk betaalde of te betalen prijs aan de (deel)levering moeten worden gemaakt.

---

50 Commentary 6.1. Treatment of split shipments under Article 1 of the Agreement. (Adopted, 6th Session, 16 September 1983, 30.480).

51 Explanatory note 1.1. Time element in relation to Articles 1, 2 and 3 of the Agreement. (Adopted, 2nd Session, 2 October 1981, 27.960). De periode tussen het sluiten van de verkoopovereenkomst en de daadwerkelijke levering kan, indien deze niet in overeenstemming is met de normale commerciële gebruiken, aanleiding vormen voor de douaneautoriteiten om nader onder te verrichten naar of de afgesproken prijs inderdaad de werkelijk betaalde of te betalen prijs van de ingevoerde goederen betreft.

7.2.5.3 Eén prijs, verschillende producten

Als uitgangspunt geldt dat elk ingevoerd goed in de GN moet worden ingedeeld. Van de indeling is onder andere de hoogte van het invoertarief afhankelijk. Indien een totaalprijs wordt afgesproken voor verschillende producten, zonder dat onderscheid wordt gemaakt welke waarde aan welk goed moet worden toebedeeld, speelt de vraag hoe hiermee vanuit een douanewaarde perspectief moet worden omgesprongen. Een gelijksoortig toedelingsvraagstuk doet zich voor als voor goederen die hetzelfde worden ingedeeld een totaalprijs wordt afgesproken, maar het kwaliteitsniveau van de goederen verschilt en slechts een deel van de goederen wordt ingevoerd.

In dat kader worden in Commentary 8.1[52] van de Technische commissie douanewaarde van de WDO de volgende voorbeelden genoemd:
- Een totaalprijs wordt afgesproken voor verschillend in te delen producten zonder dat de prijs is uitgesplitst;
- Producten waarvan de kwaliteit verschilt en waarvoor één totaalprijs zonder uitsplitsing is afgesproken, worden in verschillende douanejurisdicties ingevoerd;
- Voor verschillend in te delen producten wordt één totaalprijs afgesproken, waarbij voor douanedoeleinden is voorzien in een uitsplitsing van de prijs naar de verschillende producten. De toedeling van de waarde berust of fictieve gronden, waarbij aan laagbelaste goederen evenredig gezien een lagere waarde wordt toegekend, dan aan hoogbelaste goederen.

In de eerste situatie kan de transactiewaarde van de ingevoerde goederen worden gehanteerd, mits op andere wijze kan worden voorzien in een uitsplitsing. Hierbij kan gedacht worden aan een vergelijking met prijzen van identieke of soortgelijke goederen die reeds zijn ingevoerd of een onderverdeling die rust op de uitgangspunten van de algemeen aanvaarde boekhoudkundige beginselen (onderdeel 6.6). Voor de tweede situatie geldt dat wanneer producten een verschillend kwaliteitsniveau hebben en een deel van de producten van één kwaliteitsniveau ten invoer worden aangegeven, dit eraan in de weg staat om de ingevoerde goederen te waarderen aan de hand van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen. Dit is aldus de Technische commissie douanewaarde anders wanneer van elk kwaliteitsniveaus een evenredig aantal producten ten invoer worden aangegeven. Ik ben echter van mening dat de allocatiemethodes zoals gebruikt voor de verdeling van de prijs over de ingevoerde goederen zoals bedoeld in de eerste situatie, ook in dit geval toepassing zouden moeten vinden. De transactiewaarde van de ingevoerde goederen zal met andere woorden ook in dat geval toepassing moeten vinden. Een en ander wel onder de voorwaarden dat de hoeveelheid ingevoerde goederen onderworpen waren aan een verkoop voor uitvoer (onderdeel 7.4). In de derde situatie zoals beschreven in Commentary 8.1 berust de waardetoedeling op fictieve gronden en was het verlagen van het verschuldigd bedrag aan invoerrechten door aan laagbelaste goederen een onevenredig deel van de prijs toe te delen het enig doel van de importeur. Terecht geeft de Technische commissie douanewaarde in een dergelijk geval aan dat de transactiewaarde van de ingevoerde

52 Commentary 8.1. Treatment of package deals. (Adopted, 7th Session, 2 March 1984, 31.460).

goederen dan geen toepassing vindt. De uitgangspunten van het douanewaardesysteem verzetten zich namelijk tegen de toepassing van fictieve douanewaardes.

7.2.5.4 Koppelverkopen

Bij een koppelverkoop bestaat de overeengekomen vergoeding tussen een verkoper en koper ten aanzien van de ingevoerde goederen niet enkel uit een prijs, maar tevens uit een andere tegenprestatie waartoe de koper zich verplicht of is de verkoop onderworpen aan voorwaarden die de verkoper stelt. Zoals in onderdeel 7.5.3 toegelicht, volgt uit artikel 70, lid 3, onderdeel b, DWU in samenhang gelezen met Commentary 11.1 van de Technische commissie douanewaarde van de WDO en de Aantekening op artikel 1, lid 1, onderdeel b, CVA, dat bepaalde vormen van koppelverkopen niet verenigbaar zijn met de toepassing van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen.[53] Dit betreft het geval als de verkoop of prijs voor de ingevoerde goederen afhankelijk is gesteld van een voorwaarde of prestatie waarvan de waarde niet kan worden bepaald. De Aantekening op artikel 1, lid 1, onderdeel b, CVA voorziet daaropvolgend in diverse voorbeelden. Eén van deze voorbeelden behelst de situatie dat de verkoper aan de koper de verplichting oplegt om naast de ingevoerde goederen ook andere goederen in een gekwantificeerde hoeveelheid van hem te kopen.[54]

Uit Commentary 11.1 volgt evenwel dat voornoemde Aantekening op artikel 1, lid 1, onderdeel b, CVA niet te strikt uitgelegd moet worden en dat bijvoorbeeld diverse vormen van 'compensatiehandel' in beginsel niet kwalificeren als een met de transactiewaarde van de ingevoerde goederen onverenigbare koppelverkoop. Compensatiehandel betreft een verkoop van goederen waarbij de tegenprestatie geheel of gedeeltelijk bestaat uit de uitwisseling van een goed of dienst en niet of slechts gedeeltelijk uit een geldbetaling.[55] Daarmee onderscheidt compensatiehandel zich naar mijn mening van een koppelverkoop. Bij compensatiehandel bestaat de vergoeding van de ingevoerde goederen (deels) uit de uitwisseling van een goed of dienst en eventueel een geldbetaling, terwijl bij een koppelverkoop de aankoop van het ingevoerde goed wordt gekoppeld aan de verplichting om een separate dienst of goederenlevering af te nemen waar een aparte vergoeding voor in aanmerking wordt genomen. Compensatiehandel heeft, met andere woorden, dus te maken met de opbouw van de vergoeding en een koppelverkoop met een verplichting om bovenop de aankoop van de ingevoerde goederen additionele diensten of goederen af te nemen.

Er kunnen verschillende verschijningsvormen van compensatiehandel worden onderscheiden. Onder het brede scala aan compensatieverkopen kunnen namelijk handelsgebruiken

53 Commentary 11.1. Treatment of tie-in sales. (Adopted, 9th Session, 8 March 1985, 32.350).
54 Zie nader onderdeel 7.5.
55 De transactiewaarde van de ingevoerde goederen kan alleen toepassing vinden bij compensatieverkopen indien de waarde van de tegenprestatie vastgesteld kan worden (onderdeel 7.3.5) en aan de overige voorwaarden voor toepassing van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen is voldaan (onderdeel 7.5).

als ruilhandel,[56] overeenkomsten tot tegenaankoop, compensaties of terugkopen, vereffeningsovereenkomsten, wissel- of driehoekshandel, *swap*-overeenkomsten of *offset*-overeenkomsten worden verstaan. Telkens zal aan de hand van de feiten en omstandigheden moeten worden vastgesteld of de compensatiehandel zich verhoudt met de in artikel 70, lid 3, onderdeel b, DWU neergelegde voorwaarden.

7.3 Werkelijk betaalde of te betalen prijs

7.3.1 Inleiding

De transactiewaarde van de ingevoerde goederen vereist dat wordt aangesloten bij de werkelijk betaalde of te betalen prijs. In artikel 70, lid 2, DWU wordt nader uiteengezet wat hieronder wordt verstaan:

> *De werkelijk betaalde of te betalen prijs is de totale betaling die door de koper aan de verkoper of door de koper aan een derde ten behoeve van de verkoper voor de ingevoerde goederen is of moet worden verricht, en omvat alle betalingen die als voorwaarde voor de verkoop van de ingevoerde goederen werkelijk zijn of moeten worden verricht.*

Het onderdeel 'werkelijk' betekent dat wordt aangesloten bij wat de koper van de ingevoerde goederen daadwerkelijk betaald voor de ingevoerde goederen. Het brengt ook met zich dat wanneer de koper een betaling verricht voor de goederen die worden ingevoerd en op enige wijze indirect wordt gecompenseerd voor de betaling aan de verkoper, de werkelijk betaalde of te betalen prijs lager is. Daarmee wordt voorkomen dat een kunstmatig hoge prijs wordt vastgesteld. Het afspreken van een hoge prijs kan in bepaalde gevallen namelijk als gunstig worden ervaren door degene die de invoerrechten voldoet, namelijk in het geval de ingevoerde goederen onderworpen zijn aan additionele rechten die worden geheven op basis van zogenoemde referentieprijzen. Dit betekent dat de additionele heffing toepassing vindt indien de transactiewaarde onder de referentieprijs wordt vastgesteld.

Aan de andere kant behoren alle betalingen die als voorwaarde voor de verkoop worden verricht tot de werkelijk betaalde prijs. Eén en ander staat er niet aan in de weg dat partijen naar eigen inzicht de hoogte van de prijs mogen vaststellen. In beginsel zal deze prijs, zelfs indien deze onder de marktwaarde van identieke goederen wordt vastgesteld, dienen als transactiewaarde van de ingevoerde goederen.[57] Wel hebben de douaneautoriteiten de

56 Voor nadere richtsnoeren voor het bepalen van de douanewaarde van ruilhandel, zie: Advisory Opinion 6.1. Treatment of barter or compensation deals under the Agreement. (Adopted, 3rd Session, 23 March 1982, 28.560). Ruilhandel is naar mijn mening een vorm van compensatiehandel. Bij ruilhandel worden goederen verkocht waarbij de tegenprestatie bestaat uit een goed of dienst. Bij compensatiehandel kan de tegenprestatie in aanvulling daarop bestaan uit een betaling.

57 Advisory Opinion 2.1. Acceptability of a price below prevailing market prices for identical goods. (Adopted, 2nd Session, 2 October 1981, 27.960). Een reden om de goederen onder de marktprijs te verkopen houdt bijvoorbeeld verband met voorraad die vanwege economische omstandigheden niet verkocht geraken voor de marktprijs. Zelfs als een onderneming besluit om de goederen op de markt te brengen tegen een prijs die lager is dan de productiekosten, hoeft dat niet tot verwerping van de transactiewaarde te leiden. Case study 12.1. Application of Article 1 of the Valuation Agreement for goods sold for export at prices below their cost of production. (Adopted, 11th Session, 3 November 2000, VT0164).

mogelijkheid om de importeur te verzoeken om documentatie ter staving van de juistheid van de aangeven prijs te overleggen.[58] Een voorbeeld van een situatie waarbij de prijs wordt vastgesteld onder de marktprijs, betreft zogenoemde '*flash sales*'. Bij *flash sales* worden goederen voor een korte periode tegen een zwaar gereduceerde prijs verkocht voor promotionele doeleinden via traditionele verkoopkanalen of via e-commerce. Ook in die gevallen kan de douanewaarde overeenkomstig de transactiewaarde van de ingevoerde goederen worden bepaald.[59]

Daarnaast voorziet de toevoeging 'of te betalen' erin dat, ook op het moment dat de betaling voor te waarderen goederen nog niet heeft plaatsgevonden, de transactiewaarde van de ingevoerde goederen toch als methode voor de bepaling van de douanewaarde toepassing kan vinden.

7.3.2 Voorwaarde voor de verkoop

Betalingen die als voorwaarde voor de verkoop van de ingevoerde goederen werkelijk zijn of moeten worden verricht, worden in aanmerking genomen voor de vaststelling van de douanewaarde. Daartoe moet worden getoetst aan de zogenaamde '*condition of sale test*'. Ik meen in dat kader dat 'werkelijk betaalde of te betalen prijs' gelinkt is aan de 'goederen waarvoor de waarde wordt bepaald'. In mijn optiek hoeft derhalve niet iedere betaling die als voorwaarde voor de verkoop wordt verricht in aanmerking te worden genomen voor de vaststelling van de douanewaarde. Er moet een duidelijke link bestaan tussen de betaling en de ingevoerde goederen. In de Aantekening op artikel 1 CVA staat in dat kader aangegeven dat:[60]

> "*De overdracht van dividenden of andere betalingen van de koper aan de verkoper die geen verband houden met de ingevoerde goederen,* […] *niet tot de douanewaarde* [behoren]."

De voorwaarden van de *condition of sale test* onder het DWU zijn niet wettelijk verankerd, met uitzondering van de *condition of sale test* die toepassing vindt voor de bijtelling van royalty's en licentierechten. In dat geval zijn nadere voorwaarden gesteld in artikel 136, lid 4, UDWU. Ik acht dit artikel en in het bijzonder de daarin opgenomen voorwaarden, niet toepasselijk om vast te stellen of sprake is van een voorwaarde voor de verkoop in de zin van artikel 70, lid 2, DWU. Eén en ander houdt verband met het feit dat in de koptekst van artikel 136 UDWU enkel een verwijzing wordt gemaakt naar artikel 71, lid 1, onderdeel c, DWU en niet naar artikel 70, lid 2, DWU. Daarnaast volgt uit de bewoordingen van artikel 136 UDWU, dat de daarin opgenomen *condition of sale test* enkel ziet op betalingen voor royalty's en licentierechten. Voor de invulling van de *condition of sale test* kan derhalve voor de toepassing van artikel 70, lid 2, DWU niet bij artikel 136, lid 4, UDWU worden aangesloten.

58 Artikel 140, lid 1, UDWU. HvJ EU 16 juni 2016, nr. C-291/15 (EURO 2004. Hungary Kft.), ECLI:EU:C:2016:45526.

59 Commentary 23.1. Valuation of imported goods purchased in "flash sales". (Adopted, 48th Session, 17 May 2019, VT1188E1c). Zie in dit verband ook onderdeel 6.3.3.2 over de toepassing van *flash sales* als transactiewaarde van identieke of soortgelijke goederen.

60 Punt 4 van de Aantekening bij artikel 1 CVA.

Wel kan worden aangesloten bij de uitleg die het Hof van Justitie heeft gegeven aan de *condition of sale test*. De uitleg van 'voorwaarde van de verkoop' is in de context van royalty's en licentierechten aan de orde geweest in het *GE Healthcare GmbH tegen Hauptzollamt Düsseldorf*-arrest. Uit het *5th AVENUE Products Trading GmbH tegen Hauptzollamt Singen*-arrest kan worden afgeleid dat deze uitleg ook toepassing moet vinden voor de uitleg van 'voorwaarde voor de verkoop' zoals bedoeld in (thans) artikel 70, lid 2, DWU.[61] In het *GE Healthcare GmbH tegen Hauptzollamt Düsseldorf*-arrest overweegt het Hof van Justitie dat sprake is van een voorwaarde voor de verkoop van de goederen waarvan de waarde moet worden bepaald, wanneer in het kader van de contractuele betrekkingen die zijn vastgesteld tussen de verkoper, of de met hem verbonden persoon, en de koper, deze betaling voor de verkoper dermate belangrijk is dat hij zonder deze betaling niet bereid is de goederen te verkopen.[62]

7.3.3 Herzieningsclausules (price review clauses)

Het kan voorkomen dat voorafgaand aan de invoer contractueel wordt vastgelegd dat de werkelijk betaalde of te betalen prijs op een prijsformule wordt gebaseerd, waarvan de variabelen pas bekend zijn nadat de goederen ten invoer zijn aangegeven. De prijs hangt dan bijvoorbeeld af van kosten die te maken hebben met verrichte arbeid, de grondstofprijs of overheadkosten. In dat geval is, net als bij prijskortingen (zie onderdeel 7.3.8) en prijsaanpassingen in verband met de overschrijding van betalings- of bezorgtermijnen, op het moment van invoer geen prijs bekend. De transactiewaarde van de ingevoerde goederen kan in zulke gevallen niettemin nog steeds toepassing vinden in gevallen dat sprake is van deze zogenoemde herzieningsclausules (*price review clauses*). In Commentary 4.1 van de Technische commissie douanewaarde van de WDO worden voornoemde en andere situaties genoemd die als herzieningsclausules kunnen worden aangemerkt.[63] De Technische commissie douanewaarde merkt op dat het bestaan van een herzieningsclausules de toepassing van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen als grondslag voor de bepaling van de douanewaarde niet uitsluit indien de werkelijk betaalde of te betalen prijs kan worden vastgesteld aan de hand van de gegevens zoals opgenomen in het verkoopcontract. Op de vraag of ook sprake is van een herzieningsclausule indien de transactiewaarde is gebaseerd op een interne verrekenprijs, wordt nader ingegaan in hoofdstuk 10.

Hoewel de toepassing van herzieningsclausules de toepassing van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen niet in de weg lijkt te staan, kan de toepassing ervan wel praktische problemen met zich brengen. Een herzieningsclausule kan er namelijk voor zorgen dat de prijs op het moment van invoer niet bekend is of na het moment van invoer nog moet worden aangepast. Indien een prijs reeds bekend is, kan de invoeraangifte worden ingediend en kan nadien worden verzocht om een wijziging van de invoeraangifte op grond van artikel 173 DWU of, indien de prijsaanpassing leidt tot een gedeeltelijke teruggaaf van betaalde invoerrechten, een verzoek om teruggaaf of kwijtschelding ex artikelen 116 jo

61 HvJ EU 19 november 2020, nr. C-775/19 (5th AVENUE Products Trading GmbH tegen Hauptzollamt Singen), ECLI:EU:C:2020:948, r.o. 42.

62 HvJ EU 9 maart 2017, nr. C-173/15 (GE Healthcare GmbH tegen Hauptzollamt Düsseldorf), ECLI:EU:C:2017:195, r.o. 60.

63 Commentary 4.1. Price review clauses. (Adopted, 3rd Session, 23 March 1982, 28.560).

117 DWU. In voornoemd geval als ook in de gevallen dat nog geen prijs beschikbaar is op het moment van invoer, kan gebruik gemaakt worden van een vereenvoudigde aangifte in de zin van artikel 166 DWU of kan de douanewaarde onder bepaalde voorwaarden ook worden vastgesteld op basis van de vereenvoudiging zoals bedoeld in artikel 73 DWU ('forfaitaire waarde vaststelling').[64]

7.3.4 Verkoopcondities

Het aangaan van verkoopcondities waaronder de prijs tot stand komt, zijn in beginsel voor de vaststelling van de douanewaarde toegestaan voor zover zij niet in strijd zijn met de voorwaarden die zijn genoemd in artikel 70, lid 3, DWU (zie onderdeel 7.5). Wel moet de prijs tot stand zijn gekomen ten aanzien van een verkoop voor uitvoer (zie onderdeel 7.4).

De voor de vaststelling van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen relevante prijs, is de prijs die de verkoper en koper onderling vaststellen. De gemaakte afspraken rondom de verdeling van vervoer- en verzekeringskosten tussen partijen doen in dat kader niet ter zake. De afgesproken handelsvoorwaarden hebben echter mogelijk als consequentie dat de afgesproken prijs afwijkt van de CIF-invoerprijs van welke prijsstandaard uitgegaan moet worden voor de vaststelling van de douanewaarde.[65] Op basis van de CIF-invoerprijs worden de vervoer- en verzekeringskosten tot het douanegebied van de Europese Unie gedragen door de verkoper. Indien een andere internationale standaard omtrent de handelsvoorwaarde gehanteerd wordt dan CIF, zullen, om de tussen partijen vastgestelde verkoopprijs te kunnen gebruiken als douanewaarde, vervoers- en verzekeringskosten bijgeteld of in aftrek moeten worden gebracht voor het vaststellen van de douanewaarde naar gelang de internationale standaard (zie nader onderdeel 11.7.4).

Hoewel onder de CVA wordt uitgegaan van een positieve waarde conceptie, wat inhoudt dat de douanewaarde in beginsel vastgesteld wordt op basis van de verkoopprijs die partijen onderling vaststellen, moeten andere prijselementen additioneel in aanmerking worden genomen voor de vaststelling van de douanewaarde. Het kan daarbij gaan om betalingen voor diensten of rechten die als voorwaarde voor de verkoop van de ingevoerde goederen zijn verricht, waarbij de prijs tussen de verkoper en koper onderling zijn overeengekomen. Ook kunnen goederen of diensten gratis door de koper ter beschikking worden gesteld aan de verkoper voor de fabricage van de ingevoerde goederen. Onder voorwaarden moet de waarde van deze goederen of diensten als toelevering worden bijgesteld (zie onderdeel 11.4), voor zover de waarde van de toelevering niet in de door de verkoper berekende verkoopprijs is begrepen.

7.3.5 Geld of natura

De betaling kan plaatsvinden in contanten of natura. De betalingen kunnen overeenkomstig artikel 129, lid 1, UDWU worden verricht in de vorm van kredietbrieven of verhandelbaar papier en de betaling kan zowel op directe als indirecte wijze plaatsvinden (onderdeel 7.3.6).

64 Zie respectievelijk onderdelen 6.4.2 en 6.4.3.

65 De CVA laat WHO-leden de keuze om de douanewaarde vast te stellen op basis van de CIF- of FOB-invoerprijs.

Onder betaling in natura kan een tegenprestatie voor de ingevoerde goederen worden verstaan in de vorm van goederen, diensten of rechten zolang de waarde van deze prestatie kan worden vastgesteld.[66] Indien de vergoeding in natura plaatsvindt, moet wel worden nagegaan of de tegenprestatie geheel betrekking heeft op de ingevoerde goederen of dat in wezen sprake is van een koppelverkoop. In dat laatste geval kan de transactiewaarde van de ingevoerde goederen niet altijd toepassing vinden (onderdeel 7.2.5.4).

7.3.6 Direct of indirect

De betaling voor de ingevoerde goederen kan op directe of indirecte wijze plaatsvinden. Dat houdt overeenkomstig artikel 129, lid 1, onderdelen a tot en met d, UDWU in dat de betaling verricht kan worden aan de verkoper, een derde partij ten behoeve van de verkoper, een derde partij die verbonden is met de verkoper of een derde partij wanneer de betaling aan die partij is gedaan om te voldoen aan de verplichting van de verkoper. De betaling voor een activiteit die een koper voor eigen rekening verricht, wordt niet als indirecte betaling aanmerkt.[67]

De toevoeging dat indirecte betalingen ook in aanmerking genomen moeten worden, dient er niet alleen toe om betalingen die aan derden ten behoeve van de verkoper worden verricht onder de noemer 'werkelijke betaalde of te betalen prijs' te brengen. Met indirecte betalingen wordt ook gedoeld op betalingen die de koper rechtstreeks verricht aan de verkoper, maar die niet direct verband houden met de ingevoerde goederen. Hierbij kan gedacht worden aan een importeur die recht heeft op een tegoed naar aanleiding van een eerdere transactie. De importeur heeft bijvoorbeeld ten tijde van een eerdere transactie gebrekkige goederen ontvangen. Indien dit tegoed bij een latere transactie als korting wordt ingezet, vormt dit tegoed een indirecte betaling voor laatstgenoemde transactie.[68] Voor eerstgenoemde levering kan worden geopteerd voor een prijsaanpassing voor gebrekkige goederen (zie onderdeel 7.2.4), waardoor uiteindelijk voor beide transacties de juiste transactiewaarde vastgesteld wordt. Indien een verkoop afhankelijk is van enige voorwaarde of prestatie waarvan de waarde kan worden vastgesteld, dan moet deze waarde als indirecte betaling ook in aanmerking worden genomen (onderdeel 7.3.2).

Dat ook indirecte betalingen voor de ingevoerde goederen deel uitmaken van de werkelijk betaalde of te betalen prijs, maakt niet dat alle betalingen aan de verkoper door de koper in aanmerking moeten worden genomen voor de vaststelling van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen. Telkens moet worden nagegaan of de betalingen betrekking hebben op de ingevoerde goederen en als voorwaarde van de verkoop zijn verricht (onderdeel 7.3.2).

66 Artikel 70, lid 3, onderdeel b, DWU.

67 Zie de Aantekening bij artikel 1, lid 1, CVA en Commentary 16.1. Activities undertaken by the buyer on his own account after purchase of the goods but before importation. (Adopted, 20th Session, 12 October 1990, 36.280). Zie ook onderdeel 7.3.7.

68 Advisory Opinion 8.1. Treatment under the Agreement of credits in respect of earlier transactions. (Adopted, 3rd Session, 23 March 1982, 28.560).

7.3.7 Ten gunste van de verkoper en koper

Indien activiteiten worden ontplooid ten gunste van zowel de verkoper als koper, komt de vraag op of de waarde van deze activiteit in aanmerking genomen moet worden voor de vaststelling van de douanewaarde. In de Aantekening op artikel 1, lid 1, CVA staat opgenomen:

> *Activiteiten die door de koper voor eigen rekening worden verricht, andere dan die waarvoor artikel 8 in een correctie voorziet, worden niet als een indirecte betaling aan de verkoper aangemerkt, zelfs niet indien deze activiteiten als een voordeel voor de verkoper kunnen worden aangemerkt. Voor het vaststellen van de douanewaarde worden de kosten van dergelijke activiteiten derhalve niet aan de werkelijk betaalde of te betalen prijs toegevoegd.*

Voornoemde bepaling was onder het CDW wettelijk verankert in artikel 29, lid 3, onderdeel b, CDW en ontbeert een equivalent onder het DWU. De meest voorkomende activiteiten die zowel de koper als verkoper dienen, zijn enerzijds marketingactiviteiten die tot doel hebben de afzet van de koper te vergroten en daarmee indirect de afzet van de verkoper en anderzijds voor de goederen verstrekte garanties.[69] Dat artikel 29, lid 3, onderdeel b, CDW specifiek voor dat doel was opgenomen, blijkt ook uit artikel 149, lid 1, TCDW waarin is opgenomen dat:

> *Voor de toepassing van artikel 29, lid 3, onder b), van het Wetboek betekent de uitdrukking "activiteiten die verband houden met het verhandelen van de goederen" alle activiteiten die verband houden met marktonderzoek, reclame voor en promotie van de verkoop van de betrokken goederen, alsmede alle activiteiten die verband houden met de voor de goederen verstrekte garanties.*

Aldus het tweede lid van artikel 149 TCDW worden voornoemde activiteiten aangemerkt als voor eigen rekening van de koper, zelfs in het geval de koper bij overeenkomst door de verkoper daartoe wordt verplicht en ondanks dat de activiteiten ook de verkoper dienen. De waarde van de verrichte activiteit maakt derhalve geen onderdeel uit van de werkelijk betaalde of te betalen prijs en wordt voorts ook niet als indirecte betaling in aanmerking genomen.[70] Hoewel artikel 29, lid 3, onderdeel b, CDW niet is opgenomen onder het DWU-wetgevingspakket, meen ik dat de strekking ervan nog steeds belichaamd wordt in de opzet van de douanewaardebepalingen onder het DWU. Dit blijkt ook uit het feit dat in artikel 129, lid 2, UDWU is opgenomen dat:

> *Activiteiten die de koper of een met hem verbonden onderneming voor eigen rekening verricht, waaronder die activiteiten die verband houden met het verhandelen van goederen maar met uitzondering van de activiteiten waarvoor in artikel 71 van het wetboek in een aanpassing is voorzien, worden niet als een indirecte betaling aan de verkoper beschouwd.*

Marketing- of soortgelijke activiteiten die de koper of een met hem verbonden onderneming voor eigen rekening verricht maken dus geen onderdeel uit van de werkelijk betaalde of te betalen prijs. Het maakt daarbij naar mijn mening niet uit of de activiteiten worden verricht

69 S.L. Sherman & H. Glashoff, *Customs valuation: commentary on the GATT customs valuation code*, ICC Pub: 1988, p. 75.

70 Artikel 129, lid 2, UDWU en Commentary 16.1. Activities undertaken by the buyer on his own account after purchase of the goods but before importation. (Adopted, 20th Session, 12 October 1990, 36.280).

voor of nadat de goederen zijn ingevoerd.[71] De vraag is hoe de marketing- of soortgelijke activiteiten worden behandeld indien zij voor rekening van de verkoper van de ingevoerde goederen worden verricht. Indien het een betaling betreft die als voorwaarde voor de verkoop van de ingevoerde goederen werkelijk is of wordt verricht, behoort deze betaling deel uit te maken van de douanewaarde ex artikel 70, lid 2, DWU (onderdeel 7.3.2). Dat betekent dat de goederen door de koper niet kunnen worden aangekocht zonder betaling van de kosten die de verkoper doorbelast ten aanzien van de door hem verrichte marketing- of soortgelijke activiteiten en de kosten verband houden met de ingevoerde goederen. Op het moment dat de kosten niet als verkoopvoorwaarde in rekening worden gebracht, maken de kosten geen onderdeel uit van de transactiewaarde. Dit is anders wanneer de kosten onafscheidelijk in de verkoopprijs zijn opgenomen. De kosten kunnen in dat geval niet in aftrek worden gebracht, te meer artikel 72 DWU voor dergelijke situaties niet voorziet in een aftrekpost (onderdeel 11.8.1 e.v.). Als de kosten separaat worden doorbelast betrekken *Sherman & Glashoff* de stelling dat de kosten eveneens in aanmerking moeten worden genomen voor de vaststelling van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen als indirecte betaling, mits de kosten verband houden met de ingevoerde goederen.[72] Ik meen, onder verwijzing naar wat ik hiervoor al opmerkte, dat dit enkel het geval is als de kosten worden betaald als verkoopvoorwaarde. Geen andere in rekening gebrachte kosten worden namelijk in de douanewaarde begrepen, tenzij de kosten aan de werkelijk betaalde of te betalen prijs moeten worden toegevoegd uit hoofde van artikel 71 DWU (hoofdstuk 11).[73]

Indien een derde activiteiten verricht ten aanzien van de ingevoerde goederen, moet worden vastgesteld of deze partij zelfstandig optreedt als koper of optreedt als agent (onderdeel 11.2.3.3). In dat laatste geval is de door hem in rekening gebrachte vergoeding belast indien sprake is van een verkoopcommissie of courtage en onbelast als sprake is van een inkoopcommissie (onderdeel 11.2.4).

7.3.8 Kortingen[74]

7.3.8.1 Inleiding

Kortingen zijn er in verschillende soorten en maten. Een korting kan de vorm aannemen van een prijskorting of quantumkorting, de korting kan vooraf of juist achteraf worden afgesproken tussen de koper en verkoper van de goederen en kan bijvoorbeeld afhankelijk zijn gesteld van het aantal in een jaar afgenomen goederen of juist afhankelijk zijn gesteld

71 Commentary 16.1. Activities undertaken by the buyer on his own account after purchase of the goods but before importation. (Adopted, 20th Session, 12 October 1990, 36.280).

72 S.L. Sherman & H. Glashoff, *Customs valuation: commentary on the GATT customs valuation code*, ICC Pub: 1988, p. 76. Zie nader over de behandeling van advertentiekosten onder de CVA: P. Gonzáles Bianchi & J.D. Barbosa Mariño, The Customs Valuation Treatment of Advertisement with regard to Imported Goods, *GTCJ* 10(11/12), p. 407-416.

73 Commentary 16.1. Activities undertaken by the buyer on his own account after purchase of the goods but before importation. (Adopted, 20th Session, 12 October 1990, 36.280).

74 Kortingen in de vorm van gratis ter beschikking gestelde producten die goederen waarvoor betaling heeft plaatsgevonden vergezellen, laat ik hier buiten beschouwing. In beginsel worden dergelijke leveringen niet aangemerkt als verkoop voor uitvoer waardoor de douanewaarde overeenkomstig een alternatieve waarderingsmethode moeten worden vastgesteld, zie onderdeel 7.4.2.4.2.

van de hoeveelheid doorverkochte goederen. Ook kan een verkoper een marketingstrategie hebben ontwikkeld die erop gericht is om een marktaandeel te verwerven op een nieuwe of bestaande markt. De daarbij behorende prijsstrategie kan zijn dat hij een prijs hanteert die (iets) lager is dan de concurrenten ('*discount pricing*'). Een andere prijsstrategie is om eerst een lage prijs te hanteren en na verloop van tijd de prijs te laten oplopen, nadat marktaandeel op de concurrenten is gewonnen ('marktpenetratiestrategie').

7.3.8.2 Voorwaarden waaronder kortingen in aanmerking mag worden genomen

De vraag is in hoeverre kortingen in aanmerking genomen moeten worden om de douanewaarde vast te stellen. In de CVA is daarover niets opgemerkt. Onder het DWU-wetgevingspakket is wel voorzien in bepalingen waarin de behandeling van kortingen uiteen wordt gezet. Zo geeft artikel 130 UDWU, lid 1, aan dat kortingen in aanmerking mogen worden genomen voor de vaststelling van de douanewaarde overeenkomstig de transactiewaarde van de ingevoerde goederen indien voor de aanvaarding van de douaneaangifte de kortingen en het bedrag ervan in de verkoopovereenkomst waren opgenomen. Het artikel lijkt echter niet geschreven om kortingen bij de toepassing van alternatieve waarderingsmethoden in aanmerking te nemen.[75]

Ik meen dat de voorwaarde, inhoudende dat het bedrag van de korting in de verkoopovereenkomst opgenomen moet zijn, zo uitgelegd moet worden dat uit de bewoordingen van de verkoopovereenkomst of andere documentatie die samenhangt met de verkoop, moet blijken hoe het bedrag van de korting berekend moet worden. Het is mijns inziens niet vereist dat het precieze bedrag al is vastgesteld. Voor de toets of een korting in aanmerking genomen mag worden voor de vaststelling van de douanewaarde, is het voorts niet noodzakelijk om vast te stellen of de korting volgt uit normale commerciële praktijken en/of dat de korting ook aan andere kopers wordt gegund.[76] Zelfs indien de korting tot resultaat heeft dat de prijs na aftrek van de korting beneden de marktprijs van identieke goederen uitkomt, zou in mijn optiek een korting in aanmerking moeten worden genomen.[77]

Een korting die niet volgt uit een voorafgaand aan de invoer opgemaakt contract of op andere wijze voorafgaand aan het moment van invoer aan de koper wordt gegund, kan niet in aanmerking worden genomen voor de vaststelling van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen.[78] Op dit vereiste valt een en ander af te dingen. Stel bijvoorbeeld dat na invoer van de goederen door de koper een prijskorting wordt verleend, die niet volgt uit een voor het moment van invoer opgemaakt contract, dan kan gesteld worden dat de werkelijk betaalde of te betalen prijs achteraf bezien lager is. Het temporeel beperken van het in aanmerking nemen van een prijskorting verhoudt zich daarnaast niet met

75 HvJ EU 20 juni 2019, nr. C-1/18 (Oribalt Rīga tegen Valsts ieņēmumu dienests), ECLI:EU:C:2019:519, r.o. 40-45. Zie ook onderdeel 6.4.5.4.

76 Punt 5 van Commentary 8 of the Customs Code Committee and the Customs Expert Group (Valuation Sections) Treatment of discounts under Article 70 UCC and Article 130 UCC IA.

77 Advisory Opinion 2.1. Acceptability of a price below prevailing market prices for identical goods. (Adopted, 2nd Session, 2 October 1981, 27.960).

78 Artikel 130, lid 3, UDWU en punt 6 van Commentary 8 of the Customs Code Committee and the Customs Expert Group (Valuation Sections) Treatment of discounts under Article 70 UCC and Article 130 UCC IA.

Explanatory note 1.1, waarin is opgenomen dat: "[…] *there is no time element involved in determining transaction value under Article 1*."[79] Ik meen dat er derhalve goede gronden zijn om het Hof van Justitie op basis van een verdragsconforme interpretatie van de CVA ertoe te bewegen om artikel 130, lid 3, UDWU ongeldig te verklaren. Een en ander vanwege het feit dat de Europese Commissie oneigenlijk van zijn bevoegdheid tot uitvaardiging van uitvoeringshandelingen gebruik lijkt te hebben gemaakt bij het stellen van nadere voorwaarden in artikel 130, lid 3, DWU wat zich niet verhoudt met de reikwijdte van artikel 70, lid 1, DWU.

7.3.8.3 Behandeling van verschillende soorten kortingen

Grofweg kan er voor de vaststelling van de transactiewaarde van ingevoerde goederen onderscheid worden gemaakt tussen gewone prijskortingen (onderdeel 7.3.8.3.1), kwantumkortingen (onderdeel 7.3.8.3.2) en kortingen die worden gegund in het kader van vervroegde betaling (onderdeel 7.3.8.3.3).

7.3.8.3.1 Gewone prijskortingen

Voor gewone prijskortingen geldt dat als aan de in onderdeel 7.3.8.2 genoemde voorwaarden is voldaan, de nettoprijs in aanmerking genomen mag worden voor de vaststelling van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen. Daarbij kan onderscheid in behandeling worden onderkend tussen enerzijds het geval dat op het moment van invoer de nettoprijs reeds is voldaan en anderzijds de situatie dat de nettoprijs bekend is, maar deze nog niet is voldaan. In beide situaties kan een prijsaanpassing in aanmerking worden genomen voor de vaststelling van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen. De korting wordt niet aangemerkt als voorwaarde of prestatie waarvan de prijs of verkoop afhankelijk is gesteld en waarvan de waarde niet kan worden bepaald.[80] In dat laatste geval zal op het moment van invoer wel bekend moeten zijn wat het bedrag van de korting is.[81] Dit kan volgen uit de verkoopovereenkomst, maar ook bijvoorbeeld uit een verklaring op de factuur.[82]

7.3.8.3.2 Kwantumkortingen

Kwantumkortingen kunnen net als gewone prijskortingen in aanmerking worden genomen, mits aan de voorwaarden zoals genoemd in onderdeel 7.3.8.2 is voldaan. De korting wordt

79 Explanatory note 1.1. Time element in relation to Articles 1, 2 and 3 of the Agreement. (Adopted, 2nd Session, 2 October 1981, 27.960).

80 Zie in dat kader respectievelijk: Advisory Opinion 5.1. Treatment of cash discount under the Agreement. (The case that payment for the goods has been made before the time of valuation.) (Adopted, 3rd Session, 23 March 1982, 28.560) en Advisory Opinion 5.3. Treatment of cash discount under the Agreement. (The case that payment for the goods has not yet been made at the time of valuation: the transaction value under Article 1 of the Agreement.) (Adopted, 5th Session, 11 March 1983, 29.960).

81 Advisory Opinion 5.2. Treatment of cash discount under the Agreement. (The case that payment for the goods has not yet been made at the time of valuation: the requirements of Article 1.1 (b) of the Agreement.) (Adopted, 3rd Session, 23 mars 1982, 28.560).

82 Advisory Opinion 5.3. Treatment of cash discount under the Agreement. (The case that payment for the goods has not yet been made at the time of valuation: the transaction value under Article 1 of the Agreement.) (Adopted, 5th Session, 11 March 1983, 29.960).

evenredig verdeeld over de totale partij aan door de koper afgenomen producten. Indien een deel van de afgenomen partij is bedoeld voor invoer in het douanegebied van de Europese Unie en een deel wordt verscheept naar een derde land, zal de kwantumkorting naar evenredigheid over het totaal moeten worden verdeeld.[83]

Een kwantumkorting kan al vaststaan op het moment van invoer. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn indien de hoeveelheid aangeschafte producten de drempel overschrijdt waarboven een korting wordt gegund aan de koper. In een dergelijk geval kan de korting bij invoer gelijk in aanmerking worden genomen. Het kan echter ook voorkomen dat weliswaar de voorwaarden waaronder een kwantumkorting wordt toegekend vaststaan, maar de werkelijk betaalde of te betalen prijs nog niet vast staat, omdat nog niet bekend is of aan de voorwaarden wordt voldaan. Hierbij kan gedacht worden aan de toepassing van een cumulatief progressief kortingssysteem waarbij de hoeveelheid aangeschafte goederen gekoppeld is aan het kortingspercentage. Een voorbeeld in dit kader is het geval waarbij sprake is van twee verkopen die plaatsvinden in een periode die is vastgesteld in de voorwaarden waaronder de kwantumkorting wordt toegekend. De eerste verkoop vertegenwoordigt 100 goederen en is daarmee goed voor een kortingspercentage van 3%. De tweede verkoop vertegenwoordigd 50 goederen waarop een kortingspercentage van 5% van toepassing is, omdat bij de tweede verkoop ook de hoeveelheid goederen wordt meegerekend die tijdens de eerste verkoop is afgenomen. Bij de invoer van de 50 goederen mag een kortingspercentage van 5% in aanmerking worden genomen. De 2% korting op de eerste verkoop kan bij deze invoer niet in aanmerking worden genomen.[84] Eventueel kan de 2% korting wel met terugwerkende kracht in aanmerking worden genomen ten aanzien van de invoer die verband houdt met de eerste verkoop. Dit zou kunnen als voorzien is in een herzieningsclause en er passende voorzieningen zijn getroffen, omdat de douanewaarde op het moment van invoer niet (definitief) kan worden vastgesteld. Naar mijn mening kan dan worden gekozen om de brutoprijs in aanmerking te nemen voor de vaststelling van de douanewaarde en nadien om een wijziging van de invoeraangifte op grond van artikel 173, lid 3, DWU te verzoeken of, indien de prijsaanpassing leidt tot een gedeeltelijke teruggaaf van betaalde invoerrechten, een verzoek om teruggaaf of kwijtschelding ex artikelen 116 jo 117 DWU. Ook kan gebruik worden gemaakt van een vereenvoudigde aangifte in de zin van artikel 166 DWU of de vereenvoudiging zoals bedoeld in artikel 73 DWU.[85] In dat laatste geval zou een herzieningsclausule in mijn optiek niet nodig zijn, maar moet

83 Commentaar 8 van de Expertgroep Douane (afdeling douanewaarde) betreffende de behandeling van kortingen overeenkomstig artikel 70 DWU en artikel 130 UDWU, punten 7 en 8.

84 Advisory Opinion 15.1. Treatment of quantity discounts. (Adopted, 12th Session, 10 October 1986, 33.590).

85 Zie respectievelijk onderdelen 6.4.2 en 6.4.3. In de oude versie van Commentaar 8 van het Comité Douane (afdeling douanewaarde) stond opgenomen dat indien op het moment van invoer van de goederen nog niet vaststaat of aan de voorwaarden is voldaan waaronder de kwantumkorting wordt toegekend, de douanewaardebepalingen niet voorzien in de aanvaarding van de betaalde of te betalen prijs in dergelijke gevallen. Onder de nieuwe versie van Commentaar 8 staat opgenomen dat thans wel is voorzien in een douanewaardebepaling om deze type kortingen in aanmerking te nemen. Niet wordt verwezen op welk bepaling wordt gedoeld, maar dit lijkt artikel 73 DWU ('forfaitaire waarde vaststelling') te kunnen zijn die een ruimer toepassingsbereik voorstaat dan onder zijn equivalent onder het CDW, zie nader onderdeel 6.4.3.1.

worden aangetoond dat op het moment van invoer de werkelijk betaalde of te betalen prijs niet meetbaar is.

7.3.8.3.3 Kortingen in het kader van vervroegde betalingen

Kortingen die te maken hebben met vervroegde betalingen mogen aldus artikel 130, lid 2, UDWU in aanmerking worden genomen. Indien de betaling al heeft plaatsgevonden, kan de nettoprijs in aanmerking worden genomen voor het vaststellen van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen. Indien de betaling nog niet heeft plaatsgevonden ten tijde dat de goederen voor invoer worden aangegeven, mag de korting voor vervroegde betaling in aanmerking worden genomen als op het moment van invoer nog wordt voldaan aan de betalingsvoorwaarde en moet de hoogte van de korting overeenkomen met algemeen aanvaarde handelspraktijken.[86] Indien de toegekende korting hoger is, dan moet de importeur op verzoek kunnen bewijzen dat de goederen daadwerkelijk tegen de prijs zijn verkocht die overeenkomt met de werkelijk betaalde of te betalen prijs.[87] Indien de hoogte van het kortingspercentage afhangt van de betalingsvoorwaarden, dan mag het hoogste kortingspercentage in aanmerking worden genomen, mits deze korting overeenkomt met algemeen aanvaarde handelspraktijken.

7.4 Verkoop voor uitvoer

7.4.1 Inleiding

Een transactie die in douanerechtelijke zin kan worden aangemerkt als verkoop, kan pas in aanmerking worden genomen voor de vaststelling van de transactiewaarde als de goederen ook zijn verkocht voor uitvoer naar het douanegebied van de Europese Unie. Derhalve moet voor de interpretatie van het begrip 'verkoop voor uitvoer' bepaald worden, wat enerzijds onder het begrip 'verkoop' (onderdeel 7.4.2) wordt verstaan en anderzijds wanneer sprake is van goederen die worden 'verkocht voor uitvoer' (onderdeel 7.4.3 en hoofdstuk 9). Indien er meer dan één transactie in een goederenstroom kwalificeert als verkoop voor uitvoer, moet daaropvolgend worden bepaald welke daarvan in aanmerking genomen kan worden voor het bepalen van de douanewaarde. Deze vraag is in het bijzonder van belang vanwege de introductie van het DWU. Het DWU lijkt namelijk een verschuiving te bewerkstelligen van een transactiewaarde die gebaseerd is op het *first-sale* principe naar een transactiewaarde die gebaseerd is op het *last-sale* principe. Daarop wordt in hoofdstuk 9 nader ingegaan.

7.4.2 Het begrip 'verkoop'

7.4.2.1 Inleiding

Het begrip 'verkoop' is in de CVA noch de wettelijke bepalingen van het DWU-wetgevingspakket gedefinieerd. Advisory Opinion 1.1 van de Technische commissie douanewaarde

86 Commentaar 8 van de Expertgroep Douane (afdeling douanewaarde) betreffende de behandeling van kortingen overeenkomstig artikel 70 DWU en artikel 130 UDWU, punt 9.

87 Commentaar 8 van de Expertgroep Douane (afdeling douanewaarde) betreffende de behandeling van kortingen overeenkomstig artikel 70 DWU en artikel 130 UDWU, punt 9.

van de WDO geeft richting aan de invulling van het begrip 'verkoop', waarmee de uniforme uitleg van het begrip 'verkoop' wordt nagestreefd.[88] Daartoe omvat Advisory Opinion 1.1 diverse casusposities waarbij goederen ten invoer zijn aangegeven, maar waarbij de onderliggende transacties niet kwalificeren als verkoop (onderdeel 7.4.2.4). Voorts merkt de Technische commissie douanewaarde van de WDO op dat een verkoop '*in the widest sense*' moet worden uitgelegd. In de *Guidance Document on Customs Valuation* legt de Europese Commissie dit in die zin uit dat alle transacties die economisch of juridisch als verkoop kwalificeren, voor de vaststelling van de douanewaarde aangewend moeten worden. Hiermee zou de werkelijke marktwaarde van het ingevoerde goed het beste worden gereflecteerd.[89]

Door aan te sluiten bij transacties die economisch of juridisch als verkoop kwalificeren, wordt bereikt dat de douanewaarde zo vaak mogelijk op basis van de transactiewaarde wordt vastgesteld. Tegelijk doemt het gevaar op dat elke EU-lidstaat er een andere interpretatie op nahoudt door zich te baseren op nationale wetgeving waarin het begrip 'verkoop' is vervat. Dit komt de uniformiteit van de toepasbare regelgeving niet ten goede. Dit wordt versterkt door het feit dat ook in het DWU-wetgevingspakket niet is voorzien in een invulling van het begrip 'verkoop'. *Sherman & Glashoff* geven aan dat ondanks het 'gevaar' voor verschillende interpretaties, over het algemeen consensus bestaat over de kenmerken van een verkoop.[90] Dit lijkt in de praktijk echter genuanceerder te liggen. Zo huldigen diverse douaneautoriteiten het standpunt dat verkooporders ('*purchase orders*') ook als verkoop voor uitvoer kwalificeren, wat naar mijn optiek een te ruime opvatting van het begrip verkoop voor uitvoer voor douanedoeleinden betreft (onderdeel 9.4.5).

In het hiernavolgende ga ik nader in op de betekenis die aan een verkoop vanuit juridisch en economisch perspectief kan worden toegekend (onderdeel 7.4.2.2). Daaropvolgend bespreek ik twee arresten van het Hof van Justitie waarin het begrip verkoop nader wordt geduid (onderdeel 7.4.2.3). Tot slot ga ik in op de diverse casusposities zoals opgenomen in Advisory Opinion 1.1 waarbij goederen ten invoer zijn aangegeven, maar waarbij de onderliggende transacties niet kwalificeren als verkoop (7.4.2.4).

7.4.2.2 De juridische en economische verkoop

De vraag is wat in juridische en economische zin onder het begrip 'verkoop' moet worden verstaan. *Sherman & Glashoff* stellen vast dat voor de juridische definitie aansluiting moet

88 Advisory Opinion 1.1. The concept of "sale" in the Agreement. (Adopted, 2nd Session, 2 October 1981, 27.960).

89 European Commission, 17 Sept. 2020, Guidance Document on Customs Valuation Implementing Act Arts 128 and 136 UCC IA, and Art. 347 UCC IA, 17 Sept. 2020, TAXUD/2623395rev2/2020, punt 10. Het is in mijn optiek vreemd dat door de Technische commissie douanewaarde wordt gesproken over 'marktwaarde'. Dit begrip komt namelijk niet terug in de CVA of het DWU-wetgevingspakket. Ik meen echter dat aansluiting gezocht wordt bij het begrip 'werkelijke waarde' zoals bedoeld in artikel VII:2 (b) GATT 1947.

90 S.L. Sherman & H. Glashoff, *Customs valuation: commentary on the GATT customs valuation code*, ICC Pub: 1988, p. 73.

worden gezocht bij de op internationaal niveau afgesloten verdragen.[91] Op internationaal terrein zijn de bekendste verdragen het Haags Koopverdrag van 1964[92] en het Weens Koopverdrag van 1980[93]. Beide geven op internationaal niveau invulling aan het begrip verkoop en stappen af van het *domestic conflict model*.[94]

Het Haags Koopverdrag 1964 is gebaseerd op een *uniform substantive law model*[95], maar heeft internationaal niet de erkenning gekregen waarop de opstellers, landen verenigd in het International Institute for the Unification of Private Law (UNIDROIT), waarschijnlijk hadden gehoopt.[96] Haar opvolger[97], het Weens Koopverdrag 1980, berust op een zogenoemd *intermediate model*[98] en kent een grotere erkenning. Dit blijkt uit het feit dat 85 landen als verdragspartij bij het Weens Koopverdrag zijn aangesloten, waarvan 24 van de 27 EU-lidstaten. Ierland, Malta en, Portugal hebben het Weens Koopverdrag niet ondertekend.[99]

Verder kan er voor het begrip 'verkoop' worden aangesloten bij zogenoemde '*principles*'; opstellen van gezaghebbende commissies en instituten die voorzien in inspiratie voor rechtsontwikkeling. Hiervoor kan bijvoorbeeld worden gewezen op de in 2009 verschenen *Draft Common Frame of Reference* (DCFR), die door de Studiegroep Europees Burgerlijk Wetboek is samengesteld.[100] Verder wordt op EU-niveau gewerkt aan een verordening betreffende een gemeenschappelijk Europees kooprecht.[101]

In het Weens Koopverdrag 1980 en het DCFR wordt het begrip 'verkoop' niet gedefinieerd. In plaats daarvan omvatten zij regels voor de totstandkoming van koopovereenkomsten

91 S.L. Sherman & H. Glashoff, *Customs valuation: commentary on the GATT customs valuation code*, ICC Pub: 1988, p. 73.

92 Verdrag houdende een Eenvormige Wet inzake de internationale koop van roerende lichamelijke zaken, 's Gravenhage, 1 juli 1964, *Trb*. 1964, 117.

93 Verdrag der Verenigde Naties inzake Internationale Koopovereenkomsten betreffende Roerende Zaken, Wenen, 11 april 1980, *Trb*. 1981, 184 met de Engelse en Franse tekst, 1986, 61 met de Nederlandse tekst.

94 Met het *domestic conflict model* wordt gedoeld op een model waarbij elk nationaal recht op eigen merites rechten creëert, definieert en reguleert, zonder aansluiting te zoeken bij elkaar.

95 Met het *uniform substantive law model* wordt gedoeld op een model waarbij recht op een universeel niveau worden gecreëerd, gedefinieerd en gereguleerd.

96 F.J.M. de Ly, Sources of international sales law: An eclectic mode, *Journal of Law and Commerce* 25(1), p. 1-12. De Ly wijt dit aan de wijze waarop het Haags Koopverdrag 1964 in relatie met het nationale recht is samengesteld. Het nationale recht zou namelijk geheel moeten wijken. Daarnaast zou het teveel op continentaal Europese civielrechtelijke leest zijn geschroeid.

97 Het Weens Koopverdrag 1980 kan als opvolger van het Haags Koopverdrag 1964 worden beschouwd. Immers, in artikel 99, lid 3, Weens Koopverdrag staat opgenomen dat het Haags Koopverdrag moet worden opgezegd indien het Weens Koopverdrag wordt bekrachtigd, aanvaardt, goedkeurt of wordt toetreden.

98 Het *intermediate model* is een tussenvorm van het *domestic conflict model* en het *uniform substantive law model*. Het beoogt zoveel mogelijk aan te sluiten bij het *uniform substantive model,* maar tevens ruimte te laten voor nationaal recht en collisieregels.

99 S. Moss, Why the United Kingdom Has Not Ratified the CISG, *Journal of Law and Commerce* 25(483), p. 483-485. Moss besteedt in haar bijdrage aandacht aan de argumenten waarom het Verenigd Koninkrijk het Weens Koopverdrag 1980 niet heeft getekend en lijkt de indruk te wekken, dat er geen doorslaggevende redenen bestaat om het Weens Koopverdrag 1980 niet te tekenen.

100 DCFR IV.A.-2:101.

101 Voorstel voor een verordening van het Europees Parlement en de Raad betreffende een gemeenschappelijk Europees kooprecht d.d. 11 oktober 2011, COM(2011)635 def.

alsmede rechten en verplichtingen die aan de verkoper en koper toekomen indien zij een koopovereenkomst aangaan voor roerende zaken. Daaruit volgt dat een koopovereenkomst een drietal (hoofd)resultaatverplichtingen schept voor de verkoper:

- De macht om als eigenaar over een goed te beschikken moet worden overgedragen (het is mogelijk dat de verkoper de eigendom moet overdragen aan een andere partij dan de wederpartij van de koopovereenkomst);[102]
- De zaken moeten met toebehoren worden afgeleverd;[103]
- De afgeleverde zaak moet aan de overeenkomst beantwoorden.[104]

Uit de koopovereenkomst volgt tevens dat het risico van de goederen wordt overgedragen.[105] Daarnaast moet de overeenkomst berusten op een voldoende bepaald aanbod[106] van de verkoper dat door de koper wordt aanvaard.[107]

In juridische zin lijkt derhalve sprake van een verkoop indien twee partijen op basis van aanbod en aanvaarding met elkaar overeenkomen dat het risico en de macht om over een goed te beschikken overgaat en de goederen conform de overeenkomst met toebehoren wordt geleverd. De economische verkoopdefinitie lijkt daarbij aan te sluiten, alhoewel in bepaalde rechtssystemen onderscheid wordt gemaakt tussen de juridische en economische eigenaar van een goed. Iemand kan economisch eigenaar zijn, ondanks dat civielrechtelijk het eigendom aan iemand anders toekomt. Het is dan vereist dat hem, de economisch eigenaar, het economisch belang toekomt. Dat betekent dat het risico van de waardeveranderingen en het tenietgaan van de goederen bij hem is gelegen. Een dergelijk splitsing van het economisch en juridisch eigenaarschap doet zich bijvoorbeeld voor bij huur- en leasecontracten. Zoals in onderdeel 7.4.2.4.6 toegelicht is volgens de Technische commissie douanewaarde van de WDO in een dergelijk geval geen sprake van een verkoop voor uitvoer. Aangenomen lijkt derhalve te kunnen worden dat zowel het juridisch als economisch eigendom moet overgaan om te kunnen spreken van een verkoop voor uitvoer. Dit lijkt anders opgevat te worden door het Hof van Justitie zoals uit het hiernavolgende onderdeel volgt.

102 Artikel 30 Weens Koopverdrag en zie ook IV.A. 2:101 DCFR.
103 Artikel 30 Weens Koopverdrag en zie ook IV.A. 2:101 DCFR.
104 Artikel 35 Weens Koopverdrag en zie ook IV.A. 2:101 DCFR. Anders dan de eigendomsoverdracht en afleveringsplicht is dit conformiteitvereiste niet te karakteriseren als normale prestatieverbintenis en daarmee als een pure resultaatverplichting. Immers, het conformiteitvereiste strekt niet tot enig geven, doen of nalaten. Het is er enkel op gericht dat de zaak aan de overeenkomst moet beantwoorden. Het is zodoende aan te merken als 'kale resultaatverplichting'. Zie J. Hijma, *Mr. C. Assers Handleiding tot de beoefening van het Nederlands Burgerlijk Recht. 7. Internationaal privaatrecht. Deel I*. Koop en ruil*, Deventer: Kluwer 2013, onderdeel 328.
105 Artikel 68 Weens Koopverdrag en zie ook DCFR IV.A. 5:102.
106 Er is sprake van een voldoende bepaald aanbod indien zaken worden aangeduid en de hoeveelheid en de prijs uitdrukkelijk of stilzwijgend worden vastgesteld of bepaalbaar zijn.
107 Artikel 14-18 Weens Koopverdrag en II. 4:201 DCFR.

7.4.2.3 Verkoopdefinitie van het Hof van Justitie

7.4.2.3.1 Inleiding

Het Hof van Justitie lijkt het begrip verkoop in de zaak *Ioannis Christodoulou e.a. tegen Elliniko Dimosio*[108] een ruime betekenis toe te kennen. In de zaak *Ioannis Christodoulou e.a. tegen Elliniko Dimosio* ligt de vraag voor of de douanewaarde kan worden bepaald aan de hand van de transactiewaarde die voortvloeit uit een verkoopovereenkomst, maar die in feite als bewerkings- of verwerkingsovereenkomst kwalificeert. Het Hof van Justitie beantwoordt deze vraag bevestigend.

In de zaak *Hauptzollamt Karlsruhe tegen Gebrüder Hepp GmbH & Co. KG.*[109] Overweegt het Hof van Justitie dat indien een partij enkel bemiddelt als inkoopagent bij de verkoop, maar geen financieel risico draagt, er tussen de verkoper en partij die handelt als inkoopagent geen verkoop tot stand komt vanuit douanerechtelijk perspectief. Uitgegaan moet namelijk worden van de transactie tussen de producent of leverancier van de invoergoederen en de importeur.

Op beide zaken wordt in het hiernavolgende nader ingegaan.

7.4.2.3.2 Ioannis Christodoulou e.a. tegen Elliniko Dimosio, C-116/12 – Be- of verwerkingsovereenkomst als verkoop voor uitvoer?

In voornoemde zaak werd suiker en sinaasappelpreparaat vanuit Griekenland door Christodoulou uitgevoerd naar Bulgarije, dat destijds nog geen onderdeel uitmaakte van de Europese Unie. Ten aanzien van de uitvoer van suiker ontving Christodoulou uitvoerrestituties. Vervolgens werden de goederen aangegeven voor tijdelijk invoer in Bulgarije en aldaar geplaatst onder een equivalent van de bijzondere regeling actieve veredeling. Agrima bewerkte daaropvolgend de suiker en het sinaasappelpreparaat die haar gratis ter beschikking werd gesteld, tot vruchtensap. Het vruchtensap werd vervolgens wederuitgevoerd naar Griekenland. Aan voornoemde overeenkomst tot bewerking en verwerking lag geen schriftelijk overeenkomst ten grondslag.

Het Hof van Justitie geeft ten eerste aan dat 'verkoop' een begrip is dat binnen het Unierecht moet worden uitgelegd, daarbij rekening houdend met de context en het doel van de betrokken regeling. De context van de regeling betreft het stelsel tot bepaling van de douanewaarde van ingevoerde goederen zoals vastgelegd in – destijds – het CDW. Het doel is dat de vaststelling van de douanewaarde een billijk, uniform en neutraal systeem beoogt in te voeren dat het gebruik van willekeurige of fictieve douanewaarden uitsluit. Vervolgens stelt het Hof van Justitie dat de douanewaarde bij voorrang op basis van de transactiewaarde moet worden bepaald en dat de transactiewaarde de werkelijke

108 HvJ EU 12 december 2013, nr. C-116/12 (Ioannis Christodoulou e.a. tegen Elliniko Dimosio), ECLI:EU:C:2013:825, r.o. 31.

109 HvJ EEG 25 juli 1991, nr. C-299/90 (Hauptzollamt Karlsruhe tegen Gebrüder Hepp GmbH & Co. KG.), ECLI:EU:C:1991:334.

economische waarde van een ingevoerd goed moet weergeven waarbij rekening wordt gehouden met alle bestanddelen van dit goed die een economische waarde vormen.

Op basis van voornoemde exercitie komt het Hof van Justitie vervolgens tot de conclusie dat het begrip 'verkoop' ruim uitgelegd dient te worden. Dat de transactie als verkooptransactie wordt gekwalificeerd, maar in feite een bewerkings- of verwerkingsovereenkomst is, doet kennelijk voor de toepassing van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen niet ter zake. Daarbij merkt het Hof van Justitie nog op, als antwoord op de tweede prejudiciële vraag, dat het voor de vaststelling van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen onbelangrijk is of de bewerking of verwerking voldoet aan de voorwaarden van artikel 24 CDW (thans artikel 60, lid 2, DWU), om deze goederen te beschouwen als van oorsprong uit het land van bewerking of verwerking.

Het is mijns inziens terecht dat het Hof van Justitie zich voor de vaststelling of sprake is van een verkoop in douanerechtelijke zin niet laat leiden door het feit dat partijen de overeenkomst aanmerken als verkoopovereenkomst. Uitgangspunt is dat, aldus het Hof van Justitie in een eerder arrest genaamd *Hauptzollamt Hamburg-Ericus/Van Houten*, wordt gekeken naar de: "[…] *voorwaarden waaronder een koopovereenkomst is gesloten, ook indien deze afwijken van de handelspraktijk of ongebruikelijk zijn voor de betrokken overeenkomst*."[110] De ruimte die bestaat om af te wijken van standaardvoorwaarden waaronder een verkoopovereenkomst tot stand komen, mogen wat mij betreft echter geen afbreuk doen aan het feit dat sprake moet zijn van een verkoop in juridische of economische zin. Tegen die achtergrond kan ik mij niet vinden in de conclusie van het Hof van Justitie in de zaak *Ioannis Christodoulou e.a. tegen Elliniko Dimosio*. Agrima treedt namelijk in wezen op als *toll manufacturer* en verleend als zodanig een bewerkings- en verwerkingsdienst (onderdeel 1.4.4.2). Zij verkrijgt echter niet de macht om over de grondstoffen (suiker en sinaasappelpreparaat) of het eindproduct (vruchtensap) te beschikken en loopt ook geen financieel risico over deze goederen. Dat geen financieel risico over de goederen wordt gelopen, leek er in het hierna te bespreken arrest aan in de weg te staan dat sprake was van een verkoop vanuit een douanerechtelijk perspectief. Hoewel een verkoop ruim uitgelegd dient te worden, lijkt de overdracht van een eindproduct vervaardigd door een *toll manufacturer* aan zijn opdrachtgever in mijn optiek niet te kwalificeren als een verkoop en ontbreekt er, mits er geen andere transactie plaatsvindt die als verkoop voor uitvoer kan worden aangemerkt, een transactiewaarde die kan dienen als grondslag voor de vaststelling van de douanewaarde.[111]

110 HvJ EEG 4 februari 1986, nr. C-65/85 (Hauptzollamt Hamburg-Ericus/Van Houten), ECLI:EU:C:1986:53, r.o. 13.

111 Dit ligt genuanceerder indien de grondstoffen door de principaal worden aangekocht van een producent buiten het douanegebied van de Europese Unie en daaropvolgend door een *toll manufacturer* worden bewerkt tot (half)fabricaat alvorens te worden ingevoerd in de Europese Unie. In dat geval zal de transactiewaarde van de ingevoerde goederen naar mijn mening wel toepassing moeten vinden waarbij de vergoeding die de *toll manufacturer* in rekening brengt de grondslag van de transactiewaarde vormt en wordt verhoogd met de aankoopprijs van de grondstoffen als zijnde een toelevering (onderdeel 11.4.3.2.4). Het verschil is er hem dan ingelegen dat in dit geval een overgang van financieel risico plaatsvindt van goederen die bestemd zijn om te worden ingevoerd in de Europese Unie wat in de zaak *Ioannis Christodoulou e.a. tegen Elliniko Dimosio* niet het geval is. De grondstoffen waren Griekenland reeds eigendom van Christodoulou.

7.4.2.3.3 Hauptzollamt Karlsruhe tegen Gebrüder Hepp GmbH & Co. KG., C-299/90 – Bemiddeling van een inkoopagent als verkoop voor uitvoer?

Gebr. Hepp Gmbh & Co. KG (Hepp) is een in Duitsland gevestigde vennootschap die voor de invoer van goederen gebruik maakte van de diensten van Novimex Fashion Ltd. (Novimex), een in Zwitserland gevestigde vennootschap. Novimex werd op de invoeraangiften door Hepp opgenomen in de rubriek verkoper. Novimex kocht de goederen in eigen naam en voor rekening van Hepp in van een Koreaanse onderneming, waarna ze tegen een inkoopcommissie van 6-7% plus vergoeding van de gedane uitgaven aan Hepp werden doorgeleverd. De transactieprijs tussen de Koreaanse onderneming en Novimex enerzijds en de commissie anderzijds werden op twee aparte facturen aan Hepp in rekening gebracht. Voor de douaneaangifte werd alleen de factuur ten aanzien van de overeengekomen transactieprijs overhandigd en werd de factuur ten aanzien van de betaalde commissie achterwege gelaten.

De eerste prejudiciële vraag is in dit kader relevant en omvat in wezen de vraag welke transactie als verkoop voor uitvoer in aanmerking genomen moet worden. Het Duitse standpunt in dezen is dat zowel de overeenkomst tussen de Koreaanse onderneming en Noximex (als agent) als ook de overeenkomst tussen Novimex en Hepp als verkoop voor uitvoer beschouwd kunnen worden. Het Hof van Justitie verwerpt deze stelling en herinnert eraan dat de douanewaarde moet worden vastgesteld op basis van een billijk, uniform en neutraal systeem voor de bepaling van de douanewaarde op te zetten, waarbij het gebruik van willekeurig vastgestelde of fictieve douanewaarden wordt uitgesloten. Op basis daarvan stelt het Hof van Justitie dat (r.o. 13):

> *Dit doel, dat beantwoordt aan de eisen van de handelspraktijk, wordt niet bereikt wanneer geen rekening wordt gehouden met de werkelijke functie van een inkoopcommissionair. Daar een dergelijke agent handelt voor rekening van de importeur, treedt hij bij de koop van de goederen enkel op als vertegenwoordiger en draagt hij niet de financiële risico's die aan de koop verbonden zijn. Zelfs wanneer hij in eigen naam optreedt, blijft zijn rol beperkt tot zijn tussenkomst als indirect vertegenwoordiger bij een koopovereenkomst die in wezen tussen zijn opdrachtgever en de leverancier wordt gesloten.*

Het Hof van Justitie geeft op basis van deze overweging aan dat voor de vaststelling van de douanewaarde moet worden uitgegaan van de transactie tussen de Koreaanse onderneming (de leverancier) en Hepp (de importeur), omdat Hepp, en niet Novimex (de agent), het financiële risico draagt. De invulling van het begrip verkoop is getuige dit arrest nauw verbonden met de overdracht van het financiële risico over de goederen. Net als in het arrest *Ioannis Christodoulou e.a. tegen Elliniko Dimosio* is het voorts voor de toetsing of sprake is van een verkoop in douanerechtelijke zin, wederom van belang dat alle feiten en omstandigheden worden meegewogen en niet alleen wordt gekeken naar de ‘papieren werkelijkheid’.

7.4.2.4 Beschouwing van de verkopen die aldus Advisory Opinion 1.1 niet als verkoop kunnen dienen

7.4.2.4.1 Inleiding

In Advisory Opinion 1.1 zijn een aantal transacties beschreven, die aldus de Technische commissie douanewaarde van de WDO niet als 'verkoop voor uitvoer' in aanmerking genomen kunnen worden. Derhalve zal in die gevallen de douanewaarde op basis van een andere methode dan de transactiewaarde bepaald moeten worden, tenzij een andere transactie als verkoop voor uitvoer kan worden aangemerkt. In het hiernavolgende ga ik op elk type transactie zoals beschreven door de Technische commissie douanewaarde van de WDO nader in. Het gaat daarbij om de volgende transacties:

- Gratis zendingen (bijv. giften, monsters en promotionele artikelen) (onderdeel 7.4.2.4.2);
- Goederen die in consignatie worden ingevoegd (onderdeel 7.4.2.4.3);
- Goederen die door intermediairs worden ingevoerd, die de goederen niet aankoopt en na invoer verkoopt (onderdeel 7.4.2.4.4);
- Goederen die door een filiaal worden ingevoerd, die niet als juridisch zelfstandige entiteit kan worden aangemerkt (onderdeel 7.4.2.4.5);[112]
- Goederen die worden ingevoerd onder een huur- of leasecontract (onderdeel 7.4.2.4.6);
- Goederen die worden uitgeleend, maar eigendom blijven van de zender van de invoergoederen (onderdeel 7.4.2.4.7);
- Goederen (resten en afval) die worden ingevoerd voor vernietiging in het land van invoer, waarbij de zender van de goederen de importeur betaalt voor zijn diensten (de vernietiging) (onderdeel 7.4.2.4.8).

7.4.2.4.2 Gratis zendingen (bijvoorbeeld giften, monsters en promotionele artikelen)

Bij de invoer van gratis ter beschikking gestelde goederen zoals giften, monsters en promotionele artikelen ('gratis zending'), kan de transactiewaarde niet worden gebruikt voor het bepalen van de douanewaarde. Dit is mijns inziens terecht. Hoewel het begrip 'verkoop voor uitvoer' ruim uitgelegd dient te worden, lijkt bij een gratis zending een contractuele verhouding te ontbreken die als verkoop kan worden aangemerkt. Er ontbreekt immers een overeenkomst die berust op een voldoende bepaald aanbod van de verkoper dat door de koper wordt aanvaard en waarvoor een prijs wordt afgesproken. Dit op zichzelf diskwalificeert een gratis zending als verkoop voor uitvoer. Hieraan wordt niet afgedaan nu het eigendom overgaat en de verkrijger van de gratis zending het financiële risico over de goederen verkrijgt. Dit is anders indien gratis goederen de betalende goederen vergezellen. In dat geval wordt de prijs voor de betalende goederen die is of moet worden betaald, geacht betrekking te hebben op de gehele hoeveelheid goederen die wordt ingevoerd. De gratis goederen hoeven met andere woorden niet apart gewaardeerd te worden.[113]

112 Ook in Conclusie 5 van de Expertgroep Douane (afdeling douanewaarde) betreffende de invoer door filialen staat weergegeven dat wanneer goederen van tussen twee afdelingen van dezelfde rechtspersoon worden overgedragen, dit niet als verkoop is aan te merken.

113 Commentaar 10 van de Douane Expertgroep (afdeling douanewaarde) betreffende de waarde van gratis goederen die betalende goederen vergezellen.

7.4.2.4.3 Goederen die in consignatie worden ingevoerd

Als goederen in consignatie worden ingevoerd, ligt aan de invoer geen verkoop ten grondslag. De goederen blijven eigendom van dezelfde partij, maar worden ondergebracht bij een andere partij. Dat betekent dat de douanewaarde van ingevoerde goederen die pas na aankomst in het douanegebied van de Europese Unie worden verkocht, op basis van een andere waarderingsmethode moeten worden vastgesteld.

Een uitzondering geldt op het moment dat de ingevoerde goederen na fysieke binnenkomst in het douanegebied in de Europese Unie in tijdelijke opslag of onder een bijzondere regeling worden geplaatst en er op dat moment een verkoop plaatsvindt.[114] Op dat moment kan de douanewaarde onder het DWU op basis van die transactiewaarde worden vastgesteld ex artikel 70 DWU jo. artikel 128, lid 2, UDWU. Hierop wordt nader ingegaan in onderdeel 9.4.3.

7.4.2.4.4 Goederen die door intermediairs worden ingevoerd, die de goederen niet aankoopt en na invoer verkoopt

Een intermediair is een dienstverlener, die bij de goederenlevering betrokken is als dienstverlener, maar geen juridisch eigendom krijgt of financieel risico loopt. Een transactie tussen een intermediair en de leverancier of koper van de ingevoerde goederen kan daarom niet worden aangemerkt als verkoop voor uitvoer. Immers, indien dit wel het geval zou zijn, dan beantwoordt dat niet aan de eisen van de handelspraktijk. Een intermediair treedt namelijk enkel op als vertegenwoordiger en niet als (ver)koper van de goederen. De intermediair loopt namelijk geen financieel risico voor verlies of teloorgang van de goederen.[115] Zodoende kan de douanewaarde niet op basis van de transactiewaarde worden bepaald als een verkoopagent namens de verkoper van de goederen invoert en de goederen pas daarna worden verkocht. Aan de invoer ligt namelijk in zo'n geval geen verkoop voor uitvoer ten grondslag.

Ook hier geldt, net als voor goederen die in consignatie worden ingevoerd, dat de transactiewaarde nog steeds kan worden gebruikt voor het bepalen van de douanewaarde indien de goederen bij binnenkomst in het douanegebied in de Europese Unie in tijdelijke opslag of onder een bijzondere regeling worden geplaatst.

7.4.2.4.5 Goederen die door een filiaal worden ingevoerd, waarbij het filiaal niet als juridisch zelfstandige entiteit kan worden aangemerkt

Indien goederen door filialen worden ingevoerd, kan de douanewaarde niet worden bepaald op basis van de transactie tussen het filiaal en het hoofdhuis. Dit is het geval voor zover het filiaal volgens het toepasselijk recht in het land van invoer niet als juridisch zelfstandig kan worden aangemerkt. Alhoewel dit niet in Advisory Opinion 1.1 nader is toegelicht, lijkt

114 Uitgezonderd de regeling intern douanevervoer, bijzondere bestemming of passieve veredeling.
115 Zie bijvoorbeeld onderdeel 7.4.2.3.3 waar het Hof van Justitie in de zaak *Hauptzollamt Karlsruhe tegen Gebrüder Hepp GmbH & Co. KG.* voor recht verklaarde dat het afbreuk doet aan de werkelijke functie van een inkoopcommissionair als de diensten die hij verricht worden aangemerkt als verkoop voor uitvoer.

deze zienswijze gestoeld op de gedachte dat een filiaal niet zelfstandig het eigendom en het financiële risico over de goederen verkrijgt. Het eigendom en financiële risico over de goederen gaat namelijk niet over op een andere juridisch bezien zelfstandige entiteit of persoon bij de overbrenging van de ingevoerde goederen. Het hoofdhuis en het filiaal maken namelijk onderdeel uit van dezelfde juridische entiteit. Dit is anders als partij A, gevestigd in een derde land, goederen verkoopt aan een filiaal van partij B gevestigd in het douanegebied van de Europese Unie. Alsdan is wel sprake van een verkoop voor uitvoer waarvoor de transactiewaarde van de ingevoerde goederen kan worden aangewend voor het bepalen van de douanewaarde. De verkoop vindt in een dergelijk geval namelijk plaats tussen twee aparte (rechts)personen, zij het, in het hiervoor genoemde voorbeeld, tussen de primaire vestiging van de koper en de subsidiaire vestiging van de verkoper.

Naast voornoemde uitzondering, lijkt Advisory Opinion 1.1 ruimte te laten om een transactie tussen een filiaal en zijn hoofdhuis desalniettemin als verkoop voor uitvoer aan te merken als naar het oordeel van de van toepassing zijnde wetgeving in het land van invoer een filiaal als juridisch zelfstandig wordt aangemerkt. Ik leid daaruit af dat de transactiewaarde van ingevoerde goederen kan worden toegepast als een filiaal optreedt als partij in een verkooptransactie en hij het financiële risico over de goederen kan dragen. Voor wat betreft de vraag of een filiaal financieel risico kan dragen ten aanzien van de ingevoerde goederen, maakt *Van Slooten* een vergelijking met het vaste inrichting begrip zoals gebruikt in de Btw-richtlijn[116].[117] Zich baserend op onder andere de arresten *Ministero dell'Economia e delle Finanze en Agenzia delle Entrate tegen FCE Bank plc.*[118] en *Skandia America Corp. (USA), filial Sverige tegen Skatteverket*[119], stelt *Van Slooten* dat een onderscheid kan worden gemaakt tussen niet-zelfstandige filialen en zelfstandige bijkantoren. Een transactie tussen een hoofdhuis en een niet-zelfstandig bijkantoor levert, zo lijkt uit voornoemde arresten te volgen, geen met btw belaste handeling op, terwijl deze mogelijkheid wel bestaat indien het gaat om een transactie tussen een hoofdhuis en zelfstandig bijkantoor. Indien de beschikkingsmacht daadwerkelijk overgaat van het hoofdhuis op het zelfstandig bijkantoor, lijkt sprake te zijn van een met btw belaste levering. Ik deel in dat kader de mening van *Van Slooten* dat indien sprake is van een levering voor btw-doeleinden, deze zelfde transactie als verkoop voor douanedoeleinden aangemerkt zal worden, omdat de financiële risico's over de goederen de beschikkingsmacht volgen en de overdracht van het financiële risico essentieel lijkt om een transactie als verkoop voor douanewaardedoeleinden te kwalificeren.[120] Om vast te stellen of sprake is van de overgang van financieel risico over de ingevoerde goederen van het hoofdhuis op een filiaal, zou in mijn optiek aansluiting gezocht kunnen worden bij de wijze waarop voor vennootschapsbelastingdoeleinde winst wordt verdeeld tussen een hoofdhuis en een vaste inrichting. Winstallocatie vindt in dat

116 Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, *OJ* L 347, 11.12.2006, p. 1–118.

117 G.J. van Slooten, Indirecte belastingen en vestzak/broekzaktransacties: mijn vestzak, maar jouw broekzak?, *Wfr* 2015/1387, p. 1387-1393.

118 HvJ EG 23 maart 2006, nr. C-210/04 (Ministero dell'Economia e delle Finanze en Agenzia delle Entrate tegen FCE Bank plc.), ECLI:EU:C:2006:196, r.o. 35.

119 HvJ EU 17 september 2014, nr. C-7/13 (Skandia America Corp. (USA), filial Sverige tegen Skatteverket), ECLI:EU:C:2014:2225, r.o. 25.

120 G.J. van Slooten, Indirecte belastingen en vestzak/broekzaktransacties: mijn vestzak, maar jouw broekzak?, *Wfr* 2015/1387.

kader plaats op basis van de *functionally separate entity approach*. Onderdeel hiervan is de toedeling van risico's, waaronder de verdeling van voorraad- en kredietrisico's. Echter, risicoallocatie vindt pas plaats op het moment dat sprake is van een vaste inrichting in de zin van artikel 5 OESO-Modelverdrag.

In BEPS actiepunt 7 wordt aandacht besteed aan de voorkoming van artificiële ontwijking van de status van vaste inrichting. In het bijzonder gaat actiepunt 7 in op de mogelijkheden aangewend door ondernemingen om de vaste inrichting status te ontgaan door commissionairstructuren en het gebruikmaken van de uitzonderingen voor voorbereidende, ondersteunende en hulpwerkzaamheden. Daarnaast wordt het ontgaan van de vaste inrichting status door het kunstmatig opknippen binnen groepsverband van functies met wederom een beroep op de uitzonderingen voor hulpwerkzaamheden, aangepakt. Principaalstructuren die gebruikmaken van een commissionairstructuur zullen daardoor sneller een buitenlandse belastingplicht hebben in het bronland. Ik merk daarbij op dat het rapport een LRD expliciet niet aanmerkt vaste inrichting. Zij verkrijgt namelijk het eigendom over de goederen in tegenstelling tot commissionairs.

Hoewel het rapport primair gericht is om tot een betere winstallocatie te komen voor de vaststelling van winstbelasting, lijkt het rapport ook implicaties te hebben voor het douanerecht. Immers, indien werkzaamheden in het bronland als vaste inrichting worden aangemerkt, wordt vervolgens voor de toedeling van winsten overgegaan tot de verdeling van onder andere risico's. Zoals eerder aangegeven is het goed mogelijk om voorraad- en kredietrisico toe te delen aan een vaste inrichting, die een distributierol vervult in een goederenstroom. Dit betreft een financieel risico ten aanzien van de goederen, wat vanuit douaneoptiek een aanwijzing is om te spreken van een verkoop voor uitvoer. Nu vond de risicotoedeling vóór BEPS actiepunt 7 al plaatst indien een vaste inrichting werd aangemerkt. Echter, nu dat sneller het geval lijkt te zijn, zal voor de winstbelasting ook sneller een toedeling van de risico's moeten plaatsvinden. Dit inzicht kan er mijns inziens toe strekken dat zowel de douaneautoriteiten als marktdeelnemers op goede gronden kunnen betogen dat sprake is van een verkoop voor uitvoer.

7.4.2.4.6 Goederen die worden ingevoerd onder een huur- of leasecontract

Een huur- of leasecontract is een civiele figuur, die niet gelijke rechten en plichten schept als een verkoopovereenkomst. Zo gaan de macht om over de goederen te beschikken alsmede het financiële risico niet over bij een huurcontract. De transactiewaarde van de ingevoerde goederen vindt derhalve geen toepassing. Dit is niet anders als het huurcontract een koopoptie bevat op basis waarvan een huurder na een bepaalde periode eigendom over de goederen verkrijgt. Op het moment van invoer staat dan namelijk nog niet vast dat de macht om over de goederen te beschikken alsmede het financiële risico over zullen gaan. Derhalve zal de douanewaarde ook dan op basis van een alternatieve waarderingsmethode moeten worden vastgesteld. Bij leasing kan onderscheid worden gemaakt tussen operationele en financiële lease. Bij operationele lease behoudt de lessor het juridisch en economisch eigendom over de goederen. Bij financiële lease blijft het juridisch eigendom bij de lessor, maar gaat het economisch eigendom over op de lessee. Zoals uit de inleiding op onderdeel 7.4.1 volgt, zijn alle transacties die economisch of juridisch als

verkoop kwalificeren geschikt om als basis te dienen voor de transactiewaarde van de ingevoerde goederen. Derhalve lijkt een financiële lease, anders dan een operationele lease, in beginsel te kwalificeren als verkoop. Daar kan tegenin worden gebracht dat aan de 'verkoop' beperkingen zijn verbonden door de verkoper. De lessor houdt namelijk de macht om ingevoerde goederen over te dragen of aan iemand anders te leasen waardoor artikel 70, lid 3, onderdeel a, DWU de toepassing van de transactiewaarde verhinderd. Derhalve lijkt het bepalen van de douanewaarde op basis van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen bij elke vorm van leasecontracten uitgesloten.

De transactiewaarde van identieke of soortgelijke goederen vindt daarop in beginsel toepassing, mits goederen die identiek of soortgelijk zijn aan de goederen die onderwerp zijn van het lease- of huurcontract geïdentificeerd kunnen worden.[121/122] Indien dat niet het geval is, moet worden getoetst of de aftrekmethode toepassing vindt. Dit zal vaak niet het geval zijn, aangezien de goederen die worden ingevoerd onder een huur- of leasecontract niet na de invoer in de Europese Unie worden verkocht. Zo dat wel het geval is dan zal een dergelijke verkoop in de regel niet op of omstreeks dan wel ten minste binnen 90 dagen plaatsvinden. De aftrekmethode zou wel toepassing kunnen vinden indien identieke of soortgelijke goederen op of omstreeks dan wel ten minste binnen 90 dagen verkocht worden. Indien dit ook niet het geval is, moet worden onderzocht in hoeverre de douanewaarde op basis van de berekende waarde kan worden vastgesteld.

Op het moment dat voorgaande alternatieve waarderingsmethoden geen toepassing vinden, zal de douanewaarde moeten worden vastgesteld op basis van de *fall-back* methode.[123] Study 2.1 van de Technische commissie douanewaarde van de WDO geeft aan, dat op dat moment gekeken kan worden naar regelmatig *up-to-date* gebrachte prijslijsten, waarbij bij reeds gebruikte goederen rekening gehouden moet worden met hun waardevermindering.[124] Ook een onafhankelijke taxateur, die zowel de goedkeuring van de importeur als douane-autoriteiten geniet, kan uitkomst bieden. Als een koopoptie is opgenomen in het lease- of huurcontract, kan de koopprijs die in voornoemd contract is opgenomen als uitgangspunt dienen. Daarbij zal in aanmerking genomen moeten worden dat de koopprijs die in het contract is opgenomen, overeenkomt met de economische waarde van het goed op het moment dat de goederen worden aangegeven voor het vrije verkeer. Dat is bijvoorbeeld het geval wanneer het contract erin voorziet dat de koopoptie reeds bij aanvang van het contract kan worden uitgeoefend. Indien de koopoptie ontbreekt of om andere redenen geen uitkomst biedt bij de vaststelling van de douanewaarde, kan aansluiting worden gezocht bij de lease- of huurgelden die gedurende de economische levensduur van het ingevoerde goed in rekening worden gebracht. Het totaal bedrag aan lease- of huurgelden zou eventueel moeten worden verminderd voor zover voorgaande gelden ook een vergoeding omvatten die in rekening wordt gebracht om de afschrijving van de ingevoerde goederen binnen de

121 Study 2.1. Treatment of rented or leased goods. (Adopted, 11th Session, 7 March 1986, 33.180).
122 De nadere voorwaarden die ten grondslag liggen aan deze methoden zijn nader uiteengezet in hoofdstuk 6.
123 In hoofdstuk 6 wordt nader ingegaan op deze methode.
124 Study 2.1. Treatment of rented or leased goods. (Adopted, 11th Session, 7 March 1986, 33.180).

normale economische levensduur op te vangen.[125] Terecht staat de Study 2.1 in dat kader stil bij de vraag wat onder het begrip 'economische levensduur' moet worden verstaan. Hier kan consultatie van gespecialiseerde (advies)kantoren uitkomst bieden. Afhankelijk van de condities zoals opgenomen in het lease- of huurcontract, moet de totale huurprijs worden gecorrigeerd. In Study 2.1 wordt voorts opgemerkt dat voor betreft de bijtelcomponenten aansluiting kan worden gezocht bij – vertaald naar het DWU – artikel 71 DWU. Het Hof van Justitie oordeelt in dat kader specifiek voor artikel 31, lid 1, onderdeel c, CDW[126] en artikel 158, lid 3, TCDW[127], dat de aanpassings- en de toebedelingsmaatregelen waarin voornoemde bepalingen respectievelijk voorzien ook kunnen worden toegepast als de douanewaarde wordt vastgesteld aan de hand van de *fall-back* methode.[128] Het arrest van het Hof van Justitie is in zoverre in lijn met de visie van de WDO. De overwegingen die ten grondslag liggen aan het oordeel van het Hof van Justitie rechtvaardigen mijns inziens ook dat bij de vaststelling van de douanewaarde aan de hand van de *fall-back* methode ook de andere bijtel- en aftrekcomponenten zoals genoemd in respectievelijk artikel 71 en 72 DWU toepassing vinden. Naar analogie van de overwegingen van het Hof van Justitie is dit namelijk: "[…] *zowel „redelijk" in de zin van artikel 31, lid 1 (MLS, lees: artikel 71 en 72 DWU), als in overeenstemming met de beginselen en de algemene bepalingen van de in dit voorschrift opgesomde regels en internationale overeenkomsten is*."[129]

Indien het geleasete of gehuurde goed ten invoer wordt aangegeven op basis van de totale lease- of huurgelden, maar sprake is van wederuitvoer nog voordat de economische levensduur van de goederen is beëindigd, moet worden vastgesteld, aldus de WDO, of er recht op teruggaaf bestaat. Een dergelijke regeling bestaat in de EU niet.

7.4.2.4.7 Goederen die worden uitgeleend, maar eigendom blijven van de zender van de invoergoederen

Goederen die worden uitgeleend, ongeacht of daar een betaling voor plaatsvindt, en waarvan de eigendom bij de zender van de ingevoerde goederen blijft, zijn niet onderworpen aan een verkoop waardoor de transactiewaarde van de ingevoerde goederen geen toepassing vindt. Voor de wijze waarop de douanewaarde in zulke gevallen vastgesteld moet worden, verwijs ik naar de behandeling van goederen die worden ingevoerd en onderworpen zijn aan een huur- of leasecontract.

125 De Technische commissie douanewaarde van de WDO heeft voorzien in een casusuitwerking over op welke wijze de douanewaarde bepaald kan worden aan de hand van lease- en huurgelden die tijdens de economische levensduur betaald worden in Case Study 4.1. Treatment of rented or leased goods. (Adopted, 12th Session, 10 October 1986, 33.590).

126 Het huidige artikel 71, lid 1, onderdeel c, DWU.

127 Dit artikel is in aangepaste vorm opgenomen in artikel 136, lid 3, UDWU.

128 HvJ EU 9 maart 2017, nr. C-173/15 (GE Healthcare GmbH tegen Hauptzollamt Düsseldorf), ECLI:EU:C:2017:195, r.o. 72-85.

129 HvJ EU 9 maart 2017, nr. C-173/15 (GE Healthcare GmbH tegen Hauptzollamt Düsseldorf), ECLI:EU:C:2017:195, r.o. 81.

7.4.2.4.8 Goederen (resten en afval) die worden ingevoerd voor vernietiging in het land van invoer, waarbij de zender van de goederen de importeur betaalt voor zijn diensten (de vernietiging)

Indien resten en afval worden ingevoerd zonder dat daaraan een verkoop ten grondslag ligt, doch enkel de opdracht aan de importeur om de goederen tegen vergoeding te vernietigen, is het vaststellen van de douanewaarde op basis van de transactiewaarde niet mogelijk. Er is geen sprake van een eigendomsoverdracht of overgang van financieel risico waardoor geen sprake is van een verkoop. Tevens ontbreekt een prijs voor de ingevoerde goederen. De afgesproken vergoeding omvat namelijk de prijs voor de dienstverlening. In Commentaar 13 Douane Expertgroep (afdeling douanewaarde) wordt eenzelfde stelling betrokken en wordt aangegeven dat de douanewaarde in zo'n geval gebaseerd mag worden op een symbolische vergoeding onder de *fall-back* methode.[130] In datzelfde commentaar wordt voornoemde situatie onderscheiden van enerzijds de situatie dat afval wordt ingevoerd waaruit materialen kunnen teruggewonnen (bijv. metaalafval) en anderzijds de situatie dat afval wordt ingevoerd dat verder verwerkt kan worden (bijv. de extractie van waardevolle metalen uit een uitgewerkte katalysator). In die gevallen zal normaliter een verkooptransactie aan de invoer ten grondslag liggen en kan de douanewaarde overeenkomstig de transactiewaarde van de ingevoerde goederen worden bepaald.

7.4.3 Verkoop voor uitvoer

Voor de toepassing van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen ter bepaling van de douanewaarde moet het gaan om een verkoop voor uitvoer naar het douanegebied van de Europese Unie. Derhalve is het op het moment dat de goederen ten invoer worden aangegeven in het douanegebied van de Europese Unie noodzakelijk om vast te stellen of aan de invoer een transactie vooraf is gegaan die aan te merken is als verkoop (onderdeel 7.4.2) en of deze verkoop is gericht op uitvoer naar het douanegebied van de Europese Unie. Ondanks dat de invoer van de goederen in het douanegebied van de Europese Unie verondersteld dat de goederen zijn uitgevoerd uit een derde land, hoeft de verkoop niet op het tijdstip plaats te vinden dat de goederen zich nog in het land van uitvoer bevinden.[131] Het moment waarop de verkoop tot stand komt, mag ook plaatsvinden op het moment dat de goederen zich bevinden op '*high seas*'.

In het arrest *Unifert Handels GmbH tegen Hauptzollamt Münster*[132] merkt het Hof van Justitie op dat:

> "[…] *Het criterium „verkoop voor uitvoer" betreft de goederen en niet de plaats van vestiging van de verkoper. Gezien in zijn context impliceert deze term, dat op het ogenblik van de verkoop moet vaststaan, dat de goederen vanuit een derde land naar het douanegebied van de Gemeenschap zullen worden gebracht.* […]"

130 Commentaar 13 van de Expertgroep Douane (afdeling douanewaarde) betreffende de waardering van afval.

131 Advisory Opinion 14.1. Meaning of the expression "sold for export to the country of importation". (Adopted 9th Session, 8 March 1985, 32.350).

132 HvJ EEG 6 juni 1990, nr. C-11/89 (Unifert Handels GmbH tegen Hauptzollamt Münster), ECLI:EU:C:1990:237, r.o. 11.

De vestigingsplaats van de betrokken partijen is bij een verkoop voor uitvoer dus niet van belang. Van belang is dat de goederen worden verkocht voor uitvoer naar het douanegebied van de Europese Unie en niet naar een ander douanegebied zoals aan de hand in het „*LS Customs Service" SIA*-arrest.[133] In deze zaak werden goederen verkocht voor uitvoer naar Rusland. De goederen werden vanuit China verscheept naar het grondgebied van de Europese Unie. Daar aangekomen werden zij geplaatst onder de bijzondere regeling extern douanevervoer. Bij gebreke van bewijs van beëindiging van het vervoer onder schorsing, stelden de douaneautoriteiten in Letland zich op het standpunt dat de goederen waren onttrokken aan het douanetoezicht. Daarop ontstond de vraag of de transactiewaarde van de ingevoerde goederen (lees: de verkoopprijs voor uitvoer naar Rusland) kon dienen als grondslag voor het berekenen van de verschuldigde invoerrechten, antidumpingrechten en btw bij invoer. Het Hof van Justitie overwoog daarop:[134]

> "[…] *een prijs die overeenstemt met de verkoop van voor een derde land bestemde goederen, wanneer zij tijdens het vervoer op het douanegebied van de Unie zijn onttrokken aan het douanetoezicht,* [geeft] *niet de reële economische waarde van het goed weer*."

Op basis van voornoemde reden, oordeelt het Hof van Justitie dat in zo'n geval de transactiewaarde van de ingevoerde goederen niet kan worden gebruikt voor de vaststelling van de douanewaarde. Dit is naar mijn mening ook billijk en rechtvaardig, omdat goederen door de marktomstandigheden in het douanegebied waarvoor de goederen bestemd zijn ertoe leiden dat een andere economische waarde aan de goederen toegekend zal worden.

Indien er meer verkopen plaatsvinden die zijn gericht op uitvoer naar het douanegebied van de Europese Unie kan overeenkomstig artikel 128, lid 1, UDWU alleen de laatste verkoop dienen als verkoop voor uitvoer. Indien er geen verkoop plaatsvindt voordat de goederen fysiek het grondgebied van de Europese Unie bereiken en worden verkocht terwijl de goederen zich bevinden in tijdelijke opslag of onder een andere bijzondere regeling zijn geplaatst dan de regeling intern douanevervoer, bijzondere bestemming of passieve veredeling, wordt de transactiewaarde op basis van die verkoop vastgesteld overeenkomstig artikel 128, lid 2, UDWU. Op de vaststelling van de transactiewaarde van ingevoerde goederen bij opeenvolgende leveringen ga ik in hoofdstuk 9 nader in.

7.5 Voorwaarden voor de toepassing van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen

7.5.1 Inleiding

Zoals in onderdeel 5.4 besproken, heeft de toepassing van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen de voorkeur om de douanewaarde vast te stellen, omdat met de toepassing van deze methode de douanewaarde zo goed als mogelijk de werkelijk betaalde of te betalen prijs reflecteert. Er zal dan echter wel voldaan moeten worden aan diverse randvoorwaarden om te voorkomen dat door toepassing van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen een forfaitaire of arbitraire waarde wordt vastgesteld. Derhalve

133 HvJ EU 9 november 2017, nr. C-46/16 (‚LS Customs Service" SIA), ECLI:EU:C:2017:839.
134 HvJ EU 9 november 2017, nr. C-46/16 (‚LS Customs Service" SIA), ECLI:EU:C:2017:839, r.o. 33.

zijn in artikel 70, lid 3, DWU diverse voorwaarden opgenomen, waaraan voldaan moet worden alvorens de transactiewaarde van de ingevoerde goederen kan worden toegepast. De voorwaarden betreffen:[135]

a) Er zijn geen beperkingen ten aanzien van de overdracht of het gebruik van de goederen door de koper, behalve in een van de volgende gevallen (onderdeel 7.5.2):
   i. Bij de wet of door de autoriteiten in de Unie worden beperkingen opgelegd of voorgeschreven;
   ii. Er gelden beperkingen ten aanzien van het geografische gebied waarbinnen de goederen mogen worden doorverkocht;
   iii. De douanewaarde van de goederen wordt door de beperkingen niet aanzienlijk beïnvloed;
b) De verkoop of de prijs is niet afhankelijk gesteld van enige voorwaarde of prestatie waarvan de waarde met betrekking tot de goederen waarvan de waarde dient te worden bepaald, niet kan worden vastgesteld (onderdeel 7.5.3);
c) Geen enkel deel van de opbrengst van elke latere wederverkoop of overdracht of later gebruik van de goederen door de koper zal de verkoper direct of indirect ten goede komen, tenzij een toepasselijke aanpassing kan worden aangebracht (onderdeel 7.5.4);
d) Koper en verkoper zijn niet verbonden, of hun verbondenheid is niet van dien aard dat de prijs erdoor wordt beïnvloed (onderdeel 7.5.5).

De voorwaarden worden hierna nader toegelicht.

7.5.2 Beperkingen ten aanzien van de overdracht of het gebruik van de goederen door de koper

De beperkingen waaraan artikel 70, lid 3, onderdeel a, DWU refereert, zijn een overblijfsel uit het douanewaardesysteem dat gold in de Verenigde Staten voordat de Tokyo-overeenkomst werd afgesloten. De restricties lijken te zijn bedoeld om te voorkomen dat vanwege een oplegde beperking, een prijs wordt afgesproken die lager is dan waarvoor de goederen zonder deze beperking verkocht zouden 'moeten' worden. Het woord 'moeten' brengt in dezen een objectivering aan, die afbreuk doet aan het karakter van het douanewaardesysteem van de CVA die uitgaat van een positieve waarde conceptie. De beperkingen moeten derhalve restrictief worden uitgelegd.[136] Het gaat daarnaast enkel om beperkingen ten aanzien van de overdracht of het gebruik en niet om opbrengsten van elke latere wederverkoop of overdracht of later gebruik waaraan artikel 70, lid 3, onderdeel c, DWU refereert.

Indien een beperking wordt opgelegd, kan de transactiewaarde van de ingevoerde goederen niet worden gebruikt om de douanewaarde vast te stellen. Hierop zijn een aantal uitzonderingen geformuleerd in artikel 70, lid 3, onderdeel a, ten eerste, tweede en derde, DWU. Zo kunnen wettelijke beperkingen geen restrictie vormen op de toepassing van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen. Hierbij kan gedacht worden aan wettelijke beperkingen inhoudende dat alleen licentiehouders bepaalde gereguleerde producten zoals medicijnen mogen importeren. De geografische beperking die door de verkoper kan

135 Deze voorwaarden zijn onder de CVA vervat in artikel 1, lid 1, onderdelen a tot en met d.
136 Vgl. S.L. Sherman & H. Glashoff, *Customs valuation: commentary on the GATT customs valuation code*, ICC Pub: 1988, p. 178-179.

worden opgelegd ten aanzien van de doorverkoop van ingevoerde goederen betreft de tweede uitzondering en spreekt voor zich. De derde uitzondering ondersteund de eerder geuite visie dat de beperkingen restrictief moeten worden uitgelegd en houdt in dat indien de opgelegde beperking er niet toe leidt dat de douanewaarde aanzienlijk is beïnvloed, de transactiewaarde van de ingevoerde goederen nog steeds gebruikt kan worden voor het bepalen van de douanewaarde. De invulling van de term 'aanzienlijk' kan op verschillende wijze worden uitgelegd, wat met zich brengt dat in de praktijk deze uitzondering meer aandacht krijgt dan de eerste twee uitzonderingen. Desondanks kan 'aanzienlijk' niet nader worden gepreciseerd aangezien de invulling van het begrip afhangt van de concrete omstandigheden van het geval.[137] In de Aantekening op artikel 1, lid 1, onderdeel iii, CVA wordt een voorbeeld gegeven van een situatie waarbij de beperking de douanewaarde niet aanzienlijk heeft beïnvloed. Dat is overeenkomstig de Aantekening het geval indien een verkoper van een koper van motorvoertuigen verlangt dat hij deze niet verkoopt of tentoonstelt voor een bepaalde datum die het begin is van een modeljaar. In Commentary 12.1 van de Technische commissie douanewaarde is een voorbeeld opgenomen waar de beperking de douanewaarde aanzienlijk beïnvloed. Dit is bijvoorbeeld het geval indien een machine wordt verkocht voor een nominale prijs op voorwaarde dat de machine door de koper enkel wordt aangewend voor liefdadigheidsdoeleinden.

7.5.3 Afhankelijkheid van voorwaarde of prestatie waarvan de waarde niet bepaald kan worden

Indien de verkoop of prijs van de ingevoerde goederen afhankelijk is gesteld van een voorwaarde of prestatie waarvan de waarde kan worden bepaald, maakt deze waarde onderdeel uit van de werkelijk betaalde of te betalen prijs van de ingevoerde goederen.[138] In dat kader kan gedacht worden aan koppelverkopen waarbij de tegenprestatie in geld kan worden uitgedrukt (onderdeel 7.2.5.4).[139] Artikel 70, lid 3, onderdeel b, DWU vormt dan geen belemmering voor de toepassing van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen als methode om de douanewaarde vast te stellen.

De waarde van de voorwaarde of prestatie moet evenwel niet in aanmerking worden genomen, indien de activiteiten voor eigen rekening van de koper of een met hem verbonden onderneming voor eigen rekening worden verricht zoals bedoeld in artikel 129, lid 2, UDWU (onderdeel 7.3.7) of als de voorwaarde of prestatie verband houdt met een element van de douanewaarde krachtens artikel 71 DWU.[140] Het uitsluiten van het in aanmerking nemen van de waarde van een element van de transactiewaarde zoals genoemd in artikel 71 DWU indien deze samenhangt met voorwaarden of prestaties die aan de verkoop of de prijs van de ingevoerde goederen zijn gesteld is opmerkelijk. Is hier in werkelijkheid artikel 72 DWU bedoeld waarin elementen zijn genoemd die niet in douanewaarde begrepen moeten

137 Commentary 12.1. Meaning of the term "restrictions" in Article 1.1 (a) (iii). (Adopted, 10th Session, 4 October 1985, 32.940).
138 Advisory Opinion 16.1. Treatment of a situation where the sale or price is subject to some condition or consideration for which a value can be determined with respect to the goods being valued. (Adopted, 15th Session, 17 March 1988, 34.628).
139 Commentary 11.1. Treatment of tie-in sales. (Adopted, 9th Session, 8 March 1985, 32.350).
140 Artikel 133 DWU.

worden of is bedoeld dat de elementen van artikel 71 DWU niet zondermeer in aanmerking genomen moeten worden als zij een voorwaarde of prestatie van de verkoop of prijs van de ingevoerde goederen vormen, maar dat dit beoordeeld moet worden aan de hand van voorwaarden die in artikel 71 DWU zijn genoemd? Ik neem aan dat het laatste bedoeld is, omdat anders het toepassingsbereik van artikel 71 DWU drastisch ingeperkt zou worden. Uit de Aantekening op artikel 1, lid 1, onderdeel b, CVA volgt voorts dat onder voorwaarden of prestaties, geen voorwaarden of prestaties worden verstaan die verband houden met de vervaardiging of de verkoop van de ingevoerde goederen. Deze voorwaarden en prestaties vormen geen grond voor afwijzing van de transactiewaarde.

Indien de waarde van prestatie of voorwaarde niet bepaald kan worden, vindt de transactiewaarde van de ingevoerde goederen geen toepassing. In de Aantekening op artikel 1, lid 1, onderdeel b, CVA staan de volgende voorbeelden genoemd waarbij de waarde van de prestatie of voorwaarde niet bepaald kan worden:

- De verkoper verbindt aan de voor de ingevoerde goederen gevraagde prijs de voorwaarde dat de koper bovendien een bepaalde hoeveelheid andere goederen koopt;
- De prijs van de ingevoerde goederen is afhankelijk gesteld van de prijs of prijzen waartegen de koper van de ingevoerde goederen andere goederen verkoopt aan de verkoper van de ingevoerde goederen;
- De prijs wordt vastgesteld op basis van een wijze van betaling die geen verband houdt met de ingevoerde goederen. Bijvoorbeeld wanneer de ingevoerde goederen halffabricaten zijn die door de verkoper worden geleverd onder de voorwaarde dat hij een bepaalde hoeveelheid van de eindproducten ontvangt.

Indien een prijskorting wordt gegund aan de koper, maar er op het moment dat de douanewaarde wordt bepaald nog geen betaling heeft plaatsgevonden, leidt dit er niet toe dat artikel 70, lid 3, onderdeel b, DWU toepassing vindt. Met andere woorden, de douanewaarde kan ook in dat geval worden bepaald op basis van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen.[141]

7.5.4 Opbrengst van latere wederverkoop of overdracht komt ten goede aan verkoper

Indien een opbrengt van latere wederverkoop of overdracht ten goede komt aan de verkoper, dan maakt de waarde van de opbrengst van de latere wederverkoop of overdracht onderdeel uit van de werkelijk betaalde of te betalen prijs overeenkomstig artikel 71, lid 1, onderdeel d, DWU. Het gaat daarbij om de waarde die het recht op het verkrijgen van opbrengst van een latere wederverkoop of overdracht vertegenwoordigd en niet om de daadwerkelijke opbrengst zelf. Indien deze waarde niet bepaald kan worden, verbiedt artikel 70, lid 3, onderdeel c, DWU de toepassing van de transactiewaarde van ingevoerde goederen. Een recht op de opbrengst van latere wederverkoop of overdracht die verbonden is aan een royalty of licentierecht die weliswaar betrekking heeft op de ingevoerde goederen, maar

141 Advisory Opinion 5.2. Treatment of cash discount under the Agreement. (The case that payment for the goods has not yet been made at the time of valuation: the requirements of Article 1.1 (b) of the Agreement.) (Adopted, 3rd Session, 23 mars 1982, 28.560).

waarvoor de betaling niet als voorwaarde van de verkoop plaatsvindt, moet in mijn optiek niet in aanmerking worden genomen voor de vaststelling van de douanewaarde.

7.5.5 Prijsbeïnvloeding vanwege verbondenheid tussen verkoper en koper[142]

7.5.5.1 Achtergrond en wettelijke grondslag

Indien de verkoper en koper van de ingevoerde goederen worden aangemerkt als verbonden partijen in de zin van artikel 127 UDWU (onderdeel 7.5.5.2) en de verbondenheid de vaststelling van partijen de afgesproken prijs heeft beïnvloed, verhindert dat de toepassing van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen. De douanewaarde moet dan overeenkomstig een alternatieve waarderingsmethode worden vastgesteld. Deze voorwaarde voor toepassing van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen, houdt verband met het feit dat verbonden partijen genegen zijn om andere prijzen af te spreken dan partijen die niet aan elkaar verbonden zijn. Er bestaat derhalve een risico dat de overeengekomen transactiewaarde van de ingevoerde goederen niet de 'werkelijke (economische) waarde' reflecteert die onder een normale handelstransactie en onder volledig vrije mededinging tot stand zou zijn gekomen.[143] De voorwaarde is met andere woorden ingegeven om het gebruik van willekeurige of fictieve douanewaarden uit te sluiten.[144]

Indien de verbondenheid van partijen geen invloed heeft gehad op de gehanteerde prijs, kan de transactiewaarde van de ingevoerde goederen worden toegepast om de douanewaarde te bepalen. Over of sprake is van prijsbeïnvloeding door de verbondenheid van

142 Dit hoofdstuk is gebaseerd en bouwt verder op eerdere publicaties van mijn hand (al dan niet met een co-auteur): M.L. Schippers, Retroactieve interne verrekenprijsaanpassingen en de douanewaarde, *NTFR-B* 11(7/8), p. 25-32, M. Friedhoff en M.L. Schippers, HvJ Hamamatsu: een abrupt einde aan de wisselwerking tussen verrekenprijzen en douanewaarde?, *Wfr* 2018/132, p. 909-921, M. Friedhoff & M.L. Schippers, ECJ Judgment in Hamamatsu Case: An Abrupt End to Interaction Between Transfer Pricing and Customs Valuation?, *EC Tax Review* 28(1), p. 32-42 en M.L. Schippers, Afstemmen douanewaarde op verrekenprijzen: juridische ruimte na Hamamatsu en operationalisering, *TFO* 163(4), p. 105-111.

143 Dat de douanewaarde de werkelijke economische waarde van de ingevoerde goederen moet reflecteren volgt uit artikel VII:2 a en b GATT 1947 en diverse arresten van het Hof van Justitie zoals HvJ EG 16 november 2006, nr. C-306/04 (Compaq Computer International Corporation), ECLI:EU:C:2006:716, r.o. 30, HvJ EU 19 maart 2009, nr. C-256/07 (Mitsui & Co. Deutschland GmbH tegen Hauptzollamt Düsseldorf), ECLI:EU:C:2009:167, r.o. 20, HvJ EU 15 juli 2010, nr. C-354/09 (Gaston Schul BV tegen Staatssecretaris van Financiën), ECLI:EU:C:2010:439, r.o. 29, HvJ EU 12 december 2013, nr. C-116/12 (Ioannis Christodoulou e.a. tegen Elliniko Dimosio), ECLI:EU:C:2013:825, r.o. 40, HvJ EU 16 juni 2016, nr. C-291/15 (EURO 2004. Hungary Kft.), ECLI:EU:C:2016:45526, HvJ EU 9 maart 2017, nr. C-173/15 (GE Healthcare GmbH tegen Hauptzollamt Düsseldorf), ECLI:EU:C:2017:195, r.o. 30, HvJ EU 11 mei 2017, nr. C-59/16 (The Shirtmakers BV), ECLI:EU:C:2017:362, r.o. 28, HvJ EU 12 oktober 2017, nr. C-661/15 (X BV tegen Staatssecretaris van Financiën), ECLI:EU:C:2017:753, r.o. 37, HvJ EU 9 november 2017, nr. C-46/16 (‚LS Customs Service'' SIA), ECLI:EU:C:2017:839, r.o. 30, HvJ EU 20 december 2017, nr. C-529/16 (Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH tegen Hauptzollamt München), ECLI:EU:C:2017:984, r.o. 24, HvJ EU 20 juni 2019, nr. C-1/18 (Oribalt Rīga tegen Valsts ieņēmumu dienests), ECLI:EU:C:2019:519, r.o. 22 en HvJ EU 9 juli 2020, nr. C-76/19, (Direktor na Teritorialna direktsiya Yugozapadna Agentsiya „Mitnitsi", voorheen Nachalnik na Mitnitsa Aerogara Sofia tegen „Curtis Balkan" EOOD), ECLI:EU:C:2020:543, r.o. 34.

144 HvJ EU 21 januari 2016, C-430/14 (Valsts ieņēmumu dienests tegen Artūrs Stretinskis), ECLI:EU:C:2016:43, r.o. 22.

partijen kunnen echter twijfels bestaan bij de douaneautoriteiten. Daarbij geldt dat het simpele feit dat partijen verbonden zijn niet met zich brengt dat sprake is van prijsbeïnvloeding.[145] Indien er om andere redenen twijfels bestaan of de verbondenheid invloed heeft gehad op de afgesproken prijs, wordt de aangever in de gelegenheid gesteld door de douaneautoriteiten om documentatie te overleggen waaruit het tegendeel volgt.[146] De aangever slaagt in zijn bewijslast indien hij aantoont dat de gehanteerde prijs één van de zogenaamde testwaarden zoals bedoeld in artikel 134, lid 2, UDWU zeer dicht benaderd. De testwaarden zijn waardes die soortgelijk zijn aan waardes die overeenkomstig de transactiewaarde van identieke of soortgelijke goederen, de aftrekmethode of de methode van de berekende waarde worden vastgesteld. De testwaarden zijn dus soortgelijk aan de alternatieve waarderingsmethoden die het mogelijk maken om de douanewaarde bij benadering gelijk aan de economische waarde van de ingevoerde goederen vast te stellen, al lijken de voorwaarden voor toepassing van de testwaarden strenger (onderdeel 7.5.5.4).

De testwaarden kunnen in de praktijk vaak niet geïdentificeerd worden door de strenge voorwaarden. Zodoende moeten de omstandigheden van de verkoop worden onderzocht en zal de aangever op basis van andere documentatie moeten aantonen dat de prijs niet is beïnvloed (onderdeel 7.5.5.3). In de praktijk wordt in die gevallen veelal gebruik gemaakt van verrekenprijsdocumentatie om één en ander aan te tonen. Over de vaststelling van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen bij verbonden partijen en de invloed die de vaststelling van interne verrekenprijzen daarop heeft, wordt nader ingegaan in hoofdstuk 10.

7.5.5.2 Verbonden partijen

De transactiewaarde van de ingevoerde goederen vindt enkel toepassing als aan de voorwaarden is voldaan, waaronder begrepen dat de verbondenheid van partijen geen invloed mag hebben gehad op de aangegeven prijs. Verbondenheid volgt kortgezegd uit een familieband of uit de zeggenschap of controle die een partij over de ander heeft.

In artikel 127, lid 1, UDWU wordt voorzien in een limitatieve opsomming van situaties waarbij koper en verkoper worden aangemerkt als verbonden partijen:[147]

a) zij zijn functionaris of directeur in de onderneming van de andere persoon;
b) zij worden door de wettelijke bepalingen erkend als in zaken verbonden;
c) zij zijn werkgever en werknemer;
d) een derde partij bezit, heeft zeggenschap over, of houdt direct of indirect 5% of meer van het stemgerechtigde uitstaande kapitaal of de aandelen van beiden;
e) één van hen heeft direct of indirect zeggenschap over de ander;
f) een derde persoon heeft direct of indirect zeggenschap over beiden;
g) beiden hebben direct of indirect zeggenschap over een derde persoon;
h) zij behoren tot dezelfde familie.

Ik zal hierna een aantal situaties nader toelichten.

145 Punt 2 van de Aantekening bij artikel 1, lid 2, CVA. Commentary 14.1. Application of Article 1, paragraph 2. (Adopted, 18th Session, 21 November 1989, 35.650).
146 Artikel 134, lid 1, UDWU.
147 Artikel 15, lid 4, CVA.

Onderdeel b – 'In zaken met elkaar verbonden'

In lid 2 van artikel 127 UDWU wordt aangegeven dat personen ook in zaken met elkaar verbonden kunnen zijn doordat de één optreedt als exclusief agent, exclusief distributeur of exclusief concessiehouder, ongeacht de gebruikte omschrijving, van de ander.[148] Echter, er is pas sprake van 'verbonden partijen' in douanerechtelijke zin als één van de in artikel 127, lid 1, onderdelen a tot en met h, UDWU genoemde situaties zich voordoet. In het bijzonder springt lid 1 onderdeel b daarbij in het oog waarin is aangegeven dat personen verbonden zijn indien zij door wettelijke bepalingen worden erkend als in zaken verbonden.[149] De vraag is derhalve of een exclusief agent, exclusief distributeur of exclusief concessiehouder zondermeer aangemerkt kunnen worden als personen die door de wettelijke bepalingen erkend zijn als in zaken verbonden. De Technische commissie douanewaarde van de WDO heeft zich over deze kwestie gebogen en beantwoordt de vraag ontkennend. Eén en ander hangt namelijk af van de nationale bepalingen. In Advisory Opinion 21.1 wordt dit als volgt toegelicht:[150]

> *An association would be a partnership only where the national legal requirements for the creation of a partnership are satisfied. Thus, persons are not related under the Agreement simply because one person is the sole agent, sole distributor or sole concessionaire of the other. While it is true that sole agents, sole distributors, etc. may have a close association with their suppliers, this fact alone would provide no reason to treat them differently from any other unrelated party.*
>
> *For the purpose of clarification, a Member may choose to incorporate or refer to its national law of partnership in the valuation provisions of its Customs law. However, it would not be appropriate for a Member to devise a different definition of partnership specifically for the interpretation of the valuation provisions of its Customs law.*

Door aan te sluiten bij nationaal recht voor de vraag of sprake is van 'zakelijke verbondenheid', kunnen er verschillen ontstaan tussen de douanejurisdicties van WHO-leden, wat de uniformiteit van het douanewaardestelsel onder druk zet. Het zou derhalve beter zijn geweest als nadere invulling aan het begrip was gegeven in de CVA.

---

148 In Case study 9.1 van de Technische commissie douanewaarde van de WDO heeft een autodealer een exclusief distributierecht verkregen van een autofabrikant en onderhandelt zij haar prijzen met de autofabrikant op basis van haar detailverkoopprijzen. De autodealer verkrijgt daarnaast een kwantiteitskorting van 10% van de autodealer. Los van deze feiten en omstandigheden voert de autodealer zijn onderneming zelfstandig uit. De Technische commissie douanewaarde vindt in een dergelijk geval geen aanleiding om de autofabrikant en de autodealer als verbonden partijen aan te merken. Case study 9.1 Sole agents, sole distributors and sole concessionaires. (Adopted, 1st Session, 6 October 1995, 39.790).

149 Bij het Hof van Justitie is een zaak aanhangig over de vraag of sprake is van verbonden partijen in de zin van onderdeel b indien *de jure* geen bewijs van zakelijke verbondenheid bestaat, maar er *de facto* sprake lijkt te zijn van zakelijke verbondenheid vanwege de bijzonder nauwe band tussen de koper en verkoper bestaande uit een hoge mate van vertrouwen die bij een normale bedrijfsvoering niet kenmerkend is. In het bijzonder gaat het hierbij dus om de uitleg van de bewoordingen 'door de wettelijke bepalingen [moeten worden] erkend als in zaken verbonden'. Verzoekschrift prejudiciële beslissing 13 november 2020, nr. C-599/20 (UAB „Baltic Master" tegen Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijo).

150 Advisory Opinion 21.1. Interpretation of the expression "partners in business" in Article 15.4 (b). (Adopted, 2nd Session, 8 March 1996, 40.210).

Onderdelen d, e, f en g – 'Zeggenschap'
Of sprake is van zeggenschap kan op subjectieve of objectieve wijze worden getoetst. In artikel 127, lid 1, UDWU worden beide toetsen toegepast. Ik zal beide toetsen hierna nader toelichten.

Voor de onderdelen e, f en g wordt op basis van een subjectieve toets vastgesteld of sprake is van 'zeggenschap'.[151] Het begrip 'zeggenschap' wordt ten aanzien van voornoemde onderdelen in het derde lid van artikel 127 UDWU nader geduid. Daaruit volgt dat een persoon geacht wordt om zeggenschap over een andere persoon te hebben wanneer hij rechtens of feitelijk in een positie is om het handelen van de andere te leiden (beperkingen kan opleggen of instructies kan geven).[152] Dit lijkt ten aanzien van onderdeel e het geval als een persoon in de positie verkeerd '[…] *to exercise restraint or direction in respect of essential aspects relating to the management of the activities of the other person*'.[153] Het moet hierbij gaan om een overeenkomst die verder gaat dan een simpele verkoop- en distributieovereenkomst. In Case Study 11.1 schetst de Technische commissie douanewaarde van de WDO een situatie waarbij een partij in een positie verkeerd waarin hij beperkingen kan opleggen en instructies kan geven.[154] In Case Study 11.1 heeft de verkoper uit hoofde van een verkoop-, service- en distributieovereenkomst een positie waarbij hij beperkingen kan opleggen en instructies kan geven ten aanzien van een aantal essentiële aspecten van het management (o.a. beslissingen over managementposities, zeggenschap over de stemrechten en de locatie waar de economische activiteiten plaatsvinden).

In tegenstelling tot de onderdelen e, f en g, wordt in onderdeel d een objectieve toets aangelegd om te bepalen of sprake is van 'zeggenschap'. Immers, aan onderdeel d is voldaan als een derde partij direct of indirect 5 % of meer van het stemgerechtigde uitstaande kapitaal of de aandelen van koper en koper bezit of daar zeggenschap over uitoefent.

151 Bij het Hof van Justitie is een zaak aanhangig over de vraag of sprake is van verbonden partijen onder onderdeel e of f wanneer *de jure* geen bewijs bestaat van zeggenschap, maar toch sprake lijkt te zijn van verbondenheid omdat de transacties tussen deze personen zijn gesloten en uitgevoerd onder omstandigheden die voor de normale bedrijfsvoering niet gebruikelijk zijn en er geen andere objectieve omstandigheden bestaan die de economische logica van dergelijke transacties kunnen rechtvaardigen. Verzoekschrift prejudiciële beslissing 13 november 2020, nr. C-599/20 (UAB „Baltic Master" tegen Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijo).

152 Een en ander volgt ook uit Aantekening bij artikel 15, lid 4, onderdeel e, CVA waar de toevoeging 'beperkingen kan opleggen of instructies kan geven' uit af te leiden is. Hoewel de aantekening alleen ziet op onderdeel e, lijkt deze ook toepasbaar op de onderdelen f en g.

153 Explanatory note 4.1. Consideration of relationship under Article 15.5, read in conjunction with Article 15.4. (Adopted, 10th Session, 4 October 1985, 32.940) en Case Study 11.1. Application of Article 15.4 (e) - related party transactions. (Adopted, 8th Session, 1 April 1999, VT0034).

154 Case Study 11.1. Application of Article 15.4 (e) - related party transactions. (Adopted, 8th Session, 1 April 1999, VT0034).

Onderdeel h – 'Familieband'[155]
Uit onderdeel h volgt dat verbondenheid voor douanewaardedoeleinden ook kan volgen uit een familieband. Het Hof van Justitie heeft ten aanzien van onderdeel h een doorkijkbenadering geïntroduceerd in de zaak *Valsts ieņēmumu dienests tegen Artūrs Stretinskis*. In voornoemd arrest kocht een natuurlijk persoon goederen aan van een rechtspersoon gevestigd in de Verenigde Staten. De broer van de natuurlijk persoon was directeur van deze rechtspersoon. Hoewel onderdeel h restrictieve bewoordingen gebruikt, kan in een dergelijk geval, aldus het Hof van Justitie, toch sprake zijn van verbonden partijen. In voornoemd geval waarbij verwanten niet rechtstreeks maar via de 'huls' van een rechtspersoon een verkooptransactie aangaan, kan immers nog steeds sprake zijn van prijsbeïnvloeding. Om te waarborgen dat ook in die situaties de douanewaarde overeenkomstig een billijk, uniform en neutraal systeem vastgesteld wordt en het gebruik van willekeurige of fictieve douanewaarden wordt uitgesloten, oordeelde het Hof van Justitie dat ook in die gevallen sprake is van verbonden partijen.[156] De familieverwant die werkzaam is bij de rechtspersoon moet echter wel invloed kunnen uitoefenen op de prijsstelling om te kunnen spreken over verbonden partijen.[157] Om dit te beoordelen moet gekeken worden naar de door de familieverwant uitgeoefende functies binnen de verkopende rechtspersoon. Als hij enig bestuurder is, vormt dit een relevante factor om in aanmerking te nemen om te bepalen of hij invloed kan uitoefenen op de prijs die de rechtspersoon als verkoper overeenkomt.[158]

7.5.5.3 Omstandigheden van de verkoop

Indien partijen in douanerechtelijke zin zijn verbonden, betekent dit niet dat de transactiewaarde van de ingevoerde goederen per definitie niet aanvaard kan worden.[159] Wel hebben de douaneautoriteiten de bevoegdheid om, indien zij twijfels hebben over of de verbondenheid van partijen invloed heeft gehad op de aangegeven prijs, aanvullende informatie op te vragen bij de aangever. Dit verzoek zullen zij echter achterwege moeten laten indien zij geen twijfels hebben over de aangegeven prijs. Twijfels zouden in beginsel niet moeten bestaan indien douaneautoriteiten de verbondenheid eerder hebben onderzocht of indien zij reeds over gedetailleerde gegevens betreffende (de relatie tussen) de koper en verkoper beschikken en daaruit geconcludeerd hebben dat de verbondenheid geen invloed heeft gehad op de tussen partijen afgesproken prijs.[160]

---

155 Tot welke graad de familieband strekt, wordt niet aangegeven in artikel 127, lid 1, onderdeel h, UDWU. In haar voorganger, artikel 143, lid 1, onderdeel h, TCDW, stond aangegeven dat personen slechts geacht worden leden te zijn van dezelfde familie indien zij op een van de volgende wijze met elkaar bloed- of aanverwant zijn: echtgenoot en echtgenote, ouder en kind, broers en zusters (of halfbroers en halfzusters), grootouder en kleinkind, oom of tante en neef of nicht (oomzeggers), schoonouder en schoondochter of schoonzoon, zwagers en schoonzusters. Het zou de eenvoud en rechtszekerheid van het stelsel bevorderen als deze afbakening ook onder het DWU nog geldt.

156 HvJ EU 21 januari 2016, C-430/14 (Valsts ieņēmumu dienests tegen Artūrs Stretinskis), ECLI:EU:C:2016:43, r.o. 22.

157 HvJ EU 21 januari 2016, C-430/14 (Valsts ieņēmumu dienests tegen Artūrs Stretinskis), ECLI:EU:C:2016:43, r.o. 28.

158 HvJ EU 21 januari 2016, C-430/14 (Valsts ieņēmumu dienests tegen Artūrs Stretinskis), ECLI:EU:C:2016:43, r.o. 29.

159 Artikel 1, lid 2, onderdeel a, CVA.

160 Punt 2 van de Aantekening bij artikel 1, lid 2, CVA.

Indien douaneautoriteiten echter twijfels hebben over de aangegeven prijs, verzoekt zij de aangever dus om aanvullende informatie over de omstandigheden van de verkoop aan te leveren. Belangrijk is dat met deze informatie wordt aangetoond dat een prijs is overeengekomen die ook zou zijn vastgesteld indien de verkoper en koper niet verbonden waren. Uit punt 3 van de Aantekening bij artikel 1, lid 2, CVA volgt dat uit deze informatie moet blijken:

- Op welke wijze de koper en de verkoper hun handelsbetrekkingen georganiseerd hebben; en
- Op welke wijze de desbetreffende prijs tot stand is gekomen.

Uit dezelfde aantekening kunnen de volgende vragen gedestilleerd worden die, mits zij bevestigend worden beantwoord, aantonen dat geen sprake is van prijsbeïnvloeding:[161]

1. Is de prijs volgens de normale prijsstellingsmethoden van de betrokken bedrijfstak tot stand is gekomen?
2. Is de prijs tot stand gekomen volgens de methode die de verkoper voor het vaststellen van zijn prijzen ten aanzien van niet met hem verbonden verkoper hanteert?
3. Kan worden aangetoond dat de prijs kostendekkend is en een winstmarge omvat die representatief is voor de globale winstmarge van de betrokken onderneming over een representatieve periode (bijvoorbeeld op jaarbasis) bij de verkoop van goederen van dezelfde categorie of soort?

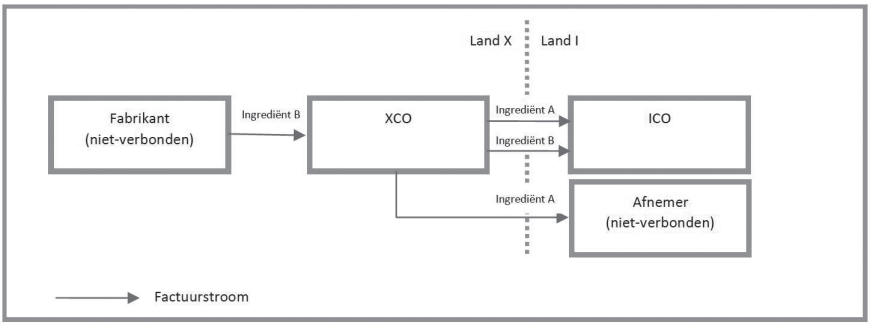
In dit laatste geval is gelet op Aantekening bij artikel 1, lid 2, CVA dus ook geen sprake van prijsbeïnvloeding. Dit doet de vraag opkomen of een verrekenprijs die prospectief wordt aangepast om te voorkomen dat aan het einde van het jaar een retroactieve verrekenprijsaanpassing moet plaatsvinden, kan dienen als basis voor de vaststelling van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen, zelfs in de gevallen dat de prijs op een zeker moment hoger of lager wordt vastgesteld dan niet verbonden partijen overeen zouden komen. Hierbij kan het voorbeeld worden gegeven dat een prijs in kwartaal 1 wordt vastgesteld op 120 EUR, in kwartaal 2 op 70 EUR, in kwartaal 3 op 110 EUR en in kwartaal 4 op 100 EUR. Indien een niet-verbonden partij gemiddeld gezien een prijs van 100 EUR zou hebben betaald, komt de vraag op of de transactiewaarde in de kwartalen één tot en met vier aanvaard kan worden als respectievelijk de waardes 120 EUR, 70 EUR, 110 EUR en 100 EUR gehanteerd worden. Vraag 3 uit de Aantekening bij artikel 1, lid 2, CVA lijkt een opening te laten om prospectief aangepaste prijzen te hanteren, zolang de prijs over een representatieve periode bezien kostendekkend is en een winstmarge omvat die representatief is voor de globale winstmarge. De feiten en omstandigheden uit mijn voorbeeld zouden hieronder kunnen worden geschaard.[162]

De aangever slaagt in ieder geval in zijn bewijsplicht als hij aantoont dat de aangegeven prijs de testwaarden zeer dicht benaderd (onderdeel 7.5.5.4). Indien de testwaarden niet beschikbaar zijn, zal op basis van andere informatie aangetoond moeten worden dat de prijs niet door de verbondenheid van partijen is beïnvloed. Case Study 10.1 van de Technische

161 *WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing* (24 juni 2015, geüpdatet in 2018), p. 9-10.
162 Ik kom hierop nog nader terug in onderdeel 10.7.4.

commissie douanewaarde van de WDO illustreert op welke wijze een onderzoek naar de omstandigheden gelet op voornoemde punten vormgegeven kan worden:[163]

> *XCO, gevestigd in land X, is een fabrikant en distribiteur van de ingrediënten A en B. Zij is verbonden door een 22%-aandelenbelang met ICO, gevestigd in land I. Ingrediënt A wordt door XCO gefabriceerd en verkocht aan niet-verbonden afnemers en ICO. Ingrediënt B wordt ingekocht van derdepartijen en vervolgens exclusief doorverkocht aan ICO. Ingrediënt A wordt aan de niet-verbonden afnemers afgezet tegen een waarde van 100 en aan ICO verkocht voor 92. De douaneautoriteiten in land I starten een onderzoek, omdat zij twijfels hebben over de prijs die XCO rekent voor de verkoop van ingrediënt A. Ten aanzien van de verkoop van ingrediënt B stellen zij vast dat de prijs die aan ICO wordt berekend, voldoende is om de kosten van XCO, inclusief de aankoopkosten en kosten met betrekking tot het herpakken, overslag- en vrachtkosten, te dekken met inbegrip van een representatieve winstmarge. De Technische commissie douanewaarde van de WDO deelt de mening van de douaneautoriteiten in land I met betrekking tot de prijsstelling van ingrediënt B.*



Figuur 7.2 – Feitencomplex Case Study 10.1 van de Technische commissie douanewaarde van de WDO.

> *De douaneautoriteiten hebben ICO (en op verzoek van ICO ook XCO) verzocht informatie aan te leveren over waarom de verkoopprijs 92 bedraagt bij verkopen aan ICO en 100 bij verkopen aan niet-verbonden afnemers. Naar aanleiding van dit verzoek is geen additionele informatie aangeleverd door ICO of XCO. De Technische commissie douanewaarde is derhalve van mening dat sprake is van prijsbeïnvloeding voor wat betreft de verkopen van ingrediënt A aan ICO wat met zich brengt dat de transactiewaarde moet worden verworpen en de douanewaarde overeenkomstig een alternatieve waarderingsmethode moet worden vastgesteld. Aangezien ingrediënt A ook wordt verkocht aan niet-verbonden afnemers, kan de douanewaarde mogelijk op basis van de transactiewaarde van identieke of soortgelijke goederen worden vastgesteld.*

In beginsel ben ik van mening dat de Technische commissie douanewaarde van de WDO hier tot een juiste conclusie komt op basis van het gepresenteerde feitencomplex. Niettemin zou ik mij kunnen voorstellen dat er goede gronden waren voor XCO om een lagere prijs te rekenen. Hierbij kan gedacht worden aan kwantiteitsverschillen, het gebruik van goedkopere vervoersmodaliteiten en het achterwege laten van het gebruik van een verkoopagent. Een en ander zou naar mijn mening tot de conclusie moeten leiden dat op dat moment sprake is van een geoorloofd prijsverschil. Met andere woorden, het prijsverschil zou niet worden aangemerkt als prijsbeïnvloeding door de verbondenheid en de transactiewaarde van de

163 Case Study 10.1. Application of Article 1.2. (Adopted, 3rd Session, 4 October 1996, 40.710). Onderdeel 10.4.1.4.

ingevoerde goederen had derhalve gewoon toegepast kunnen worden om de douanewaarde te bepalen. Zodoende kan deze Case Study niet één-op-één als blauwdruk dienen voor soortgelijke gevallen en kan een prijsverschil van 8% naar mijn opvatting niet dienen als standaard *benchmark*. Dat laatste wordt overigens ook erkend door de Technische commissie douanewaarde van de WDO zelf.

Uit Commentary 23.1 van de Technische commissie douanewaarde van de WDO en de *Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing* kan voorts worden afgeleid welke elementen ingebed moeten zijn in de documentatie die ten behoeve van het onderzoek naar de omstandigheden van de verkoop wordt opgemaakt en op verzoek wordt overgelegd aan de douaneautoriteiten dan wel de eigen administratie wordt opgenomen ter ondersteuning van de gehanteerde prijzen ('*defense file*').[164] Het gaat daarbij om gegevens over de volgende elementen:
- Het (fiscaal) operationele model;
- Een beschrijving van de transacties;
- Toelichting op de opbouw van de gehanteerde prijzen (prijsbeleid);
- Beschrijving van de bedrijfstak waarin de onderneming actief is en de daarin geldende standaarden;
- Lokale analyse op basis van lokaal geldend beleid en jurisprudentie.

Voornoemde uiteenzetting over het onderzoek naar de omstandigheden van de verkoop, roept de vraag op of verrekenprijsdocumentatie kan worden overgelegd om aan te tonen dat de prijs niet door de verbondenheid is beïnvloed. In verrekenprijsdocumentatie wordt namelijk, weliswaar voor winstbelastingdoeleinden, verslag gelegd over op welke wijze de interne verrekenprijzen zakelijk tot stand komen. De Technische commissie douanewaarde van de WDO geeft in Commentary 23.1 aan dat verrekenprijsdocumentatie in dit kader nuttig kan zijn, maar dat naar de omstandigheden van het geval moet worden beoordeeld of verrekenprijsdocumentatie voor dit doel kan worden ingezet. In hoofdstuk 10 wordt nader op dit vraagstuk ingegaan.

Tot slot merk ik op dat wanneer de twijfels bij de douaneautoriteiten niet worden weggenomen na overlegging van de additionele informatie, de douaneautoriteiten alsnog kunnen besluiten om de transactiewaarde van de ingevoerde goederen te verwerpen en de douanewaarde overeenkomstig een alternatieve waarderingsmethode vast te stellen.

7.5.5.4 Testwaarden

Indien de douaneautoriteiten twijfels hebben of de aangegeven prijs is beïnvloed door de verbondenheid van de verkoper en koper, kan deze twijfel worden weggenomen als informatie wordt overgelegd waaruit blijkt dat de aangegeven prijs de testwaarden, die op hetzelfde of nagenoeg hetzelfde tijdstip zijn bepaald, zeer dicht benaderd. De testwaarden worden op verzoek van de aangever gebruikt, maar komen niet in de plaats van de transactiewaarde ex artikel 134, lid 4, UDWU. Uit de CVA noch het DWU-wetgevingspakket

164 Zie in het bijzonder Commentary 23.1, Case Studies 10.1, 14.1 en 14.2 en *WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing* (24 juni 2015, geüpdatet in 2018). De instrumenten worden in meer detail besproken in onderdeel 10.4.2.

volgt wat verstaan moet worden onder de voorwaarde 'op hetzelfde of nagenoeg hetzelfde tijdstip'. In Canada wordt een standaardperiode toegepast die 30 dagen voor het moment van invoer aanvangt en 30 dagen na het moment van invoer eindigt.[165] Deze standaardperiode moet met enige soepelheid worden betracht, afhankelijk van het soort goederen. Bij de invoer van seizoensgebonden producten met sterk fluctuerende prijzen past bijvoorbeeld een kortere periode dan 30 dagen, waar duurzame goederen het toelaten om een langere periode in aanmerking te nemen. Ik meen dat het aanhouden van een 30 dagen periode ook in Europeesrechtelijk verband nuttig is als richtlijn, maar losgelaten moet worden als dit gegeven de omstandigheden van het geval en de aard van de goederen nodig is.

Uit de Aantekening bij artikel 1, lid 2, onderdeel b, CVA blijkt dat voor de voorwaarde 'zeer dicht benaderd' rekening gehouden moet worden met factoren als de aard van de ingevoerde goederen en de betrokken bedrijfstak, het seizoen waarin de goederen worden ingevoerd en de vraag of het verschil tussen de onderscheidene waarden uit commercieel oogpunt significant is. Wat commercieel significant is wordt niet in procenten uitgedrukt in de aantekening, omdat dit per product en de feiten en omstandigheden kan verschillen. In Canada wordt echter een percentage van 5% als richtlijn aangehouden.[166] Dit percentage geeft weliswaar enige houvast, maar is naar mijn mening arbitrair om redenen zoals genoemd in de hiervoor aangehaalde aantekening.

De testwaarden staan genoemd in de onderdelen a tot en met c van artikel 134, lid 2, UDWU:

a) de transactiewaarde van identieke of soortgelijke goederen bij verkopen tussen kopers en verkopers die in geen enkel bijzonder geval onderling verbonden zijn, voor uitvoer naar het douanegebied van de Unie;
b) de douanewaarde van identieke of soortgelijke goederen, zoals bepaald overeenkomstig artikel 74, lid 2, onder c), van het wetboek;
c) de douanewaarde van identieke of soortgelijke goederen, zoals bepaald overeenkomstig artikel 74, lid 2, onder d), van het wetboek.

De testwaarden lijken op de alternatieve waarderingsmethoden. De voorwaarden voor de toepassing van de testwaarden zijn echter strenger.[167] Mede om die reden zijn zij in de praktijk slechts zelden beschikbaar.[168] Ik licht dat hierna nader toe.

Voor het bepalen of sprake is van identieke of soortgelijke goederen moet, aldus lid 3 van artikel 134 UDWU, rekening worden gehouden met aantoonbare verschillen in handelsniveaus, hoeveelheidsniveaus, de in artikel 71, lid 1, DWU genoemde bijtelelementen (onderdelen 11.2 tot en met 11.7) en de kosten die de verkoper bij verkopen aan een niet met hem verbonden koper zou dragen, wanneer hij die kosten bij verkopen aan een wel met

165 Canada Border Services Agency, Transaction Value Method for Related Persons (17 september 2015), Memorandum D13-4-5, punt 14.
166 Canada Border Services Agency, Transaction Value Method for Related Persons (17 september 2015), Memorandum D13-4-5, punt 15-16.
167 J.M. Jovanovich, *Customs Valuation and Transfer Pricing: Is it possible to harmonize Customs and Tax Rules?* (2nd edition), Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2017, p. 45.
168 *WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing* (24 juni 2015, geüpdatet in 2018), p. 59.

hem verbonden koper niet draagt.[169] Daarmee lijkt voor de toepassing van de testwaarden het begrip 'identieke of soortgelijke goederen' strenger uitgelegd te worden dan bij de toepassing van de alternatieve waarderingsmethoden. Zo wordt door *Jovanovich* betoogd dat voor de alternatieve waarderingsmethoden de bijtelelementen, zoals genoemd in artikel 71, lid 1, DWU, geen rol spelen.[170] De testwaarden vereisen derhalve een hogere mate van vergelijkbaarheid tussen de ingevoerde goederen enerzijds en de identieke of soortgelijke goederen anderzijds. Ik meen dat dit overigens enkel het geval is bij de aftrekmethode en de methode van de berekende waarde.[171] Bij de transactiewaarde van de identieke of soortgelijke goederen zouden de bijtelelementen wel een rol kunnen spelen, omdat het hier gaat om een 'transactiewaarde', terwijl het bij de aftrekmethode gaat om een abstracte prijs per eenheid en bij de methode van de berekende waarde slechts in beperkte mate rekening wordt gehouden met de bijtelelementen uit hoofde van artikel 143 UDWU (onderdelen 8.2.2 en 8.2.5). De testwaarden zoals genoemd in artikel 134, lid 2, onderdeel a, UDWU[172] zijn daarnaast enkel toepasbaar als het transactiewaarden betreft die tussen niet-verbonden partijen overeengekomen zijn. De transactiewaarde van identieke of soortgelijke goederen stelt deze voorwaarde niet.

Ook de testwaarden zoals genoemd in artikel 134, lid 2, onderdelen b en c, UDWU leggen strengere voorwaarden aan. Deze testwaarden vereisen namelijk voorafgaande vaststelling van de douanewaarde van identieke of soortgelijke goederen overeenkomstig de aftrekmethode respectievelijk de methode van de berekende waarde, die tevens geaccepteerd moeten zijn door de douaneautoriteiten. Het gaat bij de toepassing van deze testwaarden derhalve niet om het maken van een vergelijking tussen de transactiewaarde van de ingevoerde goederen en de douanewaarde van de ingevoerde goederen indien de waarde overeenkomstig de aftrekmethode of berekende waarde bepaald zou worden. Er moet namelijk een vergelijking worden gemaakt met ingevoerde identieke of soortgelijke goederen waarvan de douanewaarde overeenkomstig de aftrekmethode respectievelijk de methode van de berekende waarde bepaald is. Ook hier lijken de voorwaarden van de testwaarden strenger dan de voorwaarden die gelden voor de alternatieve waarderingsmethoden.

7.6 Afsluiting

Dit hoofdstuk is gewijd aan de vaststelling van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen, waarbij de vaststelling van de douanewaarde bij opeenvolgende verkopen

169 Prijzen beneden de marktprijs van identieke of soortgelijke goederen kunnen als testwaarden dienen als de prijzen tot stand zijn gekomen tussen onafhankelijke partijen en de transactiewaarde van de door ingevoerde goederen tot stand is gekomen in overeenstemming met de voorwaarden zoals genoemd in artikel 70, lid 3, DWU en de benodigde aanpassingen onder artikel 71 DWU zijn gemaakt. Advisory opinion 7.1. Acceptability of test values under Article 1.2 (b) (i) of the Agreement. (Adopted, 3rd Session, 23 March 1982, 28.560).

170 J.M. Jovanovich, *Customs Valuation and Transfer Pricing: Is it possible to harmonize Customs and Tax Rules?* (2nd edition), Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2017, p. 45.

171 De douanewaarde van identieke of soortgelijke goederen vastgesteld overeenkomstig respectievelijk de aftrekmethode en de methode van de berekende waarde.

172 De transactiewaarde van identieke of soortgelijke goederen bij verkopen tussen kopers en verkopers die in geen enkel bijzonder geval onderling verbonden zijn voor uitvoer naar het douanegebied van de Unie.

(hoofdstuk 9) en de transactiewaarde bij verbonden partijen (hoofdstuk 10) summier aan bod zijn gekomen en de prijsaanpassingen die volgen uit de artikelen 71 en 72 DWU (hoofdstuk 11) onbesproken zijn gelaten.

De achtste en negende deelvraag stonden in dit hoofdstuk centraal. De achtste deelvraag luidt:

> "*Op welke wijze zijn de bepalingen van de CVA ingebed in het Douane Wetboek van de Unie?*"

Reeds uit onderdeel 3.3 is gebleken dat de CVA is ingebed in diverse bepalingen van het DWU-wetgevingspakket. Uit de concordantietabel in Bijlage A, zoals ook nader besproken in onderdeel 3.3.3.5, blijkt dat niet alle CVA-bepalingen hun weerslag hebben gevonden in het DWU-wetgevingspakket, wat de uniformiteit van het stelsel kan aantasten en in voorkomende gevallen zelfs kan leiden tot de vaststelling van arbitraire of fictieve waardes. Op basis van wat in dit hoofdstuk is besproken kunnen hier ook een aantal andere bevindingen aan worden toegevoegd. Ten eerste heeft de Europese wetgever gemeend dat het niet langer noodzakelijk is om Decision 4.1 van de Commissie douanewaarde van de WHO in te bedden in het DWU-wetgevingspakket (onderdeel 7.2.3). Mede daardoor is het onder de douanewaardebepalingen van het DWU-wetgevingspakket niet geheel duidelijk in hoeverre de waarde van software in de douanewaarde moet worden begrepen. In tijden van digitalisering waarbij functionaliteiten van stoffelijke zaken in toenemende mate afhankelijk zijn van software, zou het wenselijk zijn als de voorwaarden waaronder de waarde van software in de douanewaarde moet worden begrepen nauwgezet uitgekristalliseerd worden. Ten tweede is het begrip 'verkoop' net als in de CVA niet gedefinieerd. Wel heeft het Hof van Justitie zich in een aantal situaties uitgelaten over de reikwijdte van het begrip, waar zij, net als de Technische commissie douanewaarde van de WDO, blijk geeft voorstander te zijn van een ruime opvatting van het begrip verkoop (onderdeel 7.4.2.3). Ik meen dat voor een verkoop de overdracht van financieel risico echter noodzakelijk is (onderdeel 7.4.2.3.3). In die zin is het begrip verkoop naar mijn mening in het *Ioannis Christodoulou e.a. tegen Elliniko Dimosio*-arrest te ver opgerekt (onderdeel 7.4.2.3.2), omdat in die concrete situatie de eigendom en het financiële risico nooit zijn overgedragen.

De negende deelvraag uit dit onderzoek luidt:

> "*In hoeverre wordt de draagwijdte van de bepalingen in het Douane Wetboek van de Unie bepaald door arresten van het Hof van Justitie gewezen onder de voorgangers van het Douane Wetboek van de Unie?*"

In dit hoofdstuk zijn een aantal arresten aan bod gekomen die zijn gewezen onder Verordening (EEG) nr. 1224/80 en het CDW-wetgevingspakket. De zienswijze van het Hof van Justitie in deze arresten lijkt ten aanzien van de in dit hoofdstuk besproken onderwerpen nog steeds toepassing te vinden en in die zin wordt de draagwijdte van de bepalingen nog steeds medebepaald door reeds onder de voorgangers van het DWU gewezen arresten. Een uitzondering daarop vormt het *X BV tegen Staatssecretaris van Financiën*-arrest voor zover daarin is bepaald dat de termijn van één jaar waarbinnen het verzoek om teruggaaf of kwijtschelding na aanvaarding van de invoeraangifte ingediend moet worden ongeldig is. De 'ongeldigheidsverklaring' van artikel 145, lid 3, TCDW werkt niet automatisch door

naar artikel 132, onderdeel c, UDWU waar tot voorkort de éénjaarstermijn was opgenomen onder het DWU-wetgevingspakket. Niettemin had artikel 132, onderdeel c, UDWU, om redenen zoals genoemd in het *X BV tegen Staatssecretaris van Financiën*-arrest, ongeldig moeten worden verklaard, indien het Hof van Justitie daarom was verzocht. Zover is het uiteindelijk niet gekomen, omdat voornoemde bepaling is ingetrokken met terugwerkende kracht tot het moment van inwerkingtreding van de UDWU (onderdeel 7.2.4.3.4).

HOOFDSTUK 8

Alternatieve waarderingsmethoden

8.1 Inleiding

In onderdeel 6.2 is reeds aan de orde gekomen dat de douanewaarde bij voorrang wordt vastgesteld op basis van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen. Indien de transactiewaarde van de ingevoerde goederen geen toepassing vindt, omdat geen verkoop geïdentificeerd kan worden (onderdeel 7.4) of niet aan de voorwaarden wordt voldaan (onderdeel 7.5), zal de douanewaarde overeenkomstig een alternatieve waarderingsmethoden vastgesteld moeten worden. Tussen de (alternatieve) waarderingsmethoden bestaat een onderlinge subsidiariteitsband (onderdeel 6.2.2). Dat betekent dat indien de transactiewaarde van de ingevoerde goederen niet gebruikt kan worden, de alternatieve waarderingsmethoden achtereenvolgens op toepassing getoetst moeten worden. Het gaat daarbij om de volgende, alternatieve waarderingsmethoden:

- Transactiewaarde van identieke goederen, artikel 74, lid 2, onderdeel a, DWU (onderdeel 8.2);
- Transactiewaarde van soortgelijke goederen, artikel 74, lid 2, onderdeel b, DWU (onderdeel 8.2);
- Aftrekmethode, artikel 74, lid 2, onderdeel c, DWU (onderdeel 8.3);
- Methode van de berekende waarde, artikel 74, lid 2, onderdeel d, DWU (onderdeel 8.4);
- *Fall-back* methode, artikel 74, lid 3, DWU (onderdeel 8.5).

In het hiernavolgende worden de alternatieve waarderingsmethoden nader besproken, waarna het hoofdstuk wordt afgesloten met de beantwoording van de volgende deelvraag in onderdeel 8.6:

> "*Op welke wijze wordt de douanewaarde bepaald als de transactiewaarde van de ingevoerde goederen geen toepassing vindt?*"

8.2 Transactiewaarde van identieke of soortgelijke goederen

8.2.1 Inleiding

De transactiewaarde van identieke goederen en de transactiewaarde van soortgelijke goederen zijn twee afzonderlijke waarderingsmethoden. Ik bespreek ze desondanks gezamenlijk, aangezien voor beide waarderingsmethoden grotendeels dezelfde voorwaarden en bepalingen gelden. De methoden vinden in achtereenvolgende volgorde toepassing indien de transactiewaarde van de ingevoerde goederen niet kan worden vastgesteld (zie hoofdstuk 7). De transactiewaarde van identieke of soortgelijke goederen kunnen als

methoden voor het vaststellen van de douanewaarde toepassing vinden indien bijvoorbeeld sprake is van overbrenging van eigen goederen of consignatieverkopen en identieke of soortgelijke goederen op hetzelfde of nagenoeg hetzelfde tijdstip zijn ingevoerd en wel onderworpen zijn aan een verkoop.

De Technische commissie douanewaarde van de WDO veronderstelt dat de transactiewaarde van identieke of soortgelijke goederen echter in de praktijk niet vaak zal worden toegepast. De reden daartoe zou zijn gelegen in het feit dat de transactiewaarde van de ingevoerde goederen als waarderingsmethode op de meerderheid van de invoertransacties zal worden toegepast.[1] Hoewel dit een juiste constatering is, vindt naar mijn overtuiging ook in de gevallen dat de transactiewaarde van ingevoerde goederen geen toepassing vindt, de transactiewaarde van identieke of soortgelijke goederen slechts in uitzonderlijke gevallen toepassing. De reden hiertoe is dat vaak niet aan de voorwaarden voor toepassing van deze methoden kan worden voldaan. In het bijzonder het ontbreken van identieke of soortgelijke goederen en het niet kunnen voldoen aan de voorwaarde dat de identieke of soortelijke goederen op hetzelfde of nagenoeg hetzelfde tijdstip naar het douanegebied van de Europese Unie uitgevoerd moeten zijn als de te waarderen goederen spelen daarbij een rol (onderdelen 8.2.3 respectievelijk 8.2.4.1). Zouden er al identieke of soortgelijke goederen door derde worden ingevoerd, dan zal de importeur slechts in uitzonderlijke gevallen over prijsinformatie met betrekking tot deze identieke of soortgelijke goederen beschikken. Hoewel de douaneautoriteiten deze informatie veelal wel voor handen zullen hebben (onderdeel 6.3.1), biedt dit geen uitkomst, omdat zij een geheimhoudingsplicht hebben waardoor zij de informatie slechts in beperkte mate mogen delen.

Vanwege voornoemde factoren kan het nuttig en in bepaalde gevallen zelfs noodzakelijk zijn dat overleg plaatsvindt met de douaneautoriteiten voor de toepassing van de transactiewaarde van identieke of soortgelijke goederen, zodat aan de hand van de door de marktdeelnemer aangedragen informatie en derde-informatie beoordeeld kan worden of inderdaad sprake is van identieke of soortgelijke goederen.[2]

8.2.2 Het begrip transactiewaarde

Met transactiewaarde lijkt een verwijzing te worden gemaakt naar de transactiewaarde van de ingevoerde goederen zoals bedoeld in artikel 70 DWU. Dat lijkt met zich te brengen dat, behoudens uitzonderingen, ook de prijselementen zoals genoemd in artikel 71 DWU in aanmerking genomen moeten worden en dat prijselementen die genoemd zijn in artikel 72 DWU van de transactiewaarde moeten worden uitgesloten voor de vaststelling van de douanewaarde (onderdeel 8.2.5).[3]

1 Commentary 1.1. Identical or similar goods for the purpose of the Agreement. (Adopted, 3rd Session, 23 March 1982, 28.560).
2 Commentary 1.1. Identical or similar goods for the purpose of the Agreement. (Adopted, 3rd Session, 23 March 1982, 28.560).
3 D.G. van Vliet, *Douanerecht* (2de druk), Deventer: Kluwer 2019, p. 246.

8.2.3 Het begrip identieke en soortgelijke goederen

De grondslag van de transactiewaarde van identieke of soortgelijke goederen is gelegen in artikel 74, lid 2 onderdeel a respectievelijk b, DWU. Beide bepalingen zijn nader uitgewerkt in artikel 141 UDWU. In artikel 1, leden 4 en 14, UDWU is respectievelijk voorzien in een definitie voor identieke en soortgelijke goederen:[4]

> […]
>
> *identieke goederen: in de context van de douanewaarde, in hetzelfde land geproduceerde goederen die in alle opzichten hetzelfde zijn, met inbegrip van de materiële kenmerken, kwaliteit en reputatie. Geringe verschillen in uiterlijk zijn geen beletsel om goederen die voor het overige aan de definitie voldoen als identiek aan te merken;*
>
> […]
>
> *soortgelijke goederen: in de context van de douanewaarde, in hetzelfde land geproduceerde goederen die, hoewel zij niet in alle opzichten hetzelfde zijn, gelijke kenmerken vertonen en gelijksoortige bestanddelen bevatten waardoor zij dezelfde functies kunnen vervullen en in de handel onderling vervangbaar kunnen zijn: de kwaliteit van de goederen, de reputatie ervan 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.*
>
> […]

Onder identieke en soortgelijke goederen worden geen goederen verstaan waarin engineering, ontwikkeling, werken van kunst, ontwerpen, tekeningen en schetsen zijn begrepen of tot uitdrukking gebracht die binnen de Europese Unie zijn verricht of vervaardigd.[5] Dit is anders indien de daarmee verband houdende kosten niet in de transactiewaarde van de identieke of soortgelijke goederen zijn begrepen. In de zaak *Oribalt Rīga tegen Valsts ieņēmumu dienests* heeft het Hof van Justitie nadere richtsnoeren geformuleerd aan de hand waarvan kan worden vastgesteld of sprake is van soortgelijke goederen.[6] In navolging van A-G Wahl overweegt het Hof van Justitie dat voor het identificeren van soortgelijke goederen 'alle elementen' in aanmerking genomen moeten worden die van invloed kunnen zijn op de werkelijke economische waarde van de goederen.[7] Daarmee introduceert het Hof van Justitie het 'werkelijke economische waarde'-criterium ook voor de transactiewaarde van soortgelijke goederen in navolging van de transactiewaarde van ingevoerde goederen, om te rechtvaardigen welke factoren al dan niet in aanmerking genomen moeten worden voor het bepalen van de douanewaarde.[8] Tegen deze achtergrond oordeelt het Hof van Justitie, naar mijn mening terecht en niet verwonderlijk gelet op de hiervoor geciteerde definitie in de CVA, dat de marktpositie van de goederen ook van invloed is op de werkelijke

4 Equivalenten van deze definities zijn te vinden in artikel 15, lid 2, onderdelen a en b, CVA en onder het CDW-wetgevingspakket in artikel 142, lid 2, onderdelen c en d, TCDW.

5 Artikel 141, lid 4, UDWU.

6 HvJ EU 20 juni 2019, nr. C-1/18 (Oribalt Rīga tegen Valsts ieņēmumu dienests), ECLI:EU:2019:C:2019:519.

7 HvJ EU 20 juni 2019, nr. C-1/18 (Oribalt Rīga tegen Valsts ieņēmumu dienests), ECLI:EU:2019:C:2019:519, r.o. 28.

8 HvJ EU 20 december 2017, nr. C-529/16 (Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH tegen Hauptzollamt München), ECLI:EU:C:2017:984, r.o. 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

economische waarde en dus een rol bij de zoektocht naar soortgelijke goederen moet spelen. Niet wordt duidelijk wat de precieze reikwijdte van het begrip 'alle elementen' is, al lijken hieronder ook de prijselementen van de artikelen 71 en 72 DWU te kunnen worden geschaard (onderdeel 8.2.5).[9] Ik meen dat dit oordeel ook relevant is voor de uitleg van het begrip soortgelijke goederen zoals gebruikt in de aftrekmethode en *fall-back* methode onder zowel het CDW als thans onder het DWU.

Op basis van eerdergenoemde definities lijkt de beoordeling of goederen als identiek of soortgelijk kunnen worden aangemerkt in het bijzonder verband te houden met de kwalitatieve kenmerken van de goederen. Ik meen dat daarnaast ook kwantitatieve maatstaven moeten worden aangelegd om de neutraliteit van het stelsel te waarborgen. Een levering van een kleine hoeveelheid identieke goederen op hetzelfde moment kan mijns inziens minder representatief zijn vergeleken met een grotere hoeveelheid identieke goederen die op een nagenoeg gelijk moment worden ingevoerd (onderdeel 8.2.4.2). Uit Commentary 1.1 van de Technische commissie douanewaarde van de WDO zijn daarnaast diverse algemene regels te herleiden over wanneer de transactiewaarde van identieke of soortgelijke goederen toepassing vindt.[10] Zo is sprake van identieke of soortelijke goederen, zelfs indien i) de ingevoerde goederen voor een ander doel na invoer worden ingezet, ii) de afnemer op een ander handelsniveau opereert en derhalve een andere prijs hanteert,[11] en iii) kunnen goederen in niet-geassembleerde staat onder voorwaarden als identiek of soortgelijk aan de geassembleerde goederen aangemerkt worden. Hoewel natuurlijke producten zoals een bepaald type bloembol, groente of fruit weliswaar niet als identiek goed aangemerkt kan worden als hun afmetingen verschillend zijn, zijn zij niettemin aan te merken als soortgelijk voor zover zij commercieel uitwisselbaar zijn.

8.2.4 Voorwaarde voor de toepassing van de transactiewaarde van identieke of soortgelijke goederen

Om de transactiewaarde van identieke en soortgelijke goederen toe te passen, moet zijn voldaan aan verschillende voorwaarden. De identieke of soortgelijke goederen moeten:[12]

1. Op hetzelfde of nagenoeg hetzelfde tijdstip naar het douanegebied van de Europese Unie zijn uitgevoerd;
2. Op hetzelfde handelsniveau en in nagenoeg dezelfde hoeveelheid als te waarderen goederen zijn verkocht;
3. In hetzelfde land en in beginsel door dezelfde persoon als de goederen waarvan de waarde wordt bepaald zijn voorgebracht.

Ik licht de voorwaarden in het hiernavolgende nader toe.

9 Door het ontbreken van een limitatief afgebakend begrip van 'alle elementen', kan hierover praktijk discussie ontstaan en idealiter zou daar afstemming over moeten plaatsvinden. Douaneautoriteiten zouden daarbij inzicht moeten verschaffen in representatieve eenheidsprijzen van soortgelijke prijzen wat omwille van tijd en vertrouwelijkheid van de gegevens in de praktijk niet altijd kan.

10 Commentary 1.1. Identical or similar goods for the purpose of the Agreement. (Adopted, 3rd Session, 23 March 1982, 28.560).

11 Er moet in zo'n geval wel een prijsaanpassing plaatsvinden om het verschil in handelsniveau en/of hoeveelheid te overbruggen.

12 Artikel 70, lid 2, onderdelen a en b, DWU jo. artikel 141 UDWU.

8.2.4.1 Voorwaarde 1: De identieke of soortgelijke goederen moeten op hetzelfde of nagenoeg hetzelfde tijdstip naar het douanegebied van de Europese Unie uitgevoerd zijn

De voorwaarde dat identieke of soortelijke goederen op hetzelfde of nagenoeg hetzelfde tijdstip naar het douanegebied van de Europese Unie uitgevoerd moeten zijn als de te waarderen goederen, wordt ook wel aangeduid als het vereiste van de 'externe tijdsstandaard'.[13] De externe tijdsstandaard heeft betrekking op het tijdstip van uitvoer en niet op het tijdstip waarop de goederen zijn verkocht of ingevoerd. De keuze om aansluiting te zoeken bij het moment van uitvoer kan (onbedoeld) tot gevolg hebben dat de vergelijkingstransacties in mindere mate met elkaar vergelijkbaar zijn. Zo kunnen prijzen door inflatie naar verloop van tijd toenemen, waardoor het uitmaakt of aan de verkoop van dezelfde goederen een meerjarencontract ten grondslag ligt waarin een vaste prijsafspraak is opgenomen of dat de goederen tegen de dagprijs worden verkocht. In dat laatste geval zal de voor de identieke of soortgelijke goederen vastgestelde prijs vermoedelijk hoger zijn, met als gevolg dat ook voor de te waarderen goederen een hogere waarde in aanmerking genomen moet worden waardoor potentieel meer invoerrechten zijn verschuldigd. De CVA lijkt niet te voorzien in een integrale oplossing om deze distorsies te elimineren.[14] Wel geldt dat indien meer dan één transactiewaarde van identieke goederen wordt gevonden, de transactie die de laagste waarde vertegenwoordigd in aanmerking mag worden genomen om de douanewaarde vast te stellen. Hetzelfde geldt voor het geval er meer dan één transactiewaarde voor soortgelijke goederen wordt gevonden.[15] Hierbij lijkt overigens wel de strikt hiërarchische rangorde tussen de waarderingsmethoden in acht genomen te moeten worden.

Een nadere precisering van het woord 'nagenoeg' in de context 'nagenoeg hetzelfde tijdstip' wordt niet gegeven.[16] Uit Explanatory note 1.1[17] kan worden afgeleid dat voor de toevoeging van het woord 'nagenoeg' is gekozen zodat het criterium 'hetzelfde tijdstip' minder strikt toegepast hoeft te worden. Met deze 'versoepeling' wordt tegemoetgekomen aan het streven om de douanewaarde op een eenvoudige en met de handelspraktijk verenigbare grondslagen vast te stellen. Wel moet de tijdsperiode waarbinnen de douanewaarde wordt vastgesteld naar mijn mening een periode beslaan die zo dicht als mogelijk tegen het moment van uitvoer van de ingevoerde goederen aanligt en waarbinnen commerciële praktijken en marktcondities met invloed op de prijs hetzelfde blijven. Dit betekent overigens niet dat

13 Artikel 70, lid 2, onderdelen a en b, DWU.

14 *Sherman & Glashoff* betogen dat de CVA zo gelezen moet worden dat op basis van een eerlijke en goede beoordeling voorkomen moet worden dat de toepassing van de transactiewaarde van identieke of soortgelijke goederen ter vaststelling van de douanewaarde leidt tot onwenselijke uitkomsten. Echter, tegelijk signaleren zij dat de CVA ook anders geïnterpreteerd zou kunnen worden. Zie S.L. Sherman & H. Glashoff, *Customs valuation: commentary on the GATT customs valuation code*, ICC Pub: 1988, p. 206-207.

15 Artikel 141, lid 3, UDWU.

16 De CVA koppelt 'op hetzelfde of nagenoeg hetzelfde' niet aan een bepaalde periode. Sommige jurisdicties hebben deze vrijheid aangegrepen om in de wet te voorzien in een bepaalde periode. Dat geldt niet voor de Europese Unie. Ik meen dat het niet afbakenen meer in lijn is met de gebruiken in de handelspraktijk. Immers, bepaald type goederen zullen frequenter worden ingevoerd, dan andere type goederen.

17 Explanatory note 1.1. Time element in relation to Articles 1, 2 and 3 of the Agreement. (Adopted, 2nd Session, 2 October 1981, 27.960).

wanneer een soortgelijk goed in vergelijking met een identiek goed dichter op het moment van de te waarderen goederen wordt binnengebracht, de douanewaarde overeenkomstig de transactiewaarde van soortgelijke goederen in plaats van de transactiewaarde van identieke goederen moet worden vastgesteld.[18] Het externe tijdelement doet namelijk niet af aan de strikt hiërarchische rangorde tussen de waarderingsmethoden ter vaststelling van de douanewaarde.

Het is tot slot de vraag of de transactiewaarde van identieke of soortgelijke goederen reeds vastgesteld moet zijn op het moment dat de douanewaarde van de te waarderen ingevoerde goederen vastgesteld moet worden. *Van Vliet* stelt vast dat onder het CDW de voorwaarde werd gesteld dat de identieke of soortgelijke goederen inderdaad al ten invoer moesten zijn aangegeven en deze voorwaarde onder het DWU is losgelaten. Zijn verklaring luidt dat de onder het CDW aangelegde beperking mogelijk niet in conformiteit was met de CVA.[19] Hoewel uit de bepalingen van de CVA deze 'beperking' inderdaad niet lijkt te volgen, geeft Explanatory note 1.1 aan dat de douanewaarde van de ingevoerde goederen moet worden bepaald op basis van de transactiewaarde van identieke of soortgelijke goederen waarvan de waarde reeds eerder is vastgesteld ("[…] *Articles 2 and 3 refer to values previously established in accordance with Article 1* […]"). Naar mijn inzicht zou het echter niet moeten uitmaken of de identieke of soortgelijke goederen nagenoeg vóór of na het moment van invoer ten invoer zijn aangegeven. Dat neemt niet weg dat deze visie praktische problemen met zich kan brengen. Immers, indien de douanewaarde op het moment dat goederen worden ingevoerd niet bepaald kan worden, moet gebruik worden gemaakt van een vereenvoudigde aangifte hetgeen een administratieve lastenverzwaring met zich brengt.

8.2.4.2 Voorwaarde 2: De identieke of soortgelijke goederen moeten op hetzelfde handelsniveau en in nagenoeg dezelfde hoeveelheid als te waarderen goederen zijn verkocht

Als tweede voorwaarde geldt dat de identieke of soortgelijke goederen op basis waarvan de transactiewaarde wordt vastgesteld, op hetzelfde handelsniveau en in nagenoeg dezelfde hoeveelheid als te waarderen goederen zijn verkocht.[20] De CVA, de instrumenten van de Technische commissie douanewaarde van de WDO en het DWU-wetgevingspakket voorzien niet in een nadere duiding van de begrippen 'handelsniveau' en 'hoeveelheid'. Zo heeft de plaats van de importeur in de goederenketen betekenis voor de beoordeling of transacties op hetzelfde handelsniveau hebben plaatsgevonden. Een in Nederland gevestigde distribiteur die goederen inkoopt voor doorverkoop aan lokale detailhandelaren handelt op een ander handelsniveau dan een in Nederland gevestigde distributeur die inkoopt voor doorverkoop aan detailhandelaren die door de gehele Europese Unie zijn gevestigd. Een ander element dat van belang is voor de vaststelling of sprake is van hetzelfde handelsniveau, betreft de functie van de importeur. Een importerende fabrikant handelt op een ander handelsniveau dan bijvoorbeeld een importerende distributeur. Ook de door de importeur uitgeoefende

18 Explanatory note 1.1. Time element in relation to Articles 1, 2 and 3 of the Agreement. (Adopted, 2nd Session, 2 October 1981, 27.960).
19 Zie in dat verband: D.G. van Vliet, *Douanerecht* (2de druk), Deventer: Kluwer 2019, p. 246.
20 Artikel 141, lid 1, eerste alinea, UDWU.

functies die samenhangen met zijn fiscaal operationele model (onderdeel 1.4) hebben invloed op het handelsniveau van de transactie. Zo is bijvoorbeeld het handelsniveau van een transactie die door een *full-fledged distributor* wordt aangegaan niet gelijk aan een transactie die door een *limited risk distributor* wordt aangegaan.

Mocht het handelsniveau of de hoeveelheid goederen van de vergeleken transactie desondanks afwijken, dan mag de transactiewaarde van identieke of soortgelijke goederen nog steeds worden toegepast voor het vaststellen van de douanewaarde, op voorwaarde dat de transactiewaarde wordt aangepast aan de afwijking van het handelsniveau en de hoeveelheid goederen.[21] Op dit punt voorziet Commentary 10.1 in nadere aanwijzingen.[22] De Technische commissie douanewaarde van de WDO merkt op dat een verschil in handelsniveau en/of hoeveelheid niet per definitie een prijsaanpassing met zich brengt. Dit is enkel het geval als het verschil in handelsniveau en/of hoeveelheid door de verkoper in aanmerking wordt genomen bij de verkoop van zijn goederen. Terecht merken *Sherman & Glashoff* op dat dit criterium in de praktijk weinig bruikbaar is, omdat het voor de marktdeelnemer moeilijk aan te tonen is of het verschil in handelsniveau en/of hoeveelheid in aanmerking is genomen voor het vaststellen van de prijs.[23] Het biedt de douaneautoriteiten daarnaast de mogelijkheid om in hun welgevallen situaties een verband te onderkennen tussen de vastgestelde prijs en het handelsniveau en/of de hoeveelheid goederen, om zo de transactiewaarde van identieke of soortgelijke goederen van de hand te wijzen. De vraag is derhalve welk bewijs doorslaggevend is om aan te tonen dat een dergelijk verband niet bestaat. In dat verband wordt in de Aantekening op Artikel 2 van de CVA opgemerkt dat prijslijsten een bruikbare aanwijzing vormen indien daarop staat aangegeven op welke wijze de prijs wordt beïnvloed door het verschil in handelsniveau en/of de hoeveelheid goederen.

Uit Advisory Opinion 23.1 van de Technische commissie douanewaarde van de WDO kan voorts worden afgeleid dat goederen die op basis van een *flash sale* worden verkocht, in mindere mate geschikt zijn om als identiek of soortgelijk goed aangemerkt te worden.[24] Een *flash sale* is een type verkoop waarbij goederen voor promotionele doeleinde gedurende een korte periode tegen een (extreem) lage prijs worden verkocht. Hoewel de verkoopprijs die in het kader van de *flash sale* wordt afgesproken, geaccepteerd moet worden als transactiewaarde van de ingevoerde goederen, zijn deze goederen in slechts uitzonderlijke situaties aan te merken als identiek of soortgelijk door de uitzonderlijke situatie waaronder deze goederen verkocht zijn.

21 Artikel 141, lid 1, tweede alinea, UDWU.
22 Commentary 10.1. Adjustment for difference in commercial level and in quantity under Article 1.2 (b) and Articles 2 and 3 of the Agreement. (Adopted, 8th Session, 5 October 1984, 31.900).
23 S.L. Sherman & H. Glashoff, *Customs valuation: commentary on the GATT customs valuation code*, ICC Pub: 1988, p. 206-207.
24 Advisory Opinion 23.1. Valuation of imported goods purchased in "flash sales". (Adopted, 48th Session, 17 May 2019, VT1188E1c).

8.2.4.3 Voorwaarde 3: De identieke of soortgelijke goederen moeten in hetzelfde land en in beginsel door dezelfde persoon als de goederen waarvan de waarde wordt bepaald zijn voortgebracht

Als derde voorwaarde geldt dat de identieke of soortgelijke goederen in hetzelfde land en in beginsel door dezelfde persoon als de goederen waarvan de waarde wordt bepaald zijn voortgebracht.[25] Wanneer bij de vervaardiging van een goed meer dan één land is betrokken, meen ik dat moet worden aangesloten bij het land van oorsprong van de ingevoerde goederen. Dit betreft het land waar de goederen geheel en al zijn verkregen of, wanneer meer dan één land bij de vervaardiging is betrokken, het land waar de laatste ingrijpende bewerking heeft plaatsgevonden.[26] Indien de landen die betrokken zijn bij het voortbrengen van het goed onderdeel uitmaken van een douane-unie, moet worden beoordeeld in welke lidstaat van de desbetreffende douane-unie de oorsprongsverlenende bewerking heeft plaatsgevonden. Voorgaande brengt met zich dat het land van export en het land van productie uiteen (kunnen) lopen. Indien er geen identieke of soortgelijke goederen door de *dezelfde persoon* zijn voortgebracht, kan de douanewaarde worden bepaald op basis van de transactiewaarde van identieke of soortgelijke goederen die zijn voortgebracht door een *andere persoon*.[27] Dit brengt naar mijn mening niet met zich dat een transactiewaarde van identieke goederen voortgebracht door een *andere persoon* voorgaat op de transactiewaarde van soortgelijke goederen van *dezelfde persoon*. Ook hier geldt dat de strikt hiërarchische rangorde tussen de waarderingsmethoden in acht genomen moet worden.

8.2.5 Aanpassingen aan de transactiewaarde van identieke of soortgelijke goederen

De feitelijke constellatie van transacties van identieke en soortgelijke goederen zijn per definitie ongelijk aan de transactie waarmee de te waarderen goederen ten invoer worden aangegeven in de Europese Unie. In dat verband kan worden gewezen op distorsies die worden veroorzaakt door het externe tijdselement zoals besproken in onderdeel 8.2.4.1, maar ook op andere factoren zoals de marktstrategie van de verkoper[28] en prijselementen die in de verkoopprijs liggen besloten. Voor dat laatste is in artikel 141, lid 2, UDWU opgenomen dat de transactiewaarde van identieke of soortgelijke goederen aangepast moet worden als de wijze van transport en afgelegde afstanden van de te waarderen goederen afwijken van de wijze waarop en de afstand waarover de identieke en soortgelijke goederen zijn vervoerd. De CVA alsmede het DWU-wetgevingspakket geeft geen uitsluitsel of (andere) prijselementen die worden genoemd in artikel 71 DWU ook in de transactiewaarde begrepen moeten worden voor de waardering van de ingevoerde goederen. Ik ben van mening dat de bijtelelementen zoals bedoeld in artikel 71 DWU alsook de aftrekelementen die staan genoemd in artikel 72 DWU in acht moeten worden genomen bij de vaststelling

25 Artikel 15, lid 2, onderdelen d en e, CVA. Er is mij geen wetsartikel in het DWU-wetgevingspakket bekend waarin deze voorwaarden zijn opgenomen.
26 Artikel 60, leden 1 en 2, DWU.
27 Artikel 141, lid 5, UDWU.
28 Een trouwe klant kan, als onderdeel van een loyaliteitsprogramma, wellicht een lagere prijs berekent krijgen dan een nieuwe klant.

van de douanewaarde overeenkomstig de transactiewaarde van identieke of soortgelijke goederen. Ik licht dat hierna toe.

Het Hof van Justitie heeft in het *Oribalt Rīga tegen Valsts ieņēmumu dienests*-arrest het 'werkelijke economische waarde'-criterium doorgetrokken naar de transactiewaarde van identieke en soortgelijke goederen.[29] Dat brengt met zich dat alle elementen die invloed hebben op de werkelijke economische waarde in acht genomen moeten worden bij het identificeren van identieke of soortgelijke goederen. Ook de prijselementen zoals genoemd in de artikelen 71 en 72 DWU kunnen in dat kader naar mijn mening een rol spelen. De economische waarde van de goederen kan bijvoorbeeld ten dele bestaan uit de betaling voor een royalty of licentierecht (onderdeel 11.5) of uit een toelevering van de koper aan de verkoper (onderdeel 11.4). Dat betekent dat vergelijkbare goederen pas identiek of soortgelijk zijn als de elementen die invloed hebben op de werkelijke economische waarde bij de ingevoerde goederen en de vergeleken goederen gelijk zijn. In die zin spelen de prijselementen van de artikelen 71 en 72 DWU dus ook een rol bij het vaststellen van de douanewaarde bij de toepassing van de transactiewaarde van identieke of soortgelijke goederen.

De hoge mate van vergelijkbaarheid zal de transactiewaarde van identieke of soortgelijke goederen minder toepasbaar maken. Dit is onwenselijk gelet op het feit dat de transactiewaarde van identieke of soortgelijke goederen een beter substituut is om de economische waarde van het goed op het tijdstip van invoer te bepalen dan de andere alternatieve waarderingsmethoden. Dit volgt namelijk uit de strikte hiërarchie die is aangebracht tussen de waarderingsmethoden. Om die reden zou het wenselijk zijn om een correctie toe te laten op basis van de artikelen 71 en 72 DWU bij het waarderen van de ingevoerde goederen op basis van de identieke of soortgelijke goederen om de 'drempel' om de transactiewaarde van identieke of soortgelijke goederen toe te passen te verlagen.[30] Een voorbeeld kan dit verduidelijken.

Onderneming X produceert laptops zonder besturingssysteem van het merk A en importeert deze in de Europese Unie. Pas na invoer worden de laptops verkocht. Nu geen verkoop voor uitvoer geïdentificeerd kan worden, moet getoetst worden of de douanewaarde aan de hand van de transactiewaarde van identieke of soortgelijke goederen bepaald kan worden. In dat kader betrekt onderneming Y laptops met besturingssysteem van het merk A van onderneming X en importeert deze in de Europese Unie. Y stelt daartoe in de Verenigde Staten ontwikkelde besturingssoftware gratis ter beschikking aan onderneming X. X installeert de besturingssoftware op de laptops in zijn productiefaciliteit buiten de Europese Unie. De douanewaarde voor deze laptops wordt bij invoer in de Europese Unie gebaseerd op de verkoopprijs die X en Y overeenkomen vermeerderd met de waarde van de gratis besturingssoftware die als toelevering wordt aangemerkt.[31] Indien een correctie

29 HvJ EU 20 juni 2019, nr. C-1/18 (Oribalt Rīga tegen Valsts ieņēmumu dienests), ECLI:EU:2019:C:2019:519, r.o. 28.

30 Dit neemt niet weg dat uit de artikelen 71, lid 1, en 72, eerste zin, DWU kan worden afgeleid dat deze artikelen alleen toepassing vinden bij de toepassing van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen.

31 Onderdelen 7.2.3, 11.4.3.2 en 11.4.3.6.

wordt toegelaten bij de toepassing van de transactiewaarde van identieke of soortgelijke goederen, houdt dat in dat de douanewaarde van de door X ingevoerde laptops wordt bepaald aan de hand van de transactiewaarde van de laptops die Y ten invoer aangeeft, echter nadat de waarde van de software daarvan in aftrek is gebracht.

8.3 Aftrekmethode

8.3.1 Inleiding

De aftrekmethode (ook wel terugreken- of retrograde-methode genoemd)[32] vindt toepassing indien de douanewaarde niet kan worden bepaald aan de hand van de transactiewaarde van ingevoerde goederen of de transactiewaarde van identieke of soortgelijke goederen en de importeur niet heeft verzocht om de rangorde tussen de aftrekmethode en berekende waarde om te draaien (onderdeel 6.2.2). De grondslag van de aftrekmethode kan worden gevonden in artikel 74, lid 2, onderdeel c, DWU jo. artikel 142 UDWU.

Op basis van de aftrekmethode wordt de douanewaarde gebaseerd op de prijs per eenheid waartegen de ingevoerde goederen of identieke of soortgelijke ingevoerde goederen in het douanegebied van de Unie in de grootste samengevoegde hoeveelheid zijn verkocht aan personen die niet zijn verbonden met de verkopers. De douanewaarde wordt kortgezegd gebaseerd op de prijs van de doorverkoop[33] na invoer, nadat bepaalde kosten in aftrek zijn gebracht om de eenheidsprijs gelijk te stellen aan de waarde van de ingevoerde goederen op het moment van invoer. Indien de doorverkoop pas plaatsvindt nadat de goederen zijn be- of verwerkt, kan de douanewaarde ook op basis van die verkoop worden gebaseerd voor zover de kosten die verband houden met de be- of verwerking in aftrek worden gebracht.

8.3.2 Doorverkoopprijs van de ingevoerde, identieke of soortgelijke goederen

Voor het bepalen van de douanewaarde van de ingevoerde goederen, moet worden aangesloten bij de eenheidsprijs waartegen de ingevoerde goederen of de in dezelfde staat verkerende ingevoerde identieke of soortgelijke goederen in de Unie worden verkocht op of omstreeks het tijdstip van de invoer van de te waarderen goederen.[34] Voor de invulling van identieke of soortgelijke goederen wordt aangesloten bij de definitie die geldt voor de transactiewaarden van identieke of soortgelijke goederen (zie onderdeel 8.2.3). Met 'in dezelfde staat' wordt bedoeld dat de ingevoerde, identieke of soortgelijke goederen geen be- of verwerking na invoer ondergaan. De goederen verkeren naar mijn mening nog steeds in dezelfde staat wanneer handelingen worden verricht om de goederen in

32 Deze alternatieve namen werden gebezigd ten tijde dat de douanewaarde nog overeenkomstig de BWD werd bepaald.

33 De doorverkoopprijs impliceert dat er daaraan voorafgaand nog een verkoop plaatsvindt. Dat hoeft bij de toepassing van de aftrekmethode niet het geval te zijn. Veelal wordt de aftrekmethode toegepast indien goederen, zonder onderworpen te zijn aan een verkooptransactie, worden overgebracht van een derde land naar het douanegebied van de Europese Unie waar zij in opslag worden geplaatst in afwachting van een verkoop. Deze verkoop noem ik ook, ongeacht een daaraan voorgaand een verkoop plaatsvindt, een doorverkoop.

34 Artikel 142, lid 1, UDWU.

goede staat te bewaren alsook wanneer natuurlijke doch gebruikelijke veranderingen de goederen aantasten.

Anders dan de strikte hiërarchie die ten grondslag ligt aan de waarderingsmethoden ter bepaling van de douanewaarde, lijkt voor de toepassing van de aftrekmethode vrijelijk tussen de doorverkoopprijs van ingevoerde, identieke of soortgelijke goederen gekozen te kunnen worden zolang de overige voorwaarden in acht worden genomen (zie o.a. onderdeel 8.2.4).[35] De keuze om voor de aftrekmethode ook aansluiting te zoeken bij de doorverkoopprijs van identieke of soortgelijke goederen lijkt gelegen in het feit dat ingevoerde goederen niet altijd of pas op een veel later tijdstip worden doorverkocht. Ook is het mogelijk dat identieke of soortgelijke goederen eerder worden doorverkocht dan de ingevoerde goederen. Het vrijelijk kunnen kiezen voorziet dan in de mogelijkheid om binnen afzienbare tijd de douanewaarde vast te stellen (zie over het tijdselement nader onderdeel 8.3.4).

8.3.3 Verkopen die niet in aanmerking mogen worden genomen

De eenheidsprijs mag niet worden bepaald op basis van de doorverkoopprijs aan een verbonden partij (onderdeel 7.5.5.2).[36] Of sprake is van een verbonden partij moet worden getoetst aan de hand van de relatie tussen de importeur van de goederen en de persoon aan wie hij de goederen verkoopt. De relatie tussen de verkoper van de ingevoerde, identieke of soortgelijke goederen aan de importeur (voor zover er al sprake is van een verkooptransactie) doet voor de toepassing van de aftrekmethode niet ter zake.

De eenheidsprijs moet daarnaast gebaseerd worden op de doorverkoopprijs op het eerste handelsniveau na de invoer.[37] Indien de eenheidsprijs wordt gebaseerd op de eerste verkoop na invoer van de ingevoerde goederen, betreft dit de doorverkoopprijs op het eerste handelsniveau na de invoer. Wanneer de eenheidsprijs echter wordt gebaseerd op basis van de doorverkoopprijs van identieke of soortgelijke goederen en deze worden verkocht op een ander handelsniveau dan de ingevoerde goederen, lijkt aan voornoemde voorwaarde niet voldaan te worden. Echter, indien de aftrekposten (zie onderdeel 8.3.5) – in het bijzonder de gebruikelijke opslagen voor winst – op een juiste wijze in aanmerking worden genomen, wordt de uiteindelijke eenheidsprijs conform de doelstelling van de

35 De Technische commissie douanewaarde van de WDO lijkt een en ander anders te zien. In Commentary 15.1 wordt aangevoerd dat wanneer een doorverkoopwaarde van de ingevoerde goederen voor handen is, er aan de vaststelling van eenheidsprijzen op basis van doorverkoopprijzen van identieke of soortgelijke niet wordt toegekomen. Hoewel ik die beredenering kan volgen, ben ik toch van mening dat er gevallen zijn dat de strikte hiërarchie tussen de ingevoerde, identieke en soortgelijke goederen losgelaten moet worden. Dit is bijvoorbeeld het geval – zoals in de hoofdtekst toegelicht – indien de ingevoerde goederen pas op een (veel) later moment worden verkocht of het nodig is om een langere termijn in acht te nemen om te kunnen beschikken over een representatief aantal verkoopprijzen van doorverkochte goederen om zo de grootste samengevoegde hoeveelheid vast te stellen. Zie tegengesteld Commentary 15.1. Application of deductive value method. (Adopted, 18th Session, 21 November 1989, 35.650) en Conclusie 17 van de Douane Expertgroep (afdeling douanewaarde) betreffende prioriteit bij de toepassing van de deductieve methode.

36 Uit artikel 142, lid 4, onderdeel b, UDWU.

37 Uit artikel 142, lid 4, onderdeel a, UDWU.

aftrekmethode vastgesteld. Zolang de aftrekposten op een juiste wijze in acht worden genomen, zie ik geen reden waarom de douanewaarde niet op basis van de aftrekmethode bepaald zou kunnen worden.

Een doorverkoop kan niet dienen als eenheidsprijs als het een verkoop betreft aan personen die, direct of indirect, gratis of tegen verminderde prijs, de goederen of diensten in artikel 71, lid 1, onderdeel b, DWU leveren om te worden gebruikt bij de productie en de verkoop voor uitvoer van de ingevoerde goederen.[38] Dit geldt in mijn optiek niet indien het in de Europese Unie verrichte of vervaardigde goederen of diensten betreft die zijn genoemd in artikel 71, lid 1, onderdeel b, onder iv, DWU; de zogenoemde 'intellectuele toeleveringen' die gratis of tegen verminderde prijs ter beschikking zijn gesteld aan de producent (onderdeel 11.4.3.5). De waarde van de in dat artikel genoemde goederen en diensten hoeven immers niet in aanmerking te worden genomen voor de vaststelling van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen indien zij zijn verricht of vervaardigd binnen de Europese Unie. Ik meen dat het derhalve geen beperking voor de toepassing van de aftrekmethode kan vormen.[39]

8.3.4 Tijdselement vs. de grootste samengevoegde hoeveelheid

De ingevoerde, soortgelijke of identieke goederen moeten op of omstreeks het tijdstip van de invoer worden doorverkocht. 'Omstreeks het tijdstip' is naar mijn mening net als het woord 'nagenoeg' (zie onderdeel 8.2.4.1) opgenomen om 'op […] het tijdstip van invoer' minder strikt toe te passen. Met deze 'versoepeling' wordt eveneens tegemoetgekomen aan het streven om de douanewaarde op een eenvoudige en met de handelspraktijk verenigbare grondslagen vast te stellen. Indien een dergelijke doorverkoop niet omstreeks het tijdstip van de invoer plaatsvindt, mag de eenheidsprijs worden bepaald op basis van een de doorverkoopprijs waartegen de ingevoerde goederen of de in dezelfde staat verkerende ingevoerde identieke of soortgelijke goederen in het douanegebied van de Unie worden verkocht op het vroegste tijdstip[40] na de invoer van de te waarderen goederen, in ieder geval binnen 90 dagen na die invoer.[41] Het 90-dagen criterium geldt als harde bovengrens getuige het arrest *Oribalt Rīga tegen Valsts ieņēmumu dienests* van het Hof van Justitie.[42] Niettemin merk ik daarbij op dat de fysieke levering van de goederen de periode van 90 dagen kan overschrijden. Het gaat er namelijk om dat de doorverkoop plaatsvindt binnen de termijn van 90 dagen.

38 Uit artikel 142, lid 4, onderdeel c, UDWU.

39 Zie tegengesteld: S.L. Sherman & H. Glashoff, *Customs valuation: commentary on the GATT customs valuation code*, ICC Pub: 1988, p. 211.

40 Het DWU-wetgevingspakket voorziet niet in de invulling van het begrip 'het vroegste tijd'. Onder het CDW werd een en ander uitgelegd als: "*„vroegste datum" de datum waarop verkopen van de ingevoerde goederen dan wel ingevoerde identieke of soortgelijke goederen tot stand komen in een hoeveelheid die voldoende is om de prijs per eenheid vast te stellen.*" Zie artikel 152, lid 5, TCDW. Ik meen dat deze uitleg onder het DWU-wetgevingspakket nog steeds geldt.

41 Artikel 142, lid 2, UDWU.

42 HvJ EU 20 juni 2019, nr. C-1/18 (Oribalt Rīga tegen Valsts ieņēmumu dienests), ECLI:EU:2019:C:2019:519, r.o. 39.

Voor de toepassing van de aftrekmethode moet worden aangesloten bij de eenheidsprijs waartegen de ingevoerde, identieke of soortgelijke goederen in de grootste samengevoegde hoeveelheid zijn verkocht. De hoeveelheid moet in iedere geval voldoende zijn om de eenheidsprijs vast te stellen.[43] In de Aantekening op artikel 5 CVA staan voorbeelden genoemd op welke wijze de grootste hoeveelheid kan worden vastgesteld. De verkoopprijs van de grootste hoeveelheid zou in theorie een hogere waarde kunnen vertegenwoordigen dan prijzen die voor de in kleinere hoeveelheden verkochte goederen worden afgesproken. Met *Sherman & Glashoff* ben ik dan ook van mening dat het in bepaalde gevallen beter is om uit te gaan van een gewogen gemiddelde of aan te sluiten bij de mediaan.[44] Daarmee worden dergelijke discrepanties voorkomen (onderdeel 8.3.5.5).

Het zoeken naar de doorverkoop van goederen in de grootste samengevoegde hoeveelheid lijkt op gespannen voet te staan met het tijdselement dat primair veronderstelt dat aangesloten moet worden bij de doorverkoop die omstreeks het tijdstip van invoer plaatsvindt. Om te beschikken over een representatief aantal verkoopprijzen van doorverkochte goederen om de grootste samengevoegde hoeveelheid vast te stellen, lijkt het namelijk aannemelijker om een langere periode in aanmerking te nemen. Derhalve zou meer recht worden gedaan aan de uitgangspunten van de aftrekmethode om aansluiting te zoeken bij de 90-dagen termijn in plaats van het zoeken naar eenheidsprijzen te beperken in de periode omstreeks het tijdstip waarop de gewaardeerde, identieke of soortgelijke goederen zijn ingevoerd.

8.3.5 In aftrek te brengen kosten

8.3.5.1 Inleiding

Van de gevonden eenheidsprijs moeten, alvorens deze kan dienen als grondslag voor de vaststelling van de douanewaarde, bepaalde prijselementen in mindering worden gebracht. Het doel van de aftrekposten is om de CIF-waarde van de goederen op het moment van invoer vast te stellen. Daartoe moeten de hierna te noemen en toe te lichten kosten worden afgetrokken van de netto-doorverkoopprijs die direct of indirect door de importeur aan zijn afnemer wordt berekend. De netto-doorverkoopprijs omvat alle betalingen die betrekking hebben op de doorverkochte goederen, exclusief prijskortingen (onderdeel 8.3.5.5)[45] en kosten die verband houden met bijvoorbeeld onderhoud en technische bijstand.

Artikel 142, lid 5, UDWU onderkent een drietal aftrekposten die in aftrek van de doorverkoopprijs moeten worden gebracht voor de vaststelling van de eenheidsprijzen. Dit zijn kort gezegd de gewoonlijk betaalde of overeengekomen commissies of gebruikelijke opslag voor winst en algemene kosten (onderdeel 8.3.5.2), gebruikelijke kosten van vervoer en verzekering en aanverwante kosten (onderdeel 8.3.5.3) en rechten bij invoer en andere belastingen (onderdeel 8.3.5.4). Tot slot sta ik stil bij de behandeling van kortingen (onderdeel 8.3.5.5).

---

43 Artikel 142, lid 4, onderdeel d, UDWU.

44 S.L. Sherman & H. Glashoff, *Customs valuation: commentary on the GATT customs valuation code*, ICC Pub: 1988, p. 213.

45 HvJ EU 20 juni 2019, nr. C-1/18 (Oribalt Rīga tegen Valsts ieņēmumu dienests), ECLI:EU:2019:C:2019:519, r.o. 45.

8.3.5.2 Gewoonlijk betaalde of overeengekomen commissies, gebruikelijke opslag voor winst en algemene kosten

8.3.5.2.1 Inleiding

Er moet ten aanzien van deze aftrekpost een onderscheid worden gemaakt tussen i) de gewoonlijk betaalde of overeengekomen commissies, en ii) de gebruikelijke opslag voor winst en algemene kosten. In de onderdelen 8.3.5.2.2 en 8.3.5.2.3 worden voorbeelden gegeven van situaties waarin gewoonlijk betaalde of overeengekomen commissies onderscheidenlijk gebruikelijke opslagen voor winst en algemene kosten een rol spelen. In onderdeel 8.3.5.2.4 wordt ingegaan op de betekenis van 'gewoonlijk' en 'gebruikelijke'.

8.3.5.2.2 Wanneer spelen gewoonlijk betaalde of overeengekomen commissies een rol?

De gewoonlijk betaalde of overeengekomen commissies spelen een rol wanneer een verkoop in het douanegebied van de Europese Unie wordt verricht door een agent of commissionair, die daarvoor een commissie in rekening brengt aan de verkoper van de goederen (respectievelijk onderdelen 1.4.5.2 en 1.4.5.3). Dit speelt bijvoorbeeld indien de ingevoerde goederen onderdeel uitmaken van een consignatiezending. Bij een consignatiezending worden goederen vanuit een derde land verscheept naar het douanegebied van de Europese Unie zonder dat daaraan een verkoop voor uitvoer aan ten grondslag ligt. Bij aankomst worden de goederen in consignatie opgeslagen in afwachting van een verkoop aan een partij gevestigd binnen het douanegebied van de Europese Unie. Indien deze verkoop wordt verricht door een agent of commissionair voor rekening van de verkoper en daarvoor een commissie wordt gebracht, dan kan deze commissie in aftrek worden gebracht van de verkoopprijs voor de vaststelling van een eenheidsprijs waarop de douanewaarde wordt vastgesteld. Een en ander onder de voorwaarde dat het een gewoonlijk betaalde of overeengekomen commissie bij verkopen in het douanegebied van de Europe Unie van ingevoerde goederen van dezelfde aard of met hetzelfde karakter betreft. Wat in dit verband onder 'gewoonlijk' en 'dezelfde aard of met hetzelfde karakter' moet worden verstaan, wordt verderop besproken.

8.3.5.2.3 Wanneer speelt een gebruikelijke opslag voor winst en algemene kosten een rol?

De gebruikelijke opslag voor winst en algemene kosten spelen een rol indien de importeur de goederen zelf verkoopt in het douanegebied van de Europese Unie als zijnde LRD of FFD (onderdeel 1.4.5.4). In een dergelijk geval mag de importeur zijn winstmarge en algemene kosten in aftrek brengen van de verkoopprijs om de eenheidsprijs vast te stellen voor het bepalen van de douanewaarde. Een en ander onder de voorwaarde dat het gaat om een gebruikelijke opslag voor winst en algemene kosten. Ik merk in dat verband op dat de aftrekmethode pas kan worden toegepast indien de aankoop van de goederen door de importeur diskwalificeert als verkoop voor uitvoer (zie hoofdstuk 7). Dit is bijvoorbeeld het geval indien de verkoper van de goederen en de importeur aan te merken zijn als verbonden partijen en de afgesproken verkoopprijs door hun verbondenheid beïnvloed is. Indien de prijsbeïnvloeding voortvloeit uit de verbondenheid van partijen, is het aannemelijk dat de prijsbeïnvloeding doorwerkt in de prijs van de verkoop van de goederen

in het douanegebied van de Europese Unie. In zulke gevallen zal voor de vaststelling van de in aftrek te brengen gebruikelijke opslagen voor winst en algemene kosten gebruik gemaakt moeten worden van gegevens over opslagen voor winst en algemene kosten die derden in rekening brengen. Indien de winst en algemene kosten gelijk zijn aan de daadwerkelijk in rekening gebrachte opslagen en doorbelaste algemene kosten, kan niet worden volgehouden dat de verkoopprijs die tussen de verbonden verkoper en importeur is vastgesteld, door hun verbondenheid is beïnvloed. Met andere woorden, in zo'n geval had de transactiewaarde voor ingevoerde goederen de basis moeten vormen voor de vaststelling van de douanewaarde in plaats van de aftrekmethode.

De situatie kan zich ook voordoen dat een exporteur zijn eigen goederen verscheept vanuit een derde land naar zijn in het douanegebied van de Europese Unie gevestigde filiaal. Aangezien een filiaal onderdeel uitmaakt van dezelfde juridische huls, kan in beginsel geen sprake zijn van een verkoop (zie onderdeel 7.4.2.4.5). Echter, voor winstbelastingdoeleinden kan winst worden toegerekend aan het filiaal en aan de hand van verrekenprijsmethodes kan een marge worden vastgesteld voor de prijs die verband houdt met de verkoop in het douanegebied van de Europese Unie. De marge, zover deze als gewoonlijk c.q. gebruikelijk kan worden aangemerkt, kan in mijn optiek in aftrek worden gebracht als commissie respectievelijk winstopslag en algemene kosten.

8.3.5.2.4 'Gewoonlijke' commissies en 'gebruikelijke' opslagen voor winst en algemene kosten

Het is moeilijk om vast te stellen wat 'gewoonlijke' commissies en 'gebruikelijke' opslagen voor winst en algemene kosten zijn. In fiscaal operationele structuren hebben agenten, commissionairs, LRD's en FFD's bijvoorbeeld elk een ander functieprofiel waardoor de vergoeding die zij in rekening brengen zullen verschillen (onderdeel 1.4.5). Dat brengt met zich dat een commissie die gewoonlijk wordt betaald of overeengekomen, niet per definitie gelijk is aan een commissie die gewoonlijk wordt betaald of overeengekomen voor de dienstverlening die een commissionair verzorgt. De commissie die een commissionair in rekening brengt, zal vermoedelijk hoger zijn dan de commissie die een agent in rekening brengt. Daarnaast zullen de gebruikelijke winstopslagen en algemene kosten van een LRD lager zijn dan die van een FFD.

Zodoende moet worden vastgesteld welke kosten überhaupt kwalificeren als commissies en opslagen voor winst en algemene kosten en wanneer sprake is van *gewoonlijke* commissies en *gebruikelijke* opslagen voor winst en algemene kosten. Een commissie omvat de gehele voor de verkoop van de goederen in rekening gebrachte vergoeding door de agent of commissionair. Winst en algemene kosten moeten op basis van de Aantekening op artikel 5 CVA als één geheel worden beschouwd en betreft de totale verkoopmarge die door de verkoper in aanmerking wordt genomen. Onder algemene kosten worden alle directe en indirecte kosten verstaan die in verband met het verhandelen van de betrokken goederen worden gemaakt. Met 'gewoon' en 'gebruikelijke' wordt een koppeling gemaakt met commissies of opslagen voor winst en algemene kosten die in rekening worden gebracht bij verkopen in het douanegebied van de Europese Unie van ingevoerde goederen van dezelfde aard of met hetzelfde karakter. Derhalve is het noodzakelijk om 'ingevoerde goederen van dezelfde aard

of met hetzelfde karakter' nader te duiden. Hieronder worden goederen verstaan van een groep of reeks van goederen die door een bepaalde industriesector worden geproduceerd.[46] Anders dan voor identieke en soortgelijke goederen, hoeven de goederen van dezelfde aard of met hetzelfde karakter niet uit hetzelfde land afkomstig te zijn. Wel is het noodzakelijk dat voor elke zaak afzonderlijk een onderzoek gestart zal worden.[47] Het onderzoek moet licht werpen op de commissies en opslagen voor winst en algemene kosten van een zo beperkt mogelijke groep of een zo beperkt mogelijk assortiment goederen van dezelfde categorie of soort als de goederen waarvan de waarde wordt bepaald en waarvoor de noodzakelijke informatie kan worden verstrekt. Op basis van deze 'derde-vergelijking' – die idealiter op een doorlopende basis moet worden uitgevoerd[48] – moet worden vastgesteld of sprake is van 'gewoonlijke' commissies en 'gebruikelijke' opslagen voor winst en algemene kosten. De Technische commissie douanewaarde van de WDO geeft aan dat het nuttig en toegestaan zou moeten worden om voor de vaststelling van de *gewoonlijke* commissie of *gebruikelijke* opslagen voor winst of algemene kosten aansluiting te zoeken bij een (gewogen) gemiddelde van een reeks aan commissies of winst en algemene kosten die voor de goederen van dezelfde aard of met hetzelfde karakter worden gehanteerd.[49]

8.3.5.3 Gebruikelijke kosten van vervoer en verzekering en aanverwante kosten

Een tweede categorie kosten die in aftrek moeten worden gebracht zijn de gebruikelijke kosten van vervoer en verzekering en aanverwante kosten, gemaakt in het douanegebied van de Unie. Hoewel gesproken wordt over 'gebruikelijke' kosten, meen ik dat zoveel als mogelijk moet worden aangesloten bij de daadwerkelijke vervoers-, verzekerings- en aanverwante kosten.[50] Indien er nog geen zicht is op de omvang van deze kosten op het moment dat de douanewaarde wordt vastgesteld, zou kunnen worden aangesloten bij de kosten die bij eerdere verkopen zijn gemaakt in verband met het vervoer van de goederen, voor zover de wijze van vervoer en de afstand nagenoeg gelijk zijn.

Onder vervoer- en verzekeringskosten wordt verstaan alle hoofd- en nevenkosten die verband houden met het vervoer van de goederen (zie onderdeel 11.7.2). De aanverwante kosten omvatten de met het vervoer verband houdende kosten zoals het laden en behandelen van de ingevoerde goederen. Voor zover kosten die verband houden met het opslaan van de goederen in het douanegebied van de Europese Unie alvorens de goederen worden verkocht niet onder hetzij de gewoonlijke commissies, hetzij de gebruikelijke opslagen

46 Artikel 142, lid 5, onderdeel a, UDWU.
47 Punt 9 van de Aantekening bij artikel 5 CVA.
48 Commentary 15.1. Application of deductive value method. (Adopted, 18th Session, 21 November 1989, 35.650).
49 Commentary 15.1. Application of deductive value method. (Adopted, 18th Session, 21 November 1989, 35.650).
50 Indien bijvoorbeeld van de werkelijke vervoer- en verzekeringskosten 5% betrekking heeft op het vervoer na binnenkomst van de goederen in het douanegebied van de Europese Unie, moet 95% van die kosten in aanmerking worden genomen voor de vaststelling van de gebruikelijke kosten van vervoer en verzekering. Dit is zelfs het geval als op de vrachtbrief een andere, fictieve en onterechte allocatie van kosten staat genoemd. Conclusie 9 van de Douane Expertgroep (afdeling douanewaarde) betreffende allocatie van vervoerskosten.

voor winst en algemene kosten zijn begrepen, kunnen deze kosten als aanverwante kosten in aftrek worden gebracht.

8.3.5.4 Rechten bij invoer en andere belastingen

Rechten bij invoer en andere belastingen die in het douanegebied van de Unie moeten worden voldaan vanwege de invoer of de verkoop van de goederen mogen in aftrek worden gebracht (zie onderdeel 11.8.8). Hieronder worden naast invoerrechten ook antidumpingrechten en compenserende heffingen begrepen.[51] Onder nationale belastingen worden bijvoorbeeld accijnzen en btw verstaan die zijn verschuldigd op het moment dat de goederen worden ingevoerd. Indien de rechten bij invoer en andere belastingen niet onder deze aftrekpost in aftrek kunnen worden gebracht, kunnen zij in aftrek worden gebracht als zijnde algemene kosten of commissie.[52]

8.3.5.5 Behandeling van kortingen

De behandeling van kortingen onder de aftrekmethode kan het treffendst worden geïllustreerd aan de hand van de zaak *Oribalt Rīga tegen Valsts ieņēmumu dienests* van het Hof van Justitie.[53] In deze zaak kent Ranbaxy Laboratories Ltd. prijskortingen toe aan bepaalde afnemers. De eenheidsprijzen zijn gebaseerd op de prijzen die vermeld stonden op de facturen die Ranbaxy Laboratories Ltd. na verkoop van de goederen aan haar klanten had opgesteld voor Oribalt Rīga. Oribalt Rīga trad op als importeur en stelde zich op het standpunt dat voor het bepalen van de eenheidsprijzen de verstrekte prijskortingen in aanmerking genomen moeten worden.[54]

Om een potentieel verschil tussen de waarde van een derde land naar de EU enerzijds en de waarde van een verkoop binnen de EU anderzijds recht te trekken, is voorzien in een limitatieve lijst met aftrekposten.[55] Anders dan voor de methode van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen, wordt niet voorzien in een douanewaardebepaling om

51 Advisory Opinion 9.1. Treatment of anti-dumping and countervailing duties when applying the deductive method. (Adopted, 4th Session, 24 September 1982, 29.260).
52 Punt 8 van de Aantekening bij artikel 5 CVA.
53 HvJ EU 20 juni 2019, nr. C-1/18 (Oribalt Rīga tegen Valsts ieņēmumu dienests), ECLI:EU:2019:C:2019:519.
54 Oribalt Rīga krijgt twee facturen uitgereikt. Enerzijds pro-formafacturen die door Ranbaxy Laboratories voor douanedoeleinden waren opgesteld en anderzijds facturen die na de verkoop van de goederen door Ranbaxy Laboratories aan Oribalt Rīga voor de goederen die waren verkocht. Op basis van laatstgenoemde facturen lijken de douaneautoriteiten de douanewaarde overeenkomstig de aftrekmethode vastgesteld te hebben.
55 Artikel 152, lid 1, onder a, punt i-iii, TCDW. Thans artikel 142, lid 5, UDWU. Onderdelen 8.3.5.2 t/m 8.3.5.4.

prijskortingen in aanmerking te nemen.[56] Aangezien bij het bepalen van de eenheidsprijzen al wordt uitgegaan van de verkopen in de grootste totale hoeveelheid, wordt al, afgaand op de overwegingen van het Hof van Justitie, rekening gehouden met kwantumkortingen. Het ook nog in aanmerking nemen van prijskortingen zou kunnen leiden tot een prijs die nog[57] verder af staat van de werkelijke economische waarde van de ingevoerde goederen zo oordeelt het Hof van Justitie. Ik meen dat daarmee wordt bedoeld dat nu niet aan alle afnemers een prijskorting wordt toegekend, het in aanmerking nemen van een prijskorting zou betekenen dat bepaalde goederen gewaardeerd worden tegen een prijs die lager ligt dan de werkelijk voor die goederen betaalde prijs. Het geheel niet in aanmerking nemen van prijskortingen leidt naar mijn mening potentieel echter tot overwaardering van bepaalde goederen.

Over een en ander merk ik het volgende op. Het argument dat de verkopen in de grootste totale hoeveelheid veelal een lagere prijs zullen vertegenwoordigen, zal niet altijd standhouden. Het kan in voorkomende gevallen ook zijn dat de grootste totale hoeveelheid de hoogste waarde vertegenwoordigt. *Sherman & Glashoff* geven in dat kader het volgende voorbeeld. Op enig moment worden 560 items ten invoer aangegeven zonder dat aan de overbrenging van deze items naar het land van invoer een verkoop ten grondslag ligt. De items worden na invoer verkocht aan afnemers A, B, C, D, E en F. De hoogste hoeveelheid (120 items) wordt afgenomen door afnemer A en vertegenwoordigt een waarde van 100 EUR per item, terwijl de laagte prijs (80 EUR) per item wordt berekend ten aanzien van een lading van 100 items die aan afnemer C worden verkocht. Indien voor alle goederen de douanewaarde wordt vastgesteld op basis van de aftrekmethode, wordt de douanewaarde vastgesteld op 100 EUR per item. Dit is namelijk de prijs waarvoor de grootste hoeveelheid items zijn verkocht. Dit leidt tot overwaardering van de items. De items zijn namelijk voor een gemiddelde prijs van 85,82 EUR doorverkocht.

Afnemer	Aantal items	Prijs per item
A	120	100 EUR
B	100	80 EUR
C	80	81 EUR

56 Op basis daarvan geeft A-G Wahl in r.o. 74 aan dat hij eigenlijk van mening is dat Oribalt Rīga de waarderingsmethoden transactiewaarde van de ingevoerde goederen en de aftrekmethode door elkaar haalt. Dit lijkt een geval 'de pot verwijt de ketel dat hij zwart ziet'. A-G Wahl spreekt namelijk meermalen over 'de deductieve methode van artikel 30, lid 2, onderdeel b, CDW', waarna telkens uitleg volgt over de invulling van het begrip 'soortgelijke goederen' voor de toepassing van de transactiewaarde van soortgelijke goederen. Hoewel de invulling van het begrip 'soortgelijke goederen' ook van belang kan zijn voor de aftrekmethode, lijkt dat niet de reden te zijn dat de deductieve methode wordt gekoppeld aan artikel 30, lid 2, onderdeel b, CDW. Ik kan het eigenlijk niet anders verklaren dan dat sprake is van een verschrijving die overigens mijns inziens geen wezenlijke invloed heeft op de strekking van het arrest.

57 Het Hof van Justitie gebruikt het woord 'nog' kennelijk om aan te geven dat een alternatieve waarderingsmethode ter bepaling van de douanewaarde als consequentie heeft dat al in bepaalde mate wordt afgeweken van de werkelijke economische waarde van de te waarderen ingevoerde goederen. Het niet in aanmerking nemen van prijskortingen – al dan op basis van een gemiddelde waarde of mediaan – kan er mijns inziens echter juist toe leiden dat wordt afgeweken van de werkelijke economische waarde.

Afnemer	Aantal items	Prijs per item
D	100	82 EUR
E	60	83 EUR
F	100	84 EUR

Sherman & Glashoff pleiten er derhalve voor om te werken met een bandbreedte aan verkopen en de in aanmerking te nemen prijseenheid gelijk te stellen aan een gewogen gemiddelde of de mediaan.[58] Ik zou hier voorstander van zijn, omdat daarmee ook de prijseenheden in aanmerking worden genomen waar de prijskortingen (zover zij betrekking hebben op de goederen) in zijn verwerkt. Wel zouden de in aanmerking genomen verkopen onderdeel moeten uitmaken van hetzelfde type verkochte goederen: de ingevoerde, identieke of soortgelijke. Hoewel het aansluiten bij een gewogen gemiddelde of de mediaan een betere benadering van de werkelijke economische waarde oplevert en neutraler en rechtvaardiger is, lijken de wettelijke bepalingen, vanuit een zuiver legalistische visie, thans geen ruimte voor het in aanmerking nemen van prijskortingen of voornoemde aanpak te laten.

8.3.6 Doorverkoopprijs van de ingevoerde, identieke of soortgelijke goederen na bewerking

In principe wordt de eenheidsprijs vastgesteld op basis van de doorverkoopprijs van de ingevoerde, identieke of soortgelijke goederen. Indien een dergelijke eenheidsprijs niet beschikbaar is, wordt op verzoek van de aangever de eenheidsprijs gebruikt waartegen de ingevoerde goederen in het douanegebied van de Unie worden verkocht nadat zij verdere be- of verwerkingen hebben ondergaan, onder aftrek van de waarde die door deze be- of verwerking is toegevoegd.[59] Voornoemde kosten moeten aan de hand van objectieve en kwantificeerbare gegevens worden vastgesteld, waarbij voor de berekeningen gebruik wordt gemaakt van erkende industriële formules, recepten, constructiemethoden en andere in de betrokken bedrijfstak gebruikelijke werkwijzen.[60] Ook de overige reeds besproken aftrekposten mogen in aftrek worden gebracht (onderdelen 8.3.5.2 tot en met 8.3.5.4). Het vaststellen van een eenheidsprijs na bewerking van de goederen opent de mogelijkheid om de aftrekmethode – zover op andere wijze geen eenheidsprijs kan worden vastgesteld – ook toe te passen wanneer goederen na invoer worden bewerkt of verwerkt door een *toll manufacturers*, *contract manufacturers* of *full fledged manufacturers* (onderdeel 1.4.4). Bij be- of verwerking van de goederen door een *toll manufacturer* zal echter informatie moeten worden overlegd door de *toll manufacturer* aan de importeur over de waarde die door de be- of verwerking is toegevoegd. Wanneer de goederen worden be- of verwerkt door een *contract manufacturer* of *full fledged manufacturer*, zullen deze fabrikanten in de regel zelf de goederen ten invoer aangeven, omdat zij eigenaar van de goederen worden. De informatie over de waarde die door deze be- of verwerking is toegevoegd hoeft dan niet gedeeld te worden. Het is tegelijk echter minder aannemelijk dat de aftrekmethode bij een *contract manufacturer* en *full fledged manufacturer* toepassing vindt, omdat er

58 S.L. Sherman & H. Glashoff, *Customs valuation: commentary on the GATT customs valuation code*, ICC Pub: 1988, p. 213.
59 Artikel 142, lid 3, UDWU.
60 Punt 9 van de Aantekening bij artikel 5 CVA.

een verkooptransactie ten grondslag ligt aan de overbrenging van de goederen naar het douanegebied van de Europese Unie.

Indien de goederen na bewerking niet meer identificeerbaar zijn, zal de aftrekmethode enkel in uitzonderlijke gevallen nog toegepast kunnen worden. Dit is het geval indien op eenvoudige wijze de door de be- of verwerking toegevoegde waarde vastgesteld kan worden.[61]

8.3.7 Aftrekmethode bij bederfelijke goederen

Tot slot kent de aftrekmethode een verbijzondering voor het geval het gaat om aan bederf onderhevige goederen zoals genoemd in Bijlage 23-02 van het UDWU die in consignatie worden ingevoerd.[62] De douanewaarde mogen dan rechtstreeks op basis van een eenheidsprijs overeenkomstig artikel 74, lid 2, onderdeel c, DWU jo. Artikel 142, lid 6, UDWU of de aftrekmethode worden bepaald. Indien de goederen in Bijlage VII A van Verordening 2017/891[63] zijn genoemd, wordt de douanewaarde bij een verkoop na invoer en consignatie bepaald op basis van een standaard invoerwaarde.

8.4 Methode van de berekende waarde

8.4.1 Inleiding

De methode van de berekende waarde vindt toepassing als de douanewaarde niet overeenkomstig de transactiewaarde van ingevoerde, identieke of soortgelijke goederen of de aftrekmethode kan worden vastgesteld. De methode van de berekende waarde kan daarnaast ook worden toegepast als de transactiewaarde van ingevoerde, identieke of soortgelijke goederen niet als basis voor het vaststellen van de douanewaarde kan dienen en de importeur heeft verzocht om de berekende waarde in plaats van de aftrekmethode toe te passen.

De methode van de berekende waarde kan worden toegepast als de buiten het douanegebied van de Europese Unie gevestigde fabrikant bijvoorbeeld optreedt als *contract manufacturer* of *full fledged manufacturer* en tegelijkertijd optreedt als exporteur. Ook lijkt het mogelijk om de methode van de berekende waarde toe te passen indien de fabrikant en exporteur niet dezelfde persoon zijn, zoals bijvoorbeeld het geval is indien de fabrikant optreedt als *toll manufacturer*.[64] Ongeacht de operationele fiscale modellen van de betrokken entiteiten, zal uiteindelijk de importeur op verzoek van de douaneautoriteiten informatie over de prijsopbouw van de ingevoerde goederen moeten verstrekken. In het geval een *contract*

61 Punt 12 van de Aantekening bij artikel 5 CVA.
62 Artikel 142, lid 6, UDWU.
63 Gedelegeerde Verordening (EU) 2017/891 van de Commissie van 13 maart 2017 tot aanvulling van Verordening (EU) nr. 1308/2013 van het Europees Parlement en de Raad wat betreft de sectoren groenten en fruit en verwerkte groenten en fruit en tot aanvulling van Verordening (EU) nr. 1306/2013 van het Europees Parlement en de Raad wat betreft de in deze sectoren toe te passen sancties en tot wijziging van Uitvoeringsverordening (EU) nr. 543/2011 van de Commissie, *OJ* L 138, 25.5.2017, p. 4–56.
64 Het land van uitvoer is overigens niet noodzakelijk het land van productie van de te waarderen goederen.

manufacturer of *full fledged manufacturer* zijn eigen goederen overbrengt naar de Europese Unie en aldaar als importeur optreedt, zal dergelijke informatie op eenvoudige wijze overgelegd kunnen worden. Dit ligt anders indien de importeur niet dezelfde persoon is als de exporteur. Vanuit concurrentieoverwegingen zullen derde partijen namelijk niet altijd bereid zijn om informatie over de opbouw van de prijselementen aan de importeur te verstrekken. Dit is anders wanneer partijen verbonden zijn; het overleggen van informatie over de opbouw van de prijselementen stuit dan immers niet op eventuele concurrentieoverwegingen. De methode van de berekende waarde lijkt daarom alleen van toepassing bij verbonden partijen indien de importeur een andere persoon is dan de fabrikant.[65] Een andere reden houdt verband met de bevoegdheden die de douaneautoriteiten toekomen. Douaneautoriteiten mogen namelijk fabrikanten gevestigd buiten het douanegebied van de Europese Unie niet oproepen of dwingen om ter controle boekhoudkundige rekeningen of andere documenten te overleggen.[66]

De prijselementen die in aanmerking moeten worden genomen voor de vaststelling van de douanewaarde overeenkomstig de methode van berekende waarde zijn: i) de kosten of de waarde van de materialen en vervaardiging[67], ii) het gewoonlijk bedrag voor winst en bedrijfskosten,[68] en iii) vervoer- en verzekeringskosten.[69] Voor de wijze waarop deze prijselementen moeten worden vastgesteld wordt aansluiting gezocht bij de algemeen aanvaarde boekhoudkundige beginselen (onderdeel 6.6).

8.4.2 Kosten of waarde van de materialen en van de vervaardiging

Onder kosten of waarde van de materialen en van de vervaardiging worden op grond van artikel 143, lid 2, UDWU verstaan: i) de kosten van verpakking die voor douanedoeleinden worden geacht met de goederen één geheel te vormen (onderdeel 11.3), ii) kosten van het verpakken (onderdeel 11.3), en iii) de omgeslagen waarde van de in artikel 71, lid 1, onderdeel b, DWU genoemde producten of diensten die door de koper (direct of indirect) zijn geleverd om te worden gebruikt bij de productie van de te waarderen goederen.[70] Voor zover het diensten of goederen betreft die staan genoemd in artikel 71, lid 1, onderdeel b, ten vierde, DWU en binnen de Europese Unie zijn verricht of vervaardigd, moet de omgeslagen waarde van deze elementen enkel in aanmerking worden genomen indien de diensten en

65 Aantekening bij artikel 6 CVA.
66 Artikel 143, lid 1, UDWU.
67 Artikel 74, lid 2, onderdeel d, ten eerste, DWU.
68 Artikel 74, lid 2, onderdeel d, ten tweede, DWU.
69 Artikel 74, lid 2, onderdeel d, ten derde, DWU.
70 In artikel 143, lid 2, UDWU zijn de woorden „vallen ook de omgeslagen kosten" vervangen door „valt ook de omgeslagen waarde" krachtens Uitvoeringsverordening (EU) 2017/989 van de Commissie van 8 juni 2017 tot rectificatie en wijziging van Uitvoeringsverordening (EU) 2015/2447 houdende nadere uitvoeringsvoorschriften voor enkele bepalingen van Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en de Raad tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie, *OJ* L 149 van 13.6.2017, p. 19–56. Door deze wijzigingen moet thans gekeken worden naar de waarde van de materialen op het moment dat deze worden aangewend voor de vervaardiging van de ingevoerde goederen. Voor de wijziging moest worden aangesloten bij de kosten van de materialen waaronder ik de aankoopkosten van de materialen versta. Indien tussen de aankoop van de materialen en de aanwending van de goederen een bepaalde periode zit, kan dit derhalve invloed hebben op de vaststelling van de douanewaarde op basis van de methode van de berekende waarde.

goederen in rekening zijn gebracht aan de fabrikant. In aanvulling wordt in artikel 143, lid 3, UDWU een definitie gegeven voor productiekosten. Hieronder worden verstaan alle uitgaven die het scheppen, uitbreiden of aanzienlijk verbeteren van economische goederen met zich brengen en omvatten tevens de in artikel 71, lid 1, onder b, ten tweede en derde, DWU genoemde kosten. Dit artikel, waarvan een equivalent ontbreekt in de CVA, heeft naar mijn idee enkel tot doel om de kosten van de vervaardiging te onderscheiden van de bedrijfskosten. De achtergrond lijkt gelegen in het feit dat bij bedrijfskosten het bijvoeglijk naamwoord 'gewoonlijk' een toets introduceert, die bij de kosten of waarde van de vervaardiging ontbreekt. Voorbeelden van kosten die niet als kosten of waarde voor de vervaardiging, maar desalniettemin wel, mits aan te merken als 'gewoonlijk', als bedrijfskosten in aanmerking kunnen worden genomen zijn huisvestings-, onderhouds- en opslagkosten.

Er is voor de methode van de berekende waarde niet voorzien in het in aanmerking nemen van betalingen voor royalty of licentierechten. Dat betekent niettemin dat ze voor de methode van de berekende waarde een rol kunnen spelen. Dat is bijvoorbeeld het geval een fabrikant een betaling voor een royalty of licentierecht verricht aan een derde partij. Alsdan wordt deze betaling in aanmerking genomen voor de vaststelling van de douanewaarde overeenkomstig de methode van de berekende waarde, omdat zij geacht worden onderdeel uit te maken van de algemene kosten die verband houden met de vervaardiging van de goederen.

8.4.3 Gewoonlijk bedrag voor winst en bedrijfskosten

Net als bij de aftrekmethode, moet voor de methode van de berekende waarde uitgegaan worden van het gewoonlijk bedrag voor winst en bedrijfskosten. De posten 'winst' en 'bedrijfskosten' moeten als één geheel in aanmerking worden genomen.[71] 'Gewoonlijk' duidt erop dat een producent bij de verkoop een winstmarge en bedrijfskosten in aanmerking neemt, die een fabrikant van goederen van dezelfde aard of soort ook in aanmerking zou nemen. Dat neemt niet weg dat in bepaalde gevallen de winstmarges en/of bedrijfskosten afwijken van wat normaliter voor goederen van dezelfde aard of soort als gewoonlijk wordt aangemerkt. Een lage winstmarge gedurende een bepaalde periode kan bijvoorbeeld te maken hebben met een marketingstrategie of met aanloopkosten bij de introductie van een nieuw product. Zolang er redelijke commerciële argumenten voorhanden zijn, moet daarom de daadwerkelijke winstmarge en bedrijfskosten van een fabrikant in aanmerking worden genomen voor de vaststelling van de methode van de berekende waarde. Dit kan er naar mijn mening zelfs toe leiden dat geen winst of zelfs een verlies in aanmerking genomen moet worden.

De winst wordt meestal als percentage uitgedrukt van de verkoopprijs. De bedrijfskosten worden in de CVA aangeduid als algemene kosten.[72] Hieronder worden alle directe en de indirecte kosten van de voortbrenging en de verkoop voor uitvoer van de goederen verstaan die niet zijn inbegrepen onder de noemer 'kosten of waarde van de materialen en van

71 Punt 5 van de Aantekening bij artikel 6 CVA.
72 Punt 7 van de Aantekening bij artikel 6 CVA.

de vervaardiging' (onderdeel 8.4.2).[73] Ook de bedrijfskosten kunnen worden aangeduid als percentage van de verkoopprijs. Hiervoor zou moeten worden aangesloten bij wat als 'gewoonlijk' voor goederen van dezelfde aard of soort wordt aangemerkt. Ook kan gekozen worden om de algemene kosten op basis van een vast bedrag toe te rekenen aan elk vervaardigd en in te voeren goed. Dit kan echter tot onwenselijke uitkomsten leiden. Immers, de indirecte kosten zullen namelijk niet afhankelijk zijn van het aantal af te zetten goederen. Bij een lage afzet, zullen de per product in aanmerking te nemen algemene kosten hoger uitvallen, dan bij een grote afzet. Ook hier geldt in mijn optiek dat, zelfs indien een en ander zou leiden tot een lage winst of verlies, de bedrijfskosten die daadwerkelijk zijn doorbelast in aanmerking genomen moeten worden indien redelijke commerciële argumenten voorhanden zijn.

8.4.4 Vervoer- en verzekeringskosten

Voor de vervoer- en verzekeringskosten moet aansluiting worden gezocht bij artikel 71, lid 1, onderdeel e, DWU (onderdeel 11.7). Het gaat hier om de daadwerkelijk gemaakte (en niet om de gewoonlijk gemaakte) hoofd- en nevenkosten die verband houden met het vervoer van de goederen tot aan het douanegebied van de Europese Unie.

8.5 *Fall-back* methode

Indien de transactiewaarde van de ingevoerde, identieke of soortgelijke goederen alsmede de aftrekmethode en methode van de berekende waarde geen toepassing vinden, voorziet de *fall-back* methode in de wijze waarop de douanewaarde moet worden vastgesteld. Kortweg houdt deze methode in dat de douanewaarde moet worden bepaald aan de hand van een van de alternatieve waarderingsmethoden waarbij de voorwaarden van elk van deze methoden iets soepeler toegepast mogen worden.[74] Voor de toepassing van de transactiewaarde van identieke of soortgelijke goederen, mag bijvoorbeeld de voorwaarde dat het goed in hetzelfde land voortgebracht moet zijn, worden losgelaten en kan de eis, dat de identieke of soortgelijke goederen op hetzelfde of nagenoeg hetzelfde tijdstip ingevoerd moeten zijn, flexibel worden benaderd. Ook mag voor de toepassing van de transactiewaarde van identieke of soortgelijke goederen worden aangesloten bij douanewaarden van identieke of soortgelijke goederen die overeenkomstig de aftrekmethode of methode van berekende waarde zijn vastgesteld.[75] Voor de toepassing van de aftrekmethode kan de eis dat de goederen moeten zijn verkocht 'in de staat waarin zij zijn ingevoerd' alsmede de 90-dagen termijn flexibel worden geïnterpreteerd.

Hoewel niet expliciet voorgeschreven, lijkt de hiërarchische verhouding tussen de waarderingsmethoden in acht genomen moet worden bij toepassing van de *fall-back* methode. De achtergrond houdt verband met de eis dat de douanewaarde onder de *fall-back* methode met toepassing van de redelijke middelen moet worden vastgesteld.[76] Deze waarderingsmethoden

73 Artikel 143, lid 4, UDWU.
74 Artikel 74, lid 3, DWU jo. Artikel 144, lid 1, UDWU.
75 Punt 3 van de Aantekening bij artikel 7 CVA.
76 Advisory Opinion 12.2. Hierarchical order in applying Article 7. (Adopted, 6th Session, 16 September 1983, 30.480).

bieden, zelfs indien zij met enige soepelheid worden toegepast, niet altijd uitsluitsel. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn bij goederen die worden ingevoerd, zonder dat identieke of soortgelijke goederen op hetzelfde of nagenoeg hetzelfde tijdstip zijn ingevoerd, om vervolgens binnen het douanegebied van de Europese Unie te worden verhuurd of verleast (onderdeel 7.4.2.4.6). In dat geval kan de *fall-back* methode uitsluitsel bieden. Bij verhuurde goederen kan bijvoorbeeld de totale huurinkomst die gedurende de gehele economische levensduur van een goed wordt behaald dienen als douanewaarde indien de vervoer- en verzekeringskosten daarbij worden inbegrepen.[77] Dit neemt niet weg dat zoveel als mogelijk de douanewaarde bij toepassing van de *fall-back* methode moet worden bepaald aan de hand van alternatieve waarderingsmethoden waarbij de voorwaarden soepeler worden toegepast.[78] Alleen indien op basis daarvan geen douanewaarde kan worden vastgesteld, mag ook op andere wijze de douanewaarde worden vastgesteld met gebruikmaking van redelijke middelen die in overeenstemming zijn met de beginselen en de algemene bepalingen van:[79/80]

- De CVA;
- Artikel VII van de GATT 1947;
- Titel II, hoofdstuk 3 van het DWU.

Ook moet in die gevallen in acht worden genomen dat de douanewaarde niet vastgesteld kan worden op basis van een van de volgende zaken:[81]

- De verkoopprijs, in het douanegebied van de Unie, van goederen die in het douanegebied van de Unie zijn geproduceerd;
- Een stelsel waarbij de hoogste van de twee in aanmerking komende waarden voor de douanewaarde wordt gebruikt;
- De prijs van goederen op de binnenlandse markt van het land van uitvoer;
- De kosten van de productie, andere dan de berekende waarden die krachtens artikel 74, lid 2, onder d), van het wetboek voor identieke of soortgelijke goederen zijn vastgesteld;
- Prijzen voor uitvoer naar een derde land;
- Minimumdouanewaarden;
- Willekeurig vastgestelde of fictieve waarden.

Op basis van artikel 74, lid 3, DWU mag voor de toepassing van de *fall-back* methode enkel gebruik worden gemaakt van data die binnen het grondgebied van de Europese Unie beschikbaar is. Dat neemt niet weg dat gegevens die oorspronkelijk afkomstig zijn van buiten het grondgebied van de Europese Unie gebruikt kunnen worden voor de vaststelling van de douanewaarde en zelfs opgevraagd kunnen worden door de douaneautoriteiten indien deze informatie binnen het grondgebied van de Europese Unie voor handen is.[82]

---

77 Case study 4.1. Treatment of rented or leased goods. (Adopted, 12th Session, 10 October 1986, 33.590).
78 Artikel 144, lid 1, UDWU.
79 Artikel 74, lid 3, DWU.
80 Advisory Opinion 12.1. Flexible application of Article 7 of the Agreement. (Adopted, 6th Session, 16 September 1983, 30.480).
81 Artikel 144, lid 2, UDWU.
82 Advisory Opinion 12.3. Use of data from foreign sources in applying Article 7. (Adopted, 6th Session, 16 September 1983, 30.480).

8.6 Afsluiting

Aan dit hoofdstuk lag de volgende, tiende deelvraag ten grondslag:

> "*Op welke wijze wordt de douanewaarde bepaald als de transactiewaarde van de ingevoerde goederen geen toepassing vindt?*"

De alternatieve waarderingsmethoden vormen elk een substituut om de economische waarde van het goed op het tijdstip van invoer te bepalen als de transactiewaarde van de ingevoerde goederen geen toepassing vindt. Zij worden in een strikt hiërarchische volgorde vastgesteld en zijn op ondergeschikte wijze met elkaar verbonden. Bijgevolg dienen zij opeenvolgend toegepast te worden. Hoe verder wordt afgedaald in de hiërarchie, hoe meer de vastgestelde douanewaarde kan afwijken van de werkelijke economische waarde van de ingevoerde goederen. Derhalve zal, zoals uit de hiervoor besproken onderdelen blijkt, zoveel als mogelijk moeten worden aangesloten bij de wijze waarop de transactiewaarde van de ingevoerde goederen wordt bepaald, omdat aan de hand van die preferente en primaire methode de werkelijke economische waarde zo goed mogelijk wordt benaderd en dit zorgt voor een neutraler systeem waarbij de vaststelling van arbitraire en fictieve waardes wordt voorkomen. In dat kader zouden naar mijn mening bijvoorbeeld de prijselementen zoals opgenomen in de artikelen 71 en 72 DWU in aanmerking moeten worden genomen bij de vaststelling van de douanewaarde overeenkomstig de transactiewaarde van identieke of soortgelijke goederen. Daarnaast zou bij het bepalen van de douanewaarde overeenkomstig de aftrekmethode moeten worden gewerkt met een bandbreedte aan verkopen, waarbij de in aanmerking te nemen prijseenheid gelijk is aan een gewogen gemiddelde of de mediaan. Dit is rechtvaardig en sluit beter aan bij de gebruiken uit de handelspraktijk, omdat daarmee ook de prijseenheden in aanmerking worden genomen waar de prijskortingen (zover zij betrekking hebben op de goederen) in zijn verwerkt.

DEEL III

DE VASTSTELLING VAN DE DOUANEWAARDE IN EEN GLOBALISERENDE WERELD

HOOFDSTUK 9

De transactiewaarde van ingevoerde goederen bij opeenvolgende verkopen

9.1 Inleiding[1]

Zoals in onderdeel 1.3.3 uiteengezet is het bij internationale goederentransacties gebruikelijk dat de goederen meer dan eens worden verkocht alvorens zij ten invoer worden aangegeven. De vraag is dan op basis van welke verkooptransactie de transactiewaarde bepaald moet worden. In dat kader kunnen twee principes worden onderscheiden, namelijk het *first-sale* principe en het *last-sale* principe. Bij de toepassing van het *first-sale* principe mag de douanewaarde worden bepaald op basis van een eerdere of eerste verkoop, terwijl bij het *last-sale* principe de douanewaarde wordt bepaald op basis van de laatste verkoop die plaatsvindt voordat de goederen worden ingevoerd. De toepassing van het *last*-sale principe heeft in de regel tot gevolg dat over een hogere transactiewaarde invoerrechten zijn verschuldigd.[2] De uitwerking van het *first-sale* en het *last-sale* principe wordt aan de hand van voorbeelden in onderdeel 9.2 nader toegelicht, waarbij ook wordt ingegaan op de betekenis van de vestigingsplaats van de betrokken partijen en de reikwijdte van het begrip verkoop voor uitvoer. De vestigingsplaats en reikwijdte van het begrip verkoop voor uitvoer kunnen namelijk van betekenis zijn voor de wijze waarop het *last-sale* principe toegepast wordt (onderdelen 9.4.4, 9.5.3.3, 9.5.4 en 9.7).

In de CVA is niet vastgesteld op welke wijze de douanewaarde bepaald moet worden bij opeenvolgende verkopen. Uit Commentary 22.1 volgt dat de Technische commissie douanewaarde de bepalingen in de CVA zo uitlegt dat alleen de laatste verkoop voor uitvoer kwalificeert als verkoop voor uitvoer en dus de grondslag kan vormen voor het vaststellen van de transactiewaarde. In onderdeel 9.3 wordt hier nader op ingegaan. De

1 Dit hoofdstuk is gebaseerd en bouwt verder op eerdere publicaties van mijn hand: M.L. Schippers, Juridische houdbaarheid van de first-sale-for-exportregeling onder het DWU, EFS-verhandeling Post-Master in EU Customs Law 2015: Rotterdam, M.L. Schippers, A series of sales: determining the Customs Value under the Union Customs Code, *GTCJ* 13(2), p. 36-48 en M.L. Schippers, Van first-sale naar last-sale: het bepalen van de relevante verkooptransactie onder het Douane Wetboek van de Unie, *Wfr* 2019/94, p. 562-572.

2 Onder bepaalde omstandigheden kan een latere verkoop in de keten een lagere waarde vertegenwoordigen. Hierbij kan gedacht worden aan een inkoper van kleding, die zijn voorraad aan het eind van het seizoen verkoopt tegen een prijs die lager is dan zijn inkoopprijs. Ook kan het bij twee opeenvolgende verkopen tussen verbonden partijen zijn, dat de laatste verkoop een lagere waarde vertegenwoordigd bij toepassing van verrekenprijzen als basis voor de vaststelling van de douanewaarde (hoofdstuk 10).

argumenten die de Technische commissie douanewaarde aandraagt voor haar zienswijze komen aan bod in onderdeel 9.6.

In onderdeel 9.4 wordt ingegaan op de wijze waarop thans de transactiewaarde wordt bepaald bij opeenvolgende verkopen onder het DWU-wetgevingspakket. Daaruit volgt dat met de introductie van het DWU de verschuiving van het *first-sale* principe naar het *last-sale* principe één van de belangrijkste wijzigingen is geweest voor wat betreft het bepalen van de douanewaarde.[3] Bij het bespreken van de uitwerking van het *last-sale* principe komt ook het door de Europese Commissie geïntroduceerde en inmiddels afgeschafte concept *domestic sale* aan bod waarmee de vestigingsplaats van partijen betekenis kreeg voor de interpretatie van het *last-sale* principe. Ook wordt besproken dat dit concept op gespannen voet staat met arresten van het Hof van Justitie (onderdeel 9.4.4). Met betrekking tot de reikwijdte van het begrip verkoop voor uitvoer onder het DWU wordt ook ingegaan op de betekenis van het plaatsen van verkooporders wat in de handelspraktijk zeer gebruikelijk is bij internationale goederentransacties (onderdeel 9.4.5). Tot slot wordt stilgestaan bij de juridische houdbaarheid van het *last-sale* principe onder het DWU-wetgevingspakket en wordt betoogd dat met de introductie van het *last-sale* principe in artikel 128 UDWU de Europese Commissie feitelijk haar bevoegdheden heeft overschreden (onderdeel 9.4.6.6). Wanneer het Hof van Justitie daarnaar gevraagd zou worden, zou voornoemde bepaling derhalve ongeldig moeten worden verklaard.

Daaropvolgend komt in onderdeel 9.5 aan bod hoe Australië, Canada, Japan en de Verenigde Staten de transactiewaarde bij opeenvolgende verkopen bepalen. De wijze waarop de Verenigde Staten omgaan met het bepalen van de transactiewaarde bij opeenvolgende verkopen wordt in het onderzoek besproken, omdat dit helpt bij het maken van een afweging tussen het *first-sale* en *last-sale* principe. De Verenigde Staten hebben namelijk de afschaffing van het *first-sale* principe naar aanleiding van de publicatie van Commentary 22.1 overwogen, maar als enige grote handelsnatie besloten om vast te houden aan het *first-sale* principe. Australië, Canada en Japan worden in het onderzoek betrokken, omdat zij elk op een andere wijze aansluiting hebben gezocht bij het *last-sale* principe wat inspiratie kan vormen voor het vormen van aanbevelingen hoe de transactiewaarde bij opeenvolgende verkopen in de Europese Unie moet worden vastgesteld (onderdeel 9.7).

In onderdeel 9.6 wordt aan de hand van evaluatie van Commentary 22.1 van de Technische commissie douanewaarde en de beschouwing van de wijze waarop diverse landen thans omspringen met het bepalen van de transactiewaarde bij opeenvolgende verkopen, geëvalueerd of voor het bepalen van de douanewaarde bij opeenvolgende verkopen aansluiting gezocht moet worden bij het *first-sale* of *last-sale* principe. Daarbij zal ik bepleiten dat er, gelet op het toetsingskader, een lichte voorkeur bestaat voor het *last-sale* principe.

Tot slot worden in onderdeel 9.7 aanbevelingen gedaan voor de wijze waarop het *last-sale* principe in het DWU-wetgevingspakket vormgegeven moet worden waarmee de volgende deelvraag wordt beantwoord:

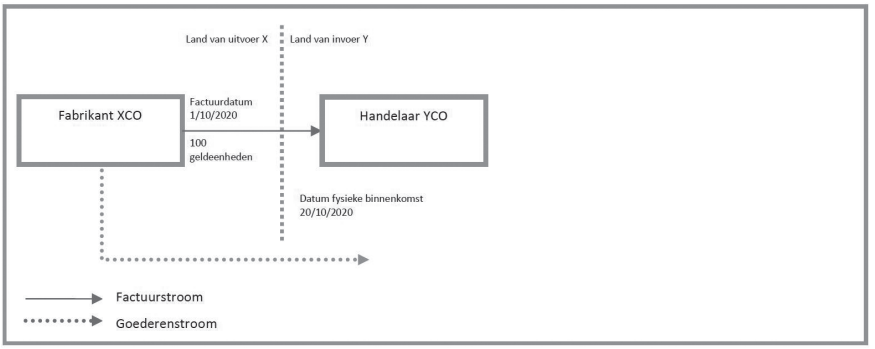
3 Een andere belangrijke wijziging betreft de striktere voorwaarden voor bijtelling van royaltybetalingen. Royaltybetalingen lijken als gevolg eerder in aanmerking genomen te moeten worden bij het vaststellen van de douanewaarde. Zie in dat kader onderdeel 11.5.

"Op welke wijze zou de transactiewaarde bepaald moeten worden bij opeenvolgende verkopen?"

Het alternatieve systeem omvat de introductie van het 'koper in EU'-concept. Een dergelijk concept zou in het DWU ingebed moeten worden in plaats van het UDWU om te voorkomen dat de bepaling ongeldig wordt verklaard. Artikel 128 UDWU, waarin thans het *last-sale* principe onder het DWU-wetgevingspakket is ingebed, is mijns inziens namelijk ongeldig (onderdeel 9.4.6.6). De uitwerking van het 'koper in EU'-concept wordt daaropvolgend uitgewerkt aan de hand van voorbeelden die ontleend zijn aan de fiscaal operationele structuren.

9.2 Bepalen van de transactiewaarde bij opeenvolgende verkopen; *first-sale* vs. *last-sale* principe

De douanewaarde wordt bij voorkeur vastgesteld aan de hand van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen. De transactiewaarde is de werkelijk betaalde of te betalen prijs (onderdeel 7.3) voor goederen (onderdeel 7.2) die worden verkocht voor uitvoer naar het douanegebied van het land van invoer (onderdeel 7.4). Onder het feitencomplex zoals uiteengezet in figuur 9.1 werkt dat als volgt uit. Producent XCO, gevestigd in het land van uitvoer X, verkoopt zijn goederen voor 100 geldeenheden aan handelaar YCO, gevestigd in het land van invoer Y. De douanewaarde kan aan de hand van de transactiewaarde van 100 geldeenheden worden vastgesteld.

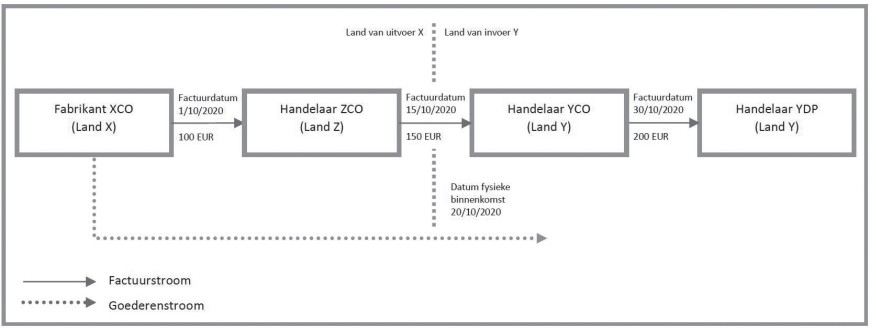


Figuur 9.1 – Transactiewaarde bij een eenmalige verkoop.

In figuur 9.2 vinden opeenvolgende verkopen plaats. Fabrikant XCO verkoopt zijn goederen aan de in land Z gevestigde handelaar ZCO voor 100 geldeenheden. Handelaar ZCO verkoopt op haar beurt de goederen door voor 150 geldeenheden aan handelaar YCO die in het land van invoer Y is gevestigd. Nadat de goederen fysiek het douanegebied van land Y hebben bereikt, verkoopt handelaar YCO de goederen door aan de eveneens in land Y gevestigde handelaar YDP voor 200 geldeenheden. De vraag die opkomt is welke verkooptransactie leidend is voor het bepalen van de douanewaarde aan de hand van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen. In dat kader kunnen twee principes worden onderscheiden die in dit hoofdstuk nader aan bod komen, namelijk het *first-sale* en het *last-sale* principe. Het *first-sale* principe staat toe dat de douanewaarde aan de hand van de transactiewaarde

van de eerste of een eerdere verkoop wordt vastgesteld zolang deze verkoop kwalificeert als verkoop voor uitvoer. Bij toepassing van het *first-sale* principe heeft de importeur in het gegeven voorbeeld derhalve de keuze om de transactiewaarde aan de hand van de verkoop tussen XCO-ZCO (100 geldeenheden) of de verkoop tussen ZCO-YCO (150 geldeenheden) vast te stellen. De verkoop YCO-YDP kwalificeert niet als verkoop voor uitvoer, omdat deze verkoop pas plaatsvindt nadat de goederen fysiek het douanegebied van het land van invoer hebben bereikt en aldaar ten invoer zijn aangegeven. Ik merk daarbij op dat in de regel de verkooptransactie XCO-ZCO alleen wordt toegepast als ZCO en YCO zijn verbonden. Het toepassen van een eerdere of eerste verkoop neemt namelijk met zich dat de prijsmarge van de verkooptransactie XCO-ZCO wordt prijsgegeven aan handelaar YCO. Mochten ZCO en YCO niet zijn verbonden, dan is het minder aannemelijk dat ZCO zijn marge prijsgeeft aan YCO.

Bij toepassing van het *last-sale* principe wordt voor het bepalen van de douanewaarde aangesloten bij de laatste verkoop voor uitvoer. In het gegeven voorbeeld betreft dit de verkoop tussen ZCO-YCO (150 geldeenheden).



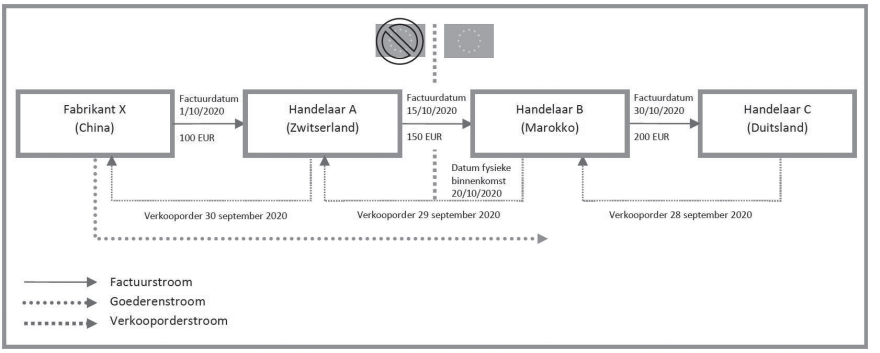
Figuur 9.2 – Transactiewaarde bij opeenvolgende verkopen.

In de CVA is niet expliciet aangegeven of de transactiewaarde overeenkomstig het *first*-sale of *last-sale* principe vastgesteld moet worden. In 2007 heeft de Technische commissie douanewaarde in Commentary 22.1 haar voorkeur uitgesproken voor het *last-sale* principe. Als gevolg hebben nagenoeg alle WHO-leden, voor zover zij dat niet reeds hadden gedaan, hun douanewaardestelsel afgestemd op het *last-sale* principe. Een aantal landen, waaronder Canada (onderdeel 9.5.3), heeft ervoor gekozen om de kwalificatie van laatste verkoop voor uitvoer afhankelijk te stellen van de vestigingsplaats van de koper. Dat betekent in beginsel dat de verkoop waarbij de koper in Canada is gevestigd, als laatste verkoop voor uitvoer wordt aangemerkt. Japan kent eveneens een dergelijk principe (onderdeel 9.5.4). Ook in de Europese Unie speelde de plaats van vestiging van de betrokken partijen een rol. De Europese Commissie had namelijk in het *Guidance Document on Customs Valuation*[4] het concept *domestic sale* geïntroduceerd wat zoveel inhoud als dat een verkoop tussen een verkoper en koper die beide in de Europese Unie zijn gevestigd niet als verkoop voor

4 European Commission, 28 Apr. 2016, Guidance Document on Customs Valuation Implementing Act Arts 128 and 136 UCC IA, and Art. 347 UCC IA, 28 Apr. 2016, Taxud B4/ (2016) 808781 revision 2.

uitvoer kan kwalificeren (onderdeel 9.4.4). Ik ga in de hiervoor aangehaalde onderdelen nader in op het belang van de vestigingsplaats van partijen die betrokken zijn bij de verkoop van de ingevoerde goederen. Tevens zal de vestigingsplaats van partijen een rol spelen bij mijn aanbeveling tot het introduceren van het 'koper in EU'-concept (onderdeel 9.7).

Bij het aangaan van internationale goederentransacties is het gebruikelijk dat partijen verkooporders plaatsen. Een verkooporder is een (opdracht)verzoek van de koper aan een leverancier voorafgaand aan de feitelijke levering van goederen. Een verkooporder is in de regel geen volwaardige verkooptransactie. Derhalve is het de vraag of het kan worden aangemerkt als verkoop voor uitvoer. Deze vraag speelt in de Europese Unie en is van belang, omdat bij een bevestigend antwoord een latere schakel in de transactieketen de grondslag kan vormen voor het bepalen van de douanewaarde wat in de regel een hoger bedrag aan verschuldigde invoerrechten met zich zal brengen. Het belang kan het beste worden geïllustreerd aan de hand van het volgende voorbeeld dat schematisch is weergegeven in figuur 9.3, waarbij goederen vanuit China rechtstreeks naar de Europese Unie worden verscheept en daar ten invoer worden aangegeven.



Figuur 9.3 – Verkooporder als verkoop voor uitvoer

Handelaar C gevestigd in Duitsland plaatst een verkooporder op 28 september 2020 bij de in Marokko gevestigde handelaar B, waarop handelaar B een verkooporder plaatst bij de in Zwitserland gevestigde handelaar A op 29 september 2020 en handelaar A bij de in China gevestigde fabrikant X op 30 september 2020. De verkooporders zijn elk geplaatst voor 20 oktober 2020; de datum van fysieke binnenkomst van de goederen in het douanegebied van de Europese Unie waar de goederen door handelaar B in het vrije verkeer worden gebracht. De eigendom over de goederen gaat over op de factuurdatum. De factuurdata van de verkopen tussen fabrikant X en handelaar A (1 oktober 2020) en handelaar A en handelaar B (15 oktober 2020) zijn gelegen voor de datum van fysieke binnenkomst van de goederen (20 oktober 2020). De factuurdatum van de verkooptransactie tussen handelaar B en handelaar C (30 oktober 2020) vindt plaats nadat de goederen op 20 oktober 2020 fysiek het douanegebied van de Europese Unie zijn binnengebracht. Indien de stelling wordt betrokken dat verkooporders als verkoop voor uitvoer kwalificeren, zou gesteld kunnen worden dat de verkooptransactie tussen handelaar B en handelaar C de laatste verkoop voor uitvoer vormt. Het is immers de laatste schakel in de transactieketen waar

reeds voor het moment dat de goederen ten invoer worden aangegeven een verkoop heeft plaatsgevonden. In de onderdelen 9.4.5 en 9.4.5.2 wordt nader ingegaan op de behandeling van de verkooporders in het kader van het identificeren van de verkooptransactie bij opeenvolgende verkopen op welke basis de douanewaarde bepaald wordt.

9.3 Internationale grondslagen voor de vaststelling van de douanewaarde bij opeenvolgende verkopen

Zoals toegelicht in hoofdstuk 6, wordt op basis van de CVA de douanewaarde primair vastgesteld op basis van de transactiewaarde. De transactiewaarde is, krachtens artikel 1 CVA, de werkelijk betaalde of te betalen prijs voor goederen die worden verkocht voor uitvoer naar het land van invoer. De reikwijdte van het begrip 'verkoop' wordt niet nader toegelicht in de CVA. Zoals in onderdeel 7.4.2, uiteengezet wordt door de Technische commissie douanewaarde van de WDO in Advisory Opinion 1.1 aangegeven dat het begrip 'verkoop voor uitvoer' in douanerechtelijke zin "[...] *in the widest sense* [...]" moet worden uitgelegd.[5]
Bij opeenvolgende verkopen die elk kwalificeren als 'verkoop voor uitvoer' moet worden vastgesteld welk van deze verkopen de basis vormt voor de vaststelling van de douanewaarde. De CVA geeft hierover geen uitsluitsel. De Technische commissie douanewaarde van de WDO geeft daarentegen in Commentary 22.1 aan dat:[6]

> "[…] *in a series of sales situation, the price actually paid or payable for the imported goods when sold for export to the country of importation is the price paid in the last sale occurring prior to the introduction of the goods into the country of importation, instead of the first (or earlier) sale*."

Voornoemde interpretatie is aldus de Technische commissie douanewaarde van de WDO in conformiteit met doel en strekking van de CVA en zij noemt verscheidende redenen waarom het *last-sale* principe de enige juiste interpretatie is van de CVA. Het is echter de vraag of Commentary 22.1 in lijn is met het doel van de CVA. Geniet het *last-sale* principe voorrang ten opzichte van het *first-sale* principe op grond van de CVA? Verbiedt de CVA het gebruik van een eerdere of eerste verkoop als basis om de douanewaarde vast te stellen? Voor de beantwoording van deze vragen worden de aannames en argumenten waarop de Technische commissie douanewaarde zich baseert nader geëvolueerd in onderdeel 9.6.

Hoewel Commentary 22.1 niet bindend is, worden de instrumenten van de Technische commissie douanewaarde van de WDO in de regel door haar leden gevolgd (onderdeel 4.3.3). Zo wordt sinds het toepasselijk worden van het DWU de douanewaarde bepaald overeenkomstig het *last-sale* principe, waar daarvoor onder het *acquis communautaire* het *first-sale* principe werd toegepast bij opeenvolgende verkopen.

5 Advisory Opinion 1.1. The concept of 'sale'. In the Agreement, 2nd Session, 2 Oct. 1981, 27.960. Zie nader onderdeel 7.4.1.

6 Commentary 22.1. Meaning of the expression "sold for export to the country of importation" in a series of sales. (Adopted, 24th Session, 26 April 2007, VT0564).

9.4 Het *last-sale* principe onder het DWU

9.4.1 Inleiding en overgangsbepaling

In dit onderdeel wordt ingegaan op de vraag hoe het *last-sale* principe uitwerkt onder het DWU-wetgevingspakket, waarbij ik mij baseer op artikel 128, leden 1 en 2, UDWU, het *Guidance Document on Customs Valuation*[7] en uitlatingen van de Douane Expertgroep (afdeling douanewaarde). In dat kader wordt in onderdeel 9.4.2 stilgestaan bij het *last-sale* principe in de zin van artikel 128, lid 1, UDWU. In onderdeel 9.4.3 wordt de uitwerking van het *last-sale* principe besproken voor wat betreft de in artikel 128, lid 2, UDWU bedoelde situatie dat goederen worden geplaatst onder tijdelijke opslag of een bepaalde bijzondere regeling zonder daaraan voorafgaand onderworpen te zijn geweest aan een verkoop voor uitvoer. In onderdeel 9.4.4 wordt stilgestaan bij de introductie en afschaffing van het concept '*domestic sale*' wat kortweg inhoudt dat een verkoop tussen een verkoper en koper die beide in de Europese Unie zijn gevestigd diskwalificeert als verkoop voor uitvoer. De betekenis van verkooporders bij het bepalen van de reikwijdte van het begrip verkoop voor uitvoer komt aan bod in onderdeel 9.4.5. Tot slot wordt ingegaan op de juridische houdbaarheid van artikel 128, leden 1 en 2, UDWU in onderdeel 9.4.6.

Alvorens daartoe over te gaan merk ik op dat het *first-sale* principe na 1 mei 2016 onder bepaalde voorwaarden in het kader van een in artikel 347 UDWU voorziene overgangsbepaling nog mocht worden toegepast. De transactiewaarde van een eerdere verkoop dan degene die de goederen in het vrije verkeer van de Europese Unie introduceert, mocht namelijk tot 31 december 2017 worden gebruikt indien de aangever voor 18 januari 2016, de datum van inwerkingtreding van de UDWU, contractueel gebonden was aan een eerste of eerdere verkoop. Opmerkelijk is dat wordt gesproken over het moment van inwerkingtreding in plaats van het toepasselijk worden van de UDWU. De inwerkingtreding vindt namelijk normaal gesproken plaats op de twintigste dag volgend op die van haar bekendmaking in het Publicatieblad van de EU. Dat was daarom eerder dan het moment waarop de UDWU toepasselijk werd. De periode waarbinnen partijen hun gesloten overeenkomst konden aanpassen was zodoende beperkt. De 'gesloten overeenkomst' waaraan artikel 347 UDWU refereert, moet de persoon binden namens wie de aangifte wordt ingediend. Het is in de praktijk niet gebruikelijk dat in een gesloten overeenkomst expliciet is vastgelegd dat de douanewaarde op basis van de eerste of eerdere verkoop bepaald moet worden. Dit volgt hoogstens uit het feit dat aan de aangever een factuur wordt overhandigd van een eerste of eerdere verkoop op basis waarvan hij de douanewaarde vaststelt. Het kan daarnaast volgen uit de gehanteerde prijsmarges die eventueel lager zijn, nu de invoerrechten op een eerste of eerdere verkoopprijs zijn bepaald en er derhalve minder douanerechten doorgerekend hoeven te worden in de daaropvolgende verkoopprijzen. Op het eerste gezicht lijkt de overgangsbepaling om die reden een beperkte toepassing voor te staan. Uit de *Guidance document on Customs Valuation* blijkt echter dat onder een 'gesloten overeenkomst' ook een raamwerkovereenkomst wordt verstaan, voor zover zo'n overeenkomst exclusief

7 European Commission, 28 Apr. 2016, Guidance Document on Customs Valuation Implementing Act Arts 128 and 136 UCC IA, and Art. 347 UCC IA, 28 Apr. 2016, Taxud B4/ (2016) 808781 revision 2 en European Commission, 17 Sept. 2020, Guidance Document on Customs Valuation Implementing Act Arts 128 and 136 UCC IA, and Art. 347 UCC IA, 17 Sept. 2020, TAXUD/2623395rev2/2020.

betrekking heeft op een product en voorziet in een specifieke leveringsdatum, hoeveelheid en verkoopprijs. De Europese Commissie merkt aanvullend op dat het gesloten contract niet per definitie gesloten hoeft te zijn tussen de koper en verkoper, maar ook gesloten kan zijn tussen de koper en de partijen waaraan de koper de goederen levert. Naar mijn mening zou een afspraak tussen de douaneautoriteiten en een importeur ook onder de bredere interpretatie van 'gesloten overeenkomst' geschaard moeten worden, te meer nu de *Guidance document on Customs Valuation* aangeeft dat 'gesloten overeenkomst' niet exclusief verwijst naar een overeenkomst tussen koper en verkoper. Een dergelijk afspraak zou dan wel voor 18 januari 2016 gesloten moeten zijn.

9.4.2 Last-sale principe

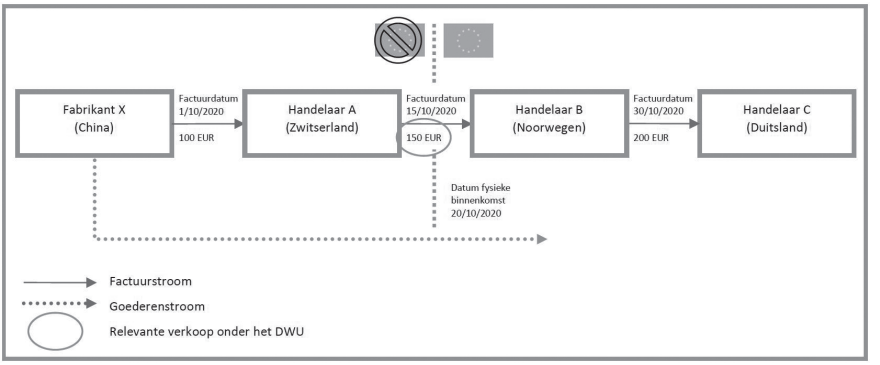
Artikel 128 UDWU kent een bepaalde hiërarchie tussen lid 1 en lid 2. Dit houdt in dat het tweede lid enkel toepassing vindt als het eerste lid niet kan worden toegepast. Het eerste lid gaat er vanuit dat één of meer transacties hebben plaatsgevonden voordat de goederen fysiek het grondgebied van de Europese Unie hebben bereikt. Of zoals de Europese Commissie het verwoordt in het *Guidance Document on Customs Valuation*:[8]

> *"The relevant sale for goods brought into the Union is the sale when crossing the border, i.e., the ultimate sale taking place, in performance of the contract of sale, at that time."*

Indien verschillende transacties kwalificeren als verkoop voor uitvoer, moet de laatste verkoop in de goederenketen worden genomen als uitgangspunt voor het bepalen van de douanewaarde. Een *domestic sale* kon tot 17 september 2020 echter niet worden aangemerkt als verkoop voor uitvoer aldus de Europese Commissie (zie onderdeel 9.4.4).

In het voorbeeld opgenomen in figuur 9.4 werkt dat als volgt uit. Fabrikant X, gevestigd in China, verkoopt op 1 oktober 2020 zijn goederen voor 100 EUR aan handelaar A, gevestigd in Zwitserland. Daaropvolgend worden de goederen voor 150 EUR verkocht aan handelaar B, gevestigd in Noorwegen, op 15 oktober 2020. Tot slot worden de goederen doorverkocht aan handelaar C, gevestigd in Duitsland, op 30 oktober 2020 voor 200 EUR. De goederen worden rechtstreeks vanuit China naar de Europese Unie verscheept. Zowel de verkoop tussen fabrikant X en handelaar A als de verkoop tussen handelaar A en handelaar C kwalificeren als 'verkoop' en zijn beide gesloten voordat de goederen fysiek het grondgebied van de Europese Unie hebben bereikt (20 oktober 2020). Aangezien de verkoop van handelaar B aan handelaar C pas daarna heeft plaatsgevonden, kwalificeert deze transactie niet als verkoop voor uitvoer en kan deze transactie niet dienen als grondslag voor het bepalen van de transactiewaarde. De douanewaarde moet onder het DWU worden bepaald op basis van de laatste verkoop. Dat betreft in dit voorbeeld de transactie van 150 EUR zoals gesloten tussen handelaar A en handelaar B. Onder Verordening (EEG) nr. 1224/80 en het CDW had de importeur, met toepassing van het *first-sale* principe, een keuze tussen de prijs van 100 EUR en 150 EUR (respectievelijk de onderdelen 9.4.6.2 en 9.4.6.3).

8 European Commission, 28 Apr. 2016, Guidance Document on Customs Valuation Implementing Act Arts 128 and 136 UCC IA, and Art. 347 UCC IA, 28 Apr. 2016, Taxud B4/ (2016) 808781 revision 2.



Figuur 9.4 – Laatste verkoop voor uitvoer. Standaardpositie artikel 128, lid 1, UDWU.

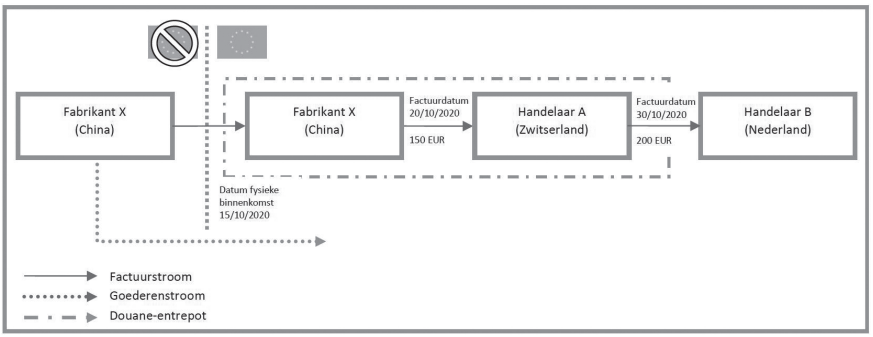
Door de inperking van de keuzevrijheid kan het voorkomen dat de importeur geen partij is bij de verkoopovereenkomst die ten grondslag ligt aan het bepalen van de transactiewaarde. Desondanks is de importeur gehouden om op grond van artikel 145 UDWU een factuur te overleggen als bewijsstuk met betrekking tot de aangegeven transactiewaarde. Dit brengt in de praktijk problemen met zich, daar partijen niet altijd bereidwillig zullen zijn om de facturen te overleggen. Hiermee maken zij namelijk hun prijsmarge inzichtelijk wat vanuit concurrentieoverwegingen niet wenselijk is. Dit speelt des te meer nu ook geaccepteerde verkooporders als 'verkoop voor uitvoer' worden aangemerkt (onderdeel 9.4.5). Hierdoor vormt potentieel een latere schakel in de goederenketen de grondslag voor de vaststelling van de transactiewaarde terwijl in een (veel) eerdere schakel de goederen ten invoer worden aangegeven.

9.4.3 Last-sale bij plaatsing van de goederen onder tijdelijke opslag of een bepaalde bijzondere regeling zonder voorafgaande verkoop voor uitvoer

De transactiewaarde kan in beginsel geen toepassing vinden, indien de overbrenging van de goederen naar het douanegebied van de Europese Unie niet is onderworpen aan een verkoop voor uitvoer. Artikel 128, lid 2, UDWU vormt daarop de uitzondering. In het geval de goederen bij binnenkomst worden geplaatst onder tijdelijke opslag of een bepaalde bijzondere regeling en de goederen, terwijl zij onder tijdelijke opslag of een bepaalde bijzondere regeling zijn geplaatst, worden verkocht, kan de transactiewaarde op basis van die verkoop worden vastgesteld. Het gaat daarbij om de bijzondere regelingen extern douanevervoer, opslag (daaronder begrepen douane-entrepots en vrije zones), tijdelijke invoer en actieve veredeling.

Aan de hand van een voorbeeld waarbij de goederen worden geplaatst onder de bijzondere regeling douane-entrepot, kan een en ander het beste geïllustreerd worden. Zoals schematisch weergegeven in figuur 9.5 brengt fabrikant X, gevestigd in China, zijn eigen goederen over naar de Europese Unie. De overbrenging is niet aan te merken als verkoop voor uitvoer (onderdeel 7.4.2.4.3). Nadat de goederen op 15 oktober 2020 zijn binnengebracht in de Europese Unie worden zij geplaatst onder de bijzondere regeling

douane-entrepot. Daaropvolgend worden zij op 20 oktober 2020, terwijl de goederen zijn geplaatst onder de bijzondere regeling douane-entrepot, doorverkocht voor 150 EUR aan handelaar A, gevestigd te Zwitserland. Daaropvolgend worden de goederen voor 200 EUR op 30 oktober 2019 verkocht aan handelaar B, gevestigd in Nederland. Tegelijk met deze laatstgenoemde verkoop worden de goederen in het vrije verkeer gebracht. In dit voorbeeld vindt artikel 128, lid 2, UDWU toepassing en wordt de transactiewaarde of op de transactie van 150 EUR of op de transactie van 200 EUR vastgesteld.



Figuur 9.5 – Laatste verkoop voor uitvoer onder artikel 128, lid 2, UDWU.

Voor de toepassing van artikel 128, lid 2, UDWU moeten de volgende voorwaarden in ogenschouw worden genomen:

1. De goederen moeten worden overgebracht naar de Europese Unie zonder daarbij onderworpen te zijn aan een verkoop voor uitvoer in de zin van artikel 128, lid 1, UDWU. In het geval er een verkoop voor uitvoer in de zin van artikel 128, lid 1, UDWU kan worden geïdentificeerd maar niet aan de voorwaarden van artikel 70, lid 3, DWU wordt voldaan (onderdeel 7.5), kan de transactiewaarde van de ingevoerde goederen in het geheel niet worden toegepast. Mijns inziens brengt dat met zich, dat dan ook niet aan de toepassing van artikel 128, lid 2, UDWU wordt toegekomen. Met andere woorden, in een dergelijk geval moet de douanewaarde op basis van een alternatieve waarderingsmethode worden vastgesteld;[9]
2. De goederen moeten bij aankomst in tijdelijke opslag of onder een bijzondere regeling anders dan intern douanevervoer, bijzondere bestemming of passieve veredeling worden geplaatst (gemakshalve beperk ik mij tot de bijzondere regeling douane-entrepot);
3. De goederen worden in of vanuit het douane-entrepot verkocht en deze verkoop voldoet aan de voorwaarden zoals genoemd in artikel 70, lid 3, DWU.

Indien er zowel in als vanuit het douane-entrepot een verkoop plaatsvindt, komt de vraag op welke transactie in aanmerking genomen moet worden voor het vaststellen van de douanewaarde. Een en ander blijkt niet uit artikel 128, lid 2, UDWU. In de *Guidance*

9 Zie in gelijke zin S. Vonderbank, 'Neues Zollwertrecht – Auswirkungen für Europa,Sale for Export' und andere Neuigkeiten im Zollwertrecht' in: T. Weiβ,*Bewegte Welt" – Handel in stürmischen Zeiten, Tagungsband des 29. Europäischen Zolrechtstags des EFA am 29. Und 30. Juni 2017 in Bremen*, Mendel Verlag: Bochum 2017, p. 59-60.

Document on Customs Valuation was tot 17 september 2020 opgenomen dat de douanewaarde moet worden gebaseerd op "[...] *a transaction value of a sale taking place in / from a customs warehouse* [...]", waarmee mijns inziens de importeur de keuze werd gelaten om een transactie te kiezen als er meer dan één verkoop in en/of vanuit het douane-entrepot plaatsvond.[10] De Douane Expertgroep (afdeling douanewaarde) van de Europese Commissie heeft zich in dit verband uitgelaten in een bijeenkomst op 11 en 12 oktober 2018.[11] In de notulen van deze bijeenkomst stond opgetekend dat een voorstel was ingediend om de *Guidance Document on Customs Valuation* zo aan te passen dat bij opeenvolgende verkopen in of vanuit het douane-entrepot, alleen de eerste verkoop kwalificeert als verkoop voor uitvoer. Tegen dit voorstel heeft een aantal vertegenwoordigers van EU-lidstaten zich uitgesproken. Bepaalde vertegenwoordigers gaven aan dat de in aanmerking te nemen transactie afhankelijk moet zijn van de beschikbaarheid van de relevante documenten. Andere vertegenwoordigers gaven aan dat de relevante transactie de verkoop moet zijn die het dichtst aanligt tegen het moment van invoer. Tot slot is door een andere groep vertegenwoordigers opgemerkt dat artikel 128, lid 2, UDWU geen voorkeur uitspreekt en dat daarom de importeur de vrijheid moet worden gelaten om een verkooptransactie te kiezen waarop hij de transactiewaarde wil bepalen. De tweede zienswijze lijkt mij het meest passend bij het uitgangspunt dat de douanewaarde de economische waarde van de ingevoerde goederen moet reflecteren. Echter, gelet op enerzijds de praktische uitvoerbaarheid voor de importeur (beschikbaarheid van de benodigde documenten) en anderzijds de bewoordingen van artikel 128, lid 2, UDWU, ben ik desondanks van mening dat de importeur de vrijheid gelaten zou moeten worden om een keuze te maken. Dit komt ook tegemoet aan een ander uitgangspunt van het douanewaardesysteem, namelijk dat de bepalingen ter vaststelling van de douanewaarde op eenvoudige en billijke, met de handelspraktijk verenigbare grondslagen dienen te berusten. In de herziene *Guidance Document on Customs Valuation* van 17 september 2020 wordt echter aangesloten bij de verkoop die het dichtst bij het moment van fysieke binnenkomst van de goederen ligt.[12]

Voor zover de transactiewaarde van de ingevoerde goederen wordt bepaald op basis van artikel 128, lid 2, UDWU, gelden er bijzondere regels voor de berekening van het bedrag aan invoerrechten. Indien voor onder een douaneregeling of tijdelijke opslag geplaatste goederen in het douanegebied van de Europese Unie kosten voor opslag of gebruikelijke behandelingen zijn ontstaan, worden deze kosten of de waardevermeerdering niet in aanmerking genomen voor de berekening van het bedrag aan invoerrechten ex artikel 86, lid 1, DWU. Uitsluiting van de kosten vindt plaats onder de voorwaarde dat de aangever afdoende bewijs van het bestaan van die kosten levert. Voorts volgt uit voornoemd artikel dat de douanewaarde, hoeveelheid, aard en oorsprong van niet-Uniegoederen die bij de behandeling worden gebruikt juist wel in aanmerking worden genomen voor het bepalen van de verschuldigde invoerrechten.

10 European Commission, 28 Apr. 2016, Guidance Document on Customs Valuation Implementing Act Arts 128 and 136 UCC IA, and Art. 347 UCC IA, 28 Apr. 2016, Taxud B4/ (2016) 808781 revision 2.

11 Minutes of the 5th meeting of the Customs Expert Group - Valuation held on 11th and 12th October 2018, taxud.e.5(2018)6229638.

12 European Commission, 17 Sept. 2020, Guidance Document on Customs Valuation Implementing Act Arts 128 and 136 UCC IA, and Art. 347 UCC IA, 17 Sept. 2020, TAXUD/2623395rev2/2020.

9.4.4 De introductie en afschaffing van de 'domestic sale'

In het *Guidance document on Customs Valuation* introduceerde de Europese Commissie in 2016 het concept '*domestic sale*'. Een *domestic sale* is een verkoop tussen een koper en verkoper die beide in de Europese Unie zijn gevestigd. Het vestigingsbegrip stond niet nader uitgewerkt in het *Guidance document on Customs Valuation*, maar aannemelijk is dat daarvoor werd aangesloten bij artikel 5, lid 31, DWU waarin is opgenomen wanneer een natuurlijk of rechtspersoon in de Europese Unie is gevestigd voor douanedoeleinden. Volgens de Europese Commissie kon een *domestic sale* niet dienen als verkoop voor uitvoer (lees: grondslag voor het bepalen van de douanewaarde). Per 17 september 2020 is het *Guidance document on Customs Valuation* aangepast en is enige verwijzing naar het *domestic sale* concept verwijderd. Niettemin ga ik in op het concept, omdat het vestigingsbegrip in mijn voorstel voor een alternatief systeem een rol speelt (onderdeel 9.7).

De uitwerking van het concept *domestic sale* laat zich illustreren aan de hand van de voorbeelden zoals opgenomen in de figuren 9.4 en 9.5. Het feitencomplex bij beide voorbeelden blijft hetzelfde met uitzondering van de vestigingsplaats van handelaar A. Handelaar A is niet langer gevestigd in Zwitserland, maar in Nederland. In dat geval vindt in figuur 9.4 de verkoop tussen handelaar A en handelaar B plaats tussen twee in de Europese Unie gevestigde partijen. Als gevolg wordt deze transactie aangemerkt als *domestic sale* en kwalificeert deze transactie niet als verkoop voor uitvoer. De transactiewaarde ter vaststelling van de douanewaarde zal derhalve op basis van de verkooptransactie tussen fabrikant X en handelaar A van 100 EUR moeten worden vastgesteld. Hierdoor wordt toch de eerste verkooptransactie aangemerkt als verkoop voor uitvoer ('*revival of the first-sale*'). In het voorbeeld in figuur 9.5 brengt de toepassing van het concept *domestic sale* eveneens met zich dat de transactie tussen handelaar A en handelaar B niet kwalificeert als verkoop voor uitvoer, omdat deze plaatsvindt tussen twee in de Europese Unie gevestigde ondernemingen. Als gevolg zal ook in dit geval de verkooptransactie tussen fabrikant X en handelaar A de grondslag vormen voor het bepalen van de transactiewaarde ter vaststelling van de douanewaarde. Mocht overigens een aan een *domestic sale* voorafgaande verkoop niet als verkoop voor uitvoer kwalificeren, heeft dit tot gevolg dat de douanewaarde overeenkomstig een alternatieve waarderingsmethode moet worden vastgesteld. Zodoende heeft het concept *domestic sale* tot (onbedoeld) gevolg dat de transactiewaarde als methode voor de vaststelling van de douanewaarde minder vaak toepassing vindt. Dit past niet bij het uitgangspunt van het douanewaardesysteem dat erop is gericht dat de douanewaarde zoveel als mogelijk op grond van de transactiewaarde wordt vastgesteld.[13]

Een juridische inbedding van het concept *domestic sale* in het wetgevingspakket van het DWU ontbreekt. De *domestic sale* vond alleen toepassing uit hoofde van het rechtens niet bindende *Guidance document on Customs Valuation*. Toelichting over de achtergrond en redenen voor de introductie van de *domestic sale* waren daarbij niet genoemd. Een rechtvaardiging van het concept *domestic sale* kan desondanks worden gezocht in de zienswijze dat douanerechten niet behoren te worden geheven over de waarde die in de Europese

13 Zie HvJ EU 20 december 2017, nr. C-529/16 (Hamamatsu), ECLI:EU:C:2017:984, r.o. 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak en onderdeel 9.3.3.

Unie wordt toegevoegd en gealloceerd kan worden aan productiefactoren in de Europese Unie. Indien bedrijven echter alleen op 'papier' in de Europese Unie zijn gevestigd, dan gaat deze rechtvaardiging niet op.

De Douane Expertgroep (afdeling douanewaarde) heeft in de notulen van zijn bijeenkomst op 11 en 12 oktober 2018 laten optekenen voornemens te zijn om alle referenties naar de *domestic sale* te verwijderen uit de *Guidance document on Customs Valuation*.[14] Dit lijkt mij juist, omdat de juridische basis ontbreekt en het afhankelijk stellen van de kwalificatie van een transactie als verkoop voor uitvoer aan de vestigingsplaats van de koper en verkoper in strijd lijkt met eerdere rechtspraak van het Hof van Justitie.[15] Het Hof van Justitie oordeelde namelijk in de zaak *Unifert Handels GmbH tegen Hauptzollamt Münster*:[16]

> "[...] *Het criterium „verkoop voor uitvoer" betreft de goederen en niet de plaats van vestiging van de verkoper. Gezien in zijn context impliceert deze term, dat op het ogenblik van de verkoop moet vaststaan, dat de goederen vanuit een derde land naar het douanegebied van de Gemeenschap zullen worden gebracht. Niets belet derhalve, dat beide partijen bij de verkoopovereenkomst in de Gemeenschap zijn gevestigd*."

In de herziene versie van het *Guidance document on Customs Valuation,* met dagtekening 17 september 2020, zijn alle referenties naar het *domestic sale* concept weggehaald. Er wordt daarbij ook ingegaan op de figuur van de verkooporder ('*purchase order*') waarop in het hiernavolgende onderdeel wordt ingegaan.

9.4.5 De verkooporder als verkoop voor uitvoer

9.4.5.1 Algemene beschouwing verkooporder

Een verkooporder betreft een commercieel document dat tot stand komt tussen de koper en verkoper van een goed. In de verkooporder is veelal een indicatie opgenomen van het type en de hoeveelheid af te nemen goederen alsmede een indicatie van de prijs. De verkooporder stelt de verkoper onder andere in staat zijn aankoopverloop te beheersen. Afhankelijk van de voorwaarden die de partijen onderling afspreken kan bij een verkooporder sprake zijn van een definitieve overeenkomst tot aankoop van goederen, maar ook 'slechts' van een voornemen tot aankoop.

In de handelspraktijk is het gebruikelijk dat gebruik wordt gemaakt van *back-to-back ordering*. In een X-A-B-Y-keten worden in zo'n geval volgtijdelijk orders geplaatst door afnemer Y bij handelaar B, door handelaar B bij handelaar A en door handelaar A bij fabrikant X (figuur 9.6). Daaropvolgend komen de verkopen tot stand tussen fabrikant X en handelaar A, handelaar A en handelaar B en tussen handelaar B en afnemer Y. Vaak worden de goederen wel rechtstreeks

14 Minutes of the 5th meeting of the Customs Expert Group - Valuation held on 11th and 12th October 2018, taxud.e.5(2018)6229638.

15 W. de Wit, Customs Valuation Under the UCC: Further Guidance Needed?, *EC Tax Review* 26(6), p. 320-321 en M.L. Schippers, A Series of Sales: Determining the Customs Value Under the Union Customs Code, *GTGJ* 13(2), p. 46.

16 HvJ EEG 6 juni 1990, nr. C-11/89 (Unifert Handels GmbH tegen Hauptzollamt Münster), ECLI:EU:C:1990:237, r.o. 11.

van fabrikant X naar afnemer Y overgebracht. Bij back-to-back ordering beschikt handelaar B dus nog niet over de goederen als afnemer Y een order plaatst. De reden dat handelaar B nog niet beschikt over het goed kan diverse redenen hebben. Het kan bijvoorbeeld zijn dat zijn voorraad onvoldoende is om gelijk aan zijn leveranciersverplichtingen jegens afnemer Y te voldoen. De vraag die daarbij opkomt, is of de order van afnemer Y aan handelaar B al kwalificeert als verkoop voor uitvoer. In de praktijk lijkt een aantal douaneautoriteiten, waaronder de Nederlandse, hiervan voorstander. Het gevolg hiervan is dat in het voorbeeld zoals opgenomen in figuur 9.6, de transactie tussen handelaar B, gevestigd in Marokko, en afnemer Y, gevestigd in Duitsland, de basis vormt voor de vaststelling van de transactiewaarde ter bepaling van de douanewaarde. Dat de factuurdatum pas na het moment dat de goederen fysiek het douanegebied van de Europese Unie zijn binnengebracht plaatsvindt, zou, indien dit standpunt wordt gehuldigd, niet ter zake doen.[17] Ik kan mij niet vinden in dit standpunt. Ten eerste zal niet altijd (vooral bij B2C-orders) een directe link kunnen worden gelegd tussen de goederen in de verkooporder en de ingevoerde goederen.[18] Ten tweede staat bij het plaatsen van een verkooporder niet per definitie vast dat de goederen vanuit een derde land naar het douanegebied van de Europese Unie zullen worden gebracht, wat, afgeleid uit het arrest *Unifert Handels GmbH tegen Hauptzollamt Münster,* wel een voorwaarde lijkt om een transactie als verkoop voor uitvoer aan te merken.[19] Ten derde zullen de douaneautoriteiten moeilijkheden ondervinden indien zij een controle na invoer instellen in de zin van artikel 48 DWU. De daarin aan de douaneautoriteiten gegunde bevoegdheid strekt zich uit tot:

> […]
>
> *Deze controles kunnen worden verricht bij de houder van de goederen of zijn vertegenwoordiger, bij elke persoon die beroepshalve direct of indirect bij deze transacties is betrokken, en bij elke andere persoon die beroepshalve over die documenten en gegevens beschikt.*

Een partij die een verkooporder plaatst in de goederenketen, maar niet als importeur of vertegenwoordiger betrokken is bij de invoertransactie lijkt in een controle betrokken te kunnen worden als zij wordt gevangen door het zinsdeel '*andere persoon die beroepshalve over die documenten en gegevens beschikt*'. Ik vind dat een verregaande oprekking van dit onderdeel van voornoemd wetsartikel. Indien een verkooporder als verkoop voor uitvoer wordt aangemerkt, zou dit ertoe kunnen leiden dat een derde partij, die geen weet heeft dat de goederen die hij verkrijgt (ooit) zijn onderworpen aan een goederenbeweging van een derde land naar de Europese Unie, onderworpen wordt aan controles van de douaneautoriteiten.

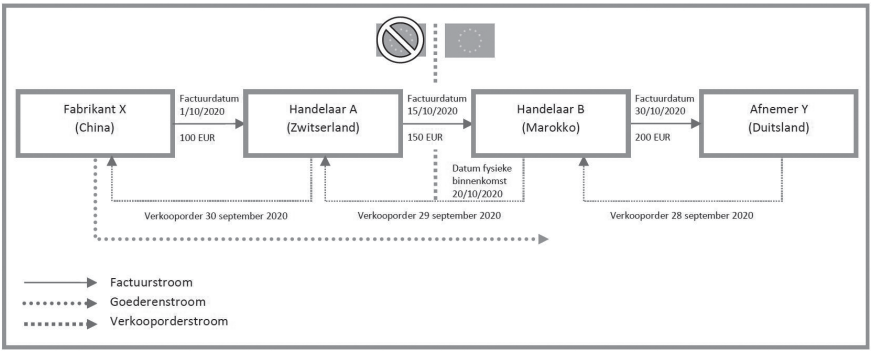
---

17 Indien een verkooporder als verkoop voor uitvoer wordt aangemerkt, kan worden betoogd dat de eerst geplaatste verkooporder juist als eerste verkoop voor uitvoer kwalificeert. Immers, indien wordt afgegaan op de datum waarop de transactie is gesloten, is de verkooporder niet de laatste maar eerste verkoop voor uitvoer. Dit is ook de zienswijze van de Australian Customs and Border Protection Service, zie in dat kader onderdeel 9.5.2. Een tegengesteld visie luidt dat het voor het *last-sale* principe van belang is om te kijken naar de laatste keten in de goederenketen waar reeds voor het fysiek binnenbrengen van de goederen een transactie heeft plaatsgevonden die als verkoop voor uitvoer kan worden aangemerkt.

18 De daadwerkelijk geleverde producten zijn wellicht al onderweg of opgeslagen in een opslag gelegen op het grondgebied van de Europese Unie.

19 HvJ EEG 6 juni 1990, nr. C-11/89 (Unifert Handels GmbH tegen Hauptzollamt Münster), ECLI:EU:C:1990:237, r.o. 11.

Mochten de hiervoor genoemde argumenten er niet aan in de weg staan om een verkooporder als verkoop voor uitvoer aan te merken, dan moet worden vastgesteld of überhaupt het financiële risico over de goederen overgaat op degene die de verkooporder plaatst. Hoewel een verkoop in douanerechtelijke zin ruim moet worden uitgelegd,[20] lijkt het voor een transactie om als verkoop voor uitvoer te worden aangemerkt namelijk een randvoorwaarde dat ten minste het financiële risico over de ingevoerde goederen overgaat van de verkoper op de koper (onderdeel 7.4.2.3).[21] Bij een verkooporder zal het financiële risico in de praktijk niet gelijk overgaan op de uiteindelijk afnemer. Ten eerste omdat degene die de verkooporder krijgt uitgereikt niet de goederen onder zich heeft en derhalve in mijn optiek het financiële risico niet kan overdragen. Ten tweede hangt een en ander af van de omstandigheden van de verkoop en in het bijzonder de afspraken die zijn vervat in de contractuele afspraken tussen de koper die de verkooporder plaatst en de leverancier. Belangrijke vragen zijn daarbij bijvoorbeeld of de partij die de verkooporder plaatst nog onder de verkoop uit kan zonder boetebeding/(partiële) betaling van het aankoopbedrag en of zij financieel risico loopt bij beschadiging of verlies van de goederen. Indien geen financieel risico wordt gelopen, kan een verkooporder mijns inziens niet als verkoop voor uitvoer kwalificeren. Voor de analyse of financieel risico wordt gelopen, zal met name een contractuele analyse nodig zijn, waarbij in het bijzonder leveringsvoorwaarden (Incoterms, zie onderdeel 11.7.4) en andere bepalingen op basis waarvan het tijdstip bepaald wordt waarop het risico overgaat van belang zijn.



Figuur 9.6 – Verkooporder als verkoop voor uitvoer

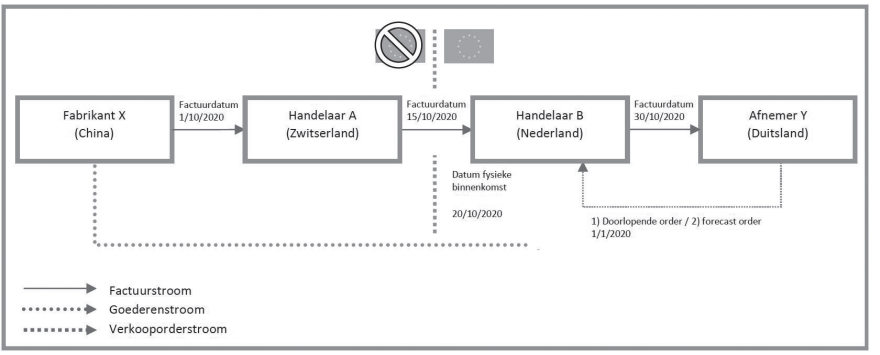
20 Zie onderdeel 7.4. Een en ander is ook door het Hof van Justitie onderkend, zie HvJ EU 12 december 2013, nr. C-116/12 (Ioannis Christodoulou e.a. tegen Elliniko Dimosio), ECLI:EU:C:2013:825, r.o. 45.

21 In onderdeel 7.4.2.3 is de reikwijdte van het begrip verkoop in douanerechtelijke zin uitgebreid besproken. In dat kader kwam ook het *Hauptzollamt Karlsruhe tegen Gebrüder Hepp GmbH & Co. KG.*-arrest aan bod. In deze zaak komt de vraag op of een agent die diensten verricht voor rekening van de koper in feite aangemerkt moet worden als partij bij de verkoopovereenkomst. Het Hof van Justitie overwoog in dat kader dat de koper het financiële risico draagt van de ingevoerde goederen en de inkoopagent enkel als bemiddelaar heeft opgetreden ten aanzien van de totstandkoming van het contract tussen de verkoper en koper. Ik leid daaruit af dat het financiële risico essentieel is voor het aanmerken van een transactie als verkoop in douanerechtelijke zin. HvJ EEG 25 juli 1991, nr. C-299/90 (Hauptzollamt Karlsruhe tegen Gebrüder Hepp GmbH & Co. KG.), ECLI:EU:C:1991:334, r.o. 14.

9.4.5.2 Andere bijzondere vormen van verkooporders – De doorlopende order en forecast order

Er kunnen verschillende typen verkooporders worden onderscheiden. Twee bijzondere typen vormen de doorlopende order en de *forecast* order. De doorlopende order betreft een opdracht van een koper aan een leverancier om goederen te leveren telkens wanneer het voorraadniveau van de koper onder een bepaald niveau daalt. De *forecast* order betreft een prognose, aan het begin van een tijdvak, van de hoeveelheid goederen die de koper denkt te zullen afnemen van de leverancier. Afzonderlijk beschouwd kunnen naar mijn mening zowel een doorlopende order als *forecast* order niet als verkoop voor uitvoer worden aangemerkt. Ik licht dat toe aan de hand van het feitencomplex zoals schematisch weergegeven in figuur 9.7.

Ten aanzien van de eerste in figuur 9.7 geschetste situatie plaatst afnemer Y op 1 januari 2020 een doorlopende order bij handelaar B. Telkens als de voorraad van afnemer Y onder een bepaald niveau zakt, levert handelaar B uit zijn voorraad goederen aan afnemer Y die zich reeds in het vrije verkeer bevinden. In de tweede situatie in figuur 9.7 wordt op 1 januari 2020 een *forecast* order geplaatst door afnemer Y bij handelaar B. De *forecast* order is een inschatting van de op jaarlijkse basis af te nemen goederen door afnemer Y van handelaar B. In beide situaties gaat bij het plaatsen van de order niet het financiële risico over de goederen over. Daarnaast ontbreekt een directe link tussen de geplaatste orders en de ingevoerde goederen. Daar de daadwerkelijk verkoop tussen handelaar B en afnemer Y (30 oktober 2020) pas na het fysiek binnenbrengen van de goederen in het douanegebied van de Europese Unie is gelegen, kan deze transactie niet dienen als verkoop voor uitvoer. De twee daaraan voorafgaande verkopen zijn gesloten voor het moment van het fysiek binnenbrengen van de goederen en kwalificeren beide als verkoop. Onder toepassing van artikel 128, lid 1, UDWU is de verkoop tussen handelaar A en handelaar B de laatste verkoop die plaatsvindt onmiddellijk voorafgaand aan het binnenbrengen van de goederen. Derhalve moet naar mijn mening op basis van deze verkoop de transactiewaarde ter bepaling van de douanewaarde worden vastgesteld.



Figuur 9.7 – Doorlopende en forecastorder als verkoop voor uitvoer

9.4.5.3 De verkooporder aldus de Europese Commissie

In de herziene versie van het *Guidance document on customs valuation* is per 17 september 2020 opgenomen dat een verkooporder in principe geen verkoop voor uitvoer is, tenzij de verkooporder geaccepteerd is door de verkoper. In het *Guidance document on customs valuation* is dat als volgt verwoord:

> "[…] *Also, a purchase order cannot serve as the basis for the determination of the customs value for the imported goods. A purchase order is an official offer submitted by a potential buyer to a potential seller, expressing the will of the first entity to conclude a sale agreement. Unlike a sales agreement, a purchase order in itself is not a binding contractual arrangement. Only when the future seller confirms (accepts) the purchase order a sale agreement is deemed to be concluded between the buyer and the seller. This applies to transactions in general, as offers may also be submitted by a potential seller (offeror/promisor) to a potential buyer (offeree/promisee).*"

Deze passage lijkt op gespannen voet te staan met voorbeeld 5. In voorbeeld 5 van het *Guidance document on customs valuation* gaat in op een *back-to-back ordering* situatie (onderdeel 9.4.5.1). Consument D in de Europese Unie bestelt een auto bij een autodealer C. Autodealer C plaatst daarop een order bij importeur B die op haar beurt een order plaatst bij fabrikant A. De verkooporders worden geplaatst voordat de goederen fysiek het douanegebied van de Europese Unie bereiken. De opeenvolgende plaatsing van orders (D-C-B-A) wordt gevolgd door opeenvolgende verkopen (A-B-C-D). De Europese Commissie meent dat aangesloten moet worden bij de verkoop A-B. Deze verkoop vindt als enige plaats voordat de goederen fysiek in het douanegebied van de Europese Unie worden geïntroduceerd. Kennelijk worden de *back-to-back orders* in dit voorbeeld als niet-geaccepteerde verkooporders aangemerkt. Aangezien niet in het *Guidance document on customs valuation* wordt ingegaan op wanneer sprake is van een 'geaccepteerde verkooporder', kunnen douaneautoriteiten in de EU-lidstaten er verschillende zienswijze op nahouden. Dit schaadt de neutraliteit en uniformiteit van het douanewaardestelsel in de Europese Unie. Daarbij komt dat ik, onder verwijzing naar de argumenten die in de onderdelen 9.4.5.1 en 9.4.5.2 heb genoemd, meen dat verkooporders – geaccepteerd of niet – niet als verkoop voor uitvoer in aanmerking kunnen worden genomen.

9.4.6 Juridische houdbaarheid van het last-sale principe in artikel 128, leden 1 en 2, UDWU

9.4.6.1 Inleiding

In dit onderdeel wordt de juridische houdbaarheid van het *last-sale* principe zoals ingebed in artikel 128, leden 1 en 2, UDWU getoetst. Hierbij wordt ingegaan op jurisprudentie zoals gewezen onder Verordening (EEG) nr. 1224/80 (onderdeel 9.4.6.2) en het CDW (onderdeel 9.4.6.3); volgtijdelijk de verordeningen waarin de CVA, voorafgaand aan het toepasselijk worden van het DWU, was vastgelegd. Ik meen dat de arresten, zoals hierna nader toegelicht, (deels) nog steeds toepassing vinden, omdat de wetsartikelen voor het bepalen van de douanewaarde in de basisverordeningen (lees: Verordening (EEG) nr. 1224/80, het CDW en het DWU) een *first-sale* principe toestaan en qua bewoordingen gelijk zijn. Daaropvolgend bespreek ik de vaststelling van de transactiewaarde bij opeenvolgende verkopen onder

het gCDW (onderdeel 9.4.6.4). Hoewel het gCDW nooit toepassing heeft gevonden, biedt de ontstaansgeschiedenis van het gCDW een nuttig inkijkje hoe het *first-sale* principe uiteindelijk plaats heeft gemaakt voor het *last-sale* principe in het *acquis communautaire* van de Europese Unie. Daaropvolgend ga ik in op de wijze waarop het *last-sale* principe onder het DWU is ingebed (onderdeel 9.4.6.5) en betoog ik tot slot dat artikel 128 UDWU ongeldig moet worden verklaard mocht het Hof van Justitie naar de geldigheid van de bepaling worden gevraagd, omdat de Europese Unie zijn uitvoeringsbevoegdheid heeft overtreden (onderdeel 9.4.6.6).

9.4.6.2 Verordening (EEG) nr. 1224/80

Verordening (EEG) nr. 1224/80 trad in werking op 1 juli 1980 en was de eerste Europeesrechtelijke verordening gebaseerd op de CVA.[22] Artikel 1 CVA is in soortgelijke bewoordingen geïmplementeerd in artikel 3 Verordening (EEG) nr. 1224/80. Voornoemd artikel wordt nader geduid in artikel 6 Verordening (EEG) nr. 1495/80[23] waarin is vastgelegd dat:

> *"Voor de toepassing van artikel 3 van Verordening (EEG) nr. 1224/80, is het feit dat de goederen die het voorwerp van een verkoop uitmaken, ten invoer tot het vrije verkeer in de gemeenschap worden aangegeven, een voldoende aanduiding om de goederen als verkocht voor uitvoer naar het douanegebied van de gemeenschap aan te merken. Een dergelijke aanduiding bestaat ook in de gevallen van opeenvolgende verkopen voor de bepaling van de douanewaarde, waarbij iedere prijs die deze verkopen tot resultaat hebben, onder voorbehoud van de bepalingen van verordening (EEG) nr. 1496/80, als basis voor de douanewaarde kan worden genomen.* [...]"

Uit deze uitvoeringsbepaling volgt in mijn optiek dat de importeur bij opeenvolgende verkopen die elk afzonderlijk kwalificeren als verkoop voor uitvoer, de keuze heeft welke prijs hij als basis neemt voor het bepalen van de douanewaarde.[24] Hij kan, met andere woorden, de douanewaarde vaststellen overeenkomstig een eerste of eerdere verkoop (*first-sale* principe). Een en ander wordt ook bevestigd in het arrest *Unifert Handels GmbH tegen Hauptzollamt Münster*.[25] In deze zaak kocht NV Ferdi, gevestigd in België, meststoffen aan in derde landen. Voor binnenkomst van de goederen verkocht zij de meststoffen door aan het in Duitsland gevestigde Unifert Handels GmbH dat tot hetzelfde concern behoort als NV Ferdi. Op de vraag of een importeur bij opeenvolgende verkopen mag kiezen tussen

22 Voor Verordening (EEG) nr. 1224/80 was het douanewaardesysteem binnen de EU ook reeds gebaseerd op een door de WDO vastgesteld douanewaardesysteem (Verordening (EEG) nr. 803/68 van de Raad van 27 juni 1968 inzake de douanewaarde van de goederen, *OJ* L 148 van 28.06.1968, p. 6-12). De douanewaarde onder dit systeem werd echter vastgesteld op basis van een theoretische waarde conceptie in plaats van een positieve waarde conceptie. Zie over de overgang van de wijze waarop de douanewaarde werd vastgesteld onderdelen 2.3.3.2, 3.2.3 en 3.3.3.2 alsmede J. de Kater, Een nieuwe definitie van de douanewaarde van goederen, *MBB* 1980 (9), p. 199-210.

23 Verordening (EEG) nr. 1495/80 van de Commissie van 11 juni 1980 betreffende de toepassing van sommige bepalingen van de artikelen 1, 3 en 8 van Verordening (EEG) nr. 1224/80 van de Raad inzake de douanewaarde van de goederen, *PB* L 154 van 21.6.1980, p. 14–15.

24 Vgl. J. de Kater, Een nieuwe definitie van de douanewaarde van goederen, *MBB* 1980 (9).

25 HvJ EEG 6 juni 1990, nr. C-11/89 (Unifert Handels GmbH tegen Hauptzollamt Münster), ECLI:EU:C:1990:237.

de prijzen van elk van de transacties ter bepaling van de douanewaarde, antwoordde het Hof van Justitie dat:[26]

> "*Uit deze bepaling volgt, dat voor de toepassing van artikel 3, lid 1, van de basisverordening niet enkel gebruik kan worden gemaakt van de prijs volgens een onmiddellijk vóór de uitvoer uit een derde land gesloten verkoopovereenkomst, maar ook van de prijs volgens een verkoopovereenkomst die na de uitvoer, doch vóór de inklaring in de Gemeenschap is gesloten, en zulks ongeacht de plaats van vestiging van de partijen bij de verkoopovereenkomst*."

Met de zinsnede "[...] *uit deze bepaling* [...]" wordt gedoeld op artikel 6 Verordening (EEG) nr. 1495/80 en dus lijkt dat het belangrijkste argument van het Hof van Justitie om het *first-sale* principe te rechtvaardigen. Echter, naar mijn mening zou de zienswijze van het Hof van Justitie reeds kunnen volgen uit de afzonderlijke uitlegging van artikel 3 Verordening (EEG) nr. 1224/80. Artikel 3 Verordening (EEG) nr. 1224/80 is namelijk voldoende duidelijk en ondubbelzinnig geformuleerd.[27] Hieruit volgt namelijk dat op het moment van de verkoop moet vaststaan dat de goederen die uit een derde staat afkomstig zijn, naar het douanegebied van de Europese Unie zullen worden gebracht. Niet wordt aangegeven dat bij opeenvolgende transacties, die elk als 'verkoop voor uitvoer' kwalificeren, een van de(ze) transacties voorrang heeft boven de ander. Uit dit wetsartikel afzonderlijk beschouwd zou derhalve reeds moeten volgen dat de aangever de vrijheid heeft om een prijs te kiezen indien opeenvolgende transacties elk afzonderlijk kwalificeren als verkoop voor uitvoer. Artikel 6 Verordening (EEG) nr. 1495/80 zou derhalve alleen als onderschikkend argument moeten dienen.

Ik merk ten overvloede op dat wanneer een aangever bij opeenvolgende verkopen een keuze heeft gemaakt in zijn aangifte voor één van de verkopen, hij overeenkomstig artikel 8, lid 1, van richtlijn 79/695/EEG van de Raad die aangifte niet meer kan corrigeren nadat de goederen voor het vrije verkeer zijn vrijgegeven. Dit lijkt met de inwerkingtreding van het CDW genuanceerder te liggen zo blijkt uit het *CEVA Freight Holland BV*-arrest.[28] Het Hof van Justitie overweegt dat:[29]

> "*Hoewel het vóór inwerkingtreding van het douanewetboek op 1 januari 1994 verboden was voor aangevers om hun aangifte na vrijgave van de goederen te corrigeren, is echter bij artikel 78 van dat wetboek met ingang van dat tijdstip uitdrukkelijk de mogelijkheid ingevoerd dat de douaneautoriteiten een douaneaangifte op een na de vrijgave van de goederen ingediend verzoek van de aangever herzien (arrest van 20 oktober 2005, Overland Footwear, C-468/03, EU:C:2005:624, punten 61 en 62).*"

26 HvJ EEG 6 juni 1990, nr. C-11/89 (Unifert Handels GmbH tegen Hauptzollamt Münster), ECLI:EU:C:1990:237, r.o. 13.

27 Een en ander kan worden afgeleid uit het arrest Canadian International Trade Tribunal 4 november 1994, nr. AP-93-322 (Harbour Sales (Windsor) Limited v. The Deputy Minister of National Revenue). In deze uitspraak oordeelde het Canadian International Trade Tribunal dat artikel 48, lid 1, van de Canadian Customs Act – een wetsartikel gelijk aan artikel 3 Verordening (EEG) nr. 1224/80 – ondubbelzinnig was geformuleerd en derhalve uitgelegd moest worden overeenkomstig zijn gewone betekenis. Op basis daarvan lijkt het Canadian International Trade Tribunal te overwegen dat artikel 48, lid 1, het toestaat om de transactiewaarde te baseren op een eerdere of eerste verkoop. Zie onderdeel 9.5.3.2.

28 HvJ EU 10 juli 2019, nr. C-249/18 (CEVA Freight Holland BV), ECLI:EU:C:2019/587, r.o. 24-40.

29 HvJ EU 10 juli 2019, nr. C-249/18 (CEVA Freight Holland BV), ECLI:EU:C:2019/587, r.o. 28.

Een herzieningsverzoek wordt echter alleen ingewilligd zover de keuze valt onder het begrip 'onjuiste of onvolledige gegevens' zoals vastgelegd in artikel 78, lid 3, CDW. Dit was in het arrest *CEVA Freight Holland BV* het geval. De aangegeven (hogere) transactiewaarde was weliswaar juist, doch had CEVA Freight Holland BV het toepasselijke recht onjuist uitgelegd nu de ingevoerde goederen verkeerd in het tarief waren ingedeeld. Voor zover een importeur onder het DWU ook vrijelijk zou mogen kiezen tussen transactiewaarde, komt de vraag op in hoeverre een importeur dan op zijn keuze voor een van de verkopen kan terugkomen. De reikwijdte van artikel 173, lid 3, DWU lijkt in dat kader anders dan de reikwijdte van artikel 78, lid 3, DWU. Voor toepassing van artikel 173, lid 3, DWU is het van belang of de wijziging bedoeld is om de aangever zijn verplichtingen inzake het plaatsen van goederen onder een douaneregeling te laten nakomen. Dat zal in een zaak gelijk aan die het arrest *CEVA Freight Holland BV* niet het geval zijn. Mogelijk biedt dit artikel wel mogelijkheden om verrekenprijsaanpassingen in aanmerking te nemen voor het bepalen van de douanewaarde, zie onderdeel 10.5.4.2.

9.4.6.3 Communautair Douane Wetboek

Het CDW werd toepasselijk op 1 januari 1994. Artikel 29 CDW is qua bewoordingen gelijk aan artikel 1 CVA en artikel 3 Verordening (EEG) nr. 1224/80 en vormt de basis voor het bepalen van de transactiewaarde. Ter uitvoering van dit artikel bij opeenvolgende verkopen voor uitvoer is in artikel 147, lid 1, tweede en derde volzin, TCDW bepaald dat:

> *In het geval van opeenvolgende verkopen voordat de waarde wordt bepaald, is een dergelijke aanduiding van toepassing op de laatste verkoop als gevolg waarvan de goederen het douanegebied van de Gemeenschap zijn binnengebracht of op een verkoop binnen het douanegebied van de Gemeenschap voordat de goederen in het vrije verkeer worden gebracht.*
>
> *Wanneer de prijs wordt aangegeven die betrekking heeft op een verkoop die voorafgaat aan de laatste verkoop als gevolg waarvan de goederen het douanegebied van de Gemeenschap zijn binnengebracht, dient ten genoegen van de douaneautoriteiten te worden aangetoond dat deze verkoop met het oog op de uitvoer naar genoemd douanegebied is afgesloten.*

Uit voornoemde bepaling kan worden afgeleid dat het onder het wetgevingspakket van het CDW mogelijk was voor een importeur om de transactiewaarde te bepalen op basis van een eerste of eerdere verkoop voor uitvoer.[30] Ik merk daarbij op dat de derde volzin

30 In het Compendium Douanewaarde waren diverse voorwaarden opgenomen waaraan voldaan moest worden alvorens een eerste of eerdere verkooptransactie in aanmerking genomen kon worden voor het bepalen van de douanewaarde. Zo moest de aangever verzoeken om toepassing van de eerste of eerdere verkooptransactie om de douanewaarde te bepalen en moest ten aanzien van de eerste of eerdere verkoop worden aangetoond dat het een verkoop betrof voor uitvoer naar het douanegebied van de Europese Unie. Een en ander kon worden aangetoond aan de hand van de volgende elementen: i) de goederen werden volgens EG-specificaties vervaardigd of hebben kennelijk (blijkens de merktekens enz. waarvan zij zijn voorzien), geen ander gebruiksdoeleinde of andere bestemming, ii) de betrokken goederen werden speciaal voor een koper in de EG vervaardigd, iii) bepaalde goederen worden besteld bij een tussenpersoon die ze aankoopt bij een fabrikant die ze rechtstreeks naar de EG verzendt. Commentaar 7 van het Comité Douanewetboek (afdeling douanewaarde) betreffende de toepassing van artikel 147 van Verordening (EEG) nr. 2454/93 van de Commissie van 2 juli 1993 (vervallen).

van artikel 147, lid 1, TCDW omtrent de bewijslast pas sinds 1 januari 1995 in het TCDW is opgenomen en dat op datzelfde moment de tweede volzin in beperkte mate is gewijzigd.[31]

Het Hof van Justitie heeft zich in het arrest *Carboni e derivati Srl*[32] uitgesproken over het *first-sale* principe onder de bepalingen in het CDW-wetgevingspakket zoals geldend voor 1 januari 1995. Carboni van Commercio Materie Prime CMP SpA (Carboni), gevestigd in Italië, heeft in mei 1994 een partij hematietgietijzer afkomstig uit Rusland gekocht, die zij op haar beurt van OME-DTECH Electronics LTD, gevestigd in Cyprus, had gekocht. In juni 1994 heeft de douane-agent in naam en voor rekening van Carboni aangifte ten invoer van deze partij gedaan in Italië. Het Hof van Justitie oordeelde, onder verwijzing naar het arrest *Unifert Handels GmbH tegen Hauptzollamt Münster*, dat:[33]

> "*In geval van opeenvolgende verkopen kunnen prijzen van verkopen die na de uitvoer maar vóór het in het vrije verkeer brengen in de Gemeenschap hebben plaatsgevonden, dus in aanmerking worden genomen bij de vaststelling van de „transactiewaarde" in de zin van artikel 29, lid 1, van het communautair douanewetboek* […]"

Wederom lijkt het Hof van Justitie de uitvoeringsbepaling (lees: artikel 147 TCDW) te gebruiken als belangrijkste argument voor zijn pleidooi voor het *first-sale* principe (rechtsoverwegingen 29 en 30), al doet het Hof van Justitie dat niet zo expliciet als in het arrest *Unifert Handels GmbH*. Onder verwijzing naar mijn betoog in onderdeel 9.5.2 volgt naar mijn mening echter reeds uit de basisverordening (lees: artikel 29 CDW) dat bij opeenvolgende verkopen de aangever de keuze heeft om één van de voor ieder van die verkopen overeengekomen prijzen als grondslag voor de douanewaarde van de betrokken goederen te kiezen. Artikel 147 TCDW dient daarbij als onderschikkend, doch niet als belangrijkste argument.

9.4.6.4 Gemoderniseerd Communautair Douane Wetboek

Zoals in onderdeel 3.3.3.4 is toegelicht, was de Europese Commissie voornemens om het CDW te vervangen door het gCDW[34]. Hoewel het gCDW inwerking trad op 24 juni 2008, zijn de bepalingen nooit toepasselijk geworden, omdat het gCDW werd ingetrokken door de inwerkingtreding van het DWU in 2013.[35] In het voorstel voor de Toepassingverordening van het gCDW (gTCDW)[36] wordt in het bijzonder een stap gezet richting de implementatie van ICT-systemen die een simpelere en papierloze omgeving voor douane en handel mogelijk

31 De tweede volzin van artikel 147, lid 1, TCDW luidde voor de wijziging per 1 januari 1995: Een dergelijke aanduiding bestaat ook in de gevallen van opeenvolgende verkopen vóór de bepaling van de douanewaarde, waarbij iedere prijs die deze verkopen tot resultaat hebben, onder voorbehoud van de bepalingen van de artikelen 178 tot en met 181, als basis voor de douanewaarde kan worden genomen.

32 HvJ EG 28 februari 2008, nr. C-263/06 (Carboni e derivati Srl), ECLI:EU:C:2008:128.

33 HvJ EG 28 februari 2008, nr. C-263/06 (Carboni e derivati Srl), ECLI:EU:C:2008:128, r.o. 30.

34 Verordening (EG) nr. 450/2008 van het Europees Parlement en de Raad van 23 april 2008 tot vaststelling van het communautair douanewetboek (gemoderniseerd douanewetboek), *PB* nr. L 145 van 04/06/2008, p. 1-64.

35 Artikel 286, lid 1, DWU.

36 Consolidated preliminary draft of the Commission Regulation of the Modernised Community Code Implementing Provisions (MCCIP), Taxud/1717/2008 Rev 1.1, Brussels 24.02.2009.

zouden maken. Het gTCDW voorziet echter ook in bepalingen voor de vaststelling van de douanewaarde. In het gCDW presenteerde de Europese Commissie namelijk het *last-sale* principe. Zo is in artikel 230-2 van de 2009-editie en latere edities voorgesteld dat: "[…] *in the case of multiple contracts of sale, transaction value is determined on the basis of the last sale in the commercial chain*". In eerdere edities werd echter geen *last-sale* principe geïntroduceerd en werd de mogelijkheid geboden om de douanewaarde vast te stellen op basis van een eerste of eerdere verkoop overeenkomstig de bepalingen onder het CDW-wetgevingspakket. *Ruessmann en Willems* wijzen erop dat mogelijk bij het verschijnen van de eerste editie, de EU-lidstaten nog geen beslissing hadden genomen over de wijze waarop zij het *last-sale* principe wilden introduceren.[37] Ik kan mij daarnaast voorstellen dat ten tijde van de eerste edities van het gTCDW, Commentary 22.1 van de Technische commissie douanewaarde van de WDO (gepubliceerd op 26 april 2007) nog onvoldoende geëvalueerd was om te verwerken in het gTCDW.

Reeds ten tijde van de publicatie van de voorstellen voor een gCDW, hebben verschillende partijen zich verzet tegen de afschaffing van het *first-sale* principe. Zo had bijvoorbeeld de American Chamber of Commerce to the European Commission (AmCham) het standpunt ingenomen dat de verschuiving van een *first-sale* naar *last-sale* benadering een schending zou opleveren van de CVA. Zij waarschuwde dat de introductie van het *last-sale* principe in het gTCDW zou leiden tot een kostenpost van miljoenen euro's voor rekening van bedrijven en consumenten in de Europese Unie.[38] Daarnaast wijst AmCham erop dat de Europese Commissie, anders dan het Amerikaanse congres, geen impactanalyse heeft verricht ten aanzien van de introductie van het *last-sale* principe. Het belangrijkste argument dat AmCham aandraagt, betreft dat met de introductie van het *first-sale* principe, een nieuw douanewaarde concept wordt geïntroduceerd die geen wettelijke basis kent in EU-wetgeving en de CVA. Het zou daarmee kunnen leiden tot rechtsonzekerheid en tot toepassing van verschillende interpretaties in elke EU-lidstaat, waarmee het streven naar uniforme toepassing van douanewetgeving onder druk komt te staan. Naast de protestgeluiden vanuit het bedrijfsleven, heeft ook het Europese Parlement zich uitgesproken als voorstander voor het behoud van het *first-sale* principe.[39] De Europese Commissie continueerde niettemin zijn plannen voor de introductie van het *first-sale* principe. Hoewel het gCDW nooit van toepassing is geworden, was de zienswijze van de Europese Commissie helder en kan mogelijk worden verklaard vanuit de gedachte dat de Europese Commissie zocht naar wegen om de inkomsten van de eigen middelen te verzekeren en tegelijk een middel te introduceren die de eigen industrie zou beschermen. Dit zou met name gunstig zijn voor landen met een grote maakindustrie zoals landen in Oost-Europa die ten tijde van de vaststelling van het CDW nog geen lid waren van de Europese Unie.[40]

37 L. Ruessmann & A. Willems, Revisiting the First Sale for Export Rule: An Attempt to Remove Fairness in the Interest of Raising Revenues, Without Improving Legal Certainty, *World Customs Journal* 3(1), p. 50-51.

38 AmChams positie op de voorgestelde wijzigingen zoals gepubliceerd op 24 april 2012.

39 European Parliament resolution of 1 December 2011 on modernisation of customs (2011/2083(INI)), P7_TA-PROV(2011)0546, under 46.

40 Zie onderdeel 3.3 voor een bespreking van de ontwikkeling van de Europese Unie.

9.4.6.5 Douane Wetboek van de Unie

Artikel 70 DWU betreft de implementatie van artikel 1 CVA en is qua bewoordingen gelijk aan artikel 3 Verordening (EEG) nr. 1224/80 en artikel 29 CDW. In artikel 70 DWU is zodoende vervat dat de douanewaarde, wanneer deze overeenkomstig de transactiewaarde wordt vastgesteld, de werkelijk betaalde of te betalen prijs is van de goederen die zijn verkocht voor uitvoer naar het douanegebied van de Europese Unie. In artikel 128 UDWU is bepaald welke verkoop in aanmerking genomen moet worden voor de vaststelling van de transactiewaarde bij opeenvolgende verkopen. Zoals in de onderdelen hiervoor is toegelicht (i.h.b. onderdeel 9.4.2), blijkt uit dit artikel dat de transactiewaarde moet worden bepaald op basis van de verkoop die onmiddellijk voordat de goederen het douanegebied van de Europese Unie zijn binnengebracht, heeft plaatsgevonden. De keuzevrijheid voor de aangever om een transactie uit een van de opeenvolgende verkopen voor uitvoer te kiezen als basis voor de vaststelling van de douanewaarde wordt hiermee ontegenzeggelijk beperkt. Dit is echter niet in lijn met de arresten *Unifert Handels GmbH tegen Hauptzollamt Münster* en *Carboni e derivati Srl* van het Hof van Justitie. Op de vraag of dit juridisch houdbaar is ga ik in onderdeel 9.4.6.6 nader in.

De reden dat de Europese Commissie heeft besloten tot afschaffing van het *first-sale* principe houdt verband met:[41]

1. De noodzaak om een duidelijke en simpele basis te introduceren voor de waardering van ingevoerde goederen. In dat kader is de Europese Commissie van mening dat het *last-sale* principe het makkelijker maakt voor douaneautoriteiten om informatie te verifiëren.
2. Het *last-sale* principe is in lijn met Commentary 22.1 van de Technische commissie douanewaarde van de WDO.
3. Het voorkomen van discriminatie van het midden- en kleinbedrijf dat ten opzichte van multinationale ondernemingen vaak geen verbonden partijen heeft in de transactieketen, wat vaak een voorwaarde voor toepassing van het *first-sale* principe blijkt te zijn.
4. Het voorkomen van verschillen tussen de douanewaarde en het bedrag dat in de boeken van de importeur staat.

Op de eerste drie argumenten wordt nader ingegaan in onderdeel 9.6. Kortgezegd kan tegen het eerste argument worden ingebracht dat douaneautoriteiten ook bij de toepassing van het *first-sale* principe de juridische mogelijkheid hebben om informatie te verifiëren. Tegen het tweede argument kan worden ingebracht dat Commentary 22.1 van de WDO juridisch niet-bindend is en de CVA ruimte lijkt te bieden aan WHO-leden om een *first-sale* principe toe te passen. In zoverre is dit argument dus niet steekhoudend. Ten aanzien van het derde argument kan worden opgemerkt dat uit onderzoek, zoals wordt besproken in onderdeel 9.6, blijkt dat de discriminatie tussen het midden- en kleinbedrijf en multinationale ondernemingen in de praktijk meevalt. Het vierde argument, tot slot, lijkt mij niet doorslaggevend in het maken van een overweging om het *first-sale* of *last-sale* principe toe te passen en is ook feitelijk niet juist. Bij de toepassing van het *last-sale* principe kan de

41 M. Perrick, P. Vander Schueren & M. Neville, 'First Sale' Under Severe Pressure in the EU, *Practical Trade & Customs Strategies* 3(6), p. 13–15.

douanewaarde en het bedrag dat in de boeken van de importeur verschijnt alsnog verschillen als zich een situatie voordoet zoals genoemd in artikel 128, lid 2, UDWU of wanneer in een ABCD-transactie D als importeur optreedt en de verkoop B-C als laatste verkoop voor uitvoer wordt aangemerkt.[42] In elk van voornoemde voorbeelden hoeft de importeur niet noodzakelijkerwijs de (ver)koper van de goederen te zijn, waardoor de douanewaarde en het bedrag in de boeken van de importeur alsnog kan verschillen.

9.4.6.6 Juridische houdbaarheid van het last-sale principe getoetst

Ik meen dat het *last-sale* principe onder het DWU niet juridisch houdbaar is. De reden hiertoe is dat het *last-sale* principe is geïntroduceerd in een uitvoeringsverordening. Een uitvoeringsverordening is een handeling met als grondslag artikel 291 Verdrag inzake de werking van de Europese Unie (VwEU).[43] Uit voornoemd artikel blijkt dat aan de Europese Commissie uitvoeringsbevoegdheid wordt toegekend indien het nodig is dat juridisch bindende handelingen van de Europese Unie volgens eenvormige voorwaarden moeten worden uitgevoerd. Het is, aldus het Hof van Justitie, echter van belang dat de Europese Commissie bij de uitoefening van zijn uitvoeringsbevoegdheid de wetgevingshandeling (i.c. het DWU) noch wijzigt noch aanvult, zelfs niet indien het de niet-essentiële onderdelen ervan betreft.[44] In dat kader moet worden getoetst of artikel 128 UDWU enerzijds de door artikel 70 daarvan nagestreefde algemene hoofddoelen eerbiedigt en artikel 128 UDWU anderzijds noodzakelijk of nuttig is voor de uitvoering van artikel 70 DWU, zonder dat zij deze aanvult of wijzigt.

Het Hof van Justitie heeft in de zaken *Unifert Handels GmbH* en *Carboni e derivati Srl* ten aanzien van artikel 3 Verordening (EEG) nr. 1224/80 respectievelijk artikel 29 CDW bepaald dat bij opeenvolgende verkopen de importeur een keuze heeft om een prijs te kiezen. Zoals in de hieraan voorafgaande onderdelen betoogd, volgt een en ander reeds uit de basisverordeningen en dienden de uitvoeringsverordeningen enkel als onderschikkend argument. Zo beschouwd, zou artikel 70 DWU – nu dit artikel qua bewoordingen gelijk is aan de artikelen 3 Verordening (EEG) nr. 1224/80 en artikel 29 CDW – zo moeten worden uitgelegd dat de douanewaarde nog steeds op basis van het *first-sale* principe kan worden vastgesteld. Artikel 128 UDWU legt echter een beperking aan in de keuzevrijheid van de aangever. In mijn optiek wijzigt het daarmee essentiële delen van de basisverordening (lees: artikel 70 DWU). Ook wordt het algemene hoofddoel van artikel 70 DWU door de aangelegde beperking geschaad. Uit de bewoordingen van deze bepaling en met name uit de woorden "[…] *voor uitvoer naar het douanegebied van de Europese Unie worden verkocht* […]", blijkt enkel dat de transactiewaarde moet overeenstemmen met een prijs voor uitvoer naar de Europese Unie.[45] Er wordt geen beperking aangelegd welke transactie bij opeenvolgende verkopen, die elk afzonderlijk kwalificeren als verkoop voor uitvoer, moet

42 Zie voorbeeld 3b in European Commission, 17 Sept. 2020, Guidance Document on Customs Valuation Implementing Act Arts 128 and 136 UCC IA, and Art. 347 UCC IA, 17 Sept. 2020, TAXUD/2623395rev2/2020.

43 Zie onderdeel 4.2.5.

44 HvJ EU 15 oktober 2014, nr. C-65/13 (Europees Parlement/Europese Commissie), ECLI:EU:C:2014:2289, r.o. 45.

45 HvJ EG 28 februari 2008, nr. C-263/06 (Carboni e derivati Srl), ECLI:EU:C:2008:128, r.o. 27.

dienen als grondslag voor het bepalen van de transactiewaarde.[46] Ook is een beperking niet noodzakelijk en nuttig voor de uitvoering. Ook bij het in aanmerking nemen van een eerdere of eerste verkoop moet de aangever in staat zijn om voldoende informatie aan de douaneautoriteiten te overleggen voor het verifiëren van de aan de eerdere verkoop voor uitvoer ten grondslag liggende informatie.[47] Indien de importeur daarin niet slaagt, moet de douanewaarde overeenkomstig een alternatieve waarderingsmethode worden vastgesteld.

Gelet op voorgaand betoog moet, indien het Hof van Justitie daarnaar wordt gevraagd, artikel 70 DWU zo worden uitgelegd dat een *first-sale* benadering onder het DWU nog steeds mogelijk is en zal artikel 128 UDWU ongeldig verklaard moeten worden, omdat de Europese Commissie zijn uitvoeringsbevoegdheden oneigenlijk heeft gebruikt. Dit geldt overigens niet alleen voor artikel 128, lid 1, UDWU. Ook bij het tweede lid lijkt de Europese Commissie zijn uitvoeringsbevoegdheden oneigenlijk gebruikt te hebben. Het aanmerken van een transactie in of vanuit tijdelijke opslag of bijzondere regeling als verkoop voor uitvoer lijkt namelijk een wijziging dan wel aanvulling op artikel 70 DWU.[48] Immers, een verkoop voor uitvoer veronderstelt naar mijn mening de wetenschap bij partijen dat de goederen vanuit een derde land naar het douanegebied van de Europese Unie zullen worden gebracht.[49] Bij een verkoop in of vanuit tijdelijke opslag of bijzondere regeling worden de goederen echter niet meer overgebracht naar het douanegebied van de Europese Unie; ze bevinden zich daar reeds, zij het onder een bijzondere regeling. Met artikel 128, lid 2, UDWU wordt het begrip 'verkoop voor uitvoer' uit artikel 70, lid 1, DWU ten onrechte opgerekt. Daarnaast zie ik geen aanknopingspunten in de CVA om een transactie in of vanuit tijdelijke opslag of bijzondere regeling als verkoop voor uitvoer aan te merken.

9.5 Heroverwegen van de toepassing van het *first-sale* principe: een internationaal overzicht

9.5.1 Inleiding

Australië, Canada, Japan en de Verenigde Staten alsmede de Europese Unie, stonden op enig moment toe dat de transactiewaarde op basis van een eerste of eerdere verkoop werd bepaald nadat de Tokyo-overeenkomst het gebruik van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen introduceerde als preferente en primaire methode om de douanewaarde vast te stellen. Na verloop van tijd, hebben de meeste landen hun zienswijze aangepast. Hoewel de aanpassingen de douanewaardesystemen in elk van deze landen erop gericht was om de *first-sale* benadering van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen te verlaten, zijn de aanpassingen per land anders vormgegeven. Ik zal hierna nader stilstaan bij de

46 Commentary 22.1 van de Technische commissie douanewaarde van de WCO voorziet in argumenten waarom het *last-sale* principe in conformiteit is met de doelstellingen van de CVA (en daarmee *mutatis mutandis* artikel 70 DWU). Echter, deze argumenten lijken grotendeels niet houdbaar, zie onderdeel 9.6.

47 De douaneautoriteiten mogen bijvoorbeeld de transactiewaarde van de hand wijzen indien zij gegronde twijfel hebben over de juistheid van de aangegeven transactiewaarde, zie artikel 140 UDWU.

48 Zie over het bepalen van de douanewaarde onder artikel 128, lid 2, UDWU onderdeel 9.4.3.

49 HvJ EEG 6 juni 1990, nr. C-11/89 (Unifert Handels GmbH tegen Hauptzollamt Münster), ECLI:EU:C:1990:237, r.o. 11.

wijze waarop Australië, Canada en Japan de *first-sale* benadering hebben 'ingeruild' voor een *last-sale* benadering en de discussies die in de Verenigde Staten zijn gevoerd omtrent een mogelijk afschaffing van het *first-sale* principe in respectievelijke de onderdelen 9.5.2, 9.5.3, 9.5.4 en 9.5.5.

9.5.2 Australië

Australië heeft het concept '*import sales transaction*' geïntroduceerd dat deels het concept verkoop voor uitvoer vervangt. De reden voor de introductie van dit concept had te maken met de wens om af te stappen van het *first-sale* principe,[50] zoals ook is bevestigd in het arrest *Re Midland Metals Overseas Ltd v. Collector of Customs*[51] van het Administrative Appeals Tribunal.

Een '*import sales transaction*' betekent overeenkomstig artikel 154 van de Australian Customs Act 1901:

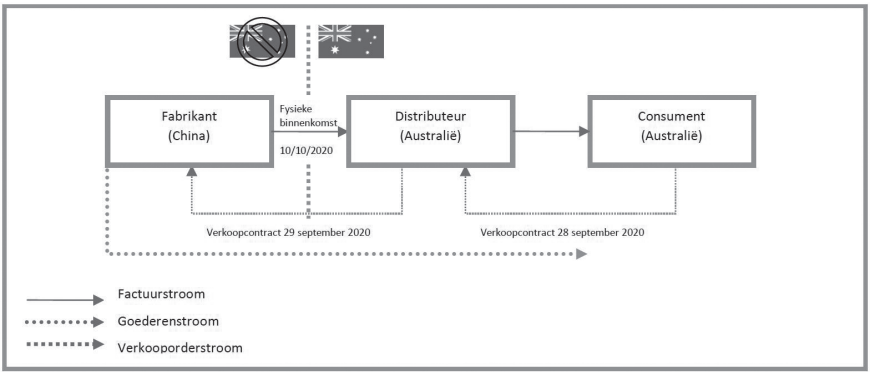
> *(a) where there was one, and only one, contract of sale for the importation of the goods into Australia entered into before they became subject to customs control and it was also a contract for their exportation from a foreign country--that contract;*
> *(b) where there was one, and only one, contract of sale for the importation of the goods into Australia entered into before they became subject to customs control and it was not also a contract for their exportation from a foreign country--that contract; or*
> *(c) where there were 2 or more contracts of sale for the importation of the goods into Australia entered into before they became subject to customs control--whichever of the contracts was made last.*
>
> *and includes:*
> *(d) any contract, agreement or arrangement, whether formal or informal, to which the vendor, the purchaser or an agent of, or a person related to, the vendor or purchaser is a party that provides for an increase in the value of the goods the subject of the contract of sale referred to in paragraph (a), (b) or (c) prior to their importation; and*
> *(e) any other contract, agreement or arrangement relating to the contract of sale referred to in paragraph (a), (b) or (c) that a Collector determines is so closely connected with that contract and to the goods the subject of that contract that together they form a single transaction.*

In een notitie van de Australian Customs and Border Protection Service is nader toegelicht op welke verkoop de transactiewaarde van de ingevoerde goederen bepaald moet worden indien sprake is van opeenvolgende verkopen.[52] In onderstaande figuur is het voorbeeld uit de notitie geïllustreerd en waar nodig aangevuld met gegevens om het voorbeeld beter voor zich te laten spreken.

50 M. Butler, J. Pengelly, L. Wang en S. Kale, 'Australia' in: A. Bakker & B. Obuoforibo (eds.), *Transfer Pricing and Customs Valuation - Two worlds taxed as one*, Amsterdam: IBFD 2009, p. 257.

51 Administrative Appeals Tribunal 29 april 1991, 13 AAR 389 (Re Midland Metals Overseas Ltd and Collector of Customs).

52 Australian Customs and Border Protection Service van 15 maart 2010, Australian Customs Notice No. 2010/13.



Figuur 9.8 – Feitencomplex Australian Customs Notice No. 2010/13.

In figuur 9.8 bestelt een consument goederen bij een distributeur en volgend op het verkoopcontract dat partijen afsluiten, reikt de distributeur een verkoopfactuur uit voor de goederen voor 150 AUD. Daaropvolgend bestelt de distributeur goederen bij een Chinese producent. De Chinese producent reikt daarop een factuur uit voor een bedrag van 100 AUD. Uit de notitie volgt dat in dit geval de verkoop tussen de distribiteur en de consument wordt aangemerkt als een binnenlandse verkoop. Indien de goederen namelijk uit een voorraad van de distributeur betrokken zouden zijn geweest, had in het geheel geen invoertransactie noodzakelijk geweest. De verkooptransactie tussen de fabrikant en de distributeur moet derhalve worden aangemerkt als '*import sales transaction*'. Zelfs indien betoogd zou worden dat de verkoop tussen de distributeur en de consument aangemerkt kan worden als een '*import sales transaction*', is dit niet het laatst gesloten contract en derhalve moet ook in dat geval de transactiewaarde van de ingevoerde goederen vastgesteld worden op basis van de verkoop tussen de fabrikant en de distributeur.

9.5.3 Canada

9.5.3.1 Inleiding

Net als Australië besloot Canada reeds voor het verschijnen van Commentary 22.1 van de Technische commissie douanewaarde van de WDO om af te stappen van de toepassing van het *first-sale* principe volgend op een uitspraak van het Canadian International Trade Tribunal.[53] Bij deze uitspraak sta ik nader stil in onderdeel 9.5.3.2 alvorens in te gaan op het zogenoemde '*purchaser in Canada*' concept in onderdeel 9.5.3.3.

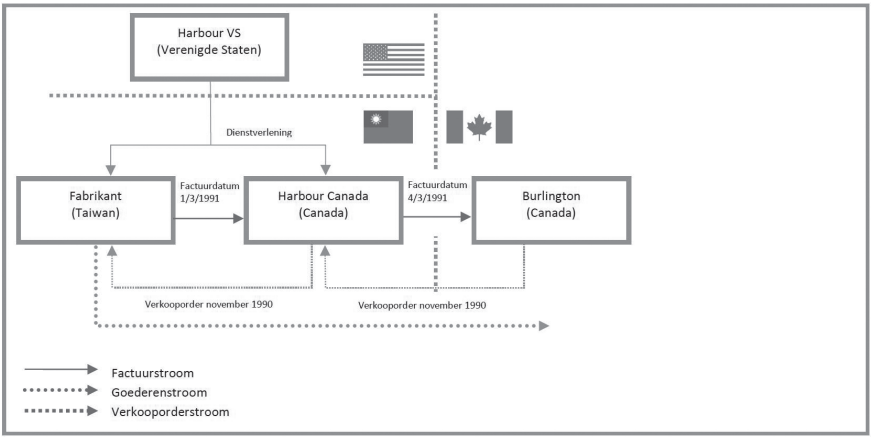
53 Canadian International Trade Tribunal 4 november 1994, nr. AP-93-322 (Harbour Sales (Windsor) Limited v. The Deputy Minister of National Revenue).

9.5.3.2 Harbour Sales (Windsor) Limited v. The Deputy Minister of National Revenue

In het arrest *Harbour Sales (Windsor) Limited v. The Deputy Minister of National Revenue* lag een vraag voor over de interpretatie van artikel 48, lid 1, van de Canadese Customs Act, die destijds als volgt luidde:

> *"Subject to subsection (6), the value for duty of goods is the transaction value of the goods if the goods are sold for export to Canada and the price paid or payable for the goods can be determined."*

De zaak is schematisch weergegeven in figuur 9.9. In voornoemde zaak importeerde Harbour Sales (Windsor) Ltd. ('Harbour Canada') goederen voor de verkoop aan Canadese afnemers waaronder Burlington Importers and Distributors ('Burlington'). Een verbonden entiteit, Harbour Sales Company ('Harbour VS') verrichtte uit kostenefficiency oogpunt ten aanzien van deze invoeren ondersteunde diensten, waaronder de facturering. In november 1990 verkreeg Harbour Canada verkooporders van Burlington. Op naam en voor rekening van Harbour Canada, verstuurde Harbour VS hierop verkooporders aan een Taiwanese fabrikant. De Taiwanese fabrikant stuurde daarop facturen aan Harbour Canada waaruit volgde dat het risico over de goederen overging op Harbour Canada en de goederen rechtstreeks vanuit Taiwan naar Canada zouden worden verscheept. Harbour VS stuurde tot slot een factuur aan Burlington. De eigendom over de goederen ging pas over op Burlington na invoer van de goederen in Canada. De douanewaarde werd door Harbour Canada bepaald op basis van de prijs die ten grondslag lag aan de verkoop tussen de Taiwanese fabrikant en Harbour Canada.



Figuur 9.9 – Feitencomplex van het Harbour Sales (Windsor) Limited v. The Deputy Minister of National Revenue.

De Canadese douaneautoriteiten stelden zich op het standpunt dat uit de Canadese Customs Act impliciet volgt dat de transactiewaarde van de ingevoerde goederen enkel kan worden bepaald op basis van een verkoop tussen een niet in Canada gevestigde verkoper en een in Canada gevestigde koper ('*purchaser in Canada*'-vereiste). Vanuit deze visie stelden de Canadese douaneautoriteiten zich primair op het standpunt dat Harbour Canada geen actieve rol speelt in de verkooptransactie en dat de twee opeenvolgende verkopen

plaatsvonden tussen de Taiwanese fabrikant aan Harbour VS enerzijds en tussen Harbour VS aan Burlington anderzijds. Gelet op de wijze waarop zij artikel 48, lid 1, van de Canadian Customs Act uitleggen, moet de transactiewaarde van de ingevoerde goederen op basis van de laatstgenoemde verkoop worden bepaald (lees: de veronderstelde verkoop tussen Harbour VS aan Burlington). Subsidiair, voor het geval Harbour Canada wel geacht wordt een actieve rol te spelen, stellen de Canadese douaneautoriteiten dat Harbour Canada een te marginale aanwezigheid heeft in Canada om als '*purchaser in Canada*' te kwalificeren. Derhalve komt alleen de verkoop tussen Harbour Canada en Burlington in aanmerking om de transactiewaarde van de ingevoerde goederen te bepalen, omdat dat de eerste verkoop is waarbij de koper in Canada is gevestigd.

Het Canadian International Trade Tribunal wijst het primaire standpunt van de hand, omdat Harbour Canada wel degelijk een actieve rol speelt. Ten aanzien van het tweede standpunt gaat zij niet in op de vraag of Harbour Canada als '*purchaser in Canada*' kwalificeert. Uit artikel 48, lid 1, Canadian Customs Act zou namelijk geen vestigingsvereiste volgen.[54] Vervolgens gaat het Canadian International Trade Tribunal na of de transactie tussen de Taiwanese fabrikant en Harbour Canada kwalificeert als verkoop voor uitvoer. Uit de bewijsvoering, in het bijzonder de facturen en *bill of lading*, zou in voldoende mate volgen dat de goederen bestemd waren om rechtstreeks vanuit Taiwan naar Canada verscheept te worden. Het Canadian International Trade Tribunal weegt daarbij mee dat het eigenaarschap reeds in Taiwan op Harbour Canada is overgegaan, het eigenaarschap over de goederen ten tijde van de verscheping van de goederen naar Canada niet is overgegaan (op Burlington) en de goederen niet in de handel van een ander land zijn gebracht. Kortom, er is geen situatie of eigendomsoverdracht aan een persoon die de export van goederen van Taiwan naar Canada heeft onderbroken.

Met enige voorzichtigheid kan worden betoogd dat het Canadian International Trade Tribunal ruimte laat om de douanewaarde vast te stellen op basis van een eerdere of eerste verkoop.

9.5.3.3 Introductie 'purchaser in Canada'-vereiste

Na aanleiding van het hiervoor besproken arrest heeft de Canadese wetgever artikel 48, lid 1, van de Canadian Customs Act aangepast. Thans luidt het artikel:

> *"Subject to subsections (6) and (7), the value for duty of goods is the transaction value of the goods if the goods are sold for export to Canada to a purchaser in Canada."*

Door de toevoeging '*purchaser in Canada*', heeft de Canadese wetgever een additionele voorwaarde verbonden aan een verkoop voor uitvoer, namelijk de eis dat de verkoop in principe moet zijn verricht aan een in Canada gevestigde koper. Uit sectie 2.1 van de

54 Een parallel dient zich hierbij aan met het arrest *Unifert Handels GmbH tegen Hauptzollamt Münster* waarin het Hof van Justitie eveneens oordeelt dat de vestigingsplaats van de koper en verkoper niet relevant is voor het bepalen of een transactie kwalificeert als verkoop voor uitvoer, zie HvJ EEG 6 juni 1990, nr. C-11/89 (Unifert Handels GmbH tegen Hauptzollamt Münster), ECLI:EU:C:1990:237, r.o. 11.

Valuation for Duty Regulation[55] volgt evenwel dat zowel voldaan kan zijn aan het '*purchaser in Canada*'-vereiste als de koper in Canada is gevestigd als in het geval de koper niet in Canada is gevestigd. Een koper wordt geacht in Canada te zijn gevestigd als hij kwalificeert als inwoner of een vaste inrichting heeft in Canada. Indien de koper niet in Canada is gevestigd, wordt ook voldaan aan het '*purchaser in Canada*'-vereiste indien de koper die de goederen invoert:

i. De goederen gebruikt voor eigen consumptie of gebruik of exploitatie in Canada en hij de goederen niet bestemd heeft voor verkoop;
ii. De goederen heeft aangekocht en bestemd heeft voor wederverkoop in Canada, maar de goederen nog niet heeft verkocht aan een in Canada gevestigde persoon voordat hij de goederen zelf heeft aangekocht.

In sectie 2 van de Valuation for Duty Regulation zijn definities opgenomen van het begrip inwoner en vaste inrichting.[56] In Memorandum 13-1-3[57] is daarnaast voorzien in richtsnoeren waarin het '*purchaser in Canada*'-vereiste nader geduid wordt. In Memorandum D13-4-2[58] wordt nader ingegaan op wat onder een verkoop voor uitvoer moet worden verstaan voor zowel het geval dat de koper in Canada is gevestigd als ook voor de situatie dat de koper niet in Canada is gevestigd, maar er wel aan het '*purchaser in Canada*'-vereiste wordt voldaan.

<u>Koper is gevestigd in Canada</u>

Indien de koper gevestigd is in Canada en met een al dan niet gevestigde verkoper een verkoop aangaat waarmee de goederen naar Canada geëxporteerd worden, kan op basis van die verkoop de transactiewaarde van de ingevoerde goederen vastgesteld worden, mits aan de overige voorwaarden wordt voldaan (zie onderdeel 7.5). Het kan voorkomen dat opeenvolgende verkopen plaatsvinden voordat de goederen worden ingevoerd. De koper in Canada bestelt dan bijvoorbeeld goederen bij een distributeur, die op zijn beurt de goederen bij een buitenlandse fabrikant aankoopt (*back-to-back ordering*). In zo'n geval moet de transactiewaarde van de ingevoerde goederen worden vastgesteld op basis van de verkoop waarin de koper in Canada direct betrokken is en welke als gevolg heeft gehad dat de andere verkopen zijn gesloten. Indien een koper in Canada zich wendt tot een distributeur die eveneens in Canada is gevestigd en deze de goederen aankoopt van een buitenlandse fabrikant, dan kwalificeert alleen de verkoop met de buitenlandse fabrikant als verkoop voor uitvoer.[59] Met deze verkoop wordt namelijk de overbrenging van de goederen naar

55 Regulations Respecting the Determination of the Value for Duty of Imported Goods, P.C. 1986-1668 1986-07-23.

56 Onder inwoner wordt verstaan: i) an individual who ordinarily resides in Canada; ii) a corporation that carries on business in Canada and of which the management and control is in Canada; and iii) a partnership or other unincorporated organization that carries on business in Canada, if the member that has the management and control of the partnership or organization, or a majority of such members, resides in Canada.
Onder vaste inrichting wordt verstaan: a fixed place of business of the person and includes a place of management, a branch, an office, a factory or a workshop through which the person carries on business.

57 Canada Border Services Agency, 4 juli 2014, Customs Valuation – Purchaser in Canada, Memorandum D13-1-3.

58 Canada Border Services Agency, 21 november 2013, Customs Valuation – Purchaser in Canada, Memorandum D13-4-2.

59 Hier dient zich een gelijkenis aan met het concept *domestic sale* zoals besproken in onderdeel 9.4.4.

Canada bewerkstelligd. Het maakt in dat verband niet uit dat de uiteindelijke koper weet dat met zijn aankoop er uiteindelijk goederen in Canada geïmporteerd moeten worden.[60]

Koper is niet gevestigd in Canada
Indien de koper niet in Canada is gevestigd, kan de douanewaarde nog steeds op de transactiewaarde van de ingevoerde goederen vastgesteld worden, indien de koper op het moment van aankoop heeft vastgelegd dat de goederen voor zijn eigen rekening en risico naar Canada worden verscheept en heeft ingestemd om een prijs te betalen of reeds heeft betaald voor de ingevoerde goederen.

9.5.4 Japan

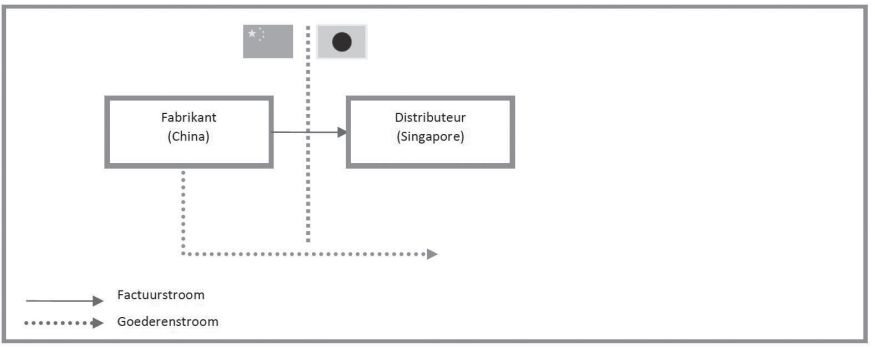
In Japan zijn op 1 april 2013 nieuwe bepalingen vastgesteld met betrekking tot de vaststelling van de douanewaarde. Daarvoor was het onder bepaalde voorwaarden mogelijk om de verkoop tussen twee niet-gevestigde entiteiten te gebruiken voor de vaststelling van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen. Dit systeem toonde sterke gelijkenissen met de *first-sale* zoals gebruikt in Canada, de Verenigde Staten en de Europese Unie. Een belangrijke kanttekening is echter, dat de praktijk leert dat Japanse douaneautoriteiten ook voor de inwerkingtreding van de nieuwe douanewaardebepalingen, een *first-sale* benadering maar mondjesmaat toelieten.

Onder de nieuwe douanewaardebepalingen wordt definitief afscheid genomen van het *first*-sale principe. Een verkoop voor uitvoer wordt in het Japanse douanerecht gedefinieerd als '*the transaction that brings the goods to Japan*'. Bij het bepalen van de relevante verkooptransactie voor het bepalen van de douanewaarde bij opeenvolgende verkopen, speelt de vestigingsplaats van partijen een rol. Uit de Japanse douanewetgeving volgt namelijk dat de Japanse douaneautoriteiten de verkoopprijs verwerpen indien de koper niet in Japan is gevestigd. Op basis van Japanse douanewetgeving, is een Japanse inwoner een persoon die zijn woonplaats, hoofdkantoor, filiaal, zakelijke vestiging of andere faciliteiten in Japan heeft. Het vestigingscriterium lijkt strenger dan in Canada waar een niet in Canada gevestigde koper onder bepaalde voorwaarden toch nog onder de noemer '*purchaser in Canada*' kan vallen.

Het voorbeeld in figuur 9.10 kan inzichtelijk maken waarom de inkleding van het *last-sale* principe in de Japanse douanewetgeving tot gevolg heeft dat de transactiewaarde van de ingevoerde goederen minder snel toepassing vindt door de introductie van het vestigingscriterium in 2013. Neem de situatie dat een Chinese fabrikant zijn goederen verkoopt aan een Singaporese distributeur, waarbij de goederen als onderdeel van de verkoop rechtstreeks van China naar Japan worden verscheept. Hoewel de goederen in dat geval bestemd zijn voor uitvoer naar Japan, kan de transactiewaarde van de ingevoerde goederen geen toepassing vinden, omdat de Singaporese distribiteur niet (secundair) gevestigd is in

60 Dit lijkt op basis van rechtspraak voor het Hof van Justitie anders te liggen. In het arrest *Unifert Handels GmbH tegen Hauptzollamt Münster* overwoog het Hof van Justitie namelijk dat "[…] *op het ogenblik van de verkoop moet vaststaan, dat de goederen vanuit een derde land naar het douanegebied van de Gemeenschap zullen worden gebracht*." HvJ EEG 6 juni 1990, nr. C-11/89 (Unifert Handels GmbH tegen Hauptzollamt Münster), ECLI:EU:C:1990:237, r.o. 11.

Japan. In mijn optiek is dat onwenselijk, nu in dergelijke gevallen de douanewaarde altijd op basis van een alternatieve waarderingsmethode gebaseerd moet worden, terwijl voor het vaststellen of sprake is van een verkoop voor uitvoer, primair gekeken moet worden naar de goederen en niet naar de vestigingsplaats van partijen. Het werpt met andere woorden een non-tarifaire belemmering op om de transactiewaarde van de goederen bij invoer vast te stellen voor niet in Japan gevestigde ondernemingen, wat kan leiden tot overschrijding van de non-discriminatiebepalingen zoals vastgelegd in de GATT 1994.



Figuur 9.10 –Verkoop voor uitvoer naar Japan aan een niet-gevestigde partij.

9.5.5 Verenigde Staten

In de Verenigde Staten is het mogelijk om de transactiewaarde van de ingevoerde goederen vast te stellen op basis van een eerste of eerdere verkoop, op voorwaarde dat importeur voldoende informatie kan overleggen dat de aangegeven prijs niet is beïnvloed indien partijen zijn verbonden en de goederen op het moment van de verkoop bestemd waren voor uitvoer naar de Verenigde Staten.[61] Echter, nadat de Customs and Border Protection Agency (CBP) naar aanleiding van Commentary 22.1 van de Technische commissie douanewaarde op 24 januari 2008 een Federal Register notice publiceerde waarin werd aangekondigd dat de transactiewaarde van de ingevoerde goederen niet langer op basis van een eerste of eerdere verkoop kon worden bepaald, ontstond een uitgebreid debat over de wenselijkheid tot het behoud van het *first-sale* principe.[62] Het bedrijfsleven startte een lobby ter behoud

61 General Notice – Determining Transaction Value in Muti-Tiered Transactions, T.D. 96-87, vols 30–31, Cust. B. & Dec. Nos 52/1 (2 Jan. 1997). Customs Informed Compliance Publication, getiteld: 'Bona Fide Sales and Sales for Exportation to the United States' en verschillende CBP rulings. Zie ook W. Methenitis & L. Brown, 'United States', in: Z. Szatmári, *Global Trade and Customs: A Practical Comparison of Major Jurisdictions*, Amsterdam: IBFD 2020, p. 126.

62 Proposed interpretation of the expression '"sold for exportation to the United States"' for purposes of applying the transaction value method of valuation in a series of sales (USCBP–2007–0083), *Customs Bulletin and Decisions*, Vol. 42, No. 7, 6 Feb. 2008.

van het *first-sale* principe,[63] waarbij als redenen werden genoemd dat met de afschaffing een belangrijk juridisch precedent genegeerd zou worden, het ongeveer twee decennia aan handelspraktijken omver zou werpen en een verborgen belasting op consumenten in de Verenigde Staten zou introduceren.

Uiteindelijke werd de US International Trade Commission opgedragen om een rapport voor te bereiden waarmee het Amerikaans Congres geïnformeerd zou worden over het gebruik van het *first-sale* principe over een periode van twaalf maanden (september 2008-augustus 2009).[64] Importeurs werden gedurende deze periode gevraagd om bij het aangeven van de goederen voor het vrije verkeer op de invoeraangifte aan te geven of een eerste of eerdere verkoop gebruikt werd om de transactiewaarde van de ingevoerde goederen vast te stellen.[65] Uit de bevindingen in het rapport blijkt dat er geen sterk bewijs bestaat dat in bepaalde sectoren een eerste of eerdere verkoop vaker werd gebruikt en er slechts een beperkt aantal importeurs gebruikmaakt van het *first-sale* principe. Ongeveer 8,4% van importeurs in de Verenigde Staten maakte in eerdergenoemde periode gebruik van het *first-sale* principe, welke invoertransacties een waarde van 2,4% van de totale invoerwaarde in de Verenigde Staten vertegenwoordigde. Tijdens een hoorzitting voor de Senate Finance Committee, gaf de CBP aan dat zij niet langer de afschaffing van de *first-sale* principe nastreefde en het Amerikaanse Congres heeft uiteindelijk de afschaffing van het *first-sale* principe geblokkeerd. Derhalve is het thans nog steeds mogelijk om goederen in te voeren in de Verenigde Staten en de transactiewaarde van de ingevoerde goederen vast te stellen op basis van een eerste of eerdere verkoop.

9.6 *First-sale* principe en *last-sale* principe geëvalueerd

9.6.1 Inleiding

Van oudsher worden invoerrechten geheven om de industrie in het land van invoer te beschermen. Het optuigen van een fiscale barrière voor goederen die worden ingevoerd, verhoogt de kostprijs van de ingevoerde goederen, waardoor het eenvoudiger is voor producenten in het land van invoer om de competitie aan te gaan met buitenlandse producenten. Vanuit dat perspectief is het vreemd dat invoerrechten kunnen worden vastgesteld op een belastbare grondslag die verlaagd kan worden door een transactiewaarde van een eerste of eerdere verkoop in aanmerking te nemen.[66] Aan de andere kant kan worden betoogd

63 Zie bijvoorbeeld een brief van 14 mei 2008 waarin de American Apparel & Footwear Association het Amerikaans Congres oproept om de CBP ertoe te bewegen om hun voornemen tot afschaffing van het *first-sale* principe te staken. Een brief van 11 februari 2008, die door 36 brancheorganisaties en 75 bedrijven is ondertekend, had eenzelfde strekking. Er is destijds zelfs een website gelanceerd waarop bedrijven hun bedenkingen konden uiten over de voorgenomen afschaffing van het *first-sale* principe, zie 'savefirstsale.com' (niet langer beschikbaar).

64 Food, Conservation, and Energy Act of 2008 (beter bekend onder de naam: 'Farm Bill'; 19 U.S.C. 1484 note). US International Trade Commission, Use of the 'First Sale Rule' for Customs Valuation of U.S. Imports Investigation No. 332-505 USITC Publication 4121, Dec. 2009.

65 'First Sale Declaration Requirement' of 25 Aug. 2008 (73 FR 49939) issued by the CBP.

66 Vergeleken met andere belastingen, is het niet gebruikelijk dat een belastingplichtige (in het douanerecht de douaneschuldenaar genoemd) zelfstandig de bevoegdheid heeft om te beslissen welke transactie hij in aanmerking neemt voor het vaststellen van de belastbare grondslag (in het douanerecht de douaneschuld genoemd).

dat wanneer goederen onmiskenbaar bedoeld zijn om te worden uitgevoerd naar het douanegebied van de Europese Unie, het vreemd is dat wanneer de goederen meer dan één keer op volle zee worden verkocht (wat veelvuldig in bijvoorbeeld de olie-industrie plaatsvindt), alleen de laatste verkoop voordat de goederen worden geïntroduceerd in het douanegebied van het land van invoer gebruikt kan worden voor het bepalen van de douanewaarde. Dit is in het bijzonder het geval indien de laatste verkoop plaatsvindt tussen twee in het land van invoer gevestigde entiteiten. In dat geval zal namelijk kunnen worden gesteld dat met het in aanmerking nemen van deze verkoop, in het land van invoer gegeneerde winst in de heffing wordt betrokken. Om die reden speelt de plaats van vestiging in onder andere Canada (onderdeel 9.5.3.3), (tot voorkort) de Europese Unie (onderdeel 9.4.4) en Japan (onderdeel 9.5.4) een rol bij het bepalen welke verkooptransactie de basis vormt voor de vaststelling van de douanewaarde.

In dit onderdeel wordt nader geëvalueerd of het *first-sale* of *last-sale* principe passender is. Daartoe wordt nader ingegaan op Commentary 22.1 van de Technische commissie douanewaarde. In onderdeel 9.3 kwam aan bod dat de Technische commissie douanewaarde een duidelijke voorkeur heeft uitgesproken voor het bepalen van de douanewaarde op basis van het *last-sale* principe. In onderdeel 9.6.2 zijn de argumenten en aannames van de Technische commissie douanewaarde opgenomen, die zij in Commentary 22.1 heeft aangevoerd om te betogen dat alleen een laatste verkoop voor uitvoer aangewend kan worden om de transactiewaarde van de ingevoerde goederen te bepalen. In onderdeel 9.6.3 worden de argumenten en aannames geëvalueerd aan de hand van een bijdrage van *Ruessmann en Willems* en mijn eigen (aanvullend) commentaar.[67] Uit de evaluatie zoals opgenomen in onderdeel 9.6.3 volgt dat de aannames en argumenten van de Technische commissie douanewaarde van de WDO in grote lijnen geen standhouden. De CVA-bepalingen lijken op basis van deze evaluatie ruimte te laten om de transactiewaarde van de ingevoerde goederen bij opeenvolgende verkopen te bepalen op basis van het *first-sale* als ook het *last-sale* principe. Mede om die reden ingegeven vindt in onderdeel 9.6 een nadere analyse plaats om te bepalen of het *first-sale* principe dan wel het *last-sale* principe beter aansluit bij de elementen van het toetsingskader. In onderdeel 9.6.5 wordt aan de hand daarvan een conclusie genomen.

9.6.2 Aannames en argumenten van de Technische commissie douanewaarde

De aannames en argumenten van de Technische commissie douanewaarde van de WDO luiden als volgt:

1. *Article 1 of the CVA implicitly assumes that the buyer would normally be located in the country of importation, as Article 1.1(a)(i) refers to possible restrictions in the country of importation that have an impact on the declared value.*
2. *A transaction value based on the first sale may not fully reflect the substance of the inputs resulting from, or forming part of the entire commercial chain as envisioned by the General Introductory Commentary, and Articles 1 and 8 of the CVA.*[68]

67 L. Ruessmann & A. Willems, Revisiting the First Sale for Export Rule: An Attempt to Remove Fairness in the Interest of Raising Revenues, Without Improving Legal Certainty, *World Customs Journal* 3(1), p. 48-49.

68 Artikel 8 CVA vereist dat bepaalde prijselementen in acht worden genomen naast de factuurprijs.

3. *The terms 'buyer' and 'importer' are used interchangeably among the provisions of the Valuation Agreement and the various explanatory or additional texts.*
4. *In a series of sales, the first sale usually involves a sale between a producer and a local distributor in the same country. Such sales cannot be used to determine the customs value under Article 7 of the Valuation Agreement which excludes the use of a price in the domestic market of the seller.*
5. *Customs authorities may find it difficult to verify the information related to the first sale. Therefore, they will find it difficult to use the first sale rule as a basis for determining customs value.*

9.6.3 Evaluatie van de aannames en argumenten van de Technische commissie douanewaarde

Ruessmann en Willems[69] hebben in een bijdrage de vijf argumenten zoals opgenomen in 9.6.2 geanalyseerd en zij kwalificeerden de aannames die de Technische commissie douanewaarde maakte bij het formuleren van hun argumenten als gebrekkig. Hieronder zijn hun bezwaren samengevat opgenomen en daaropvolgend voorzien van mijn (aanvullend) commentaar:[70]

1. R&W: de aanname dat de koper is gevestigd in het land waar de goederen worden ingevoerd strookt niet met de commerciële werkelijkheid waarbij bijvoorbeeld de tussenpersoon in een derde land kan zijn gevestigd.

   MLS: in aanvulling kan worden gesteld dat het maken van een onderscheid tussen een EU-gevestigde koper en niet-EU-gevestigde koper voor het bepalen van de relevante verkoop voor uitvoer, zich niet verhoudt met het uitgangspunt van neutraliteit, omdat het een non-tarifaire belemmering opwerpt. Daarnaast staat de vaststelling van een verkoop voor uitvoer aldus het Hof van Justitie los van de vestigingsplaats van de betrokken partijen getuige het arrest *Unifert Handels GmbH tegen Hauptzollamt Münster*.[71] Niettemin speelt de vestigingsplaats van de koper een rol voor wat betreft het bepalen van de douanewaarde in bijvoorbeeld Canada ('*purchaser in Canada*'), zie nader onderdeel 9.5.3.3.

2. R&W: de term 'verkoper' en 'importeur' worden aldus de Technische commissie douanewaarde van de WDO afwisselend in de CVA gebruikt, wat er op zou duiden dat er geen onderscheid tussen beide termen wordt gemaakt. In artikel 1 CVA is de uitwisselbaarheid beperkt tot de situatie waarbij slechts sprake is van één enkele verkoop, terwijl artikel 1 niet verwijst naar het bepalen van de douanewaarde bij opeenvolgende verkopen. Het in algemene zin betogen dat sprake is van uitwisselbaarheid leidt hierbij tot misconcepties.

   MLS: in de CVA lijkt het woord importeur enkel te worden gebruikt indien sprake is van bepalingen over informatie-uitwisseling, bewijslastverdeling, het recht tot het indienen van verzoeken, beroepsmogelijkheden en zekerheidsstelling. Het gaat kortom om de toekenning van rechten en verplichtingen aan de persoon die uiteindelijk de invoeraangifte indient, terwijl de bepalingen waarin het woord 'koper' wordt gebruikt meer materieel van aard zijn. Deze bepalingen hebben onder andere betrekking op de vraag welke waarderingsmethode toegepast moet worden en welke prijselementen in aanmerking genomen moeten worden voor de vaststelling van de douanewaarde. De stelling van de Technische commissie

69 L. Ruessmann & A. Willems, Revisiting the First Sale for Export Rule: An Attempt to Remove Fairness in the Interest of Raising Revenues, Without Improving Legal Certainty, *World Customs Journal* 3(1), p. 48-49.

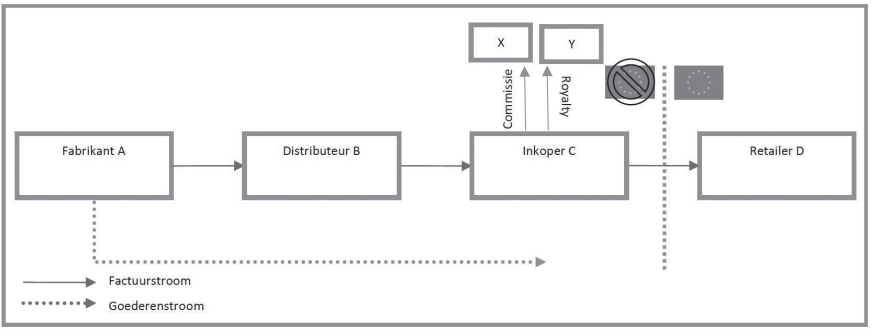
70 M.L. Schippers, Juridische houdbaarheid van de first-sale-for-exportregeling onder het DWU, EFS-verhandeling Post-Master in EU Customs Law 2015: Rotterdam, p. 17.

71 HvJ EEG 6 juni 1990, nr. C-11/89 (Unifert Handels GmbH tegen Hauptzollamt Münster), ECLI:EU:C:1990:237, r.o. 11.

douanewaarde van de WDO dat de termen importeur en koper uitwisselbaar zijn, onderschrijf ik derhalve niet. Dit betekent dat niet uit de CVA kan worden afgeleid dat de koper van de ingevoerde goederen gelijk moet zijn aan de persoon die optreedt als importeur.

3. R&W: de veronderstelling dat niet alle prijselementen in de prijs worden betrokken indien de douanewaarde wordt bepaald op basis van een eerste of eerdere verkoop faalt. Er zijn in de douanewetgeving voldoende waarborgen opgenomen om additionele prijselementen op te nemen in de douanewaarde. In dat kader wordt onder andere verwezen naar artikel 32, lid 1, onderdeel b, CDW (thans artikel 71, lid 1, onderdeel b, DWU) waaruit volgt dat '*assists*' moeten worden bijgeteld.[72]

   MLS: met *Ruessmann en Willems* ben ik van mening dat in de douanewetgeving inderdaad wordt voorzien in bepalingen die ertoe strekken dat bepaalde elementen in aanmerking moeten worden genomen voor de vaststelling van de douanewaarde. Voor zover het '*assists*' betreft, zal het voor het in aanmerking nemen niet uitmaken of de douanewaarde op een eerdere of eerste verkoop wordt vastgesteld of dat de douanewaarde wordt vastgesteld op basis van een laatste verkoop voor uitvoer. Voornoemde geldt eveneens voor transportkosten. Dit geldt onder voorwaarden echter niet voor commissie- en royaltybetalingen. 'Bijtelling' van commissie- en royaltybetalingen geschiedt namelijk enkel wanneer de commissie ten laste komt van de koper en zij niet in de werkelijk betaalde of te betalen prijs zijn begrepen c.q. de royaltybetaling een voorwaarde voor de verkoop betreft en verband houdt met de goederen die onderwerp zijn van de verkoop voor uitvoer. Een en ander kan aan de hand van onderstaand voorbeeld worden geïllustreerd zoals opgenomen in figuur 9.11. Fabrikant A verkoopt goederen aan distributeur B, waarop zij worden doorverkocht aan inkoper C die de goederen tot slot aan retailer D verkoopt. De goederen worden rechtstreeks vanuit een derde land naar de Europese Unie vervoerd. Inkoper C betaalt een commissie (niet zijnde een inkoopcommissie) aan partij X en verricht een royaltybetaling aan partij Y voor de goederen die hij van distributeur B betrekt als voorwaarde van die verkoop.



Figuur 9.11 – Keuze relevante verkoop voor uitvoer van belang voor bijtelling prijselementen

Indien de douanewaarde op basis van de verkoop C-D wordt bepaald, zouden de commissie- en royaltybetalingen in de werkelijk betaalde of te betalen prijs zijn begrepen. Indien de douanewaarde op basis van de verkoop B-C wordt vastgesteld, zouden de commissie- en royaltybetalingen in aanmerking genomen moeten worden. Indien de verkoop A-B echter als grondslag voor de douanewaarde wordt gebruikt, zijn de commissie- en royaltybetalingen niet in de werkelijk betaalde of te betalen prijs begrepen en hoeven zij ook niet separaat in aanmerking te worden genomen op basis van artikel 71, lid 1, onderdeel a, ten eerste respectievelijk lid c, DWU. In zoverre voert de Technische commissie douanewaarde van de

72 Zie over de bijtelling van *assists* nader onderdeel 10.3.

WDO een terecht punt aan en vindt dit tegenargument van *Ruessmann en Willems* slechts in beperkte mate toepassing.

4. R&W: de veronderstelling dat de *first-sale* de waarde vertegenwoordigt van de verkoopprijs die gelijk is aan de prijs op de lokale markt in het land van export is onjuist ('*Exporting country's home market prices*', zie onderdeel 5.3.3.2.3). Vaak vindt de eerste verkoop namelijk niet plaats tussen een fabrikant en een in hetzelfde land gevestigde partij.

   MLS: het standpunt van *Ruessmann en Willems* onderschrijf ik. In hedendaagse bedrijfsstructuren is het zeer gebruikelijk dat de partij die de goederen van de fabrikant aankoopt, niet in hetzelfde land is gevestigd. Neem daarbij het voorbeeld van de LRD zoals genoemd in onderdeel 1.4.5.4 waarbij de goederen centraal worden ingekocht. Daarbij zal een (regionale) principaal, die bijvoorbeeld in Zwitserland is gevestigd, de goederen betrekken van diverse fabrikanten gevestigd in derde landen en daaropvolgend doorverkopen aan lokale LRD's gevestigd in de Europese Unie. In deze structuur is sprake van twee opeenvolgende verkopen, maar de partij die de goederen betrekt van de fabrikant is niet gevestigd in hetzelfde land als de fabrikant. Desondanks zijn de goederen wel degelijk verkocht voor uitvoer naar het douanegebied van de Europese Unie.

5. R&W: de zienswijze van de Technische commissie douanewaarde van de WDO faalt, omdat zowel bij toepassing van het *first-sale* principe als bij toepassing van het *last-sale*- principe, douaneautoriteiten de mogelijkheid hebben om informatie op te vragen om na te gaan of de douanewaarde juist is aangegeven. Indien de douaneautoriteiten twijfels houden, kunnen zij overgaan tot afwijzing van de transactiewaarde.

   MLS: op grond van artikel 181bis TCDW konden douaneautoriteiten onder het CDW aanvullende informatie opvragen bij de aangever indien zij twijfels hadden of de aangegeven waarde overeenkwam met de totaal betaalde of te betalen prijs. Indien zij gegronde twijfels hielden na overlegging van de aanvullende informatie, konden zij de transactiewaarde van de hand wijzen (onderdeel 6.3.1). Bij toepassing van een eerste of eerdere waarde zijn in Commentaar 7 Douane Expertgroep (afdeling douanewaarde) criteria gesteld voor het door de aangever in te dienen bewijsmateriaal (onderdeel 9.4.6.3). Ook onder het DWU staat het de douaneautoriteiten op grond van artikel 140 UDWU vrij om aanvullende informatie op te vragen en de transactiewaarde van de hand te wijzen indien gegronde twijfels blijven bestaan over de aangegeven waarde. Deze bevoegdheden, stellen naar mijn mening de douaneautoriteiten zowel bij toepassing van een laatste alsmede een eerdere of eerste verkoop voldoende instaat om de informatie te verifiëren.

9.6.4 Afweging tussen het first-sale *en* last-sale *principe aan de hand van het toetsingskader*

9.6.4.1 Inleiding

Aan de hand van het toetsingskader wordt in dit onderdeel nader afgewogen of het *first-sale* of juist het *last-sale* principe passender is. Daartoe wordt specifiek ingegaan op in hoeverre één van beide principes:

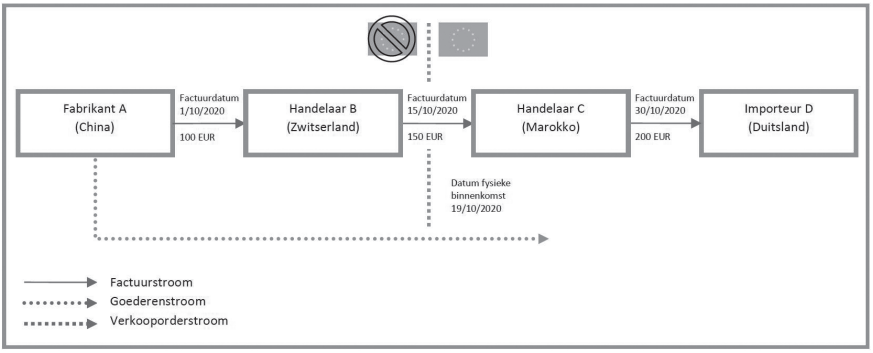
i. Een non-tarifaire belemmering opwerpt om de transactiewaarde van de ingevoerde goederen toe te passen, wat de rechtvaardigheid en neutraliteit van het douanewaardestelsel zou schaden en de toepassing van de transactiewaarde als preferente en primaire waarderingsmethode in gevaar brengt (onderdeel 9.6.4.2);
ii. In de weg staat aan het creëren van een gelijk speelveld tussen (grote) multinationale ondernemingen enerzijds en middelgrote en kleine ondernemingen anderzijds. Een

gelijk speelveld bewaakt de neutraliteit, eenvoud en billijkheid van het douanewaardestelsel (onderdeel 9.6.4.3);

iii. Ertoe leidt dat mogelijk arbitraire of fictieve waardes worden vastgesteld, hetgeen zich niet verhoudt met de neutraliteit die aan het stelsel ten grondslag ligt (onderdeel 9.6.4.4).

9.6.4.2 (Non-tarifaire) belemmering om de transactiewaarde van de ingevoerde goederen toe te passen

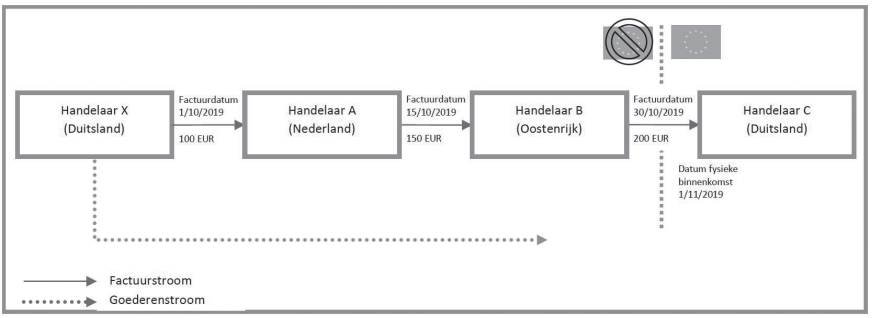
In beginsel werpen geen van beide benaderingen een non-tarifaire belemmering op voor de vaststelling van de douanewaarde. Dit is enkel anders voor wat betreft de toepassing van het *-last-sale* principe indien de douanewaarde bepaald moet worden op basis van een verkoop waarbij noch de koper noch de verkoper optreedt als importeur. Dit kan zich voordoen in het geval in een ABCD-transactie, verkoop B-C wordt aangemerkt als verkoop voor uitvoer, terwijl D als importeur optreedt. In figuur 9.12 is in dat kader een voorbeeld opgenomen waarbij volgtijdelijk de facturen worden uitgereikt tussen partijen A-B, B-C en C-D. De verkopen A-B en B-C vinden plaats voordat de goederen het douanegebied van de Europese Unie bereiken, terwijl de verkoop C-D pas daarna plaatsvindt. De goederen worden door importeur D ten invoer aangegeven in het douanegebied van de Europese Unie. In een dergelijk geval beschikt D, als importeur, niet per definitie over de juiste administratieve gegevens. Dit kan leiden tot additionele administratieve lasten. Indien hij namelijk niet beschikt over de juiste administratieve gegevens – denk aan de onderliggende factuur van de verkooptransactie – zal de douanewaarde mogelijk op basis van een alternatieve waarderingsmethode bepaald moeten worden.[73] Dit is onwenselijk aangezien de douanewaarde primair op basis van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen bepaald moet worden. Zoals hiervoor uitgelegd leidt een en ander potentieel ook tot hogere administratieve lasten en in die zin kan het *last-sale* principe een non-tarifaire belemmering opwerpen wat afbreuk doet aan de eenvoud van het douanewaardestelsel en strijd oplevert met de rechtvaardigheid en neutraliteit van het stelsel.



Figuur 9.12 – Importeur niet betrokken bij verkoop voor uitvoer

73 Zie voorbeeld 3b in European Commission, 17 Sept. 2020, Guidance Document on Customs Valuation Implementing Act Arts 128 and 136 UCC IA, and Art. 347 UCC IA, 17 Sept. 2020, TAXUD/2623395rev2/2020.

In Europees verband kon het concept *domestic sale* een non-tarifaire belemmering opwerpen om de transactiewaarde aan de hand van het *last-sale* principe toe te passen. Dit concept hield in dat verkopen tussen een in de EU-gevestigde koper en verkoper niet als verkoop voor uitvoer aangemerkt kon worden (onderdeel 9.4.4). Indien voor dezelfde goederenstroom ten tijde van de invoer geen andere verkoop voor uitvoer geïdentificeerd kan worden, moet de douanewaarde overeenkomstig een alternatieve waarderingsmethode bepaald worden. Een strikte toepassing van het concept *domestic sale* deed daarmee afbreuk aan het principe dat de douanewaarde zoveel als mogelijk bepaald moet worden op basis van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen. Een voorbeeld van een dergelijke situatie is opgenomen in figuur 9.13, waarbij alle partijen in de Europese Unie zijn gevestigd en handelaar X in een derde land een voorraad wijn aanhoudt. Deze wijn heeft hij aangekocht als belegging en de wijn ligt voor langere tijd in opslag in het derde land alvorens verkocht te worden aan handelaar A. Handelaar A verkoopt de wijn daarop aan handelaar B en handelaar B verkoopt de wijn aan handelaar C. Alle verkopen vinden plaats voor de fysieke binnenkomst van de goederen in het douanegebied van de Europese Unie. Nu alle partijen in de Europese Unie zijn gevestigd, diskwalificeren alle verkooptransacties bij de toepassing van het concept *domestic sale* principe als verkoop voor uitvoer en zal de douanewaarde moeten worden vastgesteld aan de hand van een alternatieve waarderingsmethoden. In het geval handelaar X wel buiten de Europese Unie is gevestigd, kwalificeert de verkoop tussen handelaar X en handelaar A als verkoop voor uitvoer. Zoals geschetst in figuur 9.13 is de importeur – afhankelijk van de leveringscondities handelaar B of C – dan echter niet als koper of verkoper betrokken bij de verkooptransactie die ten grondslag ligt aan het bepalen van de douanewaarde. *Mutatis mutandis* aan de situatie zoals beschreven in figuur 9.12 leidt dat tot een administratieve lastenverzwaring, omdat de importeur in de regel niet zal beschikken over de factuur op basis waarvan de douanewaarde wordt bepaald. Dit kan ertoe leiden dat om die reden de douanewaarde bepaald zal moeten worden aan de hand van een alternatieve waarderingsmethode. Dit verhoudt zich niet met het principe dat de douanewaarde zoveel als mogelijk aan de hand van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen vastgesteld moet worden en vergroot de kans dat de douanewaarde aan de hand van een arbitraire of fictieve waarde wordt bepaald.



Figuur 9.13 – Domestic sale

Het *first-sale* principe werpt in beginsel geen non-tarifaire belemmering op. Aangezien een dergelijk principe het de importeur vrijlaat om te kiezen tussen de verkopen voor uitvoer

die voorafgaand aan de invoer hebben plaatsgevonden, kan hij zijn keuze afhankelijk stellen van de beschikbare administratieve gegevens, waardoor het *first-sale* principe niet leidt tot een administratieve belemmering en daarmee een non-tarifaire belemmering.

9.6.4.3 Gelijk speelveld

Het is aannemelijk dat in de regel alleen verbonden partijen een eerdere of eerste verkoop in aanmerking kunnen nemen (onderdeel 9.2). Toepassing van het *first-sale* principe brengt namelijk met zich dat de factuur van een eerdere of eerste verkoop overgelegd moet worden aan de importeur in een latere schakel in de verkoopketen.[74] Het beschikbaar stellen van een factuur die toebehoort aan een eerdere of eerste verkoop, geeft een importeur inzicht in de marges van eerdere verkopen. Het komt minder vaak voor dat een marge wordt prijsgegeven aan een importeur, indien de betrokken partijen in de goederenketen niet-verbonden zijn. Een verschuiving van het *first-sale* principe naar een *last-sale* principe creëert in dat opzicht een *level playing field* tussen verbonden en niet-verbonden partijen en is daarmee neutraler en billijker. Daarbij komt dat in het midden- en kleinbedrijf vaker sprake zal zijn van internationale transacties tussen niet-verbonden partijen ten opzichte van multinationale ondernemingen die vaker internationale transacties tussen verbonden partijen zullen verrichten. Dat zou met zich brengen dat ondernemingen uit het midden- en kleinsegment minder eenvoudig een *first-sale* kunnen toepassen dan multinationale ondernemingen en zij in die zin gediscrimineerd worden. Ook hier zou een verschuiving naar het *last-sale* principe een *level playing field* creëren.

Perrick, Vander Schueren & Neville concluderen echter, mede op basis van een onderzoek van de US International Trade Commission[75] naar de toepassing van de *first-sale*, dat voornoemde ongelijkheid tussen verbonden en niet-verbonden partijen enerzijds en multinationale ondernemingen en het midden- en kleinsegment anderzijds, op basis van beschikbare data van invoertransacties in de Verenigde Staten minder groot is dan theoretisch werd aangenomen.[76] Zo worden *non-disclosure* overeenkomsten en andere interne controles gebruikt, om te voorkomen dat prijsmarges worden prijsgegeven, zodat ook niet-verbonden partijen gebruik kunnen maken van het *first-sale* principe. Daarnaast merken zij op dat:[77]

> "[…] *approximately 8.5 percent of U.S. importers (23,500 companies) took advantage of first sale; although this number cannot be dissected, such a large group must necessarily include a large number of SMEs.*"

74 Er zijn in de praktijk echter voorbeelden bekend waarbij derde partijen gebruik maken van het *first-sale* principe, zoals bijvoorbeeld in de kledingindustrie.

75 US International Trade Commission, Use of the 'First Sale Rule' for Customs Valuation of U.S. Imports Investigation No. 332-505 USITC Publication 4121, Dec. 2009. Zie ook onderdeel 9.4.5.

76 M. Perrick, P. Vander Schueren & M. Neville, 'First Sale' Under Severe Pressure in the EU, Practical Trade & Customs Strategies 3(6), p. 13–15.

77 M. Perrick, P. Vander Schueren & M. Neville, 'First Sale' Under Severe Pressure in the EU, Practical Trade & Customs Strategies 3(6), p. 15.

Gesteld kan derhalve worden dat het *last-sale* principe niet per se billijker is dan het *first-sale* principe. Tevens kan worden opgemerkt dat het *first-sale* past bij de tot voorkort gehanteerde handelspraktijken (zie ook onderdeel 9.5.5).

9.6.4.4 Arbitraire en fictieve waardes

De neutraliteit van het douanewaardestelsel wordt aangetast indien de wijze waarop de douanewaarde wordt vastgesteld, leidt tot protectionisme of arbitraire dan wel fictieve waarde vaststelling. In mijn optiek wordt de neutraliteit van het stelsel bij de toepassing van zowel het *first-sale* als *last-sale* principe in dat opzicht niet geschaad. Zo heb ik reeds in onderdeel 9.6.3 betoogd dat de toepassing van de *first-sale* benadering niet tot de vaststelling van arbitraire of fictieve waardes leidt zoals bijvoorbeeld de Technische commissie douanewaarde van de WDO aanvoert (zie onderdeel 9.6.2). Zoals in onderdeel 9.6.3 besproken leidt de *first-sale* benadering bijvoorbeeld niet tot de vaststelling van douanewaarde op basis van een *exporting country's home market price*.

De neutraliteit van het douanewaardestelsel wordt wel geschaad indien de toepassing van het *last-sale* principe ertoe leidt dat 'Europese winsten' in de heffing worden betrokken. Dit is bijvoorbeeld het geval indien een verkooporder tussen twee EU-gevestigde entiteiten wordt aangemerkt als *last-sale,* terwijl de verkoop die aanleiding geeft tot de internationale goederenbeweging een eerdere transactieschakel betreft. Een dergelijke heffing lijkt dan, net als de ASP, zoals besproken in onderdeel 5.3.3.2.1, een arbitraire douanewaarde in de hand te spelen, hetgeen bij de totstandkoming van de CVA juist als verwerpelijk is gekwalificeerd en strijdig is met de neutraliteit van het douanewaardestelsel.

9.6.5 Deelconclusie

Op basis van een grammaticale interpretatie van artikel 1 CVA is het mijns inziens maar zeer de vraag of de zienswijze van de Technische commissie douanewaarde van de WDO in conformiteit is met de letterlijke tekst van de CVA. In mijn optiek verbiedt de CVA niet de toepassing van een eerdere of eerste verkoopwaarde als grondslag voor de douanewaarde indien de CVA wordt uitgelegd overeenkomstig de betekenis die doorgaans wordt gegeven aan de bepalingen (zie in dat kader de onderdelen 9.6.3 en 9.5.3.2). Het kan om die reden worden betoogd dat de zienswijze van de Technische commissie douanewaarde van de WDO de reikwijdte van de CVA ongeoorloofd inperkt. Dat maakt dat het WHO-leden op basis van de letterlijke tekst nog steeds vrijstaat om de douanewaarde vast te stellen op basis van een eerdere of eerste verkoop.

Bij het maken van een afweging zal een WHO-land echter het doel en de strekking van de CVA voor ogen moeten blijven houden. In dat kader moet het *first-sale* en *last-sale* principe tegen het toetsingskader worden afgezet, waarmee in feite een teleologische interpretatie wordt toegepast. Hieruit volgt dat zowel het *first-sale* als *last-sale* principe zich op bepaalde punten niet verhoudt met de uitgangspunten van de CVA. In dat kader lijkt het *last-sale* principe in bepaalde gevallen een non-tarifaire belemmering op te kunnen werpen als de importeur niet over de benodigde administratieve gegevens beschikt, omdat hij niet als koper of verkoper bij de *last-sale* is betrokken. De toepassing van het *first-sale* principe

kan er echter toe leiden dat de transactiewaarde niet gelijk is aan de werkelijke waarde van de ingevoerde goederen, omdat bepaalde bijtelelementen niet in aanmerking worden genomen (punt 2 in de onderdelen 9.6.2 en 9.6.4). Deze afbreuk aan de uitgangspunten van de CVA lijkt zwaarder te wegen dan de eventuele administratieve lastenverzwaring die het *last-sale* principe met zich brengt. Derhalve lijkt een lichte voorkeur uit te gaan naar de toepassing van het *last-sale* principe boven het *first-sale* principe. Dit komt tegelijk de uniformiteit ten goede nu, ten gevolge van de publicatie van Commentary 22.1, nagenoeg alle WHO-landen een *last-sale* principe toepassen.

9.7 Voorstel voor een alternatief systeem onder het DWU

9.7.1 Inleiding

De CVA-bepalingen lijken grammaticaal bezien ruimte te laten om een eerdere of eerste verkoop in aanmerking te nemen voor het bepalen van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen (onderdeel 9.6.3). Het toetsingskader (onderdeel 9.6.4), de zienswijze van de Technische commissie douanewaarde van de WDO (onderdeel 9.3) en de internationale tendens lijken juist aan te sluiten bij het *last-sale* principe (onderdeel 9.5). In dat kader is de introductie van het *last-sale* principe in de Europese Unie te billijken. Er moeten in dat kader echter wel passende randvoorwaarden in acht worden genomen, omdat het *last-sale* principe qua juridische inbedding te wensen overlaat doordat de Europese Commissie thans zijn uitvoeringsbevoegdheden overschreden lijkt te hebben (onderdeel 9.4.6.6) en de wijze waarop de *last sale* wordt toegepast afbreuk doet aan de uitgangspunten van de CVA (onderdeel 9.4).

Om die reden voorzie ik in onderdeel 9.7.3 in een voorstel voor een alternatief systeem. Het is daarbij belangrijk dat de juridische inbedding aansluit bij de rangorde die geldt tussen het internationale en EU-recht enerzijds en de rangorde tussen de verschillende handelingen die het EU-recht biedt anderzijds (onderdeel 9.7.2). Ten slotte moet een criterium geïntroduceerd worden dat zich verhoudt met de uitgangspunten van de CVA (onderdeel 9.7.3). Met het presenteren van een alternatief systeem beantwoord ik de elfde deelvraag van dit onderzoek dat luidt:

"*Op welke wijze zou de transactiewaarde bepaald moeten worden bij opeenvolgende verkopen?*"

9.7.2 Juridische inbedding van het last-sale principe onder het DWU

Het *last-sale* principe lijkt beter aansluiting te vinden bij de uitgangspunten die ten grondslag liggen aan het bepalen van de douanewaarde. Binnen de bandbreedtes van de CVA lijken WHO-leden ertoe gerechtigd om hun douanewaardesysteem zo in te richten dat de douanewaarde wordt bepaald op basis van wat in de Europese Unie de laatste verkoop voor uitvoer wordt genoemd. Zoals in onderdeel 9.4.6.6 echter uiteengezet, lijkt de introductie van het *last-sale* principe in het UDWU ertoe te leiden dat de Europese Commissie zijn bevoegdheden oneigenlijk heeft gebruikt. Het introduceren van het *last-sale* principe zou derhalve moeten plaatsvinden in het DWU en in het bijzonder in hoofdstuk 1, titel 1, van het DWU waarin de definities zijn opgenomen en in hoofdstuk 3, titel 2, van het DWU

waarin de douanewaardebepalingen zijn vervat. In het hiernavolgende onderdeel doe ik hiervoor een voorstel.

9.7.3 Introductie 'koper in EU'-concept in het DWU

In onderdeel 9.5 zijn alternatieve wijze besproken waarop een systeem gelijk aan het *last-sale* principe geïntroduceerd is in Australië, Canada en Japan. De '*import sales transaction*' zoals toegepast in Australië wijkt af van het 'verkoop voor uitvoer'-principe zoals we die kennen uit de CVA. Er wordt daarmee een nieuw criterium geïntroduceerd zonder basis in de CVA. De benadering zoals gehanteerd in Australië heeft daarnaast als nadeel dat indien sprake is van twee opeenvolgende verkopen, de laatste van de twee verkopen de laatste verkoop voor uitvoer betreft ongeacht de vestigingsplaats. Dat brengt het risico met zich dat wanneer het een verkoop betreft tussen twee in de Europese Unie gevestigde entiteiten, er mogelijk winsten gerelateerd aan in de Europese Unie uitgeoefende functies en risico's in de douaneheffing worden betrokken. Dat wordt voorkomen als een vestigingscriterium wordt geïntroduceerd in de douanewaardebepalingen van het DWU. Dit verandert in wezen niet het 'verkoop voor uitvoer' concept zoals vastgelegd in de CVA, maar waarborgt wel – indien het op een juiste wijze geïntroduceerd wordt – dat het concept wordt toegepast in lijn met de uitgangspunten zoals vervat in de CVA (zie onderdeel 9.6).

De douanewaardebepalingen in Canada en Japan kennen een vestigingscriterium. Uitgangspunt bij beide is dat de relevante verkoop voor uitvoer de verkoop betreft waarbij de koper gevestigd is in Canada respectievelijk Japan. Er kunnen zich echter situaties voordoen dat een goed wordt verkocht voor uitvoer naar de Europese Unie en de koper niet in de Europese Unie is gevestigd. In Japan leidt dit ertoe dat de transactiewaarde van de ingevoerde goederen niet gebruikt kan worden om de douanewaarde vast te stellen. Dat lijkt mij afbreuk doen aan het principe dat voor het bepalen van de douanewaarde zoveel mogelijk bij de transactiewaarde aangesloten moet worden. De 'Canadese route' lijkt in dat opzicht in een betere blauwdruk te voorzien, omdat ook in het geval er in Canada geen koper geïdentificeerd kan worden, de douanewaarde nog steeds overeenkomstig de transactiewaarde van de ingevoerde goederen vastgesteld kan worden.

Het introduceren van een vestigingscriterium druist echter in tegen de uitleg die het Hof van Justitie heeft gegeven aan artikel 3 Verordening (EEG) nr. 1224/80 (thans artikel 70 DWU). In het arrest *Unifert Handels GmbH tegen Hauptzollamt Münster* heeft het Hof van Justitie namelijk overwogen dat de vestigingsplaats van een koper en verkoper geen betekenis heeft voor de vraag of een transactie als verkoop voor uitvoer kan worden aangemerkt. Derhalve moet, zoals reeds is besproken in onderdeel 9.7.2, het vestigingscriterium geïntroduceerd worden in artikel 70 DWU. Naar mijn mening zou daartoe het onderstreepte deel aan artikel 70, lid 1, DWU toegevoegd moeten worden:

<u>Artikel 70 DWU</u>

Lid 1 De primaire basis voor de douanewaarde van goederen is de transactiewaarde, te weten: de voor de goederen werkelijk betaalde of te betalen prijs bij verkoop voor uitvoer naar het douanegebied van de Unie <u>verricht aan een koper in de Europese Unie</u>, waar nodig aangepast.

In artikel 5 staan de definities opgenomen van termen zoals gebruikt in het DWU. Daaraan moet een nieuw lid worden toegevoegd met een definitie van het begrip 'koper in de Europese Unie'. Deze zou als volgt kunnen luiden:

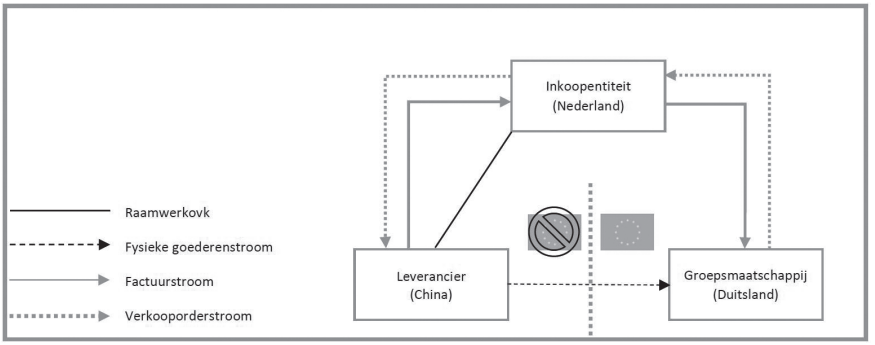
> Artikel 5
>
> Lid 42 "koper in de Europese Unie": een verkoop verricht door een niet in de Europese Unie gevestigde verkoper in de zin van artikel 5, lid 31, DWU aan een koper die:
>
> a) in de Europese Unie is gevestigd in de zin van artikel 5, lid 31, DWU; of
> b) wanneer a geen toepassing vindt: de goederen gebruikt voor eigen consumptie of gebruik of exploitatie in de Europese Unie en de goederen niet bestemd heeft voor verkoop; of
> c) wanneer a en b geen toepassing vinden: de goederen heeft aangekocht en bestemd heeft voor wederverkoop in de Europese Unie, maar de goederen nog niet heeft verkocht aan een in de Europese Unie gevestigde persoon voordat de koper de goederen zelf heeft aangekocht.

De introductie van het 'koper in de Europese Unie'-concept waarborgt dat voor het bepalen van de douanewaarde wordt aangesloten bij de *last-sale*, maar voorkomt tegelijkertijd dat winsten gerelateerd aan in de Europese Unie uitgeoefende functies en risico in de douaneheffing worden betrokken. In het navolgende onderdeel wordt aan de hand van diverse fiscaal operationele modellen (onderdeel 1.4) toegelicht hoe het 'koper in EU'-concept uitwerkt.

9.7.4 Voorbeelden

9.7.4.1 Onderdeel a: verkoop aan in de Europese Unie gevestigde koper

In het voorbeeld dat schematisch is weergegeven in figuur 9.14 koopt een in Nederland gevestigde gecentraliseerde inkoopentiteit (onderdeel 1.4.3.4) goederen aan van een in China gevestigde leverancier, die de goederen daaropvolgend verkoopt aan zijn in Duitsland gevestigde groepsmaatschappij. De verkopen vinden plaats voordat de goederen fysiek het douanegebied van de Europese Unie hebben bereikt. Voor de toepassing van het 'koper in de EU'-concept moet voor het identificeren van de relevante verkooptransactie op basis van artikel 5, lid 42, onderdeel a, DWU primair worden aangesloten bij de verkoop tussen een niet in de EU-gevestigde verkoper en een in de EU-gevestigde koper. In het onderhavige voorbeeld betreft dit de verkooptransactie tussen de leverancier en de gecentraliseerde inkoopentiteit.

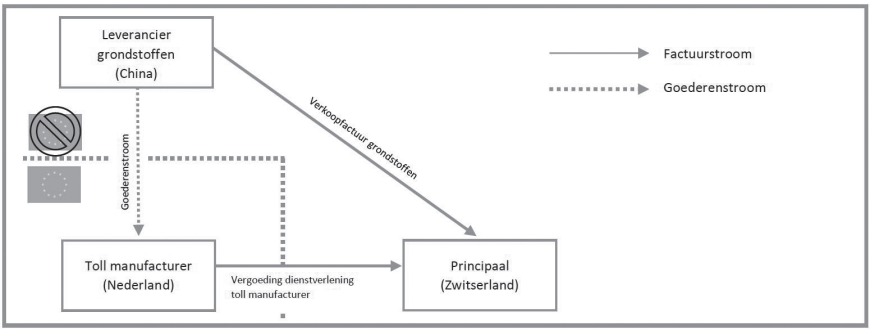


Figuur 9.14 – Buy-sell model

Indien de gecentraliseerde inkoopentiteit niet in de Europese Unie is gevestigd, wordt op basis van artikel 5, lid 42, onderdeel a, DWU aangesloten bij de verkooptransactie tussen de gecentraliseerde inkoopentiteit en de in Duitsland gevestigde groepsmaatschappij. Indien ook de groepsmaatschappij niet in de Europese Unie is gevestigd, kan onderdeel a geen toepassing vinden. De douanewaarde wordt dan bepaald op basis van de verkooptransactie tussen de gecentraliseerde inkoopentiteit en de groepsmaatschappij. De grondslag daarvoor betreft artikel 5, lid 42, onderdeel b, DWU voor zover de groepsmaatschappij de goederen gebruikt voor eigen gebruik of exploitatie. Indien de groepsmaatschappij de goederen heeft bestemd voor wederverkoop, maar nog geen in de Europese Unie gevestigde koper heeft gevonden voordat hij zelf de goederen heeft aangekocht, vindt onderdeel c van artikel 5, lid 42, DWU toepassing.

9.7.4.2 Onderdeel b: niet EU-gevestigde koper, goederen bestemd voor eigen consumptie of exploitatie

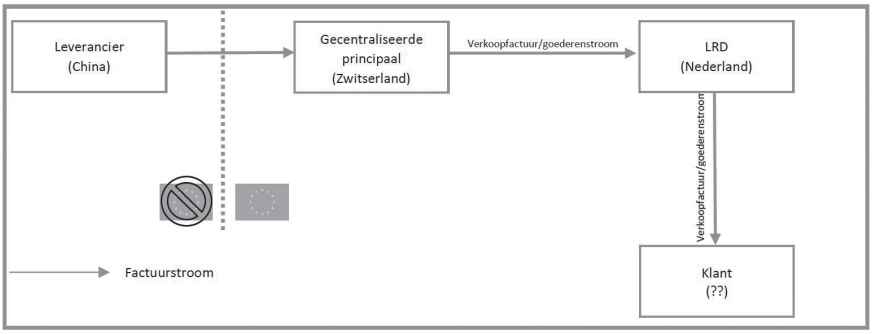
Indien er geen in de Europese Unie gevestigde koper geïdentificeerd kan worden, moet worden onderzocht of de niet in de EU-gevestigde koper van de goederen de goederen beoogd aan te wenden voor eigen consumptie of exploitatie. In dat geval wordt de verkooptransactie aan die koper gebruikt voor het vaststellen van de douanewaarde. Een voorbeeld voor de in onderdeel b van artikel 5, lid 42, DWU bedoelde situaties betreft de niet in de EU-gevestigde principaal die grondstoffen (of halffabricaten) aankoopt in een derde land en in de Europese Unie laat be- of verwerken door een *toll manufacturer* (onderdeel 1.4.4.2). Het feitencomplex is schematisch weergegeven in figuur 9.15. In dit voorbeeld koopt een in Zwitserland gevestigde principaal goederen aan van een in China gevestigde leverancier. De goederen worden rechtstreeks verscheept naar de Europese Unie en daar in opdracht van de principaal be- of verwerkt door een *toll manufacturer.* De *toll manufacturer* verkrijgt niet de eigendom over de grondstoffen noch de vervaardigde goederen. In een dergelijk geval kan de douanewaarde worden bepaald aan de hand van de verkooptransactie tussen de leverancier en de principaal onder toepassing van artikel 5, lid 42, onderdeel b, DWU.



Figuur 9.15 – Toll manufacturer

9.7.4.3 Onderdeel c: niet EU-gevestigde koper, goederen bestemd voor wederverkoop

In het voorbeeld zoals schematisch weergegeven in figuur 9.16 verkoopt een in China gevestigde leverancier goederen aan van een in Zwitserland gevestigde gecentraliseerde principaal (onderdeel 1.4.5.4), die onderdeel uitmaakt van een concern met diverse lokale in de EU-gevestigde LRD's. De goederen worden als onderdeel van de verkoop naar de Europese Unie verscheept en aldaar ten invoer aangegeven. De goederen worden vervolgens in Nederland opgeslagen in een opslagloods in afwachting van wederverkoop. Op het moment dat een klant een verkooporder plaatst bij één van de in de Europese Unie gevestigde LRD's, vindt een levering plaats van de gecentraliseerde principaal aan de LRD die de goederen direct doorlevert aan de klant. Voor de toepassing van het 'koper in de EU'-concept moet voor het identificeren van de relevante verkooptransactie op basis van artikel 5, lid 42, onderdeel a, DWU primair worden aangesloten bij de verkoop tussen een niet in de EU-gevestigde verkoper en een in de EU-gevestigde koper. In het onderhavige voorbeeld heeft een dergelijke verkoop niet plaatsgevonden voordat de goederen het douanegebied van de Europese Unie hebben bereikt. Derhalve moet worden getoetst of onderdeel b of c toepassing vindt. Nu vast staat dat de gecentraliseerde principaal de goederen heeft bestemd voor wederverkoop vindt onderdeel c van artikel 5, lid 42, DWU toepassing. Dat betekent dat op basis van de transactiewaarde tussen de leverancier en de gecentraliseerde principaal de douanewaarde wordt bepaald.



Figuur 9.16 – Limited risk distributor

HOOFDSTUK 10

De transactiewaarde van ingevoerde goederen bij intragroepstransacties

10.1 Inleiding[1]

De aandacht voor de vaststelling van interne verrekenprijzen en de invloed ervan op de vaststelling van de douanewaarde is in zowel de praktijk als wetenschap toegenomen vanwege het BEPS-project alsmede economische globalisatie en de daarmee gepaard gaande intensivering van intragroepstransacties.[2] Ook het verschijnen van diverse instrumenten van de Technische commissie douanewaarde van de WDO over de samenloop hebben daaraan bijgedragen.[3] Vanuit Europeesrechtelijk perspectief is deze aandacht vooral toegenomen vanwege het arrest *Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH tegen Hauptzollamt München*[4,5] In deze zaak lijkt het Hof van Justitie te oordelen dat het onder de bepalingen van het CDW niet is toegestaan om de transactiewaarde van de ingevoerde goederen te baseren op een initiële verrekenprijs die retroactief wordt aangepast. De reikwijdte van het arrest is nog

1 Dit hoofdstuk is gebaseerd en bouwt verder op eerdere publicaties van mijn hand (al dan niet met een co-auteur): M.L. Schippers, Retroactieve interne verrekenprijsaanpassingen en de douanewaarde, *NTFR-B* 11(7/8), p. 25-32, M. Friedhoff en M.L. Schippers, HvJ Hamamatsu: een abrupt einde aan de wisselwerking tussen verrekenprijzen en douanewaarde?, *Wfr* 2018/7246, p. 909-921 en M.L. Schippers, Afstemmen douanewaarde op verrekenprijzen: juridische ruimte na Hamamatsu en operationalisering, *TFO* 163(4), p. 105-111.

2 Het BEPS-project noopt tot herijking van verrekenprijsbeleid bij ondernemingen, wat op zichzelf de perfecte aanleiding kan vormen tot nadere afstemming van de vaststelling van de douanewaarde op de vaststelling van de douanewaarde. D.V. Pike, "BEPS" – The New Frontier for Customs Valuation, Georgetown Law. Zie nader onderdeel 1.1.

3 Zie in het bijzonder Commentary 23.1, Case Studies 14.1 en 14.2 en *WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing* (24 juni 2015, geüpdatet in 2018). Deze instrumenten worden in meer detail besproken in onderdeel 10.4.2.

4 HvJ EU 20 december 2017, nr. C-529/16 (Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH tegen Hauptzollamt München), ECLI:EU:C:2017:984.

5 In de literatuur verschenen sedertdien onder andere de volgende artikelen: M. Friedhoff and M.L. Schippers, ECJ Judgment in Hamamatsu Case: An Abrupt End to Interaction Between Transfer Pricing and Customs Valuation?, *EC Tax Review* 28(1), p. 32–42; J. Tuominen, European Union - The Link between Transfer Pricing and EU Customs Valuation Law: Is There Any and How Could It Be Strengthened?, *ITPJ* 25(6), p. 436-453; E. De Angelis and T. Elshof, European Union – The Interplay between Transfer Pricing and Customs Valuation in Case of Retroactive Profit Adjustments: The Position of the ECJ in the Case Hamamatsu Photonics GmbH (C-529/16), *ITPJ* 25(4), p. 300-305; D. Rovetta, L.C. Beretta, A. Smiatacz, The Court of Justice of the European Union Judgment in the Hamamatsu Case: Defending EU Customs Valuation Law from the 'Transfer Pricing Folly' in Customs Matters, *GTCJ* 13(5), p. 187–190.

niet uitgekristalliseerd (onder het huidige douanewetboek) en het oordeel van het Hof van Justitie lijkt voor meer dan één interpretatie vatbaar.[6]

In onderdeel 7.5.5 is reeds ingegaan op de vaststelling van de transactiewaarde van ingevoerde goederen bij verbonden partijen. Uit dit onderdeel volgt dat de aangever op verzoek van de douaneautoriteiten moet aantonen dat de transactiewaarde door de verbondenheid van personen niet is beïnvloed. Hij slaagt in zijn bewijslast als hij aantoont dat de transactiewaarde één van de testwaarden zeer dicht benaderd. In de praktijk kunnen testwaarden veelal niet geïdentificeerd worden door de strenge voorwaarden die gelden voor de toepassing ervan (onderdeel 7.5.5.4). Op basis van een onderzoek naar de omstandigheden van de verkoop moet in dat geval worden aangetoond dat geen sprake is van prijsbeïnvloeding (onderdeel 7.5.5.3). De aangever is vrij in zijn bewijslast en in de praktijk wordt verrekenprijsdocumentatie overgelegd als invulling van dit onderzoek. Net als voor de douanewaarde bij intragroepstransacties, moet voor de vaststelling van interne verrekenprijzen een 'zakelijkheidstoets' worden aangelegd. In dit hoofdstuk wordt ingegaan op de vraag of i) verrekenprijsdocumentatie gebruikt kan worden om aan te tonen dat de transactiewaarde van ingevoerde goederen bij intragroepstransacties niet is beïnvloed, en op de vraag ii) in hoeverre interne verrekenprijsaanpassingen invloed (moeten) hebben op het (definitief) vaststellen van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen bij intragroepstransacties.[7]

In onderdeel 10.2 wordt de problematiek rondom de samenloop nader geduid en wordt vanuit conceptueel oogpunt ingegaan op de vraag of er voor de vaststelling van de douanewaarde aansluiting gezocht moet worden bij de vaststelling van interne verrekenprijzen. Gelet op de elementen van het toetsingskader, zal blijken dat nadere afstemming gewenst is. Om aanbevelingen te formuleren voor (een nadere) afstemming tussen de vaststelling van de douanewaarde en interne verrekenprijzen bij intragroepstransacties, is het van belang om te onderzoeken hoe de douanewaarde en hoe interne verrekenprijzen tot stand komen bij intragroepstransacties. Voor de douanewaarde verwijs ik in dat kader naar onderdeel 7.5.4 en voor de vaststelling van interne verrekenprijzen naar onderdeel 10.3. In laatstgenoemd onderdeel zal ik ook telkens de verschillen met de wijze waarop de douanewaarde bij intragroepstransacties wordt vastgesteld benoemen. Ik merk daarbij op dat de verschillen thans nog geregeld worden aangevoerd om te bepleiten dat afstemming vanuit juridisch en operationeel opzicht onmogelijk is. Zoals in dit onderdeel wordt toegelicht, lijken de verschillen in toenemende mate overbrugd te kunnen worden, in het bijzonder doordat de vaststelling van interne verrekenprijzen frequenter en in toenemende mate lijkt plaats te vinden op transactie- en productniveau door het gebruik van technologische toepassingen. In de onderdelen 10.4 en 10.5 bespreek ik vanuit breder internationaal respectievelijk Europeesrechtelijk perspectief wat op basis van wettelijke bepalingen en jurisprudentie thans de speelruimte is om verrekenprijsdocumentatie te gebruiken om aan te tonen dat de prijs door de verbondenheid niet is beïnvloed en in hoeverre interne verrekenprijsaanpassingen in aanmerking genomen (moeten) worden

6 Zie de artikelen genoemd in voetnoot 5.

7 Verbondenheid kan vanuit douanerechtelijk perspectief ook volgen uit een familieband. De vaststelling van de transactiewaarde van ingevoerde goederen in die gevallen laat ik verder buiten beschouwing in dit onderzoek, omdat ik mij richt op B2B-transacties.

voor het (definitief) vaststellen van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen bij intragroepstransacties. De beantwoording van de twaalfde deelvraag van dit onderzoek komt aan bod in onderdeel 10.6. Deze deelvraag luidt:

> "*In hoeverre en op welke wijze kan de transactiewaarde worden toegepast bij een verkoop voor uitvoer tussen verbonden personen in de Europese Unie?*"

In onderdeel 10.7 bespreek ik voorstellen voor (een nadere) juridische afstemming van de vaststelling van de douanewaarde op de vaststelling van interne verrekenprijzen onder het DWU.

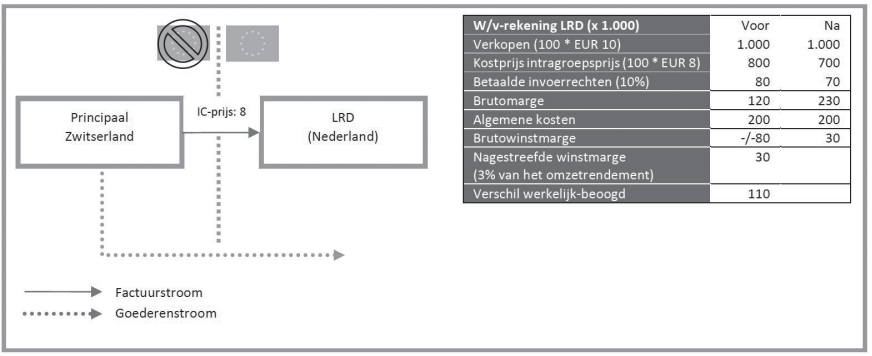
10.2 Wenselijkheid tot afstemming van de douanewaarde en interne verrekenprijzen bij intragroepstransacties

10.2.1 Wat is het probleem?

Indien een intragroepstransactie wordt aangegaan waarbij goederen ten invoer worden aangegeven, wordt zowel een douanewaarde vastgesteld als een interne verrekenprijs. Zowel bij de vaststelling van de douanewaarde bij verbonden partijen alsmede de vaststelling van verrekenprijzen bij gelieerde partijen, is het doel om een prijs vast te stellen die ook zou zijn vastgesteld, indien partijen niet met elkaar waren verbonden respectievelijk gelieerd. Ondanks dit gezamenlijk doel, heeft de vaststelling van de douanewaarde een andere wettelijke basis dan de vaststelling van interne verrekenprijzen. Dat brengt het risico met zich dat voor de douanewaarde een andere prijs wordt gehanteerd dan voor de interne verrekenprijzen. Van belang om in dat kader in ogenschouw te nemen is dat de belasting- en douaneautoriteiten in het land van invoer een tegenstrijdig belang zullen hebben; de belastingautoriteiten hebben belang bij een lage interne verrekenprijs, waar douaneautoriteiten dat hebben bij een hoge douanewaarde.[8] Ik zal dat met een voorbeeld inzichtelijk maken.[9]

8 OESO-richtlijnen 1.137-1.138, VN-richtlijnen B.2.4.7 en *WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing* (24 juni 2015, geüpdatet in 2018), p. 57.

9 Het belang van de belasting- en douaneautoriteiten hangt ook samen met de belasting- respectievelijk invoertarieven die in het land van invoer gelden. In ontwikkelingslanden zullen de invoertarieven veelal hoger zijn dan in ontwikkelde landen, omdat in ontwikkelingslanden invoerrechten nog een substantieel deel uitmaken van de belastingmix, zie L. Pogorelova, Trade and Transfer Pricing, *Intertax* 40(1), p. 44-45.



W/v-rekening LRD (x 1.000)	Voor	Na
Verkopen (100 * EUR 10)	1.000	1.000
Kostprijs intragroepsprijs (100 * EUR 8)	800	700
Betaalde invoerrechten (10%)	80	70
Brutomarge	120	230
Algemene kosten	200	200
Brutowinstmarge	-/-80	30
Nagestreefde winstmarge (3% van het omzetrendement)	30	
Verschil werkelijk-beoogd	110	

Figuur 10.1 – Voorbeeld tegenstrijdig belang belasting- en douaneautoriteiten.

In het voorbeeld zoals weergegeven in figuur 10.1 verkoopt een in Zwitserland gevestigde principaal goederen aan een in Nederland gevestigde en aldaar winstbelastingplichtige LRD tegen een intragroepsprijs van 8.000 EUR. De LRD geeft de goederen aan voor het vrije verkeer in Nederland, waarbij zij de douanewaarde bepaalt aan de hand van de intragroepsprijs van 8.000 EUR. De producten worden daaropvolgend doorverkocht tegen 10.000 EUR. In het boekjaar worden 100 producten verkocht. Dit levert een brutowinstmarge op van -/-80.000 EUR. De beoogde winst van 30.000 EUR, gebaseerd op en zakelijke nagestreefde winstmarge (3% van het omzetrendement van 1.000.000 EUR), wordt niet behaald. In plaats daarvan wordt een verlies van 80.000 EUR geleden. Derhalve zal een neerwaartse retroactieve interne verrekenprijsaanpassing moeten plaatsvinden, waarbij de intragroepsprijs wordt bijgesteld naar 7.000 EUR.[10] Indien het winstbelastingtarief 25% bedraagt zijn de gevolgen voor het bedrag aan verschuldigde winstbelasting respectievelijk het bedrag aan verschuldigde invoerrechten in het land van invoer als volgt:

– Het bedrag aan verschuldigde winstbelasting zal toenemen met 7.500 EUR ((0 EUR +/+ 30.000 EUR) * 25%).[11]
– Het bedrag aan verschuldigde invoerrechten zal afnemen met 10.000 EUR (70.000 EUR -/- 80.000 EUR).

10 De kostprijs na de verrekenprijsaanpassing wordt aan de hand van de volgende formule berekend: (verkopen -/- brutomarge) / 110%. De verkopen blijven 1.000.000 EUR. De brutowinstmarge van 230.000 EUR bestaat uit de algemene kosten (200.000 EUR) enerzijds en de brutowinstmarge (3% van 1.000.000 EUR) anderzijds. De 110% wordt gevormd door het percentage aan verschuldigde invoerrechten (10%) enerzijds en de kostprijs (100%) anderzijds. De kostprijs na de verrekenprijsaanpassing bedraagt derhalve: (1.000.000 -/- 230.000) / 110% = 700.000 EUR.

11 In het voorbeeld heb ik een 'winst' aangehouden van 0 EUR. Eigenlijk gaat het om een verlies van 80.000 EUR. Afhankelijk van de winstbelastingbepalingen in het land van invoer, kan dit verlies worden verrekend met winsten die in andere jaren zijn behaald of, onder voorwaarden en in Europeesverband, kan het verlies worden verrekend met winsten die door gelieerde entiteiten elders in de EU zijn behaald, mits het verlies niet verrekenbaar is in het land van invoer. Zie HvJ EG 13 december 2005, nr. C-446/03 (Marks & Spencer plc tegen David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)), ECLI:EU:C:2005:763.

In het land van invoer zal in totaal 2.500 EUR minder belasting/invoerrechten verschuldigd zijn (7.500 EUR -/- 10.000 EUR).[12] De belastingautoriteiten zullen een dergelijke aanpassing meer voorstaan dan de douaneautoriteiten gelet op de gederfde invoerrechten.[13] Dit verschil is echter overkomelijk, te meer nu in toenemende mate, aangemoedigd door de WDO, een dialoog plaatsvindt tussen de *stakeholders* betrokken bij de vaststelling van de douanewaarde en verrekenprijzen.[14] Dat neemt niet weg dat bepaalde landen thans geen teruggaaf van betaalde invoerrechten verlenen in het geval van een neerwaartse verrekenprijsaanpassing, terwijl zij in de omgekeerde situatie – bij een opwaartse verrekenprijsaanpassing – wel additionele invoerrechten zullen heffen. Daarnaast wordt het op onjuiste wijze aangeven van de douanewaarde in Nederland overeenkomstig artikel 10:5 Adw aangemerkt als strafbaar feit en worden rentes in rekening gebracht over de additioneel af te dragen invoerrechten ten gevolge van een opwaartse verrekenprijsaanpassing. De reden dat landen verschillende posities innemen heeft te maken met het gebrek aan wettelijke bepalingen die de samenloop tussen de vaststelling van de douanewaarde en de vaststelling van verrekenprijzen faciliteren. Het verschil in de grondslag (lees: wetgeving) waarop de douanewaarde en verrekenprijzen worden vastgesteld lijkt echter door richtsnoeren[15], reconciliatieprogramma's[16] en/of gezamenlijke APA/BWI-programma's[17] overbrugd te kunnen worden. Daarbij moet wel aandacht uitgaan naar diverse verschillen die bestaan tussen de vaststelling van de douanewaarde en de vaststelling van interne verrekenprijzen.[18] Ik benoem de verschillen hierna op hoofdlijnen en ga er verder op in onderdeel 10.3 op in.

Ten eerste wordt voor de douanewaarde onderzocht of sprake is van prijsbeïnvloeding indien partijen zijn verbonden, waar de toetsing van het *arm's-length*-beginsel bij verrekenprijzen plaatsvindt indien sprake is van gelieerde partijen (onderdelen 7.5.5.2 en 10.3.2). Het onderscheid tussen 'verbonden' en 'gelieerde partijen' acht ik marginaal. De situaties waarin partijen zijn verbonden staan limitatief opgesomd in artikel 127 UDWU en lijken een ruimer bereik te hebben dan het begrip 'gelieerde personen'. Verbondenheid volgt namelijk reeds uit een familieband of uit de zeggenschap of controle die een partij over de ander heeft. Een tweede verschil houdt verband met de verschillende waarderingsmethoden die gehanteerd worden (onderdelen 6.2 en 10.3.6). De methoden voor de vaststelling van de douanewaarde kennen een onderlinge subsidiariteitsband en vinden op basis van een strikte hiërarchie toepassing (onderdeel 6.2.2), waarbij primair wordt aangesloten bij de transactiewaarde van de ingevoerde goederen (onderdeel 5.4). Voor de vaststelling van verrekenprijzen kan vrijelijk worden gekozen tussen diverse methoden,

12 Eventueel heeft de retroactieve interne verrekenprijsaanpassing ook gevolgen voor de verschuldigde winstbelasting en uitvoerrechten in het land van uitvoer.

13 Het voorbeeld illustreert de belangen van belasting- en douaneautoriteiten in het land van invoer. Voor winstbelastingdoeleinden moet echter ook in aanmerking worden genomen dat de verrekenprijsaanpassing in het land van invoer ook gevolgd kan worden door een spiegelbeeldige correctie in het land waar de verkoper van de ingevoerde goederen is gevestigd. Zie onderdeel 10.3.7.

14 *WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing* (24 juni 2015, geüpdatet in 2018), p. 72-74 en onderdeel 10.4.2.2.

15 Zie bijvoorbeeld onderdeel 10.4.3.2.

16 Zie bijvoorbeeld onderdeel 10.4.3.3.

17 Zie bijvoorbeeld onderdeel 10.4.3.4.

18 L. Ping, Transfer Pricing and Customs Valuation: Exploring Convergence, *GTCJ* 2(3), p. 121-127; A. Bakker & B. Obuoforibo (eds.), *Transfer Pricing and Customs Valuation – Two worlds tax as one*, Amsterdam: IBFD 2009, p. 16-20.

waarbij een onderscheid kan worden gemaakt tussen traditionele transactiemethoden en transactionele winstmethoden.[19] Voor een vergelijking is het vooral van belang om de verrekenprijsmethoden af te zetten tegenover de transactiewaarde van de ingevoerde goederen, omdat ten aanzien van deze methode getoetst moet worden of sprake is van prijsbeïnvloeding indien partijen zijn verbonden (onderdeel 10.3.6.1).[20] Ik merk daarbij op dat geen enkele verrekenprijsmethode één-op-één aansluit bij de transactiewaarde van de ingevoerde goederen, vanwege onder andere het feit dat onder voorwaarden bepaalde prijselementen bijgeteld moeten worden bij de transactiewaarde of ervan moeten worden uitgesloten.[21] Indien deze verschillen echter inzichtelijk zijn gemaakt, zouden deze overkomelijk moeten zijn.[22] Een ander verschil, waar ten derde op kan worden gewezen, betreft het uit elkaar lopen van de navorderingstermijnen.[23] Het uit elkaar lopen van navorderingstermijnen is in het bijzonder relevant indien een aantal jaar na de invoer van goederen blijkt dat er een retroactieve verrekenprijsaanpassing doorgevoerd moet worden om de interne verrekenprijzen in lijn met het *arm's-length*-beginsel vast te stellen. De vraag is of deze aanpassing nog kan worden meegenomen voor het definitief vaststellen van de douanewaarde. In dat kader merk ik op dat de navorderingstermijn in het douanerecht in beginsel drie jaar bedraagt en bij een douaneschuld die is ontstaan ingevolge een handeling die strafrechtelijk vervolgbaar was, afhankelijk van de EU-lidstaat, vijf tot tien jaar.[24] De vraag is of een retroactieve opwaartse verrekenprijsaanpassing die volgt op een belastingaudit buiten de driejaarstermijn, een douaneschuld doet ontstaat 'die is ontstaan ingevolge een handeling die strafrechtelijk vervolgbaar was' en zodoende onder de verlengde termijn valt. Ik kom hier nader op terug in onderdeel 10.3.7.5.3. Tot slot, ten vierde, kan worden gewezen op het feit dat de douanewaarde op product-per-product- en transactie-per-transactieniveau wordt vastgesteld (onderdeel 10.3.5), waar verrekenprijzen ook op geaggregeerd niveau kunnen worden vastgesteld waarbij bijvoorbeeld een verrekenprijs ziet op een gehele productgroep en interne verrekenprijzen voor een langere periode worden vastgesteld.[25] Deze verschillen lijken in toenemende mate overkomelijk door in het bijzonder technologische toepassingen die het mogelijk maken om interne verrekenprijzen op product- en transactieniveau vast te stellen (onderdeel 10.3.9).

---

19 Van oorsprong heeft de OESO een voorkeur voor de traditionele transactiemethoden.

20 Toch kan een vergelijking tussen de verrekenprijsmethoden en de douanewaardemethoden nut hebben. De voorwaarden die ten grondslag liggen aan de alternatieve waarderingsmethoden kunnen namelijk in bepaalde gevallen als algemene principes van de CVA worden opgevat die aan de basis liggen van de vaststelling van de douanewaarde ongeacht de waarderingsmethode die toepassing vindt. In het bijzonder kunnen deze algemene principes worden ingezet om vast te stellen of de prijs door de verbondenheid van partijen is beïnvloed bij de toepassing van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen, omdat de bewijslast van de aangever (om aan te tonen dat geen sprake is van prijsbeïnvloeding) vrij is. Zie onderdeel 10.3.6.

21 Artikelen 71 en 72 DWU. In hoofdstuk 11 wordt nader ingegaan op de vraag of bepaalde prijselementen aan de transactiewaarde moeten worden toegevoegd of daarvan moeten worden uitgesloten voor de vaststelling van de douanewaarde.

22 S. Ibáñez Marsilla, Towards customs valuation compliance through corporate income tax, *World Customs Journal* 5(1), p. 74 en onderdeel 10.3.6.

23 *WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing* (24 juni 2015, geüpdatet in 2018), p. 64-65.

24 Artikel 103, leden 1 en 2, DWU.

25 Zie nader onderdeel 10.3.5.

10.2.2 Waarom is afstemming gewenst?

Door een toename aan internationale goederenstromen en omdat in toenemende mate intragroepstransacties ten grondslag liggen aan deze internationale goederenstromen, moet voor het beprijzen van een steeds groter aantal transacties een 'zakelijkheidstoets' worden uitgevoerd. Immers, in een dergelijk geval moet voor de vaststelling van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen worden aangetoond dat de prijs niet is beïnvloed (onderdeel 7.5.5) en moeten de interne verrekenprijzen overeenkomstig het *arm's length*-beginsel worden vastgesteld (onderdeel 10.3.2). Het uitgangspunt van de zakelijkheidstoets is in beide gevallen dat een prijs tot stand komt die ook zou zijn vastgesteld indien partijen onafhankelijk van elkaar waren. Gelet op dit gezamenlijke uitgangspunt, zou de uitkomst van de zakelijkheidstoets zoveel mogelijk gelijk moeten zijn.[26] Dit komt ook tegemoet aan elementen van het toetsingskader. Indien de uitkomsten bij de uitvoering van de zakelijkheidstoets namelijk verschillen, sterkt dat het vermoeden dat één van de prijzen berust op een arbitraire of fictieve waarde, wat afbreuk doet aan de neutraliteit van het douanewaardesysteem. Een zekere mate van consistentie in de toepassing van de zakelijkheidstoets bij het beprijzen van intragroepstransacties zou derhalve gewenst zijn. Ook vergroot een verdere afstemming de eenvoud van het waarderen van intragroepstransacties en beantwoordt afstemming aan de wijze waarop interne verrekenprijzen nu al in de handelspraktijk worden gebruikt bij de vaststelling van de transactiewaarde bij intragroepstransacties. Een en ander biedt daarnaast mogelijkheden tot voorafgaande afstemming tussen de betrokken partijen zodat zekerheid bestaat over de financiële gevolgen, wat tijd- en kostenbesparing met zich brengt en eventuele beboetbare of strafbare feiten voorkomt. Afstemming zorgt daarmee ook tot een rechtvaardiger systeem. Tot slot is het handhaven van twee afzonderlijke waarderingssysteem kostbaarder qua handhaving, dan twee waarderingssystemen die in hoge mate op elkaar zijn afgestemd.[27]

Een en ander roept de vraag op of een gezamenlijk waarderingssysteem kan worden ontwikkeld voor de prijsstelling van intragroepstransacties. De veelvoud aan verschillende instrumenten (nationale belastingwetten, belastingverdragen, de OESO-richtlijnen en de CVA) en de complexe wetgevingsprocessen die doorlopen moeten worden om deze instrumenten aan te passen, lijken hieraan in de weg te staan.[28] Met name het feit dat de douanejurisdicties verplicht zijn om de CVA te implementeren in hun eigen douanewetgeving en het er niet naar uitziet dat de methodologie die aan de CVA ten grondslag ligt op korte of de middellange termijn zal worden aangepast, zou verhinderen dat een gezamenlijk waarderingssysteem kan worden ontwikkeld. Dat neemt niet weg dat op andere wijze nadere afstemming tot stand kan worden gebracht. Zo accepteert bijvoorbeeld de Canada Border Services Agency dat voor douanedoeleinden de prijs van de ingevoerde goederen tot stand komt aan de hand van één van de verrekenprijsmethoden zoals uiteengezet in de

26 J.M. Jovanovich, *Customs Valuation and Transfer Pricing: Is it possible to harmonize Customs and Tax Rules?* (2nd edition), Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2017, p. 7-8.

27 L. Ping, Transfer Pricing and Customs Valuation: Exploring Convergence, *GTCJ* 2(3), p. 119.

28 *WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing* (24 juni 2015, geüpdatet in 2018), p. 5 en J.M. Jovanovich, *Customs Valuation and Transfer Pricing: Is it possible to harmonize Customs and Tax Rules?* (2nd edition), Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2017, p. 16-17.

OESO-richtlijnen (onderdeel 10.4.3.2).[29] In Nieuw-Zeeland en de Verenigde Staten bestaan daarnaast reconciliatieprogramma's die importeurs in staat stelt om op een later moment aanvullend aangifte te doen voor gegevens die op het moment van invoer nog onbekend zijn. Deze programma's zijn speciaal ontworpen om retroactieve verrekenprijsaanpassingen in aanmerking te nemen voor het definitief vaststellen van de douanewaarde (onderdeel 10.4.3.3). In Europeesverband ontbreken dit soort initiatieven tot nadere afstemming vooralsnog. Zoals in onderdeel 10.5.3.1 uiteengezet, leidt dat in Europeesrechtelijk verband tot een lappendeken aan verschillende, tegengestelde en onduidelijke opvattingen over de invloed van de vaststelling van interne verrekenprijzen op de vaststelling van de douanewaarde. Net als *Ibáñez Marsilla* ben ik derhalve voorstander om op normatieve wijze in plaats van interpretatieve wijze afstemming van de vaststelling van de douanewaarde op de vaststelling van interne verrekenprijzen te bewerkstelligen, omdat de normatieve wijze van afstemming meer rechtszekerheid biedt.[30] Bij de interpretatieve wijze zijn het namelijk de belasting- of douaneautoriteiten en, in voorkomend geval, de rechtelijke macht die hun oordeel geven over in hoeverre de vaststelling van interne verrekenprijzen invloed heeft op de vaststelling van de douanewaarde. Hierdoor komt de uniforme uitleg van de douanewaardebepalingen in het geding. De nadere afstemming kan derhalve het beste via een meer normatieve wijze worden bereikt door wetsbepalingen of richtlijnen aan het DWU-wetgevingspakket toe te voegen; dit sterkt de uniformiteit van het douanewaardestelsel in de Europese Unie en biedt (daarmee) meer rechtszekerheid. Ik zal hier in onderdeel 10.7 nader op ingaan als ik analyseer op welke wijze vanuit Europeesrechtelijk perspectief de vaststelling van de transactiewaarde bij intragroepstransacties nader afgestemd kan worden op de vaststelling van interne verrekenprijzen.

10.3 Vaststellen van interne verrekenprijzen en raakvlakken met de douanewaarde

10.3.1 Inleiding

In dit onderdeel wordt nader ingegaan op de vaststelling van interne verrekenprijzen om daaropvolgend aanbevelingen te kunnen doen voor (een nadere) afstemming tussen de wijze waarop de douanewaarde bij intragroepstransacties wordt vastgesteld en de vaststelling van interne verrekenprijzen. Telkens zal hierbij worden aangegeven hoe één en ander verschilt van de wijze waarop de douanewaarde bij intragroepstransacties wordt vastgesteld en hoe deze verschillen overbrugd kunnen worden. Daartoe wordt eerst ingegaan op de betekenis van het woord 'gelieerde partij' in onderdeel 10.3.2, omdat interne verrekenprijzen alleen bij gelieerde transacties worden vastgesteld. Daaropvolgend wordt in onderdeel 10.3.3 stilgestaan bij de achtergrond van het zakelijkheidsbeginsel (*arm's length*-beginsel) dat erin voorziet om het zakelijk beprijzen van gelieerde transacties te waarborgen. De vergelijkingsanalyse die wordt toegepast om het zakelijk beprijzen van de intragroepstransactie te toetsen wordt op hoofdlijnen besproken in onderdeel 10.3.4. Daarbij geldt dat de vaststelling van interne verrekenprijzen bij voorkeur plaatsvindt

29 CBSA, Transaction Value Method for Related Persons (17 september 2015), Memorandum D13-4-5.
30 S. Ibáñez Marsilla, Towards customs valuation compliance through corporate income tax, *World Customs Journal* 5(1), p. 77-84.

op transactie-per-transactie- en product-per-productniveau. Dit is niet altijd mogelijk. Derhalve zullen in de praktijk dikwijls interne verrekenprijzen op geaggregeerde wijze worden vastgesteld. Hierop wordt nader ingegaan in onderdeel 10.3.5. De verschillende verrekenprijsmethoden zullen vervolgens in onderdeel 10.3.6 aan bod komen. Veelal vindt aan het einde van een periode een toetsing plaats of de gehanteerde prijzen of winsten voor intragroepstransacties zakelijk zijn. Indien dat niet het geval is, vindt een verrekenprijsaanpassing plaats die door zowel de belastingplichtige als de belastingautoriteiten geïnitieerd kan worden. Hierop wordt nader ingegaan in onderdeel 10.3.7. Het tijdstip waarop de toetsing plaatsvindt, verschilt afhankelijk of de *price setting approach* of de *outcome testing approach* wordt toegepast. Op dit onderscheid in benaderingswijze wordt ingegaan in onderdeel 10.3.8. In dat onderdeel bespreek ik dat de *price setting approach* de voorkeur geniet in het kader van de afstemming van de transactiewaarde bij intragroepstransacties op interne verrekenprijzen. In onderdeel 10.3.9 beschrijf ik dat in de loop van de jaren interne verrekenprijzen frequenter en, in toenemende mate, zelfs op transactie-per-transactie- en product-per-productniveau worden vastgesteld. Dit sluit niet alleen aan bij de wens om in toenemende mate op basis van de *price setting approach* de zakelijkheid van de interne verrekenprijzen te toetsen, maar voorziet ook in een betere uitgangspositie om de transactiewaarde bij intragroepstransacties af te stemmen op interne verrekenprijzen. In onderdeel 10.3.10 sta ik tot slot stil bij de wijze waarop de verrekenprijsanalyses worden vastgelegd in verrekenprijsdocumentatie.

10.3.2 Gelieerde partijen

Alleen in het geval dat partijen gelieerd zijn wordt een zakelijkheidstoets uitgevoerd, omdat anders zondermeer bij de prijs wordt aangesloten die partijen onderling afspreken. Er is op grond van artikel 9, lid 1, OESO-Modelverdrag sprake van gelieerde partijen indien:

a) Een onderneming van een van de Staten onmiddellijk of middellijk deelneemt aan de leiding van, aan het toezicht op dan wel in het kapitaal van een onderneming van de andere Staat, of
b) Dezelfde personen onmiddellijk of middellijk deelnemen aan de leiding van, aan het toezicht op dan wel in het kapitaal van een onderneming van een van de Staten en een onderneming van de andere Staat, en in het ene of in het andere geval tussen de beide ondernemingen in hun handelsbetrekkingen of financiële betrekkingen voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd, die afwijken van die welke zouden worden overeengekomen tussen onafhankelijke ondernemingen […].

Voor intragroepstransacties meen ik dat de reikwijdte van het begrip verbonden partijen iets ruimer is dan het begrip gelieerde partijen. Verbondenheid in het douanerecht volgt namelijk niet alleen uit de zeggenschap of controle die een partij over de ander heeft, maar kan ook volgen uit een familieband (onderdeel 7.5.5.2). De vaststelling van de transactiewaarde van ingevoerde goederen in dergelijke gevallen laat ik echter buiten beschouwing, omdat ik mij in dit onderzoek richt op B2B-transacties en in dit hoofdstuk in het bijzonder op intragroepstransacties.

Hoewel de begrippen verbonden en gelieerd dus nagenoeg dezelfde reikwijdte hebben,[31] pleit ik in navolging van *Ibáñez Marsilla* niettemin voor het uitvaardigen van bijvoorbeeld een *Decision* door de Commissie douanewaarde van de WHO om enig misverstand hierover te voorkomen.[32] Dit zou namelijk de rechtszekerheid en uniforme toepassing van de douanewaardebepalingen op mondiaal niveau ten goede komen. In een *Decision* zou naar mijn mening moeten worden aangegeven op welke punten de begrippen overlap vertonen en op welke punten zij van elkaar verschillen, zodat duidelijk is in welke gevallen afstemming tussen de vaststelling van interne verrekenprijzen en de transactiewaarde van ingevoerde goederen kan worden gezocht.

10.3.3 Achtergrond van het zakelijkheidsbeginsel

Indien gelieerde ondernemingen transacties aangaan (intragroepstransacties), moeten interne verrekenprijzen worden vastgesteld. De prijsstelling van deze transacties heeft invloed op de winstverdeling en daarmee de belastingopbrengst tussen landen. Voor een evenwichtige winstverdeling tussen landen moeten interne verrekenprijzen zakelijk worden vastgesteld. Daarbij wordt door zowel OESO-landen als niet-OESO-landen aansluiting gezocht bij de internationale standaarden zoals vastgesteld in artikel 9 van het OESO-Modelverdrag en de daaruit voorvloeiende *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017* (OESO-richtlijnen).[33] De OESO-richtlijnen hebben tot doel dat interne verrekenprijzen in lijn met het *arm's length*-beginsel worden vastgesteld, wat inhoudt dat de prijzen worden vastgesteld als ware beide ondernemingen onafhankelijk van elkaar. De VN voorziet daarnaast in een *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries 2017* (VN-richtlijnen) waarin zij ontwikkelingslanden praktische handvatten biedt bij het vaststellen van verrekenprijzen. Aangezien de EU-landen lid zijn van de OESO dan wel de OESO-richtlijnen volgen,[34/35] baseer ik mij voor de bespreking van de invloed van de vaststelling van interne verrekenprijzen op de vaststelling van de transactiewaarde bij intragroepstransacties op de OESO-richtlijnen, tenzij anders aangegeven.

Voor het douanerecht heeft de zakelijke prijsstelling van intragroepstransacties een andere achtergrond. De zakelijkheidstoets wordt voor de vaststelling van de douanewaarde namelijk gebruikt om ervoor te zorgen dat invoerrechten zoveel als mogelijk worden geheven over de economische waarde van de ingevoerde goederen ondanks de verbondenheid van partijen. Met de vaststelling van verrekenprijzen wordt daarentegen invloed uitgeoefend op

31 Het enige verschil lijkt te zijn dat voor douanewaardedoeleinden een koper en verkoper ook verbonden zijn als sprake is van een familiaire band of in het geval een derde partij een aandelenbelang van 5% of meer heeft in zowel de koper als verkoper. Dit is voor de toepassing van interne verrekenprijzen niet het geval. Zie J.L. Ying & Y.S. Yuan, Related Parties as Used in Transfer Pricing, *ITPJ* 24(6), p. 447-448.

32 S. Ibáñez Marsilla, Customs valuation and transfer pricing, *ERA Forum* 9(3), p. 402.

33 De OESO-richtlijnen staan formeel bekend als de *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*.

34 De volgende EU-landen zijn OESO-lid: België, Denemarken, Duitsland, Estland, Finland, Frankrijk, Griekenland, Hongarije, Ierland, Italië, Letland, Litouwen, Luxemburg, Nederland, Oostenrijk, Polen, Portugal, Slovenië, Slowakije, Spanje, Tsjechië, Zweden. De overige EU-landen zijn geen OESO-lid, maar volgen de principes daaruit wel: Bulgarije, Cyprus, Kroatië, Malta en Roemenië.

35 F. Idsinga, B-J. Kalshoven & M. van Herksen, Let's Tango! The Dance between VAT, Customs and Transfer Pricing, *ITPJ* 12(5), p. 201.

de grondslag van de winstbelasting en daarmee lijkt winstallocatie het voornaamste doel voor de vaststelling van verrekenprijzen. Hoewel de achtergrond van de zakelijkheidstoets anders is, is het doel gelijk. Zoals in onderdeel 10.2.2 reeds toegelicht is de zakelijkheidstoets voor zowel de vaststelling van de douanewaarde als interne verrekenprijzen bij intragroepstransacties er namelijk op gericht om een prijs vast te stellen die ook tussen onafhankelijke derden tot stand zou zijn gekomen.

10.3.4 Vergelijkingsanalyse

Voor het uitvoeren van de zakelijkheidstoets, die bedoeld is om vast te stellen dat de prijzen conform het *arm's length*-beginsel tussen de gelieerde partijen tot stand zijn gekomen, moet een vergelijkingsanalyse worden uitgevoerd. Deze analyse bestaat uit het maken van een vergelijking tussen gelieerde transacties (intragroepstransacties) en niet-gelieerde transacties. Er kan voor de vergelijkingsanalyse onderscheid gemaakt worden tussen intern en extern vergelijkingsmateriaal. Intern vergelijkingsmateriaal is gebaseerd op informatie over vergelijkbare transacties die de belastingplichtige verricht aan een derde partij. Bij extern vergelijkingsmateriaal wordt aangesloten bij (een) prijs(element(en)) die tot stand kom(t)(en) bij niet-gelieerde transacties. Extern vergelijkingsmateriaal is echter niet altijd publiekelijk beschikbaar.[36]

De vergelijkbare transactie hoeft niet gelijk te zijn aan de intragroepstransactie. De verschillen mogen echter niet zodanig zijn dat zij een materiële invloed hebben op de prijstelling en wanneer zulke verschillen toch aanwezig zijn, zal naar redelijkheid een aanpassing moeten worden gemaakt om de materiële invloed te mitigeren. Indien dat niet mogelijk is, is geen sprake van een vergelijkbare transactie. Om vast te stellen of sprake is van verschillen met een materiële invloed, moeten vijf vergelijkingsfactoren in aanmerking worden genomen, te weten:

- Kenmerken van goederen en diensten;[37]
- Economische omstandigheden;[38]
- Ondernemingsstrategieën;[39]

36 Hier dient zich een parallel aan met de transactiewaarde van identieke en soortelijke goederen. Ook voor deze waarderingsmethoden geldt dat informatie over transacties van identieke of soortgelijke goederen tussen derden veelal publiekelijk niet beschikbaar is.

37 OESO-richtlijnen 1.107-1.109. Kenmerken van goederen zijn onder andere de fysieke eigenschappen, hoeveelheid, kwaliteit, beschikbaarheid en het aanbod. Kenmerken van diensten zijn onder andere de soort en omvang van de diensten. Kenmerken van intellectueel eigendom zijn onder andere de vorm van de transactie (verkoop of licentie), type recht (bijvoorbeeld een patent, *trademark* of *knowhow*), de duur en omvang van het recht en beoogde voordelen van het gebruik ervan.

38 OESO-richtlijnen 1.110-1.113. Economische omstandigheden die onder andere van belang zijn, betreffen de geografische locatie, marktomvang, handelsbarrières, het fiscaal operationele model (onderdeel 1.4), concurrentie, beschikbaarheid en aanbod van plaatsvervangende producten, locatiekosten, lokale regelgeving, economische marktcondities en de koopkracht van de consumenten.

39 OESO-richtlijnen 1.114-1.118. Voorbeelden van ondernemingsstrategieën zijn onder andere marktpenetratie, marktuitbreiding, marktbehoud en het aanhouden van diverse (product) portofolio.

- Contractuele voorwaarden;[40]
- Functies van de ondernemingen, inclusief gelopen risico's en gebruikte activa.[41]

Hoewel dit niet expliciet in de CVA wordt aangegeven, lijkt ook voor het uitvoeren van de zakelijkheidstoets voor douanewaardedoeleinden een vergelijkingsanalyse uitgevoerd te moeten worden. Er moet immers worden aangetoond dat de verbonden partijen de prijs ook hadden afgesproken indien zij onafhankelijke derden van elkaar zouden zijn geweest. Dat lijkt enkel onderzocht te kunnen worden door intragroepstransacties te vergelijken met transacties tussen onafhankelijke derden.[42] Op deze manier kan je namelijk nagaan of de verbondenheid invloed heeft gehad op de afgesproken prijs. Er lijkt uit de Aantekeningen bij de CVA afgeleid te kunnen worden dat een voorkeur uitgaat naar het gebruik van intern vergelijkingsmateriaal bij het onderzoek naar prijsbeïnvloeding.[43] Eenzelfde voorkeur geldt voor de uitvoering van de vergelijkingsanalyse zo blijkt uit de OESO-richtlijnen.[44] Dat neemt niet weg dat de CVA net als de OESO-richtlijnen het gebruik van extern vergelijkingsmateriaal ook toestaat.[45] Waar nodig zullen echter aanpassingen in aanmerking genomen moeten worden om verschillen met een materiële invloed op de prijsstelling naar redelijkheid te

40 OESO-richtlijnen 1.42-1.50. Contractvoorwaarden die onder andere van belang zijn, hebben betrekking op de betalingsvoorwaarden, Incoterms, geografische afbakening en exclusiviteit en leverings- en garantievoorwaarden.

41 OESO-richtlijnen 1.51-1.55. Voor de functionele analyse kan worden gekeken in hoeverre de partijen betrokken zijn bij het ontwerp, fabricage, assemblage, onderzoek en ontwikkeling, dienstverlening, aankoop, distributie, marketing, reclame, transport, financiering en/of management. Voor het in kaart brengen van de gebruikte activa kan gekeken worden naar de inzet van fabrieksinstallaties en hulpmiddelen, waarde van immateriële rechten en financiële activa. Bij het alloceren van risico's kan onder andere worden gekeken naar wie opdraait voor prijsfluctuaties, koers- en renteschommelingen, investeringsverliezen en mislukkingen bij onderzoek en ontwikkeling.

42 J.M. Jovanovich, *Customs Valuation and Transfer Pricing: Is it possible to harmonize Customs and Tax Rules?* (2nd edition), Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2017, p. 23-24.

43 Aantekening bij artikel 1, lid 2, CVA en J.M. Jovanovich, *Customs Valuation and Transfer Pricing: Is it possible to harmonize Customs and Tax Rules?* (2nd edition), Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2017, p. 38.

44 OESO-richtlijnen 2.11 waaruit volgt dat belastingautoriteiten een voorkeur moeten geven aan: […] *the higher degrees of comparability and a more direct and closer relationship to the transaction*. […]. Ik meen dat intern vergelijkingsmateriaal beter vergelijkingsmateriaal betreft en dichter tegen de transactie aanstaat waarvoor de interne verrekenprijs moet worden vastgesteld.

45 Een en ander kan afgeleid worden uit het feit dat testwaarden alsook de alternatieve waarderingsmethoden externe prijzen en prijselementen toelaten. Zie in dat verband ook onderdeel 7.5.5.4 en hoofdstuk 8.

mitigeren.[46] De aangever zal in dat kader moeten beschikken over documentatie waarin nader op de vergelijkingsanalyse wordt ingegaan.[47]

Zoals aangegeven lijkt een vergelijkingsanalyse ook toegepast te kunnen worden om aan te tonen dat de prijs niet door de verbondenheid van partijen is beïnvloed. Het douanerecht voorziet echter niet in een lijst met vergelijkingsfactoren die in aanmerking genomen moeten worden. Ik meen echter dat de vijf vergelijkingsfactoren zoals geformuleerd in de OESO-richtlijnen uitkomst kunnen bieden. Deze lijken namelijk alle omstandigheden van de verkoop en gebruiken in de relevante bedrijfstak te ondervangen die nodig zijn om vast te stellen of de verbondenheid invloed heeft gehad op de tussen partijen afgesproken prijs.[48]

10.3.5 Aggregatie

Aggregatie betekent dat de prijs niet per product of transactie afzonderlijk bepaald kan worden, maar in de plaats daarvan ten aanzien van een bundeling van producten of transacties wordt bepaald. In de OESO-richtlijnen wordt echter een voorkeur uitgesproken voor de vaststelling van interne verrekenprijzen op transactieniveau.[49] Niettemin wordt in de OESO-richtlijnen ook onderkend dat aggregatie van transacties in bepaalde gevallen noodzakelijk is, omdat de transacties niet afzonderlijk kunnen worden beoordeeld. In de OESO-richtlijnen worden de volgende voorbeelden gegeven van situaties waarbij afzonderlijke beoordeling niet mogelijk is en aggregatie noodzakelijk is voor de vaststelling van interne verrekenprijzen:[50]

– Bepaalde langetermijnscontracten voor de levering van grondstoffen en diensten;

46 Dat aanpassingen zijn bedoeld om de materiële invloed bij verschillen te mitigeren, kan worden afgeleid uit bijvoorbeeld artikel 134, lid 3, UDWU. Hieruit volgt dat voor het vaststellen van identieke of soortgelijke goederen voor de identificatie van testwaarden, het nodig is om onder andere rekening te houden met aantoonbare verschillen in handelsniveau en hoeveelheidsniveaus. In de Aantekening bij artikel 1, lid 2, onderdeel b, CVA (equivalent van artikel 134, leden 2 en 3, UDWU) wordt daarop aangevuld dat voor de vraag of de testwaarden zeer dicht worden benaderd, er gekeken moet worden naar factoren zoals de betrokken bedrijfstak, het seizoen waarin de goederen worden ingevoerd en de vraag of het verschil tussen de onderscheidene waarden uit commercieel oogpunt significant is.

47 De in aanmerking te nemen prijsaanpassingen, die nodig zijn om de verschillen te mitigeren die voortkomen uit de aangelegde vergelijkingsanalyse, moeten worden onderbouwd, zie: Commentary 10.1. Adjustment for difference in commercial level and in quantity under Article 1.2 (b) and Articles 2 and 3 of the Agreement. (Adopted, 8th Session, 5 October 1984, 31.900).

48 Zoals in onderdeel 7.5.4.3 toegelicht zijn de wijze waarop de koper en de verkoper hun handelsbetrekkingen hebben georganiseerd en de wijze waarop de desbetreffende prijs tot stand is gekomen belangrijke aspecten in het kader van het onderzoek naar de omstandigheden van de verkoop. De prijs wordt geaccepteerd als i) de prijs volgens de normale prijsstellingsmethoden van de betrokken bedrijfstak tot stand is gekomen, ii) de prijs tot stand is gekomen volgens de methode die de verkoper voor het vaststellen van zijn prijzen ten aanzien van niet met hem verbonden verkoper hanteert, iii) het kan worden aangetoond dat de prijs kostendekkend is en een winstmarge omvat die representatief is voor de globale winstmarge van de betrokken onderneming over een representatieve periode (bijvoorbeeld op jaarbasis) bij de verkoop van goederen van dezelfde categorie of soort. De toetsing van deze punten wordt mijns inziens ondervangen door de vijf vergelijkingsfactoren in het onderzoek naar de omstandigheden van de verkoop te betrekken.

49 OESO-richtlijnen 3.9.

50 Zoals door de Commissie Transfer Pricing en btw gedestilleerd uit OESO-richtlijnen 3.9. Commissies Transfer Pricing en btw, *Transfer Pricing en btw. De effecten van transfer pricing aanpassingen op de heffing van btw*, Geschrift nr. 259 van de Vereniging voor Belastingwetenschap 2019, p. 21-24.

- Gebruiksrechten van immateriële activa;
- Prijsstelling van een reeks nauw verbonden producten (bijvoorbeeld in een productgroep) als het ondoenlijk is om de prijzen voor elk afzonderlijk product of afzonderlijke transactie vast te stellen;
- Het licentiëren van zowel productie-*knowhow* als de levering van vitale componenten aan een gelieerde producent; *en*
- De routing van een transactie via een gelieerde onderneming, terwijl die transactie deel uitmaakt van een groter geheel.

Hoewel de voorkeur in de OESO-richtlijnen uitgaat naar het vaststellen van interne verrekenprijzen per individuele transactie en aggregatie slechts in bepaalde situaties is toegestaan, blijkt dit in de praktijk niet altijd mogelijk om voornoemde redenen.[51] Het voor de prijsstelling aggregeren van transacties of producten lijkt op het eerste oog de afstemming van het vaststellen van de douanewaarde op de vaststelling van interne verrekenprijzen te belemmeren, omdat de douanewaarde op een transactie-per-transactie- en product-per-productniveau vastgesteld moet worden. De verschuldigde invoertarieven kunnen namelijk, afhankelijk van de oorsprong van de ingevoerde goederen en de indeling van deze goederen in de GN, per individueel ingevoerd goed verschillen (onderdeel 2.3.1).[52] Daarnaast wordt de douanewaarde ook voor andere doeleinden toegepast (onderdeel 1.2.2), wat afzonderlijke vaststelling van de douanewaarde noodzakelijk maakt.

Dat de aggregatie van transacties een obstakel vormt voor de afstemming van het vaststellen van de douanewaarde op de vaststelling van interne verrekenprijzen ligt echter genuanceerder. Ten eerste verhindert de CVA de douaneautoriteiten niet om diverse intragroepstransacties in onderlinge samenhang te beoordelen om vast te stellen of de prijs door de verbondenheid is beïnvloed bij een controle na vrijgave.[53] Ten tweede vraagt het uitvoeren

51 Commissies Transfer Pricing en btw, *Transfer Pricing en btw. De effecten van transfer pricing aanpassingen op de heffing van btw*, Geschrift nr. 259 van de Vereniging voor Belastingwetenschap 2019, p. 21.

52 Artikel 177, lid 1, DWU voorziet echter in een vereenvoudiging voor het opstellen van invoeraangiften betreffende goederen die onder verschillende tariefonderverdelingen vallen. In dat geval kan op verzoek van de aangever toestemming worden gevraagd om de gehele zending aan te geven tegen de tariefonderverdeling van de goederen die aan het hoogste recht bij invoer zijn onderworpen. Gesteld kan worden dat wanneer de invoertarieven van de ingevoerde goederen hetzelfde zijn, de afzonderlijke waardering van goederen minder relevant en op productgroepniveau (lees: geaggregeerd) kan plaatsvinden. Een en ander zou afstemming met interne verrekenprijzen eenvoudiger maken. Deze stelling houdt naar mijn mening om diverse redenen geen stand. Ten eerste zijn transacties ook vaak nauw met elkaar verweven, waardoor de afzonderlijke prijstelling van interne verrekenprijzen niet mogelijk is en voornoemde 'oplossing' enkel werkt indien de prijzen voor de transacties afzonderlijk kunnen worden bepaald. Ten tweede is de afzonderlijke waardering noodzakelijk ook indien het invoertarief gelijk is, omdat de douanewaarde ook voor andere doeleinden bepaald moet worden zoals de heffing van andere belastingen bij invoer (onderdeel 1.2.2). Tot slot, ten derde, kan de vereenvoudiging slechts in beperkte situaties worden toegepast door de voorwaarden die in artikel 177, leden 1 en 2, DWU zijn opgenomen. Zo moet de tariefonderverdeling van de afzonderlijke goederen buitenproportionele kosten met zich brengen. Daarnaast mogen de ingevoerde goederen niet onderworpen zijn aan verboden, beperkingen of aan accijnzen waarbij de tariefindeling noodzakelijk is om een van voornoemde maatregelen toe te passen.

53 J.M. Jovanovich, *Customs Valuation and Transfer Pricing: Is it possible to harmonize Customs and Tax Rules?* (2nd edition), Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2017, p. 53.

van de vergelijkingsanalyse in het kader van het onderzoek naar de omstandigheden van de verkoop in veel gevallen dat diverse vergelijkbare transacties in onderlinge samenhang worden beoordeeld. Dit blijkt ook uit punt drie van de Aantekening op artikel 1, lid 2, CVA waarin is opgenomen dat:

> "[…] *Zo mag bijvoorbeeld ook worden aangenomen dat de prijs niet is beïnvloed indien wordt aangetoond dat deze kostendekkend is en een winstmarge omvat die representatief is voor de globale winstmarge van de betrokken onderneming over een representatieve periode (bijvoorbeeld op jaarbasis) bij de verkoop van goederen van dezelfde categorie of soort.*"

Het vergelijkingsmateriaal kan derhalve geaggregeerde financiële informatie bevatten. Dat neemt niet weg dat voor douanedoeleinden de prijs op transactie-per-transactieniveau moet worden bepaald. Er moet daarbij zorg worden gedragen dat de prijs van elke individuele intragroepstransactie niet door de verbondenheid van partijen is beïnvloed. Waar verrekenprijsdocumentatie enkel geaggregeerde financiële informatie bevat, zal deze informatie voor douanewaardedoeleinden gesegmenteerd moeten worden. Ik meen dat dit 'aggregatieprobleem' in toenemende mate door technologische toepassingen zal afnemen. Zoals in onderdeel 10.3.9 wordt toegelicht zijn ondernemingen namelijk in toenemende mate in staat om verrekenprijzen vast te stellen op individueel transactie- en productniveau.

10.3.6 Verrekenprijsmethoden

10.3.6.1 Inleiding

In de OESO-richtlijnen wordt onderscheid gemaakt tussen traditionele transactiemethoden en de transactionele winstmethoden.[54] Onder de traditionele transactiemethoden worden drie verrekenprijsmethoden begrepen, namelijk:
- Comparable-uncontrolled-pricemethode (CUP-methode), onderdeel 10.3.6.2;
- Resale-pricemethode, onderdeel 10.3.6.3;
- Cost-plusmethode, onderdeel 10.3.6.4.

Onder de transactionele winstmethoden worden twee verrekenprijsmethoden begrepen, te weten:
- Profit-splitmethode, onderdeel 10.3.6.5;
- Transactionele-margemethode (TNMM), onderdeel 10.3.6.6.

Hoewel er geen strikte hiërarchie (meer) bestaat tussen de toepassing van verrekenprijsmethoden, heeft de OESO een voorkeur voor de traditionele transactiemethoden als de traditionele en transactionele winstmethoden op gelijke wijze toegepast kunnen worden in een concrete situatie.[55]

---

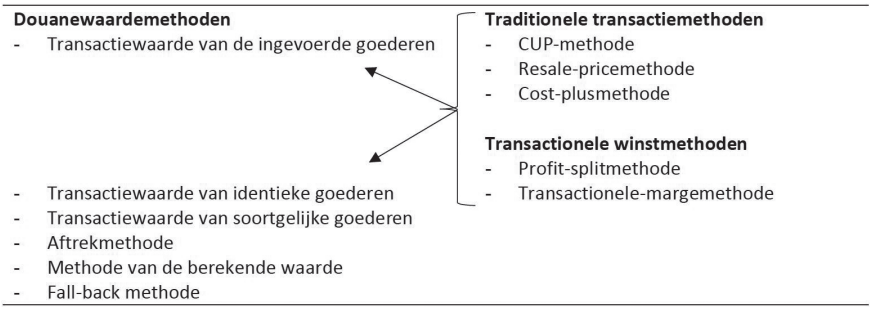
54 Overeenkomstig OESO-richtlijnen 2.9 staat het belastingplichtigen vrij om naast de voorgeschreven verrekenprijsmethoden, een andere methode te hanteren, zolang deze prijzen in overeenstemming met het *arm's length*-beginsel zijn vastgesteld. In die zin zou gesteld kunnen worden dat de OESO-richtlijnen voorzien in een zestal verrekenprijsmethoden.

55 OESO-richtlijnen 2.3.

De transactiewaarde van identieke en soortgelijke goederen lijkt op de CUP-methode en de aftrekmethode en methode van de berekende waarde tonen gelijkenissen met respectievelijk de resale-pricemethode en cost-plusmethode. Voor een vergelijking van de verrekenprijsmethoden met de vaststelling van de douanewaarde is het echter zoals reeds besproken in onderdeel 10.2.1 vooral van belang om de verrekenprijsmethoden af te zetten tegen de transactiewaarde van de ingevoerde goederen, omdat ten aanzien van deze methode getoetst moet worden of sprake is van prijsbeïnvloeding indien partijen zijn verbonden.[56/57] Daarom geeft figuur 10.3 een betere voorstelling van zaken als het gaat om het maken van een vergelijking tussen de waarderingsmethoden dan figuur 10.2.[58]

Douanewaardemethoden	**Traditionele transactiemethoden**
- Transactiewaarde van de ingevoerde goederen	- Geen soortgelijke methode
- Transactiewaarde van identieke goederen	- CUP-methode
- Transactiewaarde van soortgelijke goederen	- CUP-methode
- Aftrekmethode	- Resale-pricemethode
- Methode van de berekende waarde	- Cost-plusmethode
- Fall-back methode	- Geen soortgelijke methode
	Transactionele winstmethoden
- Geen soortgelijke methode	- Profit-splitmethode
- Geen soortgelijke methode	- Transactionele-margemethode

Figuur 10.2 – Vergelijking waarderingsmethoden I



Figuur 10.3 – Vergelijking waarderingsmethoden II

Bij intragroepstransacties moet enkel voor de vaststelling van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen dus voldaan worden aan de zakelijkheidstoets. Anders dan de

56 *WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing* (24 juni 2015, geüpdatet in 2018), p. 57.

57 Voor een diepgaandere vergelijking van alle methoden voor de vaststelling van de douanewaarde met de methoden voor de vaststelling van interne verrekenprijzen, zie S. Ibáñez Marsilla, Towards customs valuation compliance through corporate income tax, *World Customs Journal* 5(1), p. 75-77, J.M. Jovanovich, *Customs Valuation and Transfer Pricing: Is it possible to harmonize Customs and Tax Rules?* (2nd edition), Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2017, p. 64-114 en L. Ping, Transfer Pricing and Customs Valuation: Exploring Convergence, *GTCJ* 2(3), p. 121-127. Toch kan een vergelijking tussen de verrekenprijsmethoden en de alternatieve waarderingsmethoden van belang zijn, zie voetnoot 20 en de hoofdtekst.

58 Vrij naar de collegesheets die R.G.A. Tusveld gebruikt tijdens colleges over de interactie tussen de vaststelling van de douanewaarde en de vaststelling van verrekenprijzen.

testwaarden zijn de alternatieve waarderingsmethoden niet ontworpen aan de invulling van deze zakelijkheidstoets, maar zijn zij bedoeld om de douanewaarde te bepalen als de transactiewaarde van de ingevoerde goederen geen toepassing vindt, omdat geen verkoop voor uitvoer geïdentificeerd kan worden (onderdeel 7.4) of niet aan de voorwaarden voor toepassing van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen is voldaan (onderdeel 7.5). Dat neemt niet weg, zoals uit de hiernavolgende onderdelen zal volgen, dat algemene principes afgeleid kunnen worden uit de vaststelling van alternatieve waarderingsmethoden die ook nuttig zijn om vast te stellen in hoeverre verrekenprijsmethoden kunnen worden gebruikt om aan te tonen dat de prijs tussen verbonden partijen niet is beïnvloed.[59]

Tot slot merk ik op dat geen enkele verrekenprijsmethode één-op-één aansluit bij de transactiewaarde van de ingevoerde goederen, vanwege onder andere het feit dat onder voorwaarden bepaalde prijselementen bijgeteld moeten worden bij de transactiewaarde of ervan moeten worden uitgesloten.[60] Indien deze verschillen echter inzichtelijk zijn gemaakt, zouden deze overkomelijk moeten zijn.[61] Ik licht dat per verrekenprijsmethode in het hiernavolgende toe.

10.3.6.2 Comparable-uncontrolled-pricemethode[62]

De CUP-methode vergelijkt de prijzen van de intragroepstransactie met de prijzen voor goederen die onder vergelijkbare omstandigheden worden verkocht tussen onafhankelijke derden. Afwijkingen tussen de prijzen vormen een aanwijzing dat de prijzen niet overeenkomstig het *arm's length*-beginsel zijn vastgesteld. De prijzen die tussen de gelieerde partijen enerzijds en de niet-gelieerde partijen anderzijds worden vastgesteld, zijn vergelijkbaar voor zover i) geen van de verschillen een materiële invloed heeft op de prijs die tot stand zou zijn gekomen op een open markt en ii) redelijk accurate aanpassingen gemaakt kunnen worden om de verschillen te mitigeren. Hoewel het aanbrengen van aanpassingen lastig kan zijn, brengt dat niet met zich dat de CUP-methode geen toepassing vindt. Enige flexibiliteit moet in zulke gevallen worden betracht om de CUP-methode, die als meest direct en betrouwbaar wordt aangemerkt, toe te passen. De CUP-methode lijkt ook in de CVA erkend te worden. In punt 3 van de Aantekening op artikel 1, lid 2, CVA wordt namelijk aangegeven dat (onderstreping MLS):

> *Indien bijvoorbeeld de prijs volgens de normale prijsstellingsmethoden van de betrokken bedrijfstak tot stand is gekomen of volgens de methode die de verkoper voor het vaststellen van zijn prijzen ten aanzien van niet met hun verbonden verkopers hanteert, dan mag worden aangenomen dat de verbondenheid de prijs niet heeft beïnvloed.*

Hoewel het onderzoek naar de omstandigheden van de verkoop geen methode voorschrijft op basis waarvan aangetoond moet worden dat geen sprake is van prijsbeïnvloeding door de verbondenheid van partijen, lijkt, gelet op de bestaande hiërarchie tussen de

59 L. Ping, Transfer Pricing and Customs Valuation: Exploring Convergence, *GTCJ* 2(3), p. 123 en 126.
60 Artikelen 71 en 72 DWU. Zie hoofdstuk 11.
61 S. Ibáñez Marsilla, Towards customs valuation compliance through corporate income tax, *World Customs Journal* 5(1), p. 74.
62 Gebaseerd op OESO-richtlijnen 2.14-2.26 en J.T. Egdom, *Verrekenprijzen; de verdeling van de winst van een multinational* (vijfde (herzien) druk), Kluwer: Deventer 2020, p. 79-81.

waarderingsmethoden ter vaststelling van de douanewaarde,[63] ook een voorkeur te bestaan voor een CUP-methode.[64/65] Deze methode toont namelijk de meeste overeenkomsten met de transactiewaarde van identieke en soortgelijke goederen, die na de transactiewaarde van de ingevoerde goederen achtereenvolgens toepassing vinden.[66]

De CUP-methode is met name toepasbaar indien een onderneming dezelfde goederen ook verkoopt aan een niet-gelieerde onderneming, omdat dan sprake is van een hoge mate van vergelijkbaarheid. Niettemin kan ook bij extern vergelijkingsmateriaal worden aangesloten, hoewel deze informatie vaak niet publiek toegankelijk zal zijn (onderdeel 10.3.4). Visser beschrijft een derde CUP-vorm die wordt bepaald op basis van *indirect evidence*.[67] Hierbij wordt aangesloten bij bijvoorbeeld noteringen van (*commodity*)beurzen. De CVA lijkt ook een voorkeur te hebben voor intern vergelijkingsmateriaal zoals blijkt uit de hiervoor geciteerde passage uit de Aantekening bij artikel 1, lid 2, CVA. Desalniettemin lijkt het CVA niet uit te sluiten dat extern vergelijkingsmateriaal of zelfs *indirect evidence* wordt gebruikt.[68]

Indien voor de beoordeling of sprake is van prijsbeïnvloeding wordt aangesloten bij interne verrekenprijzen waarvan de zakelijkheid op basis van de toepassing van de CUP-methode is gewaarborgd, moet mijns inziens acht worden geslagen op de algemene principes die uit de transactiewaarde van identieke en soortgelijke goederen herleid kunnen worden. In dat kader moet worden vastgesteld in hoeverre de CUP-methode en de transactiewaarde van identieke en soortgelijke goederen van elkaar verschillen en kunnen de volgende verschillen worden benoemd:[69]

i. In het douanerecht is het equivalent van de CUP-methode verdeeld over twee methode (de transactiewaarde van identieke en soortgelijke goederen) waartussen een hiërarchie geldt. De CUP-methode kent een dergelijke opdeling niet.
ii. De vergeleken transactie onder toepassing van de transactiewaarde van identieke of soortgelijke goederen kan op zichzelf ook een transactie tussen verbonden partijen zijn. Bij de CUP-methode is dit niet het geval. De vergeleken transacties zijn louter niet-gelieerde transacties.
iii. Uit de voorwaarden voor de toepassing van de CUP-methode zoals opgenomen in de OESO-richtlijnen volgt niet dat de goederen van de vergeleken transactie hetzelfde

63 Onderdelen 5.4 en 6.2.1.
64 J.M. Jovanovich, *Customs Valuation and Transfer Pricing: Is it possible to harmonize Customs and Tax Rules?* (2nd edition), Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2017, p. 65.
65 De hiërarchie tussen de waarderingsmethoden geldt namelijk als een algemeen principe dat bij de vaststelling van de douanewaarde onder de CVA in acht genomen moet worden, zie Advisory Opinion 12.2. Hierarchical order in applying Article 7. (Adopted, 6th Session, 16 September 1983, 30.480).
66 Onderdeel 8.1.
67 E.A. Visser, *Verrekenprijzen; een drieluik*, Deventer: Kluwer 2005, p. 129.
68 In richtsnoeren van de CBSA is het gebruik van *indirect evidence* zelfs opgenomen als voorbeeld van op welke wijze je kunt aantonen dat de prijs niet door de verbondenheid is beïnvloed, zie Canada Border Services Agency, Transaction Value Method for Related Persons (17 september 2015), Memorandum D13-4-5, punt 10(b).
69 S. Ibáñez Marsilla, Customs valuation and transfer pricing, *ERA Forum* 9(3), p. 404; J.M. Jovanovich, *Customs Valuation and Transfer Pricing: Is it possible to harmonize Customs and Tax Rules?* (2nd edition), Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2017, p. 64-75; L. Pogorelova, Trade and Transfer Pricing, *Intertax* 40(1), p. 50-56.

land van oorsprong moeten hebben als de te waarderen goederen. Dit is anders voor de toepassing van de transactiewaarde van identieke en soortgelijke goederen, waarbij de identieke en soortgelijke goederen hetzelfde land van oorsprong moeten hebben als de ingevoerde goederen.[70]

iv. Aanpassingen aan de transactiewaarde van identieke of soortgelijke goederen vinden enkel plaats vanwege verschillen in commercieel handelsniveau, hoeveelheden en transportkosten. Aanpassingen in het kader van de CUP-methode zijn ruimer doordat ook de vervulde functies, gebruikte activa en de gelopen risico's in aanmerking worden genomen.

v. Het tijdstip waarop de invoerrechten worden bepaald is leidend voor het bepalen van de toegepaste wisselkoers indien de betaling in een andere valuta heeft plaatsgevonden, terwijl voor verrekenprijzen nationale wetgeving het moment bepaalt waarop de wisselkoers wordt vastgesteld.

vi. Het moment waarop de vergeleken transactie onder de toepassing van de transactiewaarde van identieke of soortgelijke goederen wordt bepaald betreft het tijdstip van uitvoer, terwijl dit bij de CUP-methode het moment van de verkoop betreft.

vii. Indien meer dan één transactiewaarde van identieke of soortgelijke goederen wordt gevonden, wordt de douanewaarde vastgesteld op basis van de laagste waarde. Bij de toepassing van de CUP-methode wordt in een dergelijk geval een prijsrange vastgesteld, maar geldt geen voorkeur om bij de laagste prijs aan te sluiten.

Voornoemde verschillen moeten in ogenschouw worden gehouden indien een interne verrekenprijs aan de hand van de CUP-methode is vastgesteld en de bijbehorende verrekenprijsdocumentatie wordt aangewend om aan te tonen dat de prijs niet door de verbondenheid van partijen is beïnvloed. Waar nodig zal aanvullende informatie verzameld moeten worden om de verschillen te overbruggen en de verrekenprijsdocumentatie ook voor douanewaardedoeleinden toepasbaar te maken.

10.3.6.3 Resale-pricemethode[71]

Bij de toepassing van de resale-pricemethode – die grote gelijkenissen toont met de aftrekmethode[72] – wordt uitgegaan van de prijs waartegen een product dat is gekocht van een gelieerde onderneming, wordt doorverkocht aan een niet-gelieerde onderneming. Deze prijs wordt vervolgens gereduceerd met een passende brutowinst waaruit de wederverkoper zal trachten zijn verkoop- en andere exploitatiekosten goed te maken en met het oog op de vervulde functies (met inachtneming van de gebruikte activa en de gelopen

70 Ecuador heeft tijdens de 41ste vergadering van de Technische commissie douanewaarde van de WDO (19-23 oktober 2015) een vraag ingebracht over hoe om te gaan met het onderzoek naar de omstandigheden van de verkoop als de goederen die worden gebruikt als vergelijkingsmateriaal onder de CUP-methode in verschillende landen geproduceerd zijn. In de daaropvolgende sessies is de ingebrachte casuspositie meermalen aan bod gekomen, maar zonder dat consensus werd bereikt door de afgevaardigden over een in te nemen standpunt. Dat heeft ertoe geleid dat de vraag door Ecuador tijdens de 46ste vergadering van de Technische commissie douanewaarde van de WDO (7-9 mei 2018) is ingetrokken.

71 Gebaseerd op OESO-richtlijnen 2.27-2.44 en J.T. Egdom, *Verrekenprijzen; de verdeling van de winst van een multinational* (vijfde (herzien) druk), Kluwer: Deventer 2020, p. 81-84.

72 Onderdeel 8.3.

risico's) een passende winst te behalen. De verrekenprijs wordt dus vastgesteld door de doorverkoopprijs ('*resale-price*') te verminderen met de passende brutowinst.

Om te bepalen of de brutowinst overeenkomstig het *arm's length*-beginsel is vastgesteld, kan ofwel door een vergelijking te maken tussen de brutowinstmarge die behaald is met de intragroepstransactie en de brutowinstmarge behaald door onafhankelijke derden in vergelijkbare transacties onder vergelijkbare omstandigheden (externe resale-pricemarge) of met de behaalde brutowinstmarges op van onafhankelijke derden ingekochte goederen (interne resale-pricemarge). Net als bij de toepassing van de CUP-methode geldt dat sprake is van vergelijkbare transacties indien i) geen van de verschillen een materiële invloed heeft op de prijs die tot stand zou zijn gekomen op een open markt en ii) redelijk accurate aanpassingen gemaakt kunnen worden om de verschillen te mitigeren.

De resale-pricemethode kan het eenvoudigst worden vastgesteld indien de aangekochte goederen niet of nauwelijks worden bewerkt door de wederverkoper en laatstgenoemde de goederen binnen afzienbare tijd na de aankoop doorverkoopt aan een onafhankelijke derde. Uit de OESO-richtlijnen volgt dat de resale-pricemethode onder andere toepassing kan vinden bij de verkoop van halffabricaten en bulkgoederen. Ook wanneer in het kader van een onderzoek naar de omstandigheden van de verkoop algemene principes worden geabstraheerd uit de aftrekmethode, lijkt de CVA slechts bij exceptie toe te staan dat de aangekochte goederen na invoer worden bewerkt (onderdeel 8.3.6) en moeten de goederen binnen afzienbare tijd worden doorverkocht (onderdeel 8.3.4).

De resale-pricemethode lijkt ook in het kader van het onderzoek naar de omstandigheden van de verkoop te kunnen worden gebruikt gelet op Case Study 14.2 van de Technische commissie douanewaarde (onderdeel 10.4.2.3). In Case Study 14.2 waren de interne verrekenprijzen vastgesteld aan de hand van de resale-pricemethode, waarbij een vergelijkingsanalyse had plaatsgevonden aan de hand van de prijzen van acht onafhankelijke distribiteurs (extern vergelijkingsmateriaal). Aan het eind van het jaar had een verrekenprijsaanpassing moeten plaatsvinden. Nu de betrokken onderneming geen aanpassing had doorgevoerd, kwam de Technische commissie douanewaarde van de WDO tot de conclusie dat de prijs door de verbondenheid van partijen was beïnvloed. De keuze voor de verrekenprijsmethode leek niet aan de afwijzing van de transactie ten grondslag te liggen.

Indien de zakelijkheid van de interne verrekenprijzen aan de hand van de resale-pricemethode is gewaarborgd, kan de daaraan ten grondslag liggende verrekenprijsdocumentatie in aanmerking worden genomen voor het onderzoek naar de omstandigheden van de verkoop. Voor zover de voorwaarden voor de toepassing van de aftrekmethode als algemene principes kunnen worden opgevat, moeten de volgende verschillen tussen de aftrekmethode

en de resale-pricemethode in aanmerking worden genomen en waar nodig moeten daarop aanpassingen plaatsvinden:[73]

i. Bij de toepassing van de aftrekmethode moeten gegevens over de in aftrek te brengen winst beschikbaar zijn in het douanegebied van de Europese Unie. Voor de toepassing van de resale-pricemethode geldt deze beperking niet.
ii. De ingevoerde goederen moeten voor de toepassing van de aftrekmethode binnen een periode van 90 dagen worden doorverkocht (onderdeel 8.3.4), waar de OESO-richtlijnen aangeven dat de resale-pricemethode eenvoudiger toegepast kan worden indien de ingevoerde goederen binnen afzienbare tijd worden doorverkocht, wordt geen periode aangegeven waarbinnen de doorverkoop heeft moeten plaatsvinden.
iii. Indien er verscheidene doorverkopen geïdentificeerd kunnen worden, wordt de prijs per eenheid waartegen de ingevoerde goederen of identieke of soortgelijke goederen in de grootste samengevoegde hoeveelheid zijn verkocht gebruikt om de douanewaarde vast te stellen in plaats van dat wordt aangesloten bij een (gewogen) gemiddelde. De resale-pricemethode daarentegen sluit aan bij een prijsrange en bij voorkeur een gemiddelde prijs.
iv. Voor de toepassing van de resale-pricemethode vindt een analyse op de vervulde functies plaats (met inachtneming van de gebruikte activa en de gelopen risico's). Voor de aftrekmethode is het van belang om een douanewaarde vast te stellen door bepaalde kosten van de doorverkoopprijs in aftrek te brengen. Aan de andere kant, wanneer de prijselementen die in aftrek mogen worden gebracht worden bekeken (gewoonlijke commissie, gebruikelijke opslagen voor winst en algemene kosten), dan brengen de woorden 'gewoonlijke' en 'gebruikelijke' met zich dat ook een vergelijkingsanalyse wordt verricht naar wat andere partijen aan commissies in rekening brengen en welke winsten en algemene kosten zij bij verkopen behalen c.q. oplopen. In dat kader zal, net als bij de resale-pricemethode, op zoek moeten worden gegaan naar partijen die dezelfde functies (met inachtneming van de gebruikte activa en de gelopen risico's) verrichten en zal de uitkomst nagenoeg gelijk zijn. Derhalve acht ik dit verschil minimaal.

10.3.6.4 Cost-plusmethode[74]

Bij de toepassing van de cost-plusmethode wordt de verrekenprijs opgebouwd uit de kosten die de leverancier van de intragroepstransactie maakt voor geleverde goederen aan een gelieerde partij. Deze kosten worden vermeerderd met een passende cost-plusopslag. Deze opslag wordt toegevoegd om een passende winst te realiseren die hoort bij de verrichte functies en marktomstandigheden. De kosten vermeerderd met de passende cost-plusopslag vormen een zakelijke verrekenprijs.

Het vaststellen of de cost-plusopslag zakelijk is, kan door een vergelijking te maken tussen de cost-plusopslag die behaald is met de intragroepstransactie en ofwel de cost-plusopslag behaald door onafhankelijke derden in vergelijkbare transacties onder vergelijkbare

73 S. Ibáñez Marsilla, Customs valuation and transfer pricing, *ERA Forum* 9(3), p. 404 en J.M. Jovanovich, *Customs Valuation and Transfer Pricing: Is it possible to harmonize Customs and Tax Rules?* (2nd edition), Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2017, p. 75-87.

74 Gebaseerd op OESO-richtlijnen 2.45-2.61 en J.T. Egdom, *Verrekenprijzen; de verdeling van de winst van een multinational* (vijfde (herzien) druk), Kluwer: Deventer 2020, p. 85-89.

omstandigheden (externe cost-plusopslag) ofwel met de behaalde cost-plusopslag op aan onafhankelijke derden verkochte goederen (interne cost-plusopslag). Gelijk aan de CUP- en resale-minusmethode geldt dat sprake is van vergelijkbare transacties indien i) geen van de verschillen een materiële invloed heeft op de prijs die tot stand zou zijn gekomen op een open markt en ii) redelijk accurate aanpassingen gemaakt kunnen worden om de verschillen te mitigeren.

Uit de OESO-richtlijnen kan worden afgeleid dat de cost-plusmethode het geschiktst is voor de verkoop van halffabricaten tussen gelieerde partijen, wanneer gelieerde partijen overeenkomsten hebben gesloten over het gezamenlijk gebruik van productie met de verplichting om de producten daarvan te betrekken of langetermijncontracten hebben afgesloten.

De cost-plusmethode vertoont sterke gelijkenissen met de methode van de berekende waarde.[75] Laatstgenoemde methode laat zich eveneens, aldus de Aantekening bij artikel 6 CVA, het beste toepassen voor die gevallen dat de koper en verkoper verbonden partijen zijn. Dat is dan ook vermoedelijk de reden dat in artikel 6 CVA (of in Europeesrechtelijk verband artikel 74, lid 2, onderdeel d, DWU jo. artikel 143 UDWU) ruimschoots aandacht wordt besteed aan het mitigeren van prijsinvloeden voortvloeiend uit de verbondenheid van partijen. Het enige noemenswaardige verschil tussen de methode van de berekende waarde en de cost-plusmethode is dat de methode van de berekende waarde de posten 'winst' en 'bedrijfskosten' als één geheel in aanmerking neemt (onderdeel 8.4.3), waar de cost-plusmethode deze posten separaat bepaalt.[76]

10.3.6.5 Transactionele nettomargemethode[77]

Met de toepassing van de transactionele nettomargemethode wordt de operationele winst met betrekking tot een geschikte basis bestaande uit onder andere de kosten, omzet en gebruikte activa die door een belastingplichtige wordt behaald in een intragroepstransactie, vergeleken met de operationele winst in relatie tot die basis die onafhankelijke derden onder vergelijkbare omstandigheden zouden behalen. De wijze waarop de transactionele-margemethode toepassing vindt, sluit aan bij de resale-price- en cost-plusmethode. Dat brengt ook mee dat de vergelijkingsanalyse die voor voornoemde methoden toepassing vindt gevolgd moet worden.

Idealiter moet worden aangesloten bij de nettowinst die dezelfde belastingplichtige verdient bij transacties aan onafhankelijke derden (interne nettowinst). Indien hierover niet wordt beschikt, wordt aangesloten bij de nettowinstmarge die behaald zou worden bij vergelijkbare transacties tussen onafhankelijke partijen (externe nettowinst). Een

75 Onderdeel 8.3.
76 S. Ibáñez Marsilla, Customs valuation and transfer pricing, *ERA Forum* 9(3), p. 405.
77 Gebaseerd op OESO-richtlijnen 2.64-2.113 en J.T. Egdom, *Verrekenprijzen; de verdeling van de winst van een multinational* (vijfde (herzien) druk), Kluwer: Deventer 2020, p. 90-94. De transactionele-margemethode wordt ook wel de Europese evenknie van de winstvergelijkingsmethode (*comparable profits method*, CPM) genoemd. Er zijn echter enkele verschillen te onderscheiden, zie L. Pogorelova, Trade and Transfer Pricing, *Intertax* 40(1), p. 37-39.

functionele analyse van de intragroepstransactie en niet-gelieerde transactie is in een dergelijk geval nodig om vast te stellen of de transacties vergelijkbaar zijn.

De Technische commissie douanewaarde van de WDO heeft in Case Study 14.1 aangegeven dat verrekenprijsdocumentatie waarin interne verrekenprijzen tot stand zijn gekomen met toepassing van de transactionele-margemethode gebruikt kan worden in het kader van het onderzoek naar de omstandigheden van de verkoop (onderdeel 10.4.2.3).

10.3.6.6 Profit-splitmethode[78]

Bij samenwerkingsverbanden tussen onafhankelijke ondernemingen worden afspraken gemaakt over de verdeling van de gezamenlijk behaalde winst. Op dit principe is de profit-splitmethode gebaseerd.[79] De transacties tussen gelieerde ondernemingen kunnen namelijk dusdanig met elkaar verweven zijn, dat zij niet los van elkaar kunnen worden beoordeeld. Een verdeling/splitsing van de winst biedt dan uitkomst. Voor de toepassing van de profit-splitmethode moet eerst de totale winst worden bepaald en deze moet vervolgens worden uitgesplitst naar de verschillende (intragroeps)transacties. Voor de toedeling moet een functionele analyse worden gebruikt waarbij toetsing moet plaatsvinden aan de uitgeoefende functies, gelopen risico's en gebruikte activa van beide partijen die bij de intragroepstransactie zijn betrokken (tweezijdige analyse). De OESO-richtlijnen onderscheiden verschillende typen winstsplitsing. Het gaat om winstsplitsing door middel van een vergelijking van de gedisconteerde kasstromen (verwachte kasstromen op basis van de gemaakte investering), door middel van een vergelijking van het rendement op het geïnvesteerd vermogen en winstsplitsing op basis van een vergelijking met onafhankelijke derden. In tegenstelling tot de eerder besproken methoden, speelt daarbij de mate van vergelijkbaarheid een minder grote rol.

Doordat de profit-splitmethode tot doel heeft de invloeden van de gelieerde transacties te elimineren, is de verrekenprijsmethode in mijn ogen ook nuttig in het kader van een onderzoek naar de omstandigheden van de verkoop.

10.3.7 Verrekenprijsaanpassingen

10.3.7.1 Inleiding

Op basis van de toepassing van het *arm's length*-beginsel zal het in uitzonderlijke gevallen mogelijk zijn om op één betrouwbare waarde uit te komen. In de regel zal een zogenaamde *arm's length-range* worden vastgesteld waarbij alle waardes die binnen de range vallen als betrouwbaar worden aangemerkt. Indien de interne verrekenprijs buiten de range valt volgt een verrekenprijsaanpassing (ook wel verrekenprijscorrectie). Er kunnen verschillende verrekenprijsaanpassingen worden onderkend, te weten een primaire correctie, corresponderende correctie, secundaire correctie en compenserende correctie of eindejaarscorrectie (onderdeel 10.3.7.2). De verrekenprijsaanpassing kan worden geïnitieerd door de

78 Gebaseerd op OESO-richtlijnen 2.111-2.151 en J.T. Egdom, *Verrekenprijzen; de verdeling van de winst van een multinational* (vijfde (herzien) druk), Kluwer: Deventer 2020, p. 94-98.

79 E.A. Visser, *Verrekenprijzen; een drieluik*, Deventer: Kluwer 2005, p. 152.

belastingplichtige of de belastingautoriteiten (onderdelen 10.3.7.3 respectievelijk 10.3.7.4). Vervolgens is het de vraag in hoeverre verrekenprijsaanpassingen in aanmerking genomen (moeten) worden bij het definitief vaststellen van de douanewaarde (onderdeel 10.3.7.5).

10.3.7.2 Type verrekenprijsaanpassing

Een primaire correctie vindt plaats door de belastingautoriteiten in de '*first jurisdiction*' en vindt zijn grondslag in het verdragsequivalent van artikel 9, lid 1, OESO-Modelverdrag.[80] De aanpassing is ingegeven door de toepassing van het *arm's length*-beginsel op transacties met een gelieerde onderneming. De verrekenprijsaanpassing heeft tot gevolg dat de belastbare winst wordt verhoogd of verlaagd.

Bij een corresponderende correctie vindt in de '*second jurisdiction*', bij de onderneming die gelieerd is aan de onderneming in de '*first jurisdiction*', een aanpassing aan zijn belastbare winst plaats.[81] De aanpassing volgt op de primaire correctie en is bedoeld ter voorkoming van dubbele belasting. De grondslag van de aanpassing is terug te vinden in het verdragsequivalent van artikel 9, lid 2, OESO-Modelverdrag.

De secundaire correctie houdt verband met het fiscaal belasten van een secundaire transactie.[82] De secundaire transactie is bedoeld om de werkelijke allocatie van winsten te realiseren. De bovenmatige winsten als gevolg van de primaire correctie worden behandeld alsof zij de vorm hebben van bijvoorbeeld een fictieve dividenduitkering, informele kapitaalstorting of fictieve lening. De correctie wordt doorgevoerd in de winst- en verliesrekening.

De compenserende correctie of eindejaarscorrectie wordt geïnitieerd door de belastingplichtige zelf.[83] Het betreft een verrekenprijsaanpassing bedoeld om de winst in de aangifte winstbelasting in lijn te brengen met het *arm's length*-beginsel, ondanks dat daardoor de verrekenprijs die voor belastingdoeleinden gerapporteerd zal worden, afwijkt van het daadwerkelijk in rekening gebrachte bedrag door de gelieerde onderneming.

10.3.7.3 Verrekenprijsaanpassing geïnitieerd door de belastingplichtige[84]

De meest voorkomende verrekenprijsaanpassingen zullen op basis van de *outcome testing approach* (onderdeel 10.3.8) plaatsvinden door de belastingplichtige zelf.[85] Gedurende het jaar of aan het einde van het jaar stelt de belastingplichtige vast dat de door hem gehanteerde prijzen niet zakelijk zijn. Hij kan daarop een verrekenprijsaanpassing maken. De belastingplichtige past daarbij zijn prijzen wel of niet feitelijk (commercieel) aan.

---

80 OESO-richtlijnen, p. 28.
81 OESO-richtlijnen 4.32 e.v.
82 OESO-richtlijnen 4.68 e.v.
83 OESO-richtlijnen 4.38 e.v.
84 Ontleend aan Commissies Transfer Pricing en btw, *Transfer Pricing en btw. De effecten van transfer pricing aanpassingen op de heffing van btw*, Geschrift nr. 259 van de Vereniging voor Belastingwetenschap 2019, p. 30-37.
85 Commissies Transfer Pricing en btw, *Transfer Pricing en btw. De effecten van transfer pricing aanpassingen op de heffing van btw*, Geschrift nr. 259 van de Vereniging voor Belastingwetenschap 2019, p. 30.

Indien de prijzen feitelijk (commercieel) niet worden aangepast en de aanpassing enkel tot gevolg heeft dat de winst zoals opgenomen in de aangifte winstbelasting zakelijk is, wordt gesproken over een compenserende correctie (onderdeel 10.3.7.2). Hiermee wordt in beginsel voorkomen dat de belastingautoriteiten een verrekenprijsaanpassing initiëren. De compenserende heffing wordt echter niet door alle OESO-leden geaccepteerd vanwege het onderscheid dat daarmee ontstaat tussen de gefactureerde prijzen en de prijzen die aan de belastingautoriteiten gerapporteerd worden.[86] Indien de belastingplichtige het verschil tussen de winst zoals aangegeven en zoals in de commerciële stukken is opgenomen inzichtelijk wil maken, kan de belastingplichtige ervoor kiezen het verschil door boekingen (lees: een informele kapitaalstorting of verkapte dividenduitkering) in de fiscale boekhouding tot uiting te laten brengen. De Commissie Transfer Pricing en btw van de Vereniging voor Belastingwetenschap duidt deze fictieve transacties aan met de term secundaire transacties.[87]

Het kan ook zijn dat de belastingplichtige zijn prijzen feitelijk (commercieel) aanpast door nafacturering. Dit kan aan het einde van het jaar of tussentijds door de prijzen daadwerkelijk met terugwerkende kracht aan te passen door uitreiking van credit- of debetfacturen. Tevens kunnen tussentijds de prijzen vooruit worden gecorrigeerd (*rolling forward*). Het verschil tussen aanpassingen met terugwerkende kracht en aanpassing vooruit worden ook wel retroactieve respectievelijk prospectieve verrekenprijsaanpassingen genoemd. Bij prospectieve verrekenprijsaanpassingen zullen de verrekenprijzen gedurende een bepaalde periode in het boekjaar te hoog of laag zijn met het idee dat over de gehele linie een en ander zich uitmiddeld. Met andere woorden, in het geheel genomen zal op een juiste zakelijke winst worden uitgekomen ondanks de tussentijdse schommelingen. Indien na afloop van het boekjaar toch blijkt dat over het geheel genomen de daadwerkelijke winst niet zakelijk is, kan alsnog nafacturering plaatsvinden (retroactieve verrekenprijsaanpassing).

Indien de belastingplichtige door middel van een *rolling forward* en/of eindejaarscorrectie zorgt dat zijn winst over het gehele jaar genomen zakelijk is, hoeft in beginsel geen compenserende correctie plaats te vinden. Zoals toegelicht in onderdeel 10.3.4 moet de *rolling forward* en eindejaarcorrectie in beginsel op transactieniveau plaatsvinden aldus de OESO-richtlijnen, maar wordt in een beperkt aantal gevallen aggregatie toegestaan. In de praktijk is echter, zoals nader toegelicht in onderdeel 10.3.9, een trend waarneembaar waarbij verrekenprij(s)(zen)(aanpassingen) steeds vaker op product- en transactieniveau in plaats van op geaggregeerde wijze worden vastgesteld.

86 OESO-richtlijnen 4.39.

87 Commissies Transfer Pricing en btw, *Transfer Pricing en btw. De effecten van transfer pricing aanpassingen op de heffing van btw*, Geschrift nr. 259 van de Vereniging voor Belastingwetenschap 2019, p. 31-32.

10.3.7.4 Verrekenprijsaanpassing geïnitieerd door de belastingautoriteiten[88]

In tegenstelling tot de belastingplichtige, zullen belastingautoriteiten enkel overgaan tot het initiëren van verrekenprijsaanpassingen nadat de belastingplichtige vennootschap zijn aangifte winstbelasting heeft ingediend. Indien de belastingplichtige niet overgaat tot het maken van een verrekenprijsaanpassing voordat de winstbelastingaanslag is ingediend ter waarborging dat de interne verrekenprijzen zakelijk zijn vastgesteld, kunnen de belastingautoriteiten een zogenoemde primaire verrekenprijsaanpassing initiëren.

In het land van invoer zullen de belastingautoriteiten veelal een primaire verrekenprijsaanpassing initiëren als daarmee de belastinggrondslag wordt verhoogd.[89] Het gaat dan met andere woorden om een neerwaartse verrekenprijsaanpassing. Hoewel de primaire verrekenprijsaanpassing bedoeld is om de fiscale winst aan te passen, zal daaropvolgend veelal ook een secundaire transactie plaatsvinden in de vorm van bijvoorbeeld een verkapt dividend. Een secundaire transactie betreft een fictieve transactie die enkel gehanteerd wordt voor fiscale doeleinden. De secundaire transactie zal derhalve wel zichtbaar zijn in de fiscale balans of de winst- of verliesrekening, maar niet in de commerciële administratie.[90] Een secundaire transactie kan worden opgevolgd door een secundaire correctie door het in aanmerking nemen van rente over de ontstane vordering of door het naheffen van dividendbelasting over een uitdeling van de winst.[91]

Een belastingplichtige kan de belastingautoriteiten van de andere bij de transactie betrokken partij verzoeken om een spiegelbeeldige correctie aan te brengen; een zogenoemde corresponderende correctie. Een dergelijke correctie zal ertoe moeten leiden dat winst behaald in de twee belastingjurisdicties tezamen, voor en na de primaire en corresponderende correctie, gelijk blijft.

10.3.7.5 Invloed van verrekenprijsaanpassing op de douanewaarde

Voor de vaststelling van interne verrekenprijzen geldt dat wanneer bij een vergelijkingsanalyse blijkt dat de daadwerkelijke winst of gehanteerde prijs niet zakelijk is, de prijs die met behulp van het interne of externe vergelijkingsmateriaal wordt gevonden in de plaats treedt van de daadwerkelijke winst of gehanteerde prijs. Voor de vaststelling van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen geldt echter in beginsel dat indien (achteraf) wordt vastgesteld dat de prijs is beïnvloed door de verbondenheid van partijen,

88 Ontleend aan Commissies Transfer Pricing en btw, *Transfer Pricing en btw. De effecten van transfer pricing aanpassingen op de heffing van btw*, Geschrift nr. 259 van de Vereniging voor Belastingwetenschap 2019, p. 37-40.

89 Commissies Transfer Pricing en btw, *Transfer Pricing en btw. De effecten van transfer pricing aanpassingen op de heffing van btw*, Geschrift nr. 259 van de Vereniging voor Belastingwetenschap 2019, p. 38.

90 Commissies Transfer Pricing en btw, *Transfer Pricing en btw. De effecten van transfer pricing aanpassingen op de heffing van btw*, Geschrift nr. 259 van de Vereniging voor Belastingwetenschap 2019, p. 38.

91 Commissies Transfer Pricing en btw, *Transfer Pricing en btw. De effecten van transfer pricing aanpassingen op de heffing van btw*, Geschrift nr. 259 van de Vereniging voor Belastingwetenschap 2019, p. 38.

de transactiewaarde wordt verworpen en de douanewaarde op basis van een alternatieve waarderingsmethode vastgesteld moet worden. In mijn optiek moet onder voorwaarden een verrekenprijsaanpassing juist in aanmerking worden genomen voor het definitief bepalen van de douanewaarde.[92] Indien een verrekenprijsaanpassing namelijk in aanmerking wordt genomen voor de definitieve vaststelling van de douanewaarde, wordt namelijk bereikt dat aan de 'zakelijkheidstoets' wordt voldaan en de douanewaarde de economische waarde van het ingevoerde goed vertegenwoordigt.[93] Ook beantwoordt dit aan de principes die ten grondslag liggen aan het systeem ter bepaling van de douanewaarde en het streven om de douanewaarde primair vast te stellen aan de hand van de transactiewaarde. Zodoende moet mijns inziens de initieel aangegeven prijs in de douaneaangifte onder voorwaarden worden gecorrigeerd om de vaststelling van een willekeurige of fictieve douanewaarde te voorkomen.[94]

De voorwaarden waaronder een verrekenprijsaanpassing mijns inziens in aanmerking genomen moet worden voor het definitief vaststellen van de douanewaarde zijn:
- De verrekenprijs moet (gedeeltelijk) betrekking hebben op de ingevoerde goederen (onderdeel 10.3.7.5.1);
- De verrekenprijsaanpassing moet invloed hebben op de werkelijk betaalde of te betalen prijs (onderdeel 10.3.7.5.2);
- De verrekenprijsaanpassing moet binnen de verjaringstermijn plaatsvinden (onderdeel 10.3.7.5.3).

10.3.7.5.1 Betrekking hebben op de ingevoerde goederen

De aangepaste verrekenprijs moet ten minste (gedeeltelijk) betrekking hebben op de ingevoerde goederen. Een aanwijzing hiervoor kan naar mijn mening worden gevonden in bijvoorbeeld verrekenprijsdocumentatie of een vaststellingsovereenkomst tussen de belastingautoriteiten en de belastingplichtige (*Advance Pricing Agreement* (APA)).[95] In deze documentatie is opgenomen op welke goederenlevering, dienstverrichting of toekenning van immateriële rechten een interne verrekenprijs ziet. Het gaat daarbij niet enkel om interne verrekenprijzen die worden overeengekomen voor de leveringen van goederen die ten invoer worden aangegeven. Interne verrekenprijzen die worden overeengekomen voor diensten of immateriële rechten kunnen onder voorwaarden ook (indirect) betrekking hebben op de ingevoerde goederen. Dat is bijvoorbeeld het geval indien een betaling wordt verricht in het kader van een verkregen royalty of licentierecht. Indien de betaling voor het royalty of licentierecht betrekking heeft op de ingevoerde goederen en als 'voorwaarde voor verkoop' wordt betaald, moet de betaling in aanmerking worden genomen voor de vaststelling van de douanewaarde. Indien een interne verrekenprijs wordt aangepast en ziet op een verkregen royalty of licentierecht die 'bijgeteld' moet worden, heeft dat indirect

92 Internationale Kamer van Koophandel, Transfer Pricing and Customs Valuation – 2015 Document No. 180/104-536, February 2015, Proposal 2.
93 *WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing* (24 juni 2015, geüpdatet in 2018), p. 68.
94 Zie voor een overeenkomstige redenatie op het gebied van kortingen: Conclusie A-G Saugmandsgaard ØE 30 maart 2017, C-661/15 (X BV tegen Staatssecretaris van Financiën), ECLI:EU:C:2017:252, r.o. 22 en de aldaar aangehaalde rechtspraak.
95 Onderdeel 10.3.10.

invloed op de definitieve vaststelling van de douanewaarde en derhalve zal – indien ook aan de voorwaarden zoals genoemd in de onderdelen 10.3.7.5.2 en 10.3.7.5.3 wordt voldaan – een dergelijke interne verrekenprijsaanpassing in aanmerking genomen moeten worden.

Idealiter zou de verrekenprijsaanpassing op product-per-product- en transactie-per-transactieniveau vastgesteld moeten worden. Indien echter sprake is van een verrekenprijsaanpassing die niet op product-per-product- en transactie-per-transactieniveau heeft plaatsgevonden, moet worden bepaald op basis van welke verdeelsleutel het tegoed of betaling aan verschuldigde invoerrechten bepaald moet worden. De Internationale Kamer van Koophandel staat een eenvoudige methode voor en stelt voor om het correctiebedrag over alle ingevoerde goederen uit te smeren overeenkomstig een gewogen gemiddeld douanetarief.[96] De verwijzende rechter in de zaak *Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH tegen Hauptzollamt München* is van mening dat het nog eenvoudiger zou zijn om alleen het procentuele aandeel van het restitutiebedrag in de definitieve totale verrekenprijs te berekenen en de douanewaarde voor elke invoertransactie met dat percentage te verlagen, ongeacht of de betrokken goederen vrij van rechten of tegen betaling van douanerechten zijn ingevoerd.[97] In onderdeel 10.7.4.5 wordt ingegaan op de naar mijns inziens meest geëigende verdeelsleutel vanuit Europeesrechtelijk perspectief.

10.3.7.5.2 Invloed op de werkelijk betaalde of te betalen prijs

De verrekenprijsaanpassing moet invloed hebben op de werkelijk betaalde of te betalen prijs voor de ingevoerde goederen. De verrekenprijsaanpassing zal dan ook moeten leiden tot het daadwerkelijk aanpassen van de prijs in de boekhouding en het opmaken van debet- of creditfacturen om in aanmerking te worden genomen voor het definitief vaststellen van de douanewaarde. Er zijn diverse soorten verrekenprijsaanpassingen te onderscheiden zoals toegelicht in de onderdelen 10.3.7.2 tot en met 10.3.7.4. Het type verrekenprijsaanpassing dat toepassing vindt, hangt af van nationale wetgeving, verdragen ter voorkoming van dubbele belastingbetaling en van de feiten en omstandigheden. Indien een verrekenprijs puur vanuit het oogpunt van de vaststelling van de winstbelastinggrondslag wordt aangepast, kan mijns inziens niet gesproken worden van een verrekenprijsaanpassing die in aanmerking moet worden genomen bij de vaststelling van de douanewaarde. Immers een dergelijke betaling of tegoed is immer niet 'werkelijk betaald'. Dit laatste zal vaak het geval zijn bij verrekenprijsaanpassingen die door de belastingautoriteiten geïnitieerd worden (primaire, secundaire en corresponderende correcties en secundaire transacties). Wel hebben dergelijke fiscale winstcorrecties zonder nafacturering tot gevolg dat met terugwerkende kracht moet worden onderzocht of de aanvankelijk in rekening gebrachte prijs beïnvloed is door de verbondenheid van partijen. Indien dat het geval is, leidt dat tot de verwerping van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen en moet de douanewaarde overeenkomstig een alternatieve waarderingsmethode worden bepaald. In bepaalde jurisdicties is het toegestaan om overtollige winsten te repatriëren om de fiscale balans of de winst- of verliesrekening in overeenstemming te brengen met de commerciële administratie. Dit

96 Internationale Kamer van Koophandel, Transfer Pricing and Customs Valuation – 2015 Document No. 180/104-536, February 2015, Proposal 3.
97 Finanzgericht München 15 september 2016, zaak 14 K 1974/15.

kan – afhankelijk of de initiële prijs te hoog of laag was vastgesteld – door een bijbetaling of teruggaaf.[98] Ik meen dat een dergelijke bijbetaling of teruggaaf in aanmerking genomen moet worden voor het definitief vaststellen van de douanewaarde mits ook aan de andere voorwaarden is voldaan. De repatriëring kan ook plaatsvinden door de herkwalificatie van andere transacties tussen de betrokken partijen. Een transactie die eerst niet als element van de transactiewaarde werd aangemerkt (zoals bijvoorbeeld een dividenduitkering), kan door de herkwalificatie (theoretisch gezien) in de heffing worden betrokken en omgekeerd.[99] Belangrijk is dat de transactie na de herkwalificatie niet alleen in naam, maar ook materieel de vorm van een element van de transactiewaarde aanneemt en aan de voorwaarden tot bijtelling wordt voldaan. Indien de transactie bijvoorbeeld wordt geherkwalificeerd naar een royaltybetaling, moet het gaan om een royalty in douanerechtelijke zin en moet de betaling betrekking hebben op de ingevoerde goederen en als voorwaarde van de verkoop worden betaald (zie onderdeel 11.5).

Indien de interne verrekenprijsaanpassing wordt geïnitieerd door een belastingplichtige en de aanpassing enkel tot doel heeft om de winst zoals opgenomen in de aangifte winstbelasting in lijn te brengen met het *arm's length*-beginsel, zou naar mijn mening de verrekenprijsaanpassing eveneens om eerdergenoemde reden niet in aanmerking genomen moeten worden, maar speelt wederom de vraag of de aanvankelijk in rekening gebrachte prijs door de verbondenheid van partijen is beïnvloed.[100] De belastingplichtige kan ook de interne verrekenprijzen tussentijds aanpassen, zodat een correctie aan het einde van het jaar kan uitblijven of de kans daarop tot een minimum wordt beperkt. Over de gehele periode bezien is sprake van een zakelijke prijsstelling, echter gedurende het jaar zullen de prijzen fluctueren, waarbij de prijzen onafhankelijk van elkaar beschouwd niet zakelijk zijn. Dat werpt de vraag op of dit type verrekenprijsaanpassingen in aanmerking genomen moet worden. Met andere woorden, kan een importeur gedurende het jaar niet-zakelijke prijzen hanteren als douanewaarde als kan worden aangetoond dat de prijzen die gedurende het gehele jaar in rekening worden gebracht in onderlinge samenhang beschouwd niet zijn beïnvloed door de verbondenheid van partijen. Ik meen dat dit zou moeten kunnen, indien de waarborging dat de interne verrekenprijzen zakelijk worden vastgesteld blijkt uit verrekenprijsdocumentatie of hierover op voorhand afspraken zijn gemaakt tussen de douaneautoriteiten en de importeur in een vaststellingsovereenkomst. Mocht blijken dat aan het einde van het jaar de prijzen in het geheel genomen niet zakelijk zijn, moet een eindejaarcorrectie plaatsvinden die in aanmerking wordt genomen voor het definitief vaststellen van de douanewaarde. Deze zienswijze sluit aan bij het streven dat de douanewaarde zoveel als mogelijk wordt vastgesteld op basis van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen en bij de gebruiken uit de handelspraktijk.

98 OESO-richtlijnen 4.74.

99 K. Lasiński-Sulecki, Impact of Transfer Pricing Adjustments for VAT and Customs Law Purposes, *ITPJ* 20(3), p. 180.

100 F. Idsinga, B-J. Kalshoven & M. van Herksen, Let's Tango! The Dance between VAT, Customs and Transfer Pricing, *ITPJ* 12(5), p. 208.

10.3.7.5.3 Verjaringstermijn

Indien aan voorgaande voorwaarden is voldaan, maar de verrekenprijsaanpassing pas plaatsvindt nadat de navorderingstermijn is verstreken, speelt de vraag of deze aanpassing nog in aanmerking genomen moet worden voor het definitief vaststellen van de douanewaarde. Ik ben van mening dat deze vraag ontkennend moet worden beantwoord, omdat dit anders afbreuk zou doen aan het bestaan van een navorderingstermijn en het zou de eenvoud van het douanewaardestelsel ook aantasten, omdat dan tot in lengte van jaren de douanewaarde aangepast zou kunnen worden. Dat is anders wanneer de verjaringstermijn is gestuit doordat gebruik is gemaakt van faciliteiten in het douanerecht of afspraken met de douaneautoriteiten die erop gericht zijn om een voorlopige douanewaarde op een later moment (lees: nadat een verrekenprijsaanpassing heeft plaatsgevonden) aan te passen.

10.3.8 Price setting approach en de outcome testing approach

Voor het onderbouwen of een verrekenprijs conform het *arm's length*-beginsel is vastgesteld, kan aldus de OESO-richtlijnen worden aangesloten bij verrekenprijsdocumentatie die beschikbaar is op het moment van aangaan van de transactie (*price setting approach*) ofwel kan de werkelijke uitkomst van de intragroepstransactie aan het einde van een periode worden getest (*outcome testing approach*).[101] Zoals in onderdeel 10.5.4.2 nader wordt toegelicht, is het verschil in benaderingswijze mogelijk van belang voor de vaststelling van de douanewaarde bij verbonden partijen. Om die reden sta ik bij het verschil nader stil.

De *price setting approach* houdt dus in dat het *arm's-length*-beginsel wordt getoetst op basis van de informatie die voor handen is op het moment dat de transactie tussen gelieerde partijen plaatsvindt (*ex ante*). Dit betreft onder andere informatie uit voorgaande jaren, maar ook economische en marktvooruitzichten. De *outcome testing approach* gaat uit van een toetsing van het *arm's-length*-karakter van de interne verrekenprijzen op basis van de werkelijke gegevens (*ex post*). Anders dan de *price-setting approach*, vinden veelal, al naar gelang de *ex post* toetsing van de verrekenprijzen, periodieke verrekenprijsaanpassingen plaats bij de toepassing van de *outcome testing approach* om vast te stellen of de behaalde winst afwijkt van de winst van niet-gelieerde vergelijkbare transacties. Deze aanpassingen van de winst zijn bekend onder diverse benamingen zoals eindejaarscorrecties (*year-end adjustments*), *true-ups* en *compensating adjustments*.[102] Zowel de *price setting approach* als de *outcome testing approach* of een combinatie van beide worden geaccepteerd in de OESO-richtlijnen, hoewel de acceptatie van de benaderingswijze afhankelijk kan zijn van het land waar de interne verrekenprijs wordt vastgesteld. Indien beide landen een andere benaderingswijze voorstaan of een combinatie toelaten, kan mogelijk dubbele belastingheffing optreden.

In de literatuur heeft *Schöneborn* in een tweeluik betoogd dat de toepassing van eindejaarscorrecties geen voorkeursoplossing kan zijn voor multinationale ondernemingen om hun

101 OESO-richtlijnen 3.69-3.71.

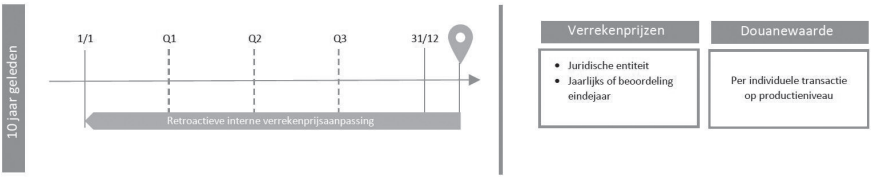
102 Commissie Transfer pricing en btw, *Transfer Pricing en btw. De effecten van transfer pricing aanpassingen op de heffing van btw*, Geschrift nr. 259 van de Vereniging voor Belastingwetenschap 2019, p. 24-26.

interne verrekenprijzen overeenkomstig het *arm's-length*-beginsel vast te stellen.[103] Hij signaleert bij het uitvoeren van eindejaarscorrecties nadelen zoals het risico op dubbele belastingheffing en mogelijke problematiek bij de vaststelling van btw-correcties en/of correcties van de douanewaarde. Daarnaast brengt het ook praktische, meer operationele vragen met zich zoals de vraag of een eindejaarscorrectie ertoe noopt om een debet- of creditfactuur uit te reiken en hoe de aanpassing geboekt moet worden in de winst- en verliesrekening. Gelet op deze veelal nadelige factoren pleit *Schöneborn* voor een efficiente, proactieve en doorlopende prijsmargemonitoring van interne verrekenprijzen bij multinationale ondernemingen, wat mij voorkomt als een pleidooi voor de vaststelling van interne verrekenprijzen op basis van de *price-setting approach*.
Voornoemd pleidooi voor een verschuiving van de *outcome test approach* naar *price setting approach* lijkt langzaam werkelijkheid te worden in de praktijk vanwege met name technologische ontwikkelingen die het mogelijk maken om het moment dat de transactie wordt aangegaan te testen of sprake is van een zakelijke prijs. Dit kan de aansluiting van de vaststelling van de douanewaarde op de vaststelling van interne verrekenprijzen ook vergemakkelijken. Ik zal deze 'evolutie' in de wijze waarop interne verrekenprijzen worden vastgesteld in het hiernavolgende onderdeel nader toelichten.

10.3.9 Evolutie van het vaststellen van verrekenprijzen

10.3.9.1 Van aggregatie naar transactie- en productniveau

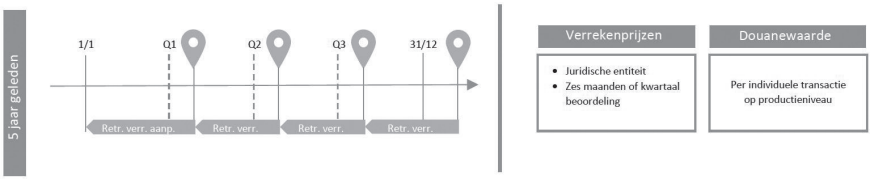
In de schematische voorstelling in de figuren 10.4 tot en met 10.7 is de evolutie van het vaststellen van interne verrekenprijzen uitgebeeld naar de stand van zaken tien jaar geleden, vijf jaar geleden, heden ten dage en de wijze waarop in de toekomst interne verrekenprijzen worden vastgesteld. Evident is dat de wijze waarop interne verrekenprijzen worden vastgesteld langzaam is verschoven in de richting van de wijze waarop de douanewaarde wordt vastgesteld. Dat komt in het bijzonder omdat de interne verrekenprijzen in toenemende mate worden vastgesteld per individuele transactie en op productniveau. Dat maakt dat het afstemmen van de douanewaarde op interne verrekenprijzen vandaag de dag eenvoudiger is, dan in het verleden. De verschillen tussen de vaststelling van interne verrekenprijzen en het vaststellen van de douanewaarde zoals aan bod zijn gekomen in de onderdelen 10.3.2 tot en met 10.3.7 zijn daardoor minder scherp.



Figuur 10.4 – Evaluatie vaststelling verrekenprijzen: tien jaar geleden

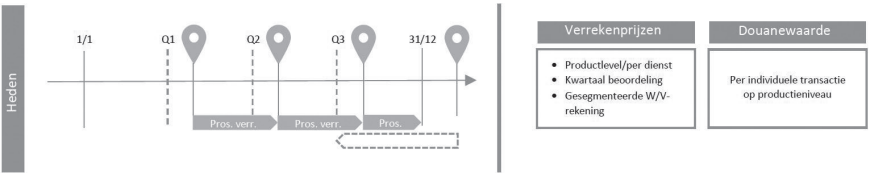
103 F. Schöneborn, Outcome Testing: Why Year-End Adjustments Cannot Be the First Choice to Bring Intercompany Margins to an Arm's Length Level, *ITPJ* 22(3) en F. Schöneborn, Price Setting: Why Proactive Intercompany Margin Management Is "Behaving at Arm's Length" and the Preferred Option for Multinational Enterprises, *ITPJ* 22(4).

Voor de vaststelling van interne verrekenprijzen werd tot tien jaar geleden een aanpak gehanteerd waarbij de interne verrekenprijzen aan het begin van het jaar werden vastgesteld (figuur 10.4). De werkelijke uitkomst van de gelieerde transacties werd vervolgens aan het einde van het jaar getoetst aan het *arm's length*-beginsel overeenkomstig de *outcome testing approach*. Indien de werkelijke uitkomst buiten de *arm's length-range* viel, vond een retroactieve interne verrekenprijsaanpassing (eindejaarscorrectie) plaats. De retroactieve interne verrekenprijsaanpassing kon tot gevolg hebben dat de belastingplichtige zijn commerciële prijzen aanpasten. In dat geval reikte de belastingplichtige een credit- of debetfactuur uit. De vaststelling van de initiële interne verrekenprijs alsmede de retroactieve interne verrekenprijsaanpassing vond plaats op geaggregeerd niveau in plaats van op product-per-product- en/of transactie-per-transactieniveau. De douanewaarde werd echter op individueel product- en transactieniveau vastgesteld.



Figuur 10.5 – Evaluatie vaststelling verrekenprijzen: vijf jaar geleden

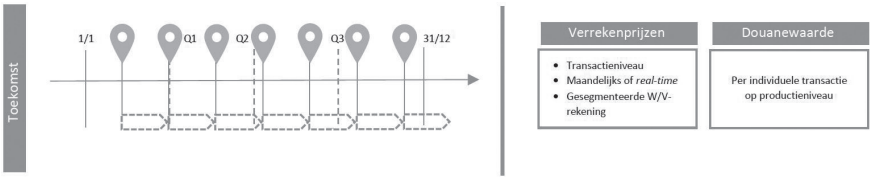
De wijze waarop interne verrekenprijzen worden vastgesteld is in de daaropvolgende vijf jaar geëvolueerd (figuur 10.5). Zo werden destijds, nog steeds overeenkomstig de *outcome testing approach*, de interne verrekenprijzen frequenter getoetst aan het *arm's length*-beginsel; per zes maanden of op kwartaalbasis in plaats van per jaar. Ook in dit geval kon de toetsing ertoe leidde dat retroactieve interne verrekenprijsaanpassingen plaatsvonden en er, bij aanpassing van de commerciële prijzen, een credit- of debetfactuur door de belastingplichtige werd uitgereikt. Het verschil is dat de frequentere toetsing gedurende het boekjaar, een eindejaarscorrectie in omvang beperkte of, idealiter, de noodzaak daartoe uitsloot. De initiële verrekenprijzen werden echter nog steeds vastgesteld op productgroepniveau en/of voor een langere periode (geaggregeerd). Niettemin verschoof de wijze van vaststelling van de douanewaarde langzaam richting individueel product- en transactieniveau.



Figuur 10.6 – Evaluatie vaststelling verrekenprijzen: heden

Vandaag de dag zijn ondernemingen, geholpen door technologische ontwikkelingen, in toenemende mate in staat om op productniveau de interne verrekenprijzen vast te stellen (figuur 10.6). Daarvoor is het noodzakelijk dat wordt beschikt over een gesegmenteerde

winst- en verliesrekening. Op kwartaalbasis wordt gedurende het jaar getoetst of de werkelijke uitkomsten binnen de *arm's length-range* vallen overeenkomstig de *outcome testing approach*. Indien de werkelijke uitkomsten buiten de *arm's length-range* vallen, worden de prijzen voorwaarts aangepast (*rolling forward*). De noodzaak om aan het einde van het jaar retroactieve verrekenprijzen vast te stellen wordt daarmee beperkt. Een en ander vormt een nadere verschuiving van de wijze waarop interne verrekenprijzen worden vastgesteld naar de wijze waarop de douanewaarde wordt vastgesteld, te meer het vraagstuk wat de invloed is van retroactieve verrekenprijsaanpassingen niet meer c.q. in mindere mate zal spelen.



Figuur 10.7 – Evaluatie vaststelling verrekenprijzen

Hoewel een aantal ondernemingen er reeds toe in staat is anno 2020, wordt het in de toekomst door technologische ontwikkelingen en digitalisering mogelijk om op transactie- en productniveau de prijzen vast te stellen (figuur 10.7).[104] Ook in dit geval is het noodzakelijk dat wordt beschikt over een gesegmenteerde winst- en verliesrekening. Ten tijde van het aangaan van de transactie, wordt getoetst op basis van de verrekenprijsdocumentatie die dan beschikbaar is of de vastgestelde prijzen zakelijk zijn overeenkomstig de *price setting approach*. De toetsing vindt nog frequenter (bijvoorbeeld maandelijks) plaats of zelfs *real-time*. De op basis van de *price setting approach* vastgestelde verrekenprijzen zijn in beginsel niet onderworpen aan retroactieve interne verrekenprijsaanpassingen aangezien de zakelijkheidstoetsing reeds bij het aangaan van de transactie heeft plaatsgevonden.

Het toetsen van de zakelijkheid van de interne verrekenprijs op product-per-product- en transactie-per-transactieniveau, maakt het makkelijker om de zakelijkheidstoetsen die bij de vaststelling van interne verrekenprijzen en de transactiewaarde bij intragroepstransacties worden aangelegd op elkaar af te stemmen. Daarnaast brengt deze aanpak met zich dat er geen verrekenprijsaanpassingen meer plaatsvinden, waardoor de vraag of verrekenprijsaanpassingen in aanmerking genomen moeten worden voor het definitief vaststellen van de douanewaarde aan belang inboet c.q. geen belang meer heeft.

10.3.9.2 Operationaliseren van proactieve prijsstelling

Het op transactie- en productniveau vaststellen van interne verrekenprijzen en het zelfs *real-time* toetsen van de zakelijkheid van de interne verrekenprijzen is stap één in de afstemming van de vaststelling van de douanewaarde op de vaststelling van interne

104 In onderdeel 10.3.9.2 wordt nader ingegaan op welke wijze ondernemingen hun bedrijfsvoering operationeel moeten inrichten om afstemming van de vaststelling van de douanewaarde op de vaststelling van interne verrekenprijzen te kunnen faciliteren.

verrekenprijzen. Daarnaast moet de afstemming van de vaststelling van de douanewaarde en de vaststelling van interne verrekenprijzen geoperationaliseerd worden door de partijen die betrokken zijn bij de prijsstelling van intragroepstransacties. Voor het operationaliseren zijn een drietal dimensies te onderkennen:

1. *Governance* en organisatie (onderdeel 10.3.9.2.1);
2. Technologie en data (onderdeel 10.3.9.2.2);
3. Processen en controles (onderdeel 10.3.9.2.3).

Voornoemde dimensies worden in het hiernavolgende toegelicht.

10.3.9.2.1 Governance en organisatie

Van oudsher zijn operationele modellen lokaal georganiseerd. Over de afgelopen jaren zijn deze operationele modellen geëvolueerd en worden bedrijfsprocessen in toenemende mate centraal aangestuurd. Anders dan het operationele onderdeel van de 'douanefunctie' (communicatie lokale douaneautoriteiten, aansturen douaneagenten enz.) waar nog steeds een lokale aanwezigheid wordt verlangd in de landen waar een multinational zijn goederen invoert, is dat voor het strategisch onderdeel anders. Dit onderdeel wordt in toenemende mate centraal ondergebracht in bijvoorbeeld een '*center of excellence*'. Het centraliseren van het strategisch onderdeel van de douanefunctie lijkt van essentieel belang om aansluiting van de vaststelling van de douanewaarde en de vaststelling van interne verrekenprijzen te operationaliseren. Het strategisch onderdeel van de douanefunctie van het concern kan op deze manier eenvoudiger worden betrokken bij bijvoorbeeld aankoopbeslissingen, het prijzen van intragroepstransacties, de structurering van intellectueel eigendom en het alloceren van R&D-kosten. Bijkomend voordeel betreft dat het strategisch onderdeel van de douanefunctie door de centralisering invloed kan uitoefenen op het optimaliseren van de goederenstroom door bijvoorbeeld het standaardiseren van intragroepscontracten, het gebruik van Incoterms en efficiënt *broker management*. De efficiencyslag die hiermee wordt gemaakt kan financiële voordelen opleveren. Het stelt het concern ook in staat om snel op politieke beslissingen (die verband houden met de huidige handelsoorlog) of andere ontwikkelingen (zoals de uitbraak van het Coronavirus) te reageren die impact hebben op de goederenstroom van het concern.

10.3.9.2.2 Technologie en data

De opkomst van technologie en data spelen een grote rol bij het (*real-time*) inzicht verschaffen in (intragroeps)transactiestromen, de kostenopbouw van de ingevoerde goederen en het beschikbaar maken van gesegmenteerde winst- en verliesrekeningen. Door het verkregen inzicht kan frequenter en op productniveau worden gemonitord of de gehanteerde verrekenprijzen nog in lijn met het *arm's-length*-beginsel zijn vastgesteld. Prospectieve verrekenprijsaanpassingen voorkomen in dat geval dat aan het einde van het jaar retroactieve verrekenprijsaanpassingen moeten plaatsvinden. Voor het operationaliseren van het gebruik van verrekenprijsanalyses voor de vaststelling van de douanewaarde, zijn de twee belangrijkste verschillen het niveau waarop de vaststelling plaatsvindt (geaggregeerd vs. productniveau) en de frequentie (jaarbasis vs. transactiebasis). Deze verschillen worden door hiervoor genoemde ontwikkeling ondervangen.

10.3.9.2.3 Processen en controles

Uitdagingen voor het optuigen van processen en controles voor het afstemmen van de douanewaarde op verrekenprijzen binnen een multinationale onderneming zijn bijvoorbeeld dat de douanefunctie van oudsher verspreid is over diverse afdelingen van een concern en dat ook voor de vaststelling van verrekenprijzen inbreng van verschillende afdelingen is vereist. Er zullen zich derhalve praktische uitdagingen voordoen in het kader van het stroomlijnen en het creëren van *interfaces* tussen organisatorische processen tussen de fiscale, accountancy, financiële en bijvoorbeeld de logistieke afdelingen binnen een multinationale onderneming. Essentieel in dat kader is bijvoorbeeld dat sprake is van een dialoog (elkaars 'taal' verstaan),[105] een geschikte '*master data setup*' op productniveau gelinkt aan GN-codes en dat wordt beschikt over uitgesplitste prijselementen van de transactieprijs.

Onderdeel van de processen en controles moet voorts zijn dat sprake is van een driehoeksoverleg tussen *stakeholders* die binnen de multinational betrokken zijn bij de vaststelling van de douanewaarde en interne verrekenprijzen, de douaneautoriteiten en de belastingautoriteiten. Idealiter wordt een gezamenlijke overeenkomst gesloten over de prijsstelling door deze partijen. Voor de relatie belastingplichtige-belastingautoriteit is dit reeds gefaciliteerd in de vorm van een APA (onderdeel 10.3.10). Voor de vaststelling van de douanewaarde worden in een aantal EU-landen waaronder Nederland nationale douanewaarde-rulings afgegeven, waarbij ter discussie staat in hoeverre je vertrouwen aan een dergelijke ruling kan ontlenen (onderdelen 6.4.4 en 10.5.4.5). Het DWU lijkt daarnaast te voorzien in een BWI op grond van artikel 35 DWU die zowel bindend is jegens de houder als de douaneautoriteiten (onderdelen 6.4.5 en 10.5.4.6). Een groot aantal douaneautoriteiten, waaronder de Nederlandse, onderkent het bestaan van een BWI echter niet. Hier zouden derhalve interdisciplinaire richtsnoeren en de (formele) instellingen van de BWI niet misstaan (onderdeel 10.7.3).

10.3.10 Verrekenprijsdocumentatie

Het BEPS-rapport inzake Actiepunt 13 over richtlijnen rond verrekenprijsdocumentatie en land-per-land rapportering, heeft geleid tot een standaardisering van verrekenprijsdocumentatie. Er wordt voor de structuur van de verrekenprijsdocumentatie uitgegaan van een zogenoemde drietrapsaanpak bestaande uit een groepsdossier (*masterfile*), lokaal dossier (*local file*) en land-per-land rapportering (*Country-by-Country Report*).[106] De *masterfile* bevat op gestandaardiseerde wijze een overzicht van de organisatorische structuur, immateriële activa, intragroepsfinancieringsactviteiten en de financiële en belastingpositie van een multinationale onderneming alsook een beschrijving van de bedrijfstak(ken) van de multinationale onderneming.[107] De *local file* bevat gedetailleerdere informatie over de (intragroeps)transacties van de lokale belastingplichtige. Het vormt daarmee een aanvulling op de *masterfile* en helpt bij de vaststelling of de multinationale onderneming in het

105 Commissie Transfer pricing en btw, *Transfer Pricing en btw. De effecten van transfer pricing aanpassingen op de heffing van btw*, Geschrift nr. 259 van de Vereniging voor Belastingwetenschap 2019, p. 12.
106 OESO-richtlijnen 5.16-5.17.
107 OESO-richtlijnen 5.19.

desbetreffende land voldaan heeft aan het *arm's length*-beginsel.[108] Het *Country-by-Country Report* omvat informatie over de allocatie van inkomsten, economische activiteiten en belastingen per land in een voorgeschreven format. Het moet met name belastingautoriteiten helpen bij het verrichten van verrekenprijsanalyses en het adresseren van het risico op grondslaguitholling en belastingontwijking.[109] Een nadere toelichting op en overzicht van de gegevens die in de *masterfile*, *local file* en het *Country-by-Country Report* opgenomen moeten worden, zijn terug te vinden in respectievelijk bijlagen I, II en III van hoofdstuk 5 van de OESO-richtlijnen.

Voor de vaststelling van de douanewaarde is het noodzakelijk dat op verzoek kan worden aangetoond dat de prijs niet door de verbondenheid van partijen is beïnvloed. Het is in dat kader noodzakelijk dat de documentatie inzicht geeft in: i) op welke wijze de koper en verkoper hun commerciële relatie hebben georganiseerd, en ii) op welke wijze de prijs is vastgesteld. In welke documentatie deze informatie vervat moet zijn, wordt niet naar voren gebracht. Dat roept de vraag op in hoeverre verrekenprijsdocumentatie gebruikt kan worden. In het bijzonder de *masterfile* en *local file* bevatten relevante informatie die inzicht kunnen geven op voornoemde vragen. De *masterfile* geeft namelijk op groepsniveau inzicht in onder andere de organisatorische structuur, de verrichte activiteiten, intragroepsfinanciering en de financiële en belastingpositie van de multinationale onderneming. De *local file* biedt in meer detail inzicht in de functies, risico's en activa van de lokale belastingplichtige, een diepgaande beschrijving van de intragroepstransacties (productomschrijving, hoeveelheden) en andere betalingsstromen. Dat laatste kan relevant zijn om te identificeren of en zo welke prijselementen naast de betaalde of te betalen prijs voor de ingevoerde goederen in aanmerking moeten worden genomen voor de vaststelling van de douanewaarde (hoofdstuk 11). De *Country-by-Country*-rapporten lijken mij in dit kader minder relevant, omdat de daarin opgenomen informatie over bijvoorbeeld de behandeling van filialen en vaste inrichtingen, verschuldigde belastingen, geaccumuleerde winsten en het aantal werknemers in mindere mate van betekenis is voor het aantonen dat geen sprake is van prijsbeïnvloeding. Verrekenprijsdocumentatie kan in mijn optiek dus een belangrijke rol spelen bij het aantonen dat de prijs niet is beïnvloed door de verbondenheid van partijen.[110]

Naast het opmaken van verrekenprijsdocumentatie kan een belastingplichtige een vaststellingsovereenkomst (*Advance Pricing Agreement* (APA)) sluiten met de belastingautoriteiten van één of meer jurisdicties waarbij de belastingplichtige vooraf zekerheid verkrijgt over de vaststelling van een zakelijke interne verrekenprijs of een verrekenprijsmethode voor de vaststelling van een zakelijke interne verrekenprijs voor grensoverschrijdende gelieerde transacties.[111] Een bilaterale of multilaterale APA is een APA gesloten tussen de belastingplichtige en twee respectievelijk meer dan twee belastingautoriteiten. Een APA geeft dus zekerheid aan de belastingplichtige dat de wijze waarop zijn interne verrekenprijzen tot stand komen zakelijk zijn. Dat vormt in mijn optiek een aanwijzing dat de gehanteerde

108 OESO-richtlijnen 5.22.
109 OESO-richtlijnen 5.25.
110 Dat verrekenprijsdocumentatie nuttige inzichten verschaft, wordt ook onderkend door de Technische commissie douanewaarde van de WDO in Commentary 23.1, Case Studies 14.1, 14.2 en WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing. Zie in dat kader nader onderdeel 10.4.2.3.
111 OESO-richtlijnen 4.134-4.176.

prijzen niet door de verbondenheid van partijen zijn beïnvloed en dus gehanteerd kunnen worden als transactiewaarde van de ingevoerde goederen. Wel zal er een 'vertaalslag' moeten worden gemaakt om de informatie-elementen in de APA te kunnen gebruiken voor douanewaardedoeleinden. Deze 'vertaalslag' is nodig om de verschillen tussen de wijze waarop interne verrekenprijzen tot stand komen en de wijze waarop de douanewaarde wordt vastgesteld te overbruggen. Ik wijs daarbij in het bijzonder op de verschillen zoals benoemd bij de bespreking van de verrekenprijsmethoden in onderdeel 10.3.6. In dat kader zou het wenselijk zijn als bij de totstandkoming van een APA sprake is van een driehoeksoverleg, waarbij naast de belastingautoriteiten en de belastingplichtige ook de douaneautoriteiten aansluiten. De op basis van dit driehoeksoverleg overeengekomen APA geeft de belastingplichtige zekerheid dat de interne verrekenprijs en douanewaarde zakelijk zijn vastgesteld. In Canada en Zuid-Korea is het reeds mogelijk om dergelijke APA's af te sluiten (onderdelen 10.4.3.2 respectievelijk 10.4.3.4). Ik kom hier nader op terug in onderdeel 10.7.3.

10.4 Juridische speelruimte voor het gebruiken van (een) verrekenprijs(aanpassing) voor de (definitieve) vaststelling van de douanewaarde – Internationaal perspectief

10.4.1 Inleiding

In dit onderdeel komen de volgende twee vragen vanuit internationaal perspectief aan bod:

I. Kan verrekenprijsdocumentatie worden gebruikt om aan te tonen dat de afgesproken prijs tussen koper en verkoper niet is beïnvloed door de verbondenheid?
II. Moeten verrekenprijsaanpassingen in aanmerking worden genomen voor het definitief vaststellen van de douanewaarde en zo ja, op welke wijze?

Deze vragen komen vanuit Europeesrechtelijk perspectief aan bod in onderdeel 10.5. Om de vragen vanuit een breder internationaal perspectief te beantwoorden, wordt eerst ingegaan op de speelruimte die de CVA-bepalingen geven voor het gebruik van (een) verrekenprijs(aanpassing) voor de (definitieve) vaststelling van de douanewaarde (onderdeel 10.4.2). Daaropvolgend wordt ingegaan op de wijze waarop met een en ander wordt omgegaan in Canada, de Verenigde Staten en Zuid-Korea (onderdeel 10.4.3). Voornoemde landen hebben binnen de bandbreedtes van de CVA, bepalingen opgenomen in hun douanewetgeving of richtsnoeren uitgevaardigd die een nadere samenloop bij het beprijzen van intragroepstransacties vanuit verrekenprijs- en douanerechtelijk perspectief faciliteren. Een analyse van hun wettelijke bepalingen en richtlijnen is nuttig voor het formuleren van aanbevelingen in Europeesrechtelijk perspectief in onderdeel 10.7.

10.4.2 Speelruimte op basis van het internationaal wettelijk kader

10.4.2.1 Inleiding

Er hebben de afgelopen decennia diverse conferenties en overleggen plaatsgevonden in verscheidene internationale gremia om bewustwording te creëren en de dialoog tussen douanewaarde- en verrekenprijsspecialisten te vergroten om zo een brug te slaan tussen de

vaststelling van de douanewaarde en de vaststelling van interne verrekenprijzen.[112] Tijdens dit soort bijeenkomsten kan een tweetal 'scholen' worden onderscheiden.[113] Ten eerste kan worden gewezen op de school die enige afstemming tussen de vaststelling van de douanewaarde en interne verrekenprijzen van de hand wijst. *Mark & Neville* beschrijven de opvatting van deze school als volgt: "*They believe that any talk of "convergence" is the start of a slippery slope toward the ultimate adoption of the Guidelines, and that any people talking about making any use of the OECD Guidelines should be mistrusted*".[114] De tweede school is wel voorstander van (een nauwere) afstemming tussen de vaststelling van de douanewaarde en interne verrekenprijzen. Zij wijzen er in dat kader op dat verrekenprijsdocumentatie nuttig kan zijn in het kader van het onderzoek naar de omstandigheden van de verkoop, te meer vanwege het feit dat verrekenprijsdocumentatie tot stand komt op basis van de OESO-richtlijnen en deze uitgebreider dan de CVA uiteenzetten en richting geven over op welke wijze een zakelijke prijs tot stand komt.[115]

Het bestaan van deze scholen geeft weer dat de bereidheid van landen om tot een nadere afstemming te komen tussen de vaststelling van de douanewaarde en interne verrekenprijzen verschilt. Met name bij het formuleren van voorstellen voor een nadere (juridische) afstemming van de vaststelling van de douanewaarde op de vaststelling van interne verrekenprijzen in onderdeel 10.7 is het bestaan van deze verschillende opvattingen van belang om rekening mee te houden. Daarom zal bij het formuleren van voorstellen niet alleen aandacht uitgaan naar het ontwikkelen van richtlijnen en openstellen van faciliteiten die de afstemming kunnen vergemakkelijken, maar zal ook worden stilgestaan bij het creëren van bewustzijn en stimuleren van een nadere dialoog tussen de *stakeholders* die betrokken zijn bij de vaststelling van zakelijke prijzen voor intragroepstransacties.[116]

10.4.2.2 Creëren van bewustwording en nauwere samenwerking

Zowel de OESO- als de VN-richtlijnen benoemen de verschillen tussen de vaststelling van de douanewaarde en de vaststelling van interne verrekenprijzen en wijzen op de tegenstrijdige belangen die douane- en belastingautoriteiten kunnen hebben bij de vaststelling van

112 Voor een uitgebreide lijst met verrichte internationale onderzoeken naar en bijeenkomsten over de wisselwerking tussen de vaststelling van de douanewaarde en de vaststelling van interne verrekenprijzen verwijs ik naar: A. Bakker & B. Obuoforibo (eds.), *Transfer Pricing and Customs Valuation – Two worlds tax as one*, Amsterdam: IBFD 2009, p. 24-28 en L. Bastin, Transfer Pricing and the WTO, *Journal of World Trade* 48(1), p. 66-69.

113 K. Mark en J.R. Neville, Customs Valuation Issues at the WCO… and coming to a foreign jurisdiction near you, *Journal of International Taxation* 20(1), p. 19-21; L. Ping, Transfer Pricing and Customs Valuation: Exploring Convergence, *GTCJ* 2(3), p. 119. L. Ping & C. Silberztein, Transfer Pricing, Customs Duties and VAT Rules: Can We Bridge the Gap, *World Commerce Review* 1(1), p. 37-38.

114 K. Mark en J.R. Neville, Customs Valuation Issues at the WCO… and coming to a foreign jurisdiction near you, *Journal of International Taxation* 20(1), p. 20.

115 K. Mark en J.R. Neville, Customs Valuation Issues at the WCO… and coming to a foreign jurisdiction near you, *Journal of International Taxation* 20(1), p. 21.

116 Het creëren van bewustzijn en stimuleren van een nadere dialoog was ook één van de belangrijkste aanbevelingen/conclusie van de eerste en tweede gezamenlijke WDO/OESO-conferentie over verrekenprijzen en douanewaarde (3-4 mei 2006 respectievelijk 22-23 mei 2007). Ook de aanbevelingen in het WDO-rapport zijn hierop gericht: *WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing* (24 juni 2015, geüpdatet in 2018), p. 72-74. Zie ook onderdeel 10.4.2.2.

intragroepsprijzen.[117] Niettemin wordt in beide richtlijnen aangemoedigd om waar mogelijk aan te sturen op samenwerking tussen de *stakeholders* betrokken bij de vaststelling van intragroepsprijzen. In dat kader wordt in de OESO-richtlijnen opgemerkt dat:[118]

> "[…] *customs valuations may be useful to tax administrations in evaluating the arm's length character of a controlled transaction transfer price and vice versa. In particular, customs officials may have contemporaneous information regarding the transaction that could be relevant for transfer pricing purposes, especially if prepared by the taxpayer, while tax authorities may have transfer pricing documentation which provides detailed information on the circumstances of the transaction.*
>
> […]
>
> *Cooperation between income tax and customs administrations within a country in evaluating transfer prices is becoming more common and this should help to reduce the number of cases where*
>
> *customs valuations are found unacceptable for tax purposes or vice versa. Greater cooperation in the area of exchange of information would be particularly useful, and should not be difficult to achieve in countries that already have integrated administrations for income taxes and customs duties. Countries that have separate administrations may wish to consider modifying the exchange of information rules so that the information can flow more easily between the different administrations.*"

In de VN-richtlijnen wordt daarnaast opgemerkt dat:[119]

> "[…] *There is a need to achieve a convergence of transfer pricing and customs valuation through better coordination and exchange of information between these two authorities.*
>
> *In appropriate circumstances the verified customs value may be useful to tax administrations in evaluating the arm's length character of the transfer prices of imported goods in international transactions between associated enterprises. In particular, Customs may have contemporaneous information regarding the transaction that could be relevant for transfer pricing purposes, while tax authorities may have transfer pricing documentation which provides detailed information on the circumstances of the transaction. Some Customs administrations are now making use of transfer pricing data, as appropriate, to ensure that the price of an associated party transaction has not been affected by the special relationship between the parties. Customs authorities may use comparisons between the value attributable to goods imported by associated enterprises and the value for identical or similar goods imported by independent enterprises, where available, or alternatively may examine the circumstances surrounding the sale. There are some similarities between customs valuation and transfer pricing methods, although the former may not be aligned with the latter. Examining customs values may provide relevant information and a useful starting point for transfer pricing purposes and may also help in reducing the compliance burden for taxpayers.*
>
> *Even when utilizing import customs values in a transfer pricing context, certain additional upward or downward adjustments may be required to derive the arm's length price for the purpose of direct taxation. Such adjustments may have an impact on the customs value.*"

Verdere sturing vanuit de OESO of VN is tot op heden uitgebleven en aangezien er geen (bindende) regels zijn opgenomen over de wijze waarop (een) verrekenprijs(aanpassing)

117 OESO-richtlijnen 1.137 en VN-richtlijnen B.2.4.7.1 en B.2.4.7.2.
118 OESO-richtlijnen 1.137 en 1.138.
119 VN-richtlijnen B.2.4.7.2 tot en met B.2.4.7.4.

voor de (definitieve) vaststelling van de douanewaarde gebruikt kan worden hebben de OESO-richtlijnen enkel het creëren van (verdere) bewustwording en het aansporen tot nadere samenwerking tot doel. Dat geldt ook voor de VN-richtlijnen, al wordt daarin aanvullend opgemerkt dat (retroactieve) interne verrekenprijsaanpassingen in bepaalde gevallen invloed kunnen uitoefenen op de definitieve vaststelling van de douanewaarde.

Op 24 juni 2015 heeft de WDO een rapport gepubliceerd genaamd de '*Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing*'. In 2018 heeft de WDO een geüpdatete versie vrijgegeven waarin updates zijn verwerkt die te maken hebben met het BEPS-project, nieuwe instrumenten die door de Technische commissie douanewaarde van de WDO zijn vastgesteld en updates over nieuwe nationale initiatieven om de vaststelling van de douanewaarde nader af te stemmen op de vaststelling van interne verrekenprijzen. Het doel van het rapport is:[120]

> *Greater understanding of the issue and a sharing of ideas and solutions will provide more certainty for governments and business and will lead to a more consistent approach and accurate determination of duty liabilities. Burdens on business can also be reduced by taking a more joined-up approach, which can be seen as an important trade facilitation measure.*

Het rapport voorziet niet in definitieve oplossingsrichtingen om de vaststelling van de douanewaarde af te stemmen op de vaststelling van interne verrekenprijzen. Het voorziet wel in de technische achtergrond van de problematiek en potentiële oplossingsrichtingen. Ook komt de WDO met een aantal aanbevelingen die, kort weergeven, erop zijn toegerust om de bewustmaking rondom de problematiek van de samenloop tussen de vaststelling van de douanewaarde en de vaststelling van interne verrekenprijzen te vergroten en tevens een oproep bevat tot nauwere samenwerking tussen de *stakeholders* binnen het bedrijfsleven en de belasting- en douaneautoriteiten die betrokken zijn bij de vaststelling van intragroepsprijzen.[121/122]

In uitgebreidere vorm heeft de WDO de volgende aanbevelingen geformuleerd voor de douaneautoriteiten:
- Douaneautoriteiten worden aangemoedigd om verrekenprijsdocumentatie in ogenschouw te nemen bij het onderzoek naar de prijsstelling van intragroepstransacties;
- Douaneautoriteiten worden aangemoedigd om voorafgaande douanewaarde-*rulings* af te geven.

De aanbevelingen aan het bedrijfsleven zijn de volgende:
- Multinationale ondernemingen die importeren worden aangemoedigd om zorg te dragen dat douane- en belastingadviseurs (intern of extern) met elkaar communiceren over de informatie die zowel de douane- als belastingautoriteiten verstrekt willen hebben in het kader van het beprijzen van intragroepstransacties;
- Overweeg de noodzaak om de douaneautoriteiten in te schakelen bij het opstellen van verrekenprijsdocumentatie;

120 *WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing* (24 juni 2015, geüpdatet in 2018), p. 5.
121 *WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing* (24 juni 2015, geüpdatet in 2018), p. 72-74.
122 *Cooper* voorziet in een samenvatting van het rapport in: J.L. Cooper, Transfer Pricing and Customs Valuation: WCO Guide Published, *ITPJ* 22(5), p. 308-309.

- Overweeg de noodzaak om de douaneautoriteiten in te schakelen bij het ontwikkelen van een APA;
- Afhankelijk van de nationale procedures, zouden douaneautoriteiten voorafgaand in kennis gesteld moeten worden dat prijsaanpassingen na invoer kunnen plaatsvinden;
- Overweeg om een voorafgaande douanewaarde-*ruling* aan te vragen;
- Werk samen met douaneautoriteiten om hun inzicht te bieden in de verrekenprijsanalyses en data gerelateerd aan de ingevoerde goederen.

10.4.2.3 Gebruik van verrekenprijsdocumentatie in het kader van een onderzoek naar de omstandigheden van de verkoop

In de CVA is geen bepaling opgenomen waaruit expliciet volgt dat verrekenprijsdocumentatie aangewend kan worden om aan te tonen dat een prijs die bij een intragroepstransactie tot stand komt, is beïnvloed. Er is tot op heden ook geen zaak aangebracht voor het DSB over de wisselwerking tussen de vaststelling van de douanewaarde en de vaststelling van interne verrekenprijzen. *Bastin* betoogt dat het niet onmogelijk is dat in de toekomst op dit punt een zaak wordt aangebracht bij het DSB. Hij onderscheidt daarbij twee situaties. In de eerste situatie gaat een onderneming in een hoog belast land (land van uitvoer) een intragroepstransactie aan met een onderneming in een laag belast land (land van invoer). Na invoer worden de goederen aan een derde verkocht tegen een prijs waarbij de winst van de groep in het land van invoer wordt geoptimaliseerd. Indien laatstgenoemd land importeurs toestaat om bij intragroepstransacties de douanewaarde gelijk te stellen aan interne verrekenprijs, zelfs als dit naar de maatstaven van de CVA leidt tot onderwaardering van de goederen, kan het land van export een zaak aanhangig maken bij de CVA. Het argument zou lijken op de stellingname in de door Panama aangebrachte zaak tegen *Colombia – Indicative Prices and Restrictions on Ports of Entry* (onderdeel 5.3.1.1). In deze zaak klaagde Panama over het gebruik van indicatieve prijzen vastgesteld voor het moment van invoer, die, aldus Colombia, werden gebruikt als referentieprijzen om mogelijke onderwaardering te voorkomen. Het DSB stelde in die zaak dat daarmee werd afgeweken van de waarderingsmethoden onder de CVA en Panama werd derhalve in het gelijk gesteld. Als deze conclusie wordt doorgetrokken zou het land van invoer in de eerst geschetste situatie ook op de vingers worden getikt door het DSB, omdat van de waarderingsmethoden in de CVA wordt afgeweken. In een tweede situatie gaat een onderneming in een laag belast land (land van uitvoer) een intragroepstransactie aan met een onderneming in een hoog belast land (land van invoer). Daaropvolgend worden de goederen verkocht tegen een prijs aan een derde waarbij de winst van de groep in het land van invoer wordt geminimaliseerd. Indien het land van uitvoer toestaat dat een te lage (verreken)prijs wordt gehanteerd, kan dit de voordelen, die het land van invoer verwacht te ontvangen onder het WHO-wetgevingspakket, schaden, wat leidt tot schending van artikel XXIII, lid 1, onderdeel b, GATT. De geschonden voordelen bestaan in dat geval uit de vrijheid van een WHO-lid om de douanewaarde vast te stellen op de werkelijke waarde op de basis van het waarderingsmechanisme zoals voorgeschreven in de CVA zonder tussenkomst of ondermijning van dat proces door verschaffing van prijzen die op basis van een niet-erkende waarderingsmethode zijn vastgesteld. Met *Bastin* ben ik van

mening dat een zaak gelijk aan de eerste situatie kansrijker is dan de tweede vanwege de stringente criteria die gelden voor de toepassing van artikel XXIII, lid 1, onderdeel b, GATT.[123]

Hoewel het CVA geen uitsluitsel biedt, volgt uit juridisch niet-bindende instrumenten van de WDO dat naar de feiten en omstandigheden van het geval moet worden bepaald of verrekenprijsdocumentatie kan worden gebruikt om aan te tonen dat de verbondenheid van partijen geen invloed heeft gehad op de prijs. Zo blijkt uit Commentary 23.1[124], het rapport *Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing*[125] en Case Study 14.1[126] dat verrekenprijsanalyses, ook wanneer zij gebaseerd zijn op een transactionele winstmethode, waardevol kunnen zijn voor het bepalen of sprake is van prijsbeïnvloeding. Case Study 14.2[127] schetst voorts een situatie waarbij de initiële interne verrekenprijs achteraf niet zakelijk bleek. Er vond desondanks geen verrekenprijsaanpassing plaats, met als gevolg dat de gehanteerde transactiewaarde, die gebaseerd was op de initiële interne verrekenprijs, werd aangemerkt als zijnde beïnvloed door de verbondenheid van partijen. Ik ga hierna op elk van de instrumenten nader in.

Met het aannemen van Commentary 23.1 op 29 oktober 2010 heeft de Technische commissie douanewaarde voor het eerst een instrument uitgevaardigd waaruit volgt dat verrekenprijsdocumentatie een rol kan spelen bij de vaststelling van de douanewaarde voor intragroepstransacties. Het vormt daarmee een grote stap in de richting van verdere afstemming tussen de vaststelling van de douanewaarde en de vaststelling van interne verrekenprijzen.[128] Zoals in onderdeel 7.5.5.3 reeds naar voren is gebracht, worden drie voorbeelden in punt 3 van de Aantekening bij artikel 1, lid 3, CVA genoemd van situaties waarbij de verbondenheid geen invloed zou hebben gehad op de prijs. Het gaat daarbij om de volgende situaties:

1. De prijs is volgens de normale prijsstellingsmethoden van de betrokken bedrijfstak tot stand gekomen;
2. De prijs is volgens de methode die de verkoper voor het vaststellen van zijn prijzen ten aanzien van niet met hun verbonden verkopers hanteert tot stand gekomen; of
3. De prijs is kostendekkend en omvat een winstmarge die representatief is voor de globale winstmarge van de betrokken onderneming over een representatieve periode (bijvoorbeeld op jaarbasis) bij de verkoop van goederen van dezelfde categorie of soort.

Dit betreft een niet-uitputtende lijst met voorbeelden.[129] Toch hebben diverse douanejurisdicties deze voorbeelden aangegrepen om het aangevers te verbieden om

123 L. Bastin, Transfer Pricing and the WTO, *Journal of World Trade* 48(1), p. 73-80.
124 Commentary 23.1. Examination of the expression "circumstances surrounding the sale" under Article 1.2 (a) in relation to the use of transfer pricing studies. (Adopted, 31st Session, 29 October 2010, VT0774E1c).
125 *WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing* (24 juni 2015, geüpdatet in 2018).
126 Case study 14.1. Use of transfer pricing documentation when examining related party transactions under Article 1.2 (a) of the Agreement. (Adopted, 42 Session, 22 April 2016 VT0920E1c).
127 Case study 14.2. Use of transfer pricing documentation when examining related party transactions under Article 1.2 (a) of the agreement (Adopted, 45th Session, 23-25 October 2017).
128 W.M. Methenitis & S.C. Wrappe, WCO Endorses Pricing Studies to Support Customs Valuation, *Tax Management Transfer Pricing Report* 19(15), p. 859.
129 *WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing* (24 juni 2015, geüpdatet in 2018), p. 67.

verrekenprijsdocumentatie te overleggen om aan te tonen dat de verbondenheid geen invloed heeft gehad op de prijs, omdat dit niet als voorbeeld in de Aantekening bij artikel 1, lid 2, CVA is opgenomen. Met Commentary 23.1 geeft de Technische commissie douanewaarde van de WDO echter aan dat verrekenprijsdocumentatie wel degelijk een nuttige bron kan zijn voor het onderzoek naar de omstandigheden van de verkoop zoals ook in onderdeel 10.3.10 naar voren is gekomen. Wel zal, gelet op de verschillende waarderingsmethoden die voor douanewaarde- en verrekenprijsdoeleinden worden toegepast, verrekenprijsdocumentatie niet in alle gevallen relevante en adequate informatie bevatten voor het onderzoek naar de omstandigheden naar de verkoop. Derhalve moet per geval afzonderlijk worden bepaald of verrekenprijsdocumentatie kan worden gebruikt aldus de Technische commissie douanewaarde. In het rapport *Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing,* zoals initieel gepubliceerd op 24 juni 2015, wordt in navolging van Commentary 23.1 aangegeven dat verrekenprijsdocumentatie nuttige informatie kan bevatten voor het uitvoeren van het onderzoek naar de omstandigheden van de verkoop.[130]

Met het uitvaardigen van Case Study 14.1, zoals aangenomen op 22 april 2016, heeft de Technische commissie douanewaarde wederom een belangrijke stap gezet in een nadere coördinatie tussen de vaststelling van de douanewaarde en de vaststelling van interne verrekenprijzen bij intragroepstransacties. Het bijzondere van deze Case Study is dat de interne verrekenprijzen op basis van de transactionele winstmethode tot stand zijn gekomen. De feiten en omstandigheden zijn als volgt:

> *In Case Study 14.1 verkoopt XCO, een in land X gevestigde fabrikant, goederen aan zijn dochteronderneming ICO, gevestigd in land I. De gehanteerde interne verrekenprijzen zijn tot stand gekomen op basis van de TNMM, waarbij een vergelijkingsanalyse is gemaakt met acht distributeurs die bezien hun functies, activa en risico's vergelijkbaar zijn met ICO. De afspraken zijn afgestemd met de belastingdiensten in de landen X en I in een bilaterale APA. Aangezien ICO niet over testwaarden beschikt, overlegt zij verrekenprijsdocumentatie om aan te tonen dat de verbondenheid tussen XCO en ICO de gehanteerde prijs voor het bepalen van de douanewaarde niet heeft beïnvloed. De Technische commissie douanewaarde van de WDO concludeert dat uit de gegevens van de verrekenprijsdocumentatie volgt dat er geen prijsbeïnvloeding heeft plaatsgevonden.*

Hoewel Case Study 14.1 een nuttig instrument betreft, zeker nu in de praktijk in toenemende mate gebruik wordt gemaakt van winstgedreven verrekenprijsmethodes bij het vormgeven van het onderzoek naar de omstandigheden van de verkoop,[131] zijn de feiten en omstandigheden waarop de Case Study berust zeer specifiek. Het feitencomplex lijkt gesimplificeerd te zijn om enige controverse over de aanwijzingen die uit dit instrument kunnen worden herleid te voorkomen. In dat kader kan op de volgende punten worden gewezen:[132]

I. In het betreffende jaar waarop de Case Study betrekking heeft, hebben geen verrekenprijsaanpassingen plaatsgevonden. Wanneer er wel verrekenprijsaanpassingen hadden plaatsgevonden, zou de verrekenprijsdocumentatie naar mijn mening nog

130 *WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing* (24 juni 2015, geüpdatet in 2018), p. 63-68.
131 L. Pogorelova, Trade and Transfer Pricing, *Intertax* 40(1), p. 33.
132 J.L. Cooper & M. Volpato, WCO Approves Transfer Pricing Case Study, *ITPJ* 23(5), p. 363.

steeds gebruikt kunnen worden. Immers, de daarin opgenomen vergelijkingsanalyse had hetzelfde geweest.

II. De acht onafhankelijke distributeurs zijn in hetzelfde land als XCO gevestigd. Bij het identificeren van identieke en soortgelijke goederen, geldt als voorwaarde dat zij hetzelfde land van oorsprong moeten hebben als de ingevoerde goederen (onderdeel 10.3.6.2). Als dit wordt beschouwd als algemeen principe dat ten grondslag ligt aan de CVA, roept dat de vraag op wat de draagwijdte van deze Case Study is en of deze ook toepassing vindt als de distribiteurs in andere landen dan XCO waren gevestigd. In mijn optiek zou dit het geval moeten zijn als een grondige economische analyse heeft plaatsgevonden en, waar zich verschillen manifesteren, er voorzien wordt in de benodigde prijsaanpassingen.

III. In Case Study 14.1 hadden de betrokken partijen een bilaterale APA gesloten. Ik meen dat de uitkomst van deze Case Study ook zonder een (bilaterale) APA hetzelfde moet zijn, mits was voorzien in een grondige verrekenprijsanalyse.

IV. De aan- en verkopen zijn allemaal intragroepstransacties. In de praktijk kunnen dit ook aan- en verkopen zijn van/aan onafhankelijke derden. Ook in dat geval zou naar mijn mening een verrekenprijsdocument gebaseerd op een transactionele winstmethode toegepast moeten kunnen worden, al zal in dat geval rekening gehouden moeten worden met bijvoorbeeld aantoonbare verschillen in handelsniveaus, hoeveelheidsniveaus en de geografische afzetmarkt.

Tijdens de vergadering van 23-25 oktober 2017 heeft de Technische commissie douanewaarde van de WDO Case Study 14.2 aangenomen.[133] Case Study 14.2 handelt over de vraag of verrekenprijsdocumentatie kan worden gebruikt om aan te tonen dat de verbondenheid van partijen geen invloed heeft gehad op de prijs, indien aan het einde van het jaar de gehanteerde interne verrekenprijs niet zakelijk blijken te zijn en er opvolgend geen retroactieve verrekenprijsaanpassing plaatsvindt. De feiten in Case Study 14.2 zijn als volgt:

> *In Case Study 14.2 heeft XCO, een in land X gevestigde fabrikant, luxe handtassen verkocht aan zijn dochteronderneming ICO, gevestigd in land I. De interne verrekenprijzen zijn vastgesteld aan de hand van de resale-pricemethode. Uit de vergelijkingsanalyse, waarbij acht aan ICO gelijke distribiteurs zijn betrokken, volgt dat de zakelijke brutowinstmargerange is gelegen tussen de 35% en 46%. ICO behaalde een daadwerkelijke brutowinstmarge van 64%. Evenwel voerde ICO geen verrekenprijsaanpassing door en werd voor het vaststellen van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen uitgegaan van een prijs gelegen binnen de brutowinstmargerange. De Technische commissie douanewaarde van de WDO concludeert dat derhalve de prijs niet overeenkomt met een prijsstelling die gangbaar is bij de industrie in kwestie. Derhalve is sprake van prijsbeïnvloeding waardoor de transactiewaarde moet worden verworpen. De douanewaarde moet als gevolg daarvan op basis van een alternatieve waarderingsmethode worden vastgesteld.*

De Technische commissie douanewaarde van de WDO laat niet los of de uitkomst anders was geweest indien er wel een verrekenprijsaanpassing was doorgevoerd. In mijn optiek zou de uitkomst in dat geval anders zijn geweest, mits de verrekenprijsaanpassing ook in aanmerking was genomen voor het definitief vaststellen van de douanewaarde.

133 Case study 14.2. Use of transfer pricing documentation when examining related party transactions under Article 1.2 (a) of the agreement (Adopted, 45th Session, 23-25 October 2017).

10.4.2.4 Het in aanmerking nemen van verrekenprijsaanpassingen voor het definitief vaststellen van de douanewaarde

Zoals volgt uit de *Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing* en zoals reeds uiteengezet in de onderdelen 10.2.2 en 10.3.7.5, wordt juist door het in aanmerking nemen van bepaalde interne verrekenprijsaanpassingen bij het definitief vaststellen van de douanewaarde, gewaarborgd dat de economische waarde van de ingevoerde goederen wordt gereflecteerd.[134] Een en ander hangt wel samen met de vraag om wat voor soort interne verrekenprijsaanpassing het gaat. Indien de interne verrekenprijsaanpassing wordt geïnitieerd door een belastingplichtige en wordt gevolgd door de uitreiking van een debet- of creditfactuur, bestaat de kans dat de betaalde of te betalen prijs met terugwerkende kracht wordt aangetast. Deze kans is kleiner als de verrekenprijsaanpassing bijvoorbeeld door de belastingautoriteiten geïnitieerd worden en enkel ingegeven is om de belastinggrondslag in de aangifte winstbelasting aan te passen.[135]

Hoewel de werkelijk betaalde of te betalen prijs in de regel de douanewaarde vormt, kan in Commentary 4.1 van de Technische commissie douanewaarde van de WDO het instrument worden gevonden op basis waarvan de douanewaarde op basis van voorlopige prijzen kan worden vastgesteld die op een later moment worden aangepast voor zover daarin in een verkoopcontract is voorzien.[136] Dit kan, aldus de *Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing,* worden vergeleken met de situatie waarbij een douanewaarde gebaseerd is op een interne verrekenprijs en op voorhand vaststaat dat deze interne verrekenprijs op een later moment mogelijk aangepast wordt.[137] De wettelijke grondslag in de CVA voor het uitstellen van de definitieve vaststelling van de douanewaarde kan worden gevonden in artikel 13 dat luidt:[138]

> "*Indien bij de vaststelling van de douanewaarde van ingevoerde goederen blijkt dat het noodzakelijk is de definitieve vaststelling van deze douanewaarde uit te stellen, kan de importeur zijn*

134 *WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing* (24 juni 2015, geüpdatet in 2018), p. 68.

135 Zie onderdeel 10.3.7.5 voor de voorwaarden waaronder een verrekenprijsaanpassing in aanmerking genomen moet worden voor het definitief vaststellen van de douanewaarde.

136 Commentary 4.1 legt de basis voor herzieningsclausules, die het mogelijk maken om de douanewaarde te baseren op de transactiewaarde van de ingevoerde goederen indien voorafgaand aan de invoer contractueel wordt vastgelegd dat de werkelijk betaalde of te betalen prijs op een prijsformule wordt gebaseerd, waarvan de variabelen pas bekend zijn nadat de goederen ten invoer zijn aangegeven. Zie nader onderdeel 7.3.3.

137 *WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing* (24 juni 2015, geüpdatet in 2018), p. 68-71. Overigens kan tegengeworpen worden dat de drie (weliswaar niet uitputtende) voorbeelden zoals genoemd in Commentary 4.1 niet verwijzen naar de situatie dat een douanewaarde is gebaseerd op een interne verrekenprijs die mogelijk retroactief wordt aangepast en de opstellers deze situatie ook niet voor ogen hadden bij het opstellen van Commentary 4.1. B. Kim, How to Bridge the Gap Between Transfer Pricing and Customs Valuation, *Tax Notes International* 71(11), p. 1038. Daar staat echter tegenover dat de situaties zoals geschetst in Commentary 4.1 slechts fungeren als niet-uitputtende voorbeelden en zij, hoewel er geen verwijzing wordt gemaakt naar interne verrekenprijzen, in opzet sterke gelijkenissen tonen met de situatie dat een douanewaarde wordt vastgesteld op een initiële interne verrekenprijs die achteraf wordt aangepast.

138 Indien de definitieve vaststelling leidt tot een verlaging van de initieel vastgestelde douanewaarde, zou een en ander moeten leiden tot een partiële teruggaaf van betaalde invoerrechten. De internationale wettelijke basis voor de teruggaaf van te veel betaalde invoerrechten zou gevonden kunnen worden in artikel 4.18 Kyoto-overeenkomst.

> *goederen niettemin aan het douaneverband onttrekken, mits hij, indien vereist, een toereikende zekerheid stelt – in de vorm van een borgstelling of waarborgsom of op enige andere passende wijze – voor de definitieve betaling van de invoerrechten die voor de goederen verschuldigd kunnen zijn. In de wetgeving van elk Lid worden daartoe strekkende bepalingen opgenomen.*"

Artikel 13 CVA geeft weer dat douaneautoriteiten de mogelijkheid hebben om maatregelen te nemen om de inning van invoerrechten zeker te stellen. Dit lijkt bijvoorbeeld een vereenvoudigde invoeraangifte (onvolledige invoeraangifte) te omvatten die na een verrekenprijsaanpassing definitief wordt gemaakt en waarbij de importeur vooraf zekerheid stelt.[139] In onderdeel 10.7.4 kom ik nader terug op de maatregelen die in mijn optiek in Europeesrechtelijk douaneverband moeten worden genomen.

Voornoemde evaluatie over of verrekenprijsaanpassingen in aanmerking genomen moeten worden, spitst zich toe op retroactieve verrekenprijsaanpassingen. Zoals in onderdeel 10.3.7 uiteengezet kunnen interne verrekenprijzen ook prospectief worden aangepast. Het doel van de prospectieve verrekenprijsaanpassingen is het voorkomen van een retroactieve verrekenprijsaanpassing aan het einde van de periode. Het hanteren van prospectieve verrekenprijzen neemt met zich dat de gehanteerde verrekenprijzen schommelen gedurende de periode, maar over de gehele periode bezien zakelijk zijn vastgesteld. In onderdeel 10.3.7.5.2 stond ik reeds stil bij de vraag of een dergelijke aanpak douanerechtelijk standhoudt. Ik betrok de stelling dat dit mogelijk zou moeten zijn indien hierover op voorhand afspraken zijn gemaakt tussen de douaneautoriteiten en de importeur in een vaststellingsovereenkomst. Indien over de gehele periode bezien de interne verrekenprijzen in overeenstemming met het *arm's length*-beginsel zijn vastgesteld, meen ik dat hieruit ook volgt dat de prijs voor douanedoeleinden niet door de verbondenheid van partijen is beïnvloed. Een en ander kan worden afgeleid uit punt 3 van de Aantekening bij artikel 1, lid 2, CVA:

> "[…] *Zo mag bijvoorbeeld ook worden aangenomen dat de prijs niet is beïnvloed indien wordt aangetoond dat deze kostendekkend is en een winstmarge omvat die representatief is voor de globale winstmarge van de betrokken onderneming over een representatieve periode (bijvoorbeeld op jaarbasis) bij de verkoop van goederen van dezelfde categorie of soort.*"

10.4.3 Speelruimte geboden in Canada, de Verenigde Staten en Zuid-Korea

10.4.3.1 Inleiding

In de navolgende subonderdelen wordt besproken op welke wijze Canada, de Verenigde Staten en Zuid-Korea de samenloop tussen de vaststelling van de douanewaarde en de vaststelling van interne verrekenprijzen hebben vormgegeven. De doelstelling daarvan is om *best practices* te destilleren, die mogelijk (ten dele) kunnen worden gebruikt bij het formuleren van aanbevelingen in Europeesrechtelijk verband in onderdeel 10.6.

139 In Nederland kan onder het DWU zekerheid op de volgende wijze worden gesteld: contante zekerheid, borgstelling en andere vormen van zekerheid (artikel 92 DWU) zoals contant, akte van borgtocht, hypotheek, persoonlijke borgstelling en verpanding.

10.4.3.2 Canada[140]

In Memorandum D13-4-549[141] heeft de Canada Border Services Agency (CBSA) zijn richtsnoeren uiteengezet met betrekking tot het gebruik van verrekenprijsdocumentatie en het in aanmerking nemen van retroactieve interne verrekenprijsaanpassingen bij de vaststelling van de douanewaarde. Het Memorandum kan worden gezien als onderdeel van een breder pakket aan beleidsmaatregelen die zijn bedoeld om bedrijfsactiviteiten te faciliteren en het investeringsklimaat in Canada te stimuleren.[142]

De CBSA accepteert dat voor douanedoeleinden verrekenprijsdocumentatie, ongeacht welke verrekenprijsmethode is toegepast, kan worden gebruikt om aan te tonen dat de prijs van de ingevoerde goederen niet door de verbondenheid is beïnvloed, tenzij betere informatie over de specifieke invoertransacties voorhanden is. Memorandum D13-4-5 voorziet voorts in een niet-limitatieve lijst met methoden op basis waarvan kan worden vastgesteld of de bij invoer gehanteerde prijs door de verbondenheid van partijen is beïnvloed in aanvulling op punt 3 van de Aantekening bij artikel 1, lid 2, CVA.

De CBSA geeft in Memorandum D13-4-5 expliciet aan dat wanneer verrekenprijsdocumentatie[143] voorhanden is op het moment van invoer, aangenomen wordt dat de interne verrekenprijs de niet-beïnvloede betaalde of te betalen prijs is. Om deze niet-beïnvloede status te behouden, moeten eventuele verrekenprijsaanpassingen, zowel opwaarts als neerwaarts, in aanmerking worden genomen voor de vaststelling van de douanewaarde en volgt daarop een tegoed of navordering van invoerrechten. Indien gedurende het jaar verrekenprijsaanpassingen plaatsvinden, worden deze aan het einde van het jaar met elkaar verrekend. De opwaartse of neerwaartse verrekenprijsaanpassing die per saldo overblijft, wordt dan in aanmerking genomen voor het definitief vaststellen van de douanewaarde.

10.4.3.3 Verenigde Staten[144]

De Verenigde Staten hebben in ruling HQ W548314 een zogenoemde *five-factor test* ontwikkeld aan de hand waarvan wordt bepaald of retroactieve interne verrekenprijzen in aanmerkingen moeten worden genomen voor het bepalen van de douanewaarde van ingevoerde goederen in de Verenigde Staten.[145] Indien aan de *five-factor test* wordt voldaan,

---

140 Canada is lid van zowel de WDO als OESO.

141 Canada Border Services Agency, Transaction Value Method for Related Persons (17 September 2015), Memorandum D13-4-5.

142 C.M.C. Kennedy & D.H. Pearson, Canadian Transfer Pricing: Optimizing Canadian Expansion with a Unified Approach to Tax and Customs Transfer Pricing, *GTCJ* 6(11/12), p. 501-503.

143 De verrekenprijsdocumentatie mag vormgegeven zijn in een verrekenprijsovereenkomst, -studie, -rapport of een APA. Deze documentatie kan zelfs worden gebruikt als het nog niet voorzien is van een handtekening, mits de aangever kan aantonen dat de documentatie reeds bestond op het moment dat de goederen ten invoer werden aangegeven en de betaalde of te betalen prijs van de goederen tot stand was gekomen op basis van die documentatie.

144 De Verenigde Staten is lid van zowel de WDO als OESO.

145 U.S. Customs and Border Protection, Notice of Revocation of a Ruling Letter HQ 547654 Relating to Post-Importation Adjustments; Transfer Pricing; Related Party Transactions; Reconciliation, Customs Bulletin and Decisions, Vol. 46, No. 23 (30 mei 2012), beschikbaar op (gecheckt op 8 januari 2021): www.cbp.gov/bulletins/Vol_46_No_23_Title.pdf.

moeten retroactieve interne verrekenprijzen, zowel opwaarts als neerwaarts, in aanmerking worden genomen bij het bepalen van de douanewaarde. De vijf voorwaarden zijn:

1. A written 'Intercompany Transfer Pricing Determination Policy' is in place prior to importation and the policy is prepared taking IRS code section 482 into account;
2. The U.S. taxpayer uses its transfer pricing policy in filing its income tax return, and any adjustments resulting from the transfer pricing policy are reported or used by the taxpayer in filing its income tax return;
3. The company's transfer pricing policy specifies how the transfer price and any adjustments are determined with respect to all products covered by the transfer pricing policy for which the value is to be adjusted;
4. The company maintains and provides accounting details from its books and/or financial statements to support the claimed adjustments in the United States; and,
5. No other conditions exist that may affect the acceptance of the transfer price by CBP.

De *five-factor test* stelt de importeur in staat om retroactieve verrekenprijzen in aanmerking te nemen voor het definitief vaststellen van de douanewaarde en, afhankelijk of het gaat om een neerwaartse of opwaartse verrekenprijsaanpassing, volgt daarop een tegoed of navordering van invoerrechten. De *five-factor test* staat los van het onderzoek naar de omstandigheden van de verkoop. Met andere woorden, de *five factor test* wordt toegepast om te bepalen of het in aanmerking nemen van een retroactieve verrekenprijsaanpassing toelaatbaar is, waar het onderzoek naar de omstandigheden bedoeld is om vast te stellen of de aangepaste prijs beïnvloed is door de verbondenheid van partijen.[146]

Daarnaast voorziet de Verenigde Staten in een *Reconciliation Program* dat importeurs de mogelijkheid biedt om de invoeraangifte op een later moment aan te vullen met ontbrekende gegevens. Voor het element douanewaarde geldt een termijn van 21 maanden vanaf het moment dat de goederen ten invoer worden aangegeven. In ruling HQ W548314 wordt expliciet aangegeven dat het *Reconciliation Program* gebruikt kan worden voor het in aanmerking nemen van interne verrekenprijzen bij het definitief vaststellen van de douanewaarde. Indien een importeur het *Reconciliation Program* toepast om zijn douanewaarde af te stemmen op een interne verrekenprijs die mogelijk onderworpen wordt aan een verrekenprijsaanpassing, neemt hij bij het ten invoer aangeven van de goederen een voorlopige waarde op in de invoeraangifte die een zo goed mogelijke inschatting vormt van de werkelijke economische waarde van de ingevoerde goederen. De reconciliatie vindt plaats op basis van geaggregeerde data, tenzij de reconciliatie van de invoeraangiften recht geeft op een teruggaaf van betaalde invoerrechten. In dat geval moet de informatie op transactieniveau worden aangeleverd.

10.4.3.4 Zuid-Korea[147]

Het Zuid-Koreaanse bedrijfsleven ondervond een zware administratieve last op de bedrijfsvoering en druk op hun algehele concurrentievermogen als gevolg van douanecontroles die de Zuid-Koreaanse douaneautoriteiten uitvoerden op de opgegeven douanewaardes bij

146 B. Kim, How to Bridge the Gap Between Transfer Pricing and Customs Valuation, Tax Notes International 71(11), p. 1036.

147 Zuid-Korea is lid van zowel de WDO als OESO.

intragroepstransacties. Een en ander heeft het Zuid-Koreaanse bedrijfsleven ertoe bewogen om de Zuid-Koreaanse overheid te vragen om maatregelen. Dat heeft ertoe geleid dat sinds 1 januari 2008 diverse initiatieven zijn genomen door de Zuid-Koreaanse overheid om te komen tot (een nadere) afstemming bij het beprijzen van intragroepstransacties vanuit het perspectief van de vaststelling van de douanewaarde en de vaststelling van interne verrekenprijzen.[148]

Een faciliteit in het Zuid-Koreaanse douanerecht die het mogelijk maakte om voorafgaand aan een invoer goedkeuring te krijgen over bepaalde (prijs)elementen die invloed hebben op de vaststelling van de douanewaarde, is met ingang van 1 januari 2008 uitgebreid met de introductie van de *Advance Customs Valuation Agreement* (ACVA). De ACVA stelt de importeur in staat om voorafgaand aan de invoer van zijn goederen de Zuid-Koreaanse douaneautoriteiten te verzoeken om een volledige beoordeling en goedkeuring van de douanewaarde die de importeur hanteert bij intragroepstransacties.

Het aanvraagproces van de ACVA staat open voor partijen die in douanerechtelijke zin zijn verbonden en lijkt qua opzet op een APA. Voor de aanvraag moet minimaal een achttal documenten worden overhandigd, zijnde i) een overzicht van de bedrijfsactiviteiten van de aanvrager en organigram incl. aandeelhoudersbelangen; ii) belastingaanslagen en financiële overzichten van de afgelopen drie jaar; iii) relevante overeenkomsten gesloten tussen de verbonden partijen; iv) beschrijving van de totstandkoming van de prijs; v) APA (indien beschikbaar); vi) verrekenprijsanalyses; vii) documenten waaruit volgt dat de verbondenheid geen invloed heeft gehad op de prijs; viii) enig ander relevant document.[149] De ACVA is geldig voor een periode van drie jaar. Gedurende deze periode zullen de douaneautoriteiten geen controles uitvoeren en kunnen geen boetes worden opgelegd.

Het aantal aanvragen is in 2015 toegenomen met de mogelijkheid om tegelijk met de aanvraag voor een ACVA een aanvraag in te dienen voor een unilaterale APA ('gezamenlijke APA-ACVA-programma').[150] Het aanvraagproces voor een APA/ACVA vangt aan met een gelijktijdig verzoek voor een APA en ACVA. Dit verzoek zal daaropvolgend door de belasting- en douaneautoriteiten worden beoordeeld, waarbij wordt gekeken of de gebruikte verrekenprijs- en waarderingsmethoden voor douanedoeleinden alsmede de voorgestelde *arm's length-range* geschikt zijn.[151] Doordat belasting- en douaneautoriteiten de beoordeling moeten afstemmen, verkrijgt de belastingplichtige meer zekerheid over of zijn prijzen in conformiteit met zowel de wetgeving omtrent interne verrekenprijzen en de douanewaarde zijn vastgesteld.

148 J.Y. Lee, W.G. Ahn & C. Sung, Customs APA: Introduction of Advance Customs Valuation Arrangements, *ITPJ* 15(3), p. 159.

149 J.Y. Lee, W.G. Ahn & C. Sung, Customs APA: Introduction of Advance Customs Valuation Arrangements, *ITPJ* 15(3), p. 160.

150 J. Cheol Cho, Understanding Korea's advance customs valuation arrangement and refund claim regimes, *WCJ* 11(1), p. 70.

151 J.Y. Lee, W.G. Ahn & C. Sung, Customs APA: Introduction of Advance Customs Valuation Arrangements, *ITPJ* 15(3), p. 160 en Y.J. Kim, The Current Transfer Pricing Environment for Multinational Enterprises in Korea, *Bulletin for International Taxation* 72(6), p. 372.

Ten tijde van de introductie van het gezamenlijke APA-ACVA-programma in 2015 leek afstemming enkel mogelijk indien de prijzen van de intragroepstransacties werden bepaald aan de hand van één van de traditionele verrekenprijsmethoden (CUP-, resale-minus- of costplusmethode). Dat weerhield ondernemingen ervan om gebruik te maken van het gezamenlijke APA-ACVA-programma.[152] Dit is na een wetswijziging van 1 juli 2018 veranderd. Sinds dat moment staat het gezamenlijke APA-ACVA-programma ook open voor ondernemingen die hun prijzen vaststellen aan de hand van winstgedreven verrekenprijsmethoden zoals de transactionele winstmethode.

Naast het gezamenlijke APA-ACVA-programma kent Zuid-Korea een wettelijk mechanisme om prijsaanpassingen in aanmerking te nemen voor zowel de vaststelling van interne verrekenprijzen als de douanewaarde. Sinds 2011 kan zo'n symmetrisch verzoek worden ingediend, echter, in eerste instantie alleen in een relatief beperkt aantal gevallen. Ondernemingen met een APA of ACVA en ondernemingen die verzochte om een vrijwillige verbetering waren bijvoorbeeld van een symmetrisch verzoek uitgesloten.[153] Deze strikte voorwaarden zijn met de introductie van het gezamenlijke APA-ACVA-programma komen te vervallen. Wel gold nog steeds dat opwaartse prijsaanpassingen leidden tot additioneel verschuldigde invoerrechten, terwijl neerwaartse prijsaanpassingen niet tot een gedeeltelijke teruggaaf van betaalde invoerrechten leidden. Dit is na een wetswijziging van 1 juli 2017 aangepast. Sindsdien kunnen zowel opwaartse als neerwaartse prijsaanpassingen in aanmerking worden genomen voor het definitief vaststellen van de douanewaarde, mits:[154]

- De importeur beschikt over een APA en/of ACVA;
- De prijsaanpassingen na invoer volgen uit documentatie die is opgemaakt en ingediend voordat de goederen ten invoer zijn aangegeven;
- De prijsaanpassingen na invoer zijn bedoeld om de zakelijkheid van de interne verrekenprijzen te waarborgen en vinden plaats in overeenstemming met de verrekenprijsmethoden zoals voorgeschreven in de Zuid-Koreaanse verrekenprijswetgeving;
- Er heeft een additionele betaling of ontvangst plaatsgevonden.

10.5 Juridische speelruimte voor het gebruiken van (een) verrekenprijs(aanpassing) voor de (definitieve) vaststelling van de douanewaarde – Europeesrechtelijk perspectief

10.5.1 Inleiding

In dit onderdeel komen de volgende twee vragen vanuit Europeesrechtelijk perspectief aan bod:

I. Kan verrekenprijsdocumentatie worden gebruikt om aan te tonen dat de afgesproken prijs tussen koper en verkoper niet is beïnvloed door de verbondenheid?

152 Y.J. Kim, The Current Transfer Pricing Environment for Multinational Enterprises in Korea, *Bulletin for International Taxation* 72(6), p. 372.
153 Y.J. Kim, The Current Transfer Pricing Environment for Multinational Enterprises in Korea, *Bulletin for International Taxation* 72(6), p. 372.
154 Y.J. Kim, The Current Transfer Pricing Environment for Multinational Enterprises in Korea, *Bulletin for International Taxation* 72(6), p. 373.

II. Moeten verrekenprijsaanpassingen in aanmerking worden genomen voor het definitief vaststellen van de douanewaarde en zo ja, op welke wijze?

Voorgaande vragen zijn in onderdeel 10.4 besproken vanuit een breder internationaal perspectief. In dit onderdeel worden de vragen onderzocht op basis van het DWU-wetgevingspakket (onderdelen 10.5.2 respectievelijk 10.5.3). Desalniettemin zal jurisprudentie aan bod komen zoals gewezen onder de voorgangers van het DWU-wetgevingspakket. Ik merk daarbij op dat de douanewaarde onder Verordening (EEG) nr. 803/68 overeenkomstig de BWD werd vastgesteld (onderdeel 3.3.3.1). De daaropvolgende verordeningen – Verordening (EEG) nr. 1224/80, CDW en DWU – gaan uit van een positieve waarde conceptie zoals vastgesteld in wat thans de CVA wordt genoemd (onderdelen 3.3.3.2, 3.3.3.3 en 3.3.3.5). Ook is van belang dat onder het CDW-wetgevingspakket de Aantekeningen op de CVA-artikelen integraal waren opgenomen in Bijlage 23 van de TCDW. Onder het DWU-wetgevingspakket zijn de Aantekeningen op de CVA ondergebracht in het Douanewaarde Compendium (onderdeel 3.3.3.5). De Aantekeningen op de CVA zijn derhalve onder het DWU niet langer bindend, maar ondergebracht in juridisch niet-bindende richtsnoeren. In onderdeel 10.5.4 worden de aangifteprocedures en faciliteiten onder het DWU-wetgevingspakket besproken en wordt nagegaan in hoeverre deze procedures en faciliteiten kunnen worden gebruikt voor het gebruiken van (een) verrekenprijs(aanpassingen) voor de (definitieve) vaststelling van de douanewaarde.

10.5.2 Gebruik van verrekenprijsdocumentatie in het kader van een onderzoek naar de omstandigheden van de verkoop

Evenals onder het CVA, ontbreekt in het DWU-wetgevingspakket een expliciete wettelijke bepaling waaruit volgt dat verrekenprijsdocumentatie gebruikt kan worden in het kader van het onderzoek naar de omstandigheden van de verkoop dat is bedoeld om aan te tonen dat de prijs die tot stand is gekomen tussen verbonden partijen niet is beïnvloed.[155] Het DWU-wetgevingspakket en HvJ-jurisprudentie weerhouden de aangever er naar mijn mening echter niet van om verrekenprijsdocumentatie te overleggen om dit verzoek in te willigen. Afgeleid uit de instrumenten van de Technische commissie douanewaarde van de WDO zouden de douaneautoriteiten verrekenprijsdocumentatie moeten accepteren, zelfs als de verrekenprijs tot stand is gekomen op basis van een winstgedreven verrekenprijsmethode zoals de transactionele winstmethoden. Aangezien wettelijke bepalingen of beleid op Europeesrechtelijk niveau ontbreekt, zouden richtsnoeren op dit punt gewenst zijn.

10.5.3 Het in aanmerking nemen van verrekenprijsaanpassingen voor het definitief vaststellen van de douanewaarde

10.5.3.1 Inleiding

Er zijn in het DWU-wetgevingspakket geen bepalingen opgenomen waaruit (expliciet) volgt of en zo ja, op welke wijze omgegaan moet worden met verrekenprijsaanpassingen.

155 Dat ook in het DWU geen bepalingen zijn opgenomen op dit punt noemt De Wit een gemiste kans, zie M.L. Schippers, BEPS and Transfer Pricing but what about VAT and Customs?, *Wfr* 2016/7136, p. 435.

Derhalve wordt in dit onderdeel aan de hand van jurisprudentie onderzocht in hoeverre het *communautair acquis* het toelaat om verrekenprijsaanpassingen in aanmerking te nemen voor het definitief vaststellen van de douanewaarde. Daartoe wordt in onderdeel 10.5.3.2 ingegaan op HvJ-jurisprudentie zoals gewezen onder Verordening (EEG) nr. 803/68. Daaropvolgend komt in onderdeel 10.5.3.3 nationale jurisprudentie aan bod zoals gewezen voor het *Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH tegen Hauptzollamt München*-arrest van het Hof van Justitie welk arrest in onderdeel 10.5.3.4 wordt besproken.

10.5.3.2 HvJ-jurisprudentie onder Verordening (EEG) nr. 803/68

Onder Verordening (EEG) nr. 803/68 zijn door het Hof van Justitie twee arresten gewezen waaruit volgt dat fiscale en financiële instanties van EU-lidstaten niet gehouden zijn om de douanewaarde ook voor andere doeleinden dan de toepassing van het gemeenschappelijk douanetarief te erkennen.[156] Zo zijn in de zaak *Samuel Wilner, directeur van SA Victory France* in Frankrijk tweedehands stoffen, kledingstukken en linnen ingevoerd tegen een totale waarde van 1.520.093,39 dollar. De Franse douaneautoriteiten stelden dat de importeur, SA Victory France, de waarde bij invoer van de betrokken goederen met een bedrag van 3.965.540 Franse Franken (ruim 600.000 EUR) had verhoogd, teneinde op onregelmatige wijze kapitaal naar de Verenigde Staten over te kunnen maken. Nadat het Hof van Justitie de voorgelegde prejudiciële vraag heeft geherformuleerd, luidt de vraag of de douaneautoriteiten van een EU-lidstaat de douanewaarde in het kader van Verordening (EEG) nr. 803/68 mogen verlagen voor andere doeleinden dan het eigenlijke douanetoezicht. Onder verwijzing van het *Procureur de la République tegen René Chatain*-arrest beantwoordt het Hof van Justitie voornoemde vraag ontkennend. Vervolgens overweegt het Hof van Justitie dat:[157]

> "[…] *het niet in overeenstemming is met verordening nr. 803/68, dat de nationale instanties de douanewaarde van uit een derde staat ingevoerde waar voor douanedoeleinden bepalen aan de hand van een aangifte die de expediteur bij de douane van het uitvoerende land heeft gedaan voor een lagere waarde dan de gefactureerde en de betaalde prijs van de waar*".

Het Hof van Justitie overweegt daarnaast dat de douanewaardebepalingen zijn geschreven ter voorkoming van onderwaardering van de goederen en niet ter voorkoming van overwaardering.[158] Aangenomen kan worden dat deze arresten, ten aanzien van in ieder geval de laatste overweging, hun werking hebben verloren, omdat de CVA-bepalingen, anders dan de BWD, niet enkel de onder- maar ook de overwaardering van goederen beogen te voorkomen.[159]

Daaropvolgend zijn tot aan het roemruchte *Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH tegen Hauptzollamt München*-arrest geen arresten meer gewezen door het Hof van Justitie over de

156 HvJ EEG 24 april 1980, C-65/79 (Procureur de la République tegen René Chatain), ECLI:EU:C:1980:108, r.o. 16. HvJ EEG 4 december 1980, C-54/80 (Samuel Wilner, directeur van SA Victory France), ECLI:EU:C:1980:282, r.o. 9.

157 HvJ EEG 4 december 1980, C-54/80 (Samuel Wilner, directeur van SA Victory France), ECLI:EU:C:1980:282, r.o. 9.

158 HvJ EEG 24 april 1980, C-65/79 (Procureur de la République tegen René Chatain), ECLI:EU:C:1980:108, r.o. 8.

159 S. Ibáñez Marsilla, Customs valuation and transfer pricing, *ERA Forum* 9(3), p. 409-410.

wisselwerking tussen de vaststelling van de douanewaarde en de vaststelling van interne verrekenprijzen. Aangezien de Europese Commissie ook niet had voorzien in richtsnoeren, namen EU-lidstaten beleidsmatig elk hun eigen positie in en hebben nationale rechters verschillende uitspraken gedaan met verschillende uitkomsten. Onder andere de hoogste rechtsinstantie in Nederlands, Spanje, Zweden, Italië en Finland alsmede het Finanzgericht München hebben uitspraken gedaan, waarop hierna kort wordt ingegaan.

10.5.3.3 Nationale jurisprudentie

De Tariefcommissie, tot 1 januari 2002 de hoogste rechter in douanezaken in Nederland, heeft in 1997 uitspraak gedaan in een zaak die qua feitencomplex overeenkomsten vertoont met de zaak *Procureur de la République tegen René Chatain*.[160] In de onderhavige zaak deed X BV als douane-expediteur aangiften ten invoer in opdracht van B. De ten invoer aangegeven goederen betroffen kleding die B van een aan haar verbonden partij, onderneming C, had gekocht. Onderneming C kocht de kleding op haar beurt van fabrikanten in het Verre Oosten. Onderneming B had tot aan de Hoge Raad geprocedeerd over de verrekenprijzen die zij hanteerde ten aanzien van de transacties tussen haar en onderneming C. Uit het arrest van de Hoge Raad zou volgen dat een gedeelte van de interne verrekenprijs geen betrekking had op de ingevoerde goederen, maar op dividenden en andere bedragen. De transactiewaarde van de ingevoerde goederen werd bepaald op de initiële interne verrekenprijzen tussen onderneming C en B. Nu een gedeelte van de interne verrekenprijs kennelijk geen betrekking had op de ingevoerde goederen, werd een verzoek om gedeeltelijke teruggaaf voor te veel betaalde invoerrechten ingediend, omdat de douanewaarde te hoog was vastgesteld. De douaneautoriteiten stemden niet in met het verzoek en de Tariefcommissie oordeelde, onder verwijzing naar het *Procureur de la République tegen René Chatain*-arrest, dat het teruggaafverzoek terecht was afgewezen.

Het Tribunal Supremo (Spaanse Hoge Raad) heeft in het zogenoemde Coca-Cola-arrest geoordeeld dat belastingautoriteiten niet mogen overgaan tot het corrigeren van een interne verrekenprijs indien deze gelijk is aan een door de douaneautoriteiten gecontroleerde douanewaarde die zakelijk is vastgesteld.[161] Het rechtszekerheidsbeginsel en estoppelbeginsel[162] verzetten zich daartegen aldus het Tribunal Supremo. In het Coca-Cola-arrest werden concentraten ingevoerd in Spanje door Refrescos y Envasados S.A.. De concentraten, benodigd om Coca-Cola te maken, werden aangekocht van verbonden partijen gevestigd in Frankrijk en Ierland waar de aldaar gevestigde entiteiten profiteerden van een winstbelastingvrijstelling (*tax holiday*). In 1990 werden de douanewaardes van de ingevoerde goederen betwist en corrigeerden de douaneautoriteiten de waardes naar boven waarbij de waardes werden gebaseerd op transactiewaardes die voor identieke of soortgelijke

160 Tariefcommissie 25 november 1997, nrs. 88/95 tot en met 90/95, 118/95 tot en met 122/95, 131/95 tot en met 155/95 en 10/96 (niet gepubliceerd, gebaseerd op het commentaar in DUD 1997/1115. Zie ook Tariefcommissie 21 december 1994, nrs. 12986, 12988, 12989 en 13049 (niet gepubliceerd).

161 Tribunal Supremo 30 november 2009, nr. 3582/2003. Zie ook S. Ibáñez Marsilla, Towards customs valuation compliance through corporate income tax, *World Customs Journal* 5(1), p. 82-84.

162 Het estoppelbeginsel is een algemeen rechtsbeginsel uit het (internationale) verbintenissenrecht. Het houdt in dit verband in dat de Spaanse belastingdienst niet (tot schade van de belastingplichtige) mag terugkomen op wat eerder werd verklaard door de Spaanse douaneautoriteiten.

transacties gebruikt zouden worden. Jaren later betwisten de belastingautoriteiten de interne verrekenprijzen. De douanewaarde zou niet zakelijk zijn vastgesteld en Refrescos y Envasados S.A. zou de hoge verrekenprijs enkel gebruiken om de belastinggrondslag te verlagen. Refrescos y Envasados S.A. betrok daarop de stelling dat de belastingautoriteiten gehouden waren aan de beslissing van de douaneautoriteiten. Het Tribunal Supremo oordeelt dat nu aan zowel de vaststelling van interne verrekenprijzen als de douanewaarde een zakelijkheidstoets ten grondslag ligt en bij het aanleggen van deze toets dezelfde parameters gelden, de belastingautoriteiten niet voorbij kunnen gaan aan een eerdere beslissing van de douaneautoriteiten vanwege het rechtszekerheids- en estoppelbeginsel, ondanks dat in beginsel enkel de belastingautoriteiten de discretionaire bevoegdheid hebben om interne verrekenprijzen vast te stellen.

Daarnaast heeft een grote speler uit de auto-industrie in drie EU-lidstaten een teruggaafverzoek voor te veel betaalde invoerrechten ingediend volgend op een neerwaartse retroactieve verrekenprijsaanpassing. De douanewaarde van de ingevoerde auto's was vastgesteld op basis van een verrekenprijs(analyse). Zowel de Zweedse als Italiaanse hoogste rechter oordeelde dat de belanghebbende geen recht op teruggaaf toekwam, omdat een wettelijke grondslag zou ontbreken.[163] Het Helsingen Hallinto-Oikeus, het Finse Hof dat is belast met douanezaken, oordeelde echter dat de initieel aangegeven prijs bij invoer niet de werkelijk betaalde prijs van de ingevoerde auto's betrof en dat voor de vaststelling van de douanewaarde ook de retroactieve neerwaartse verrekenprijs in aanmerking genomen moest worden en kende derhalve het teruggaafverzoek toe.[164]

Het Finanzgericht München was in het *Hamamatsu*-verwijzingsarrest geneigd te oordelen dat een neerwaartse retroactieve verrekenprijsaanpassing in aanmerking genomen moet worden, omdat de initieel aangegeven prijs bij invoer een fictieve prijs betreft die niet de economische waarde van de ingevoerde goederen reflecteert.[165] Aangezien het Finanzgericht München niet geheel zeker was van zijn zaak, zijn prejudiciële vragen voorgelegd aan het Hof van Justitie. Het Hof van Justitie heeft de zaak daarop in behandeling genomen zoals hierna wordt besproken.

10.5.3.4 Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH tegen Hauptzollamt München, C-529/16 – Verrekenprijs die mogelijk wordt aangepast als basis voor de douanewaarde?

10.5.3.4.1 Feiten en omstandigheden

In de zaak *Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH tegen Hauptzollamt München*[166] gaf Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH in de periode 7 oktober 2009 tot en met 30 september 2010 opto-elektronische apparatuur ten invoer aan in Duitsland die zij

163 Högsta domstolen 27 april 2010, zaak nr. 3329-09 en La Corte Suprema Di Cassazione 12 februari 2013, zaak nr. 07715-13.
164 Helsingin hallinto-oikeus 15 maart 2007, zaak 07/0285/1.
165 Finanzgericht München 15 september 2016, zaak 14 K 1974/15.
166 HvJ EU 20 december 2017, nr. C-529/16 (Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH tegen Hauptzollamt München), ECLI:EU:C:2017:984.

aankocht van haar Japanse moedermaatschappij. Op de belastbare goederen werden invoertarieven toegepast van tussen de 1,4% en 6,7%. De interne verrekenprijs tussen de gelieerde Hamamatsu-entiteiten werd gebaseerd op de *Residual Profit Split Method* (restwinsttoerekeningsmethode) en overeengekomen in een bilaterale APA met de Duitse en Japanse belastingautoriteiten.[167] De douanewaarde van de goederen werd vastgesteld op basis van de initiële verrekenprijs. Aan het einde van het boekjaar vond een neerwaartse retroactieve verrekenprijsaanpassing plaats en daaropvolgend diende Hamamatsu een teruggaafverzoek in bij de Duitse douaneautoriteiten met als argument dat dientengevolge ook de douanewaarde naar beneden bijgesteld diende te worden. Het teruggaafverzoek was niet uitgesplitst naar de afzonderlijke goederen. De Duitse douaneautoriteiten weigerden het teruggaafverzoek toe te kennen, waarna uiteindelijk het Hof van Justitie werd gevraagd of de douanewaarde kan worden gebaseerd op een initiële verrekenprijs die aan het einde van het jaar wordt aangepast, zonder dat op voorhand duidelijk is of sprake zal zijn van een opwaartse of neerwaartse verrekenprijsaanpassing.

10.5.3.4.2 Oordeel van het Hof van Justitie

Het Hof van Justitie overweegt dat de douanewaarde de werkelijke economische waarde van de ingevoerde goederen moet reflecteren. Slechts in een enkel geval kan de prijs na invoer worden aangepast, waarbij het Hof van Justitie verwijst naar de bepalingen aangaande gebrekkige goederen. Voorts wordt overwogen dat het CDW "[…] *geen verplichting oplegt aan importbedrijven om te verzoeken om correcties van de transactiewaarde wanneer deze achteraf naar boven wordt bijgesteld, en, ten tweede, geen bepaling bevat op basis waarvan de douaneautoriteiten zich kunnen indekken tegen het risico dat die bedrijven alleen verzoeken om aanpassingen naar beneden"* (r.o. 33). Laatstgenoemde overweging en het feit dat wettelijk niet wordt voorzien in een prijsaanpassing ten gevolge van een retroactieve verrekenprijsaanpassing, brengt het Hof van Justitie tot het oordeel dat het CDW niet toestaat dat: "*als douanewaarde wordt gehanteerd een overeengekomen transactiewaarde die bestaat uit deels een aanvankelijk in rekening gebracht en aangegeven bedrag en deels een forfaitaire correctie daarop na afloop van het afrekeningstijdvak, zonder dat het mogelijk is te weten of aan het einde van het afrekeningstijdvak deze correctie naar boven of naar beneden zal plaatsvinden*".

167 Uit de uitspraak van het Hof van Justitie lijkt te volgen dat een unilaterale APA is gesloten, echter, uit de verwijzingsbeschikking van het Finanzgericht München kan worden opgemaakt dat sprake is van een bilaterale APA, omdat deze op basis van een onderlingoverlegprocedure in het kader van het dubbelbelastingverdrag tussen Duitsland en Japan een APA tot stand is gekomen. Finanzgericht München 15 september 2016, zaak 14 K 1974/15.

10.5.3.4.3 Beschouwing[168]

Nadat het Hof van Justitie zijn arrest in de zaak *Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH tegen Hauptzollamt München* heeft gewezen, hebben diverse auteurs het arrest ontleed en voor het voetlicht gebracht dat het arrest op verschillende wijze uitgelegd kan worden.[169] Kortweg roept het arrest twee vragen op.

De eerste vraag is of ten gevolge van dit arrest verrekenprijsdocumentatie nog gebruikt kan worden om voor douanedoeleinden aan te tonen dat de prijs niet is beïnvloed. Ik meen dat het arrest niet uitsluit dat verrekenprijsdocumentatie voor dat doel ingezet kan worden. Het Hof van Justitie lijkt zich namelijk alleen uit te laten over of een initiële verrekenprijs die op een later moment wordt aangepast als basis kan dienen om de transactiewaarde van de ingevoerde goederen vast te stellen. Het Hof van Justitie gaat niet in op de vraag of verrekenprijsdocumentatie nuttige gegevenselementen bevat die in het kader van het onderzoek naar de omstandigheden van de verkoop gebruikt kunnen worden om aan te tonen dat de aangegeven prijs niet is beïnvloed. Ik meen derhalve dat het gebruik van verrekenprijsdocumentatie ook na het *Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH tegen Hauptzollamt München*-arrest gebruikt kan worden in het kader van een onderzoek naar de omstandigheden van de verkoop. Een dergelijk zienswijze sluit ook aan bij de instrumenten van de WDO – in het bijzonder Commentary 23.1 en Case Studies 14.1 en 14.2 – en de *Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing*, waaruit volgt dat verrekenprijsdocumentatie, afhankelijk van de feiten en omstandigheden, voor dit doel kan dienen. Ook de OESO- en VN-richtlijnen lijken mogelijkheden te zien om voor het uitvoeren van de zakelijkheidstoets voor de vaststelling van de douanewaarde (onderzoek naar de omstandigheden van de verkoop) aansluiting te zoeken bij de vaststelling van interne verrekenprijzen (vergelijkingsanalyse) en omgekeerd.

168 *Friedhoff & Schippers* zetten in hun bijdrage drie interpretatiemogelijkheden uiteen om het arrest *Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH tegen Hauptzollamt München* te duiden. Het gaat daarbij om i) de transactiewaarde die is gebaseerd op de aanvankelijk door Hamamatsu in rekening gebrachte prijs moet worden verworpen, omdat retroactieve interne verrekenprijsaanpassingen plaatsvinden of de mogelijkheid daartoe bestaat. Dientengevolge moet een alternatieve waarderingsmethode worden toegepast ("transactiewaardemethode onder druk"); ii) de transactiewaarde is de aanvankelijk in rekening gebrachte prijs, maar retroactieve interne verrekenprijsaanpassingen, zowel neerwaarts als opwaarts, kunnen niet in aanmerking worden genomen ("retroactieve interne verrekenprijsaanpassingen verleden tijd"); en iii) de transactiewaarde die is gebaseerd op de aanvankelijk door Hamamatsu in rekening gebrachte prijs moet worden verworpen, vanwege de specifieke feiten en omstandigheden in het onderhavige arrest ("beperkte uitleg arrest-Hamamatsu"). M. Friedhoff and M.L. Schippers, ECJ Judgment in Hamamatsu Case: An Abrupt End to Interaction Between Transfer Pricing and Customs Valuation?, *EC Tax Review* 28(1), p. 32–42.

169 Zie o.a. M. Friedhoff and M.L. Schippers, ECJ Judgment in Hamamatsu Case: An Abrupt End to Interaction Between Transfer Pricing and Customs Valuation?, *EC Tax Review* 28(1), p. 32–42; J. Tuominen, European Union - The Link between Transfer Pricing and EU Customs Valuation Law: Is There Any and How Could It Be Strengthened?, *ITPJ* 25(6), p. 436-453; E. De Angelis and T. Elshof, European Union – The Interplay between Transfer Pricing and Customs Valuation in Case of Retroactive Profit Adjustments: The Position of the ECJ in the Case Hamamatsu Photonics GmbH (C-529/16), *ITPJ* 25(4), p. 300-305; D. Rovetta, L.C. Beretta, A. Smiatacz, The Court of Justice of the European Union Judgment in the Hamamatsu Case: Defending EU Customs Valuation Law from the 'Transfer Pricing Folly' in Customs Matters, *GTCJ* 13(5), p. 187–190.

De tweede daaropvolgende vraag ziet op de vraag of retroactieve interne verrekenprijzenaanpassingen in aanmerking genomen kunnen worden voor het definitief vaststellen van de douanewaarde. Het Hof van Justitie lijkt een legalistisch standpunt te betrekken en te oordelen dat retroactieve verrekenprijsaanpassingen niet in aanmerking genomen kunnen worden voor het definitief vaststellen van de douanewaarde. Auteurs die deze stelling verdedigen wijzen erop dat deze uitleg volgt uit het feit dat de douanewaarde en verrekenprijzen elk hun eigen (wettelijke) systeem kennen om tot een waardevaststelling te komen.[170] Er zou geen wettelijke bepaling in het CDW-wetgevingspakket zijn opgenomen waaruit (expliciet) volgt dat interne verrekenprijzen die retroactief worden aangepast de basis kunnen vormen om de douanewaarde vast te stellen. Dit zou *mutatis mutandis* ook aansluiten bij vroegere rechtspraak van het Hof van Justitie. *A contrario* aan de oordelen van het Hof van Justitie in de zaken *Procureur de la République tegen René Chatain* en *Samuel Wilner, directeur van SA Victory France* zou namelijk betoogd kunnen worden dat douaneautoriteiten (een) interne (retroactieve) verrekenprijs(aanpassingen) niet in aanmerking hoeven te nemen voor de (definitieve) vaststelling van de douanewaarde.

In het arrest wordt voorts overwogen dat het Hof van Justitie de gevallen waarbij de transactiewaarde achteraf kan worden aangepast heeft beperkt tot, met name, de situaties dat een kwaliteitsgebrek van het goed aan het licht komt nadat de goederen zijn ingeklaard. Het CDW voorziet echter in wettelijke mogelijkheden om ook in andere situaties aanpassingen achteraf in aanmerking te nemen.[171] In dat verband wijs ik op de artikelen 78 en 236 CDW. Op grond van deze artikelen kan een teruggaaf worden verkregen indien de rechten niet wettelijk verschuldigd zijn. Rechten zijn niet wettelijk verschuldigd wanneer het bedrag aan betaalde rechten door toepassing van onder andere artikel 29 CDW lager uitvalt.[172] Ik meen dat dat het geval is als de verrekenprijsaanpassing invloed heeft gehad op de werkelijk betaalde of te betalen prijs en betrekking heeft op de ingevoerde goederen. In een dergelijk geval moeten de douaneautoriteiten op grond van voornoemde artikelen op verzoek overgaan tot teruggaaf van te veel betaalde invoerrechten. Er lijkt sprake te zijn van een daadwerkelijke betaling van Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH aan Hamamatsu Japan. Er heeft echter geen uitsplitsing plaatsgevonden naar de individuele goederen die elk een eigen invoertarief aantrokken.

Het Hof van Justitie wijst er voorts expliciet op dat handvatten in het CDW-wetgevingspakket ontbreken om importeurs te verplichten om aanpassingen in aanmerking te nemen

170 D. Rovetta, L.C. Beretta, A. Smiatacz, The Court of Justice of the European Union Judgment in the Hamamatsu Case: Defending EU Customs Valuation Law from the 'Transfer Pricing Folly' in Customs Matters, *GTCJ* 13(5), p. 187–190.

171 Een andere expliciet genoemde situatie waarbij aanpassingen achteraf in aanmerking genomen kunnen worden, betreft kortingen, mits voldaan wordt aan de voorwaarden zoals opgenomen in artikel 130 UDWU (voorheen artikel 29 CDW jo. artikel 144, lid 1, TCDW en Commentaar 8 van de Douane Expertgroep (afdeling douanewaarde) betreffende de Behandeling van kortingen overeenkomstig artikel 29 van het Douanewetboek). Zie over kortingen onderdeel 7.3.8.

172 Het Hof van Justitie heeft aan gegeven dat rechten 'wettelijke verschuldigd' zijn in de zin van artikel 236 CDW indien de rechten overeenkomstig Titel II van het CDW (waarin ook artikel 29 CDW over de vaststelling van de transactiewaarde is opgenomen) zijn vastgesteld. Zie HvJ EG 20 oktober 2005, nr. C-247/04 (Transport Maatschappij Traffic BV tegen Staatssecretaris van Economische Zaken), ECLI:EU:C:2005:628, r.o. 29.

en douaneautoriteiten geen bescherming bieden tegen het risico dat importeurs alleen verzoeken om neerwaartse aanpassingen.[173] In dat kader merk ik op dat Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH op grond van artikel 78 CDW een teruggaafverzoek had ingediend. Artikel 78 CDW voorziet in de herziening van de douaneaangifte en, indien de bepalingen die voor de betrokken douaneregeling gelden op grond van onjuiste of onvolledige gegevens zijn toegepast, de rechtzetting van de douaneaangifte. Deze bepaling neemt in mijn ogen inderdaad niet het risico weg dat importeurs alleen verzoeken om neerwaartse aanpassingen. Dit risico wordt mijns inziens echter ondervangen door het feit dat het douaneautoriteiten vrij staat om bij twijfel over of de aangegeven waarde overeenkomt met de werkelijk betaalde of te betalen prijs aanvullende informatie op te vragen en, wanneer deze informatie niet overtuigd, over te gaan tot aanpassing of verwerping van de transactiewaarde.[174] Aangezien deze bevoegdheid de douaneautoriteiten zelfs toekomt bij een controle na invoer, voorziet het CDW naar mijn mening wel degelijk in een mogelijkheid om het risico dat er enkel neerwaartse aanpassingen in aanmerking worden genomen te mitigeren.[175]

Gelet op voornoemde argumenten lijkt mij het mogelijk om onder de juiste omstandigheden verrekenprijsaanpassingen in aanmerking te nemen voor het definitief vaststellen van de douanewaarde.[176] Hiermee wordt ook recht gedaan aan de internationale ontwikkelingen die wijzen in de richting van een nauwere afstemming van de douanewaarde op interne verrekenprijs.[177] Mijns inziens hoort daar ook het in aanmerking nemen van het verrekenprijsaanpassingen bij. Immers, daarmee wordt juist, door de toetsing aan het *arm's length*-beginsel, veiliggesteld dat de betaalde of te betalen prijs niet is beïnvloed. Gelet op het feit dat door globalisering sprake van intensievere handelsrelaties gebaseerd op een *inter-firm* principe (onderdeel 1.1), waarbij telkens aangetoond moet worden dat geen sprake is prijsbeïnvloeding door de verbondenheid, voorkomt voornoemde interpretatie dat het oordeel van het Hof van Justitie de toepassing van de transactiewaarde als primaire en preferente waarderingsmethode onder druk zet.

10.5.3.4.4 Visie Douane Expertgroep (afdeling douanewaarde)

De Douane Expertgroep (afdeling douanewaarde) heeft na het *Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH tegen Hauptzollamt München*-arrest in een vergadering haar visie gegeven over op welke wijze de vaststelling van de douanewaarde kan worden afgestemd op de vaststelling van interne verrekenprijzen. Hoewel de uitspraken van de Douane Expertgroep (afdeling douanewaarde) niet bindend zijn, wordt haar zienswijze hier toch gepresenteerd,

173 De expliciete aanduiding dat dergelijke maatregelen niet zijn opgenomen in het CDW-wetgevingspakket, roept de vraag op of dergelijke maatregelen onder het DWU wel beschikbaar zijn. In dit kader zou gewezen kunnen worden op de forfaitaire waarde vaststelling zoals vastgesteld in artikel 73 DWU (onderdeel 10.5.4.4).

174 Artikel 181bis TCDW (thans artikel 140 UDWU).

175 Hoge Raad 7 november 2017, nr. 16/05249, ECLI:NL:HR:2017:2878.

176 In onderdeel 10.7.4.2 ga ik nader in op de omstandigheden die in acht genomen moeten worden om verrekenprijsaanpassingen in aanmerking te kunnen nemen.

177 Zie de Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing, Commentary 23.1, Case Study 14.1 en Case Study 14.2 (onderdeel 10.4.2.3).

omdat dit helpt om de juridische speelruimte voor de vaststelling van de douanewaarde op de vaststelling van interne verrekenprijzen onder het DWU te kunnen bepalen.

Uit de notulen kan worden afgeleid dat de Douane Expertgroep (afdeling douanewaarde) van mening is dat:[178]

1. Als eerste stap moet worden vastgesteld of de prijs is beïnvloed door de verbondenheid van partijen.
2. Indien de eerste stap succesvol is gezet kan een 'normale douaneaangifte' worden ingediend. Dit verhindert echter dat op een later moment verrekenprijsaanpassingen in aanmerking worden genomen voor het definitief vaststellen van de douanewaarde.
3. Indien een 'vereenvoudigde douaneaangifte' wordt ingediend, zouden verrekenprijsaanpassingen in aanmerking genomen kunnen worden, mits de prijs niet is beïnvloed door de omstandigheden van de verkoop.
4. Forfaitaire aanpassingen aan de prijs zijn in geen geval toegestaan. De Douane Expertgroep (afdeling douanewaarde) merkt op dat diverse EU-lidstaten dit toestonden, maar dit, zeker na het *Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH tegen Hauptzollamt München*-arrest, niet meer is toegestaan.

Tot slot merkt de Douane Expertgroep (afdeling douanewaarde) op dat een artikel 73-vergunning niet kan worden gebruikt om de douanewaarde af te stemmen op een interne verrekenprijs.

10.5.3.4.5 Finanzgericht München – Hamamatsu-arrest na verwijzing

Na verwijzing lijkt het Finanzgericht München op 15 juni 2018, met de aanwijzingen van het Hof van Justitie in de hand, geoordeeld te hebben dat de Duitse douaneautoriteiten terecht het teruggaafverzoek van de hand hebben gewezen.[179] De douanewaarde mag weliswaar worden vastgesteld op een initieel vastgestelde interne verrekenprijs, maar de retroactieve verrekenprijsaanpassing mag niet in aanmerking worden genomen.[180] Dit lijkt af te wijken van Case Study 14.2 van de Technische commissie douanewaarde waar het niet maken van een verrekenprijsaanpassing ervoor zorgde dat de transactiewaarde geen toepassing kon vinden (onderdeel 10.4.2.4). Het niet laten plaatsvinden van een retroactieve verrekenprijsaanpassing zou er namelijk voor zorgen dat de prijs die voor

178 Fourth meeting of the Customs Expert Group (Valuation section), 12 and 13 Apr. 2018, TAXUD/E5/MN/aga/Ares(2018)3622733.

179 Finanzgericht München 15 november 2018, zaak 14 K 2028/18. In de einduitspraak staat het Finanzgericht München partijen toe om beroep aan te tekenen, wat normaal alleen wordt toegestaan als de uitspraak ruimte laat voor andere interpretaties. Inmiddels is hoger beroep aangetekend en ligt de zaak voor bij het Bundesfinanzhof.

180 Finanzgericht München of 15 Nov. 2018, 14 K 2028/18. Voor een beschouwing zie: M. Friedhoff and M.L. Schippers, ECJ Judgment in Hamamatsu Case: An Abrupt End to Interaction Between Transfer Pricing and Customs Valuation?, *EC Tax Review* 28(1), p. 39. In het VBW-rapport wordt juist betoogd dat het Hof van Justitie arrest zo uitgelegd moet worden dat in deze gevallen de douanewaarde niet overeenkomstig de transactiewaarde van de ingevoerde goederen kan worden vastgesteld, maar dat een alternatieve waarderingsmethode toepassing moet vinden, zie Commissie Transfer pricing en btw, *Transfer Pricing en btw. De effecten van transfer pricing aanpassingen op de heffing van btw*, Geschrift nr. 259 van de Vereniging voor Belastingwetenschap 2019, p. 80 en 125.

de vaststelling van de douanewaarde is gehanteerd en is gebaseerd op de initiële interne verrekenprijs is beïnvloed door de verbondenheid van partijen.

Voorts lijkt dit oordeel planningsmogelijkheden met zich te brengen doordat het aangevers in staat stelt om de douanewaarde structureel vast te stellen op een initiële verrekenprijs aan de onderkant van de *arm's length-range*. De opwaartse retroactieve verrekenprijsaanpassing, die mogelijk aan het einde van het jaar plaatsvindt, hoeft bij deze visie niet in aanmerking genomen te worden. Overigens zou een initiële verrekenprijs vastgesteld onder de *arm's-length-range* naar mijn mening niet in aanmerking genomen kunnen worden, omdat dan niet kan worden volgehouden dat sprake is van een douanewaarde die de economische waarde van de ingevoerde goederen reflecteert. De planningsmogelijkheden kunnen derhalve niet tot onderwaardering van de ingevoerde goederen leiden.

10.5.3.4.6 Tussenconclusie

Een wettelijke bepaling in het *communautair acquis* waaruit expliciet volgt dat verrekenprijsaanpassingen in aanmerking genomen kunnen of zelfs moeten worden voor het definitief bepalen van de douanewaarde nadat de goederen ten invoer zijn aangeven ontbreekt. De artikelen 78 en 236 CDW, die onder andere waren bedoeld om onder het CDW een teruggaaf te verkrijgen indien de rechten niet wettelijk waren verschuldigd, lijken, afgaande op het *Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH tegen Hauptzollamt München*-arrest, niet te zijn bedoeld om opwaartse of neerwaartse verrekenprijsaanpassingen in aanmerking te nemen voor het definitief vaststellen van de douanewaarde. Het belangrijkste argument dat ten grondslag ligt aan het oordeel van het Hof van Justitie lijkt het ontbreken van wettelijke bepalingen waaruit expliciet volgt dat een aangever verrekenprijsaanpassingen in aanmerking kan nemen. Onder het DWU-wetgevingspakket zou het Hof van Justitie mogelijk tot een ander oordeel zijn gekomen door de forfaitaire waarde vaststelling (artikel 73-vergunning), die het risico kan ondervangen dat de aangever alleen een neerwaartse verrekenprijsaanpassing (teruggaaf van invoerrechten) in plaats van ook een opwaartse verrekenprijsaanpassing (bijbetaling van invoerrechten) in aanmerking neemt. De Douane Expertgroep (afdeling douanewaarde) ziet dit anders en geeft aan dat een artikel 73-vergunning niet toegepast kan worden voor het in aanmerking nemen van interne verrekenprijzen voor de vaststelling van de douanewaarde. Voorgaande neemt niet weg dat, aldus de Douane Expertgroep (afdeling douanewaarde), een 'vereenvoudigde douaneaangifte' kan worden ingediend, om retroactieve verrekenprijsaanpassingen in aanmerking te nemen om de definitieve douanewaarde te bepalen, mits de prijs niet door de omstandigheden van de verkoop is beïnvloed. Op voornoemde en andere aangifteprocedures en faciliteiten wordt nader ingegaan in het hiernavolgende onderdeel, waarbij de vraag centraal staat in hoeverre zij kunnen worden gebruikt om interne verrekenprij(s)(zen)(aanpassingen) in aanmerking te nemen voor het (definitief) vaststellen van de douanewaarde.

10.5.4 Aangifteprocedures en faciliteiten onder het DWU

10.5.4.1 Inleiding

Zoals uiteengezet in onderdeel 7.5.4.3 stellen de douaneautoriteiten een aangever in de gelegenheid om verdere gedetailleerde informatie over de omstandigheden van de verkoop te verstrekken als zij twijfels hebben of de prijs door de verbondenheid van partijen is beïnvloed. De aangever kan daarop aanvullende informatie overleggen waaronder verrekenprijsdocumentatie. In een dergelijk geval kunnen de douaneautoriteiten zich *ex post* uitlaten of verrekenprijsdocumentatie toereikend is om aan te tonen dat de prijs inderdaad niet is beïnvloed. Dat brengt het risico met zich dat douaneautoriteiten zich na het moment van invoer op het standpunt stellen dat de aangegeven prijs door de verbondenheid is beïnvloed met als gevolg dat de transactiewaarde wordt verworpen en wordt vastgesteld op basis van een alternatieve waarderingsmethode. Mogelijk wordt een en ander ook nog aangemerkt als strafbaar feit en/of worden rentes in rekening gebracht. Om dit te voorkomen komt de vraag op of, voorafgaand aan de invoer een goedkeuring voor het gebruik van verrekenprijsdocumentatie kan worden verkregen van de douaneautoriteiten. In de onderdelen 6.4.4 respectievelijk 6.4.5 is reeds stilgestaan bij 'inlichtingen' ex artikel 14 DWU en de 'BWI' ex artikel 35 DWU. In de onderdelen 10.5.4.5 en 10.5.4.6 wordt nader ingegaan op welke wijze inlichtingen en een BWI zekerheid vooraf kunnen bieden over of verrekenprijsdocumentatie genoeglijk aantoont dat de prijs niet is beïnvloed door de verbondenheid van partijen.

Ondanks het ontbreken van (expliciete) wettelijke bepalingen in het DWU-wetgevingspakket, beleid vanuit de Europese Commissie en het *Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH tegen Hauptzollamt München*-arrest dat voor meer dan één interpretatie vatbaar is, lijkt het onder bepaalde omstandigheden (onderdeel 10.3.7.5) en met gebruikmaking van de juiste aangifteprocedure en/of faciliteit mogelijk om verrekenprijsaanpassingen in aanmerking te nemen. In het navolgende wordt onderzoek gedaan naar hoeverre verschillende aangifteprocedures en faciliteiten voor dit doel kunnen dienen door eerst in te gaan op twee type aangifteprocedures: de normale aangifte (onderdeel 10.5.4.2) en de vereenvoudigde aangifte (onderdeel 10.5.4.3). Daaropvolgend wordt ingegaan op diverse faciliteiten die mogelijk gebruikt kunnen worden bij het afstemmen van de vaststelling van de douanewaarde op de vaststelling van interne verrekenprijzen. Het gaat daarbij om de forfaitaire waarde vaststelling (onderdeel 10.5.4.4), het verstrekken van inlichtingen door de douaneautoriteiten (onderdeel 10.5.4.5) en de bindende waarde-inlichting (onderdeel 10.5.4.6).

10.5.4.2 Normale aangifte

De aangever kan een 'normale' invoeraangifte enkel indienen, aldus de Douane Expertgroep (afdeling douanewaarde), wanneer vaststaat dat de prijs niet is beïnvloed door de verbondenheid.[181] Prijsaanpassingen ten gevolge van verrekenprijsaanpassingen mogen niet

181 Fourth meeting of the Customs Expert Group (Valuation section), 12 and 13 Apr. 2018, TAXUD/E5/MN/aga/Ares(2018)3622733.

in aanmerking genomen. Uit de notulen wordt niet duidelijk of daarmee wordt bedoeld dat wanneer de aangever de douanewaarde wil afstemmen op een interne verrekenprijs en een normale aangifte wil indienen, hij dat alleen mag doen wanneer op voorhand vaststaat dat de interne verrekenprijs achteraf niet wordt aangepast of dat hem dat ook is toegestaan wanneer de interne verrekenprijs mogelijk aan een aanpassing achteraf is onderworpen.[182] De eerste uitleg brengt namelijk met zich dat de douanewaarde enkel op een interne verrekenprijs gebaseerd kan worden als de interne verrekenprijs overeenkomstig de *price-setting approach* wordt vastgesteld. Immers, dan vindt geen retroactieve verrekenprijsaanpassing plaatst. Indien verrekenprijzen echter overeenkomstig *real-time price monitoring* worden vastgesteld, kan sprake zijn van sterk fluctuerende prijzen en kunnen prijzen worden gehanteerd die verlieslatend zijn.[183] Hoewel dat voor winstbelastingdoeleinden geaccepteerd lijkt te worden, voorzie ik dat douaneautoriteiten dit niet zomaar zullen accepteren, te meer als geen voorafgaande afstemming is gezocht. De tweede uitleg lijkt meer in lijn met het eindarrest van Finanzgericht München (onderdeel 10.5.3.4.5). Deze zienswijze lijkt mij echter ongewenst, omdat juist door het in aanmerking nemen van retroactieve verrekenprijzen er zorg voor wordt gedragen dat uiteindelijk een prijs wordt gehanteerd die de werkelijke economische waarde van de ingevoerde goederen reflecteert (onderdelen 10.2.2 en 10.3.7.5).

De vraag is derhalve of een normale aangifte ingediend kan worden en toch rekening gehouden kan worden met een retroactieve verrekenprijsaanpassing. Hierbij zou aangesloten kunnen worden bij artikel 173, lid 3, DWU. Dit artikel luidt als volgt:

> *Op verzoek van de aangever kan, binnen drie jaar na de datum van aanvaarding van de douaneaangifte, worden toegestaan dat de douaneaangifte wordt gewijzigd na vrijgave van de goederen, zodat de aangever zijn verplichtingen inzake het plaatsen van goederen onder de desbetreffende douaneregeling kan nakomen.*

Voor de toepassing van artikel 173, lid 3, DWU is het van belang of de wijziging bedoeld is om de aangever zijn verplichtingen inzake het plaatsen van goederen onder een douaneregeling te laten nakomen. Er kan worden betoogd dat het juist aangeven van de douanewaarde als een verplichting kwalificeert en dat dit artikel derhalve toepassing zou kunnen vinden. Bij een teruggaafpositie zou daarnaast nog gesteld kunnen worden dat – zonder wijziging van de douaneaangifte[184] – een terugbetalingsverzoek kan worden ingediend vanwege invoerrechten die te veel in rekening zijn gebracht ex artikel 116, lid 1, onderdeel a, DWU. De commissie Transfer Pricing en btw van de Vereniging voor Belastingwetenschap geeft

182 Het Finanzgericht München lijkt in zijn einduitspraak in de zaak *Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH tegen Hauptzollamt München* aan te sluiten bij de tweede uitleg inhoudende dat de transactiewaarde kan worden gebaseerd op een interne verrekenprijs, maar een interne verrekenprijsaanpassing niet in aanmerking genomen kan worden voor het definitief vaststellen van de douanewaarde. Zie onderdeel 10.5.3.4.5 en het Finanzgericht München of 15 Nov. 2018, 14 K 2028/18.

183 J.T. Egdom, *Verrekenprijzen; de verdeling van de winst van een multinational* (vijfde (herzien) druk), Kluwer: Deventer 2020, p. 65-66.

184 Van der Schoot betoogt mijns inziens terecht dat een teruggaafverzoek uit hoofde van artikel 116, lid 1, onderdeel a, DWU niet hoeft te volgen op een wijziging van de douaneaangifte, maar ook separaat ingediend kan worden. K.P.H. van der Schoot, De “schuld” van het DWU, *Wfr* 2019/4, p. 23-24.

in haar rapport echter aan dat deze mogelijkheid geen toepassing vindt, met name omdat retroactieve verrekenprijzen niet kwalificeren als kortingen.[185] Net als voor prijsaanpassingen bij gebrekkige goederen in artikel 132 UDWU is in het DWU-wetgevingspakket met artikel 130 UDWU voorzien in een aparte bepaling voor het in aanmerking nemen van kortingen (onderdelen 7.2.4 en 7.3.8). Wettelijke bepalingen waarin expliciet de mogelijkheid wordt gegeven om interne verrekenprijsaanpassingen in aanmerking te nemen voor het definitief bepalen van de douanewaarde ontbreken echter. Het ontbreken van expliciete wettelijke bepalingen lijkt het belangrijkste argument dat aan het oordeel van het *Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH tegen Hauptzollamt München*-arrest ten grondslag ligt (onderdeel 10.5.3.4.2). Derhalve kan worden gesteld dat het ontbreken van expliciete wettelijke bepalingen in het DWU eraan in de weg staat om bij een normale aangifte achteraf een verrekenprijsaanpassing in aanmerking te nemen. Om die reden zou het DWU-wetgevingspakket aangepast moeten worden om het in aanmerking nemen van retroactieve verrekenprijs voor het definitief bepalen van de douanewaarde toelaatbaar te maken Voor een voorstel in dat kader kom ik terug in onderdeel 10.7.2.

Het DWU-wetgevingspakket voorziet voorts niet in een verdeelsleutel op basis waarvan het tegoed of additioneel verschuldigd invoerrecht bepaald kan worden. Het Finanzgericht München had in haar verwijzingsbeschikking in de zaak *Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH tegen Hauptzollamt München* een tweede prejudiciële vraag opgenomen die zag op de vraag hoe de verdeelsleutel vastgesteld moest worden. Het Hof van Justitie heeft deze vraag echter niet beantwoord, omdat daar naar aanleiding van het antwoord op de eerste prejudiciële vraag geen aanleiding meer voor was. De Douane Expertgroep (afdeling douanewaarde) lijkt voorstander te zijn om bij de vormgeving van een verdeelsleutel het in aanmerking nemen van een zogenoemde *flat-rate* aanpassing niet toe te staan.[186] Dat zou met zich brengen dat indien de verrekenprijs niet op productniveau is vastgesteld, de verrekenprijsaanpassing uitgesplitst moeten worden, omdat ieder product in potentie een eigen invoertarief aantrekt. Tariefswijzigingen gedurende het jaar kunnen het zelfs noodzakelijk maken dat een verrekenprijsaanpassing niet alleen op product- maar ook op transactieniveau wordt uitgesplitst. Dit kan ook worden afgeleid uit Bijlage A van de GDWU waarin is opgenomen dat bij een teruggaafverzoek ex artikel 116, lid 1, onderdeel a, DWU onder andere verwezen moeten worden naar de aangiften en de goederencodes waarop het verzoek betrekking heeft.[187] Voor een verzoek om wijziging van de douaneaangifte ex artikel 173, lid 3, DWU wordt niet gewerkt met gemeenschappelijke gegevensvereisten. Niettemin zal ook hier informatie moeten worden verstrekt over op zijn minst op welke aangiften het verzoek om wijziging betrekking heeft en welke gegevens in de aangiften aangepast moeten worden. Op een voorstel over welke gegevens aangeleverd moeten

185 Commissie Transfer pricing en btw, *Transfer Pricing en btw. De effecten van transfer pricing aanpassingen op de heffing van btw*, Geschrift nr. 259 van de Vereniging voor Belastingwetenschap 2019, p. 160-162.

186 Minutes of the 5th meeting of the Customs Expert Group - Valuation held on 11th and 12th October 2018, taxud.e.5(2018)6229638.

187 Bij een teruggaafverzoek ex artikel 116, lid 1, onderdeel a, DWU moet verplicht informatie in het verzoek worden opgenomen over de goederencodes, omschrijving van de goederen en de hoeveelheid goederen (zie Bijlage A van de GDWU).

worden en op welke wijze de verdeelsleutel vormgegeven moet worden kom ik terug in onderdeel 10.7.4.5.

10.5.4.3 Vereenvoudigde aangifte (onvolledige aangifte)

De vereenvoudigde aangifte stelt personen in staat om bepaalde informatie of bewijsstukken weg te laten en op een later moment aan te vullen (onderdeel 7.6.1.1). Indien de douanewaarde is afgestemd op een initiële interne verrekenprijs, opent dit de mogelijkheid om een retroactieve verrekenprijsaanpassing in aanmerking te nemen door op het moment dat de goederen onder de douaneregeling 'in het vrije verkeer brengen' worden geplaatst, het bestanddeel douanewaarde 'open te laten' en definitief te maken met een aanvullende aangifte. De termijn van tien dagen waarbinnen de aanvullende aangifte moet worden ingediend is echter te kort om retroactieve verrekenprijsaanpassingen in aanmerking te nemen. De termijn kan echter worden verlengd door de douaneautoriteiten naar twee jaar in uitzonderlijke, naar behoren gemotiveerde gevallen die verband houden met de douanewaarde van goederen (onderdeel 6.4.2). Daarmee toont de vereenvoudigde aangifte sterke gelijkenissen met het *Reconciliation Programme* zoals toegepast in de Verenigde Staten (onderdeel 10.4.3.3). Onderliggend beleid, waarin expliciet wordt aangegeven dat de vereenvoudigde aangifte kan worden gebruikt om de douanewaarde af te stemmen op interne verrekenprijzen, ontbreekt echter thans nog.

Daarnaast komt de vraag op of deze faciliteit wenselijk is met het oog op de administratieve lasten. De Internationale Kamer van Koophandel vindt bijvoorbeeld dat het 'openlaten' van de invoeraangifte zorgt voor een te grote administratieve last voor het bedrijfsleven.[188] Indien immers aan het einde van de termijn een reconciliatie plaatsvindt, zal per ingediende invoeraangifte een aanvullende aangifte ingediend moeten worden. Derhalve lijkt de vereenvoudigde aangifte in theorie wel gebruikt te kunnen worden voor het in aanmerking nemen van retroactieve verrekenprijsaanpassingen, maar is dit niet wenselijk.

10.5.4.4 Forfaitaire waarde vaststelling (artikel 73-vergunning)[189]

In artikel 73 DWU wordt voorzien in de mogelijkheid om de bedragen op basis van specifieke criteria te bepalen (lees: een forfaitaire waarde vast te stellen) wanneer die bedragen niet meetbaar zijn op de datum waarop de douaneaangifte is aanvaard (onderdeel 6.4.3.1). De forfaitaire waarde is gelijk de definitieve waarde, zelfs indien naderhand een opwaartse of neerwaartse prijsaanpassing plaatsvindt. Anders dan onder het CDW, wordt onder 'bedragen' ook de gehele transactiewaarde verstaan en niet alleen prijselementen zoals royaltybetalingen alsmede andere in artikel 71 DWU genoemde prijselementen (hoofdstuk 11). Het lijkt derhalve een mogelijkheid om de douanewaarde vast te stellen op basis van een interne verrekenprijs die de *outcome test approach* volgt (lees: mogelijk onderworpen

188 WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing (juni 2015, geüpdatet in 2018), p. 67.
189 Onderdeel 6.4.3.

is aan verrekenprijsaanpassingen).[190] De Douane Expertgroep (afdeling douanewaarde) is echter, afgeleid uit de notulen van de vijfde vergadering, van mening dat artikel 73 DWU zich niet leent voor de afstemming van de douanewaarde op interne verrekenprijzen.[191] Een reden daarvoor geven zij niet. De achtergrond van hun zienswijze kan naar mijn mening zijn gelegen in het feit dat de forfaitaire waarde in zekere zin een schatting van de werkelijk waarde van de ingevoerde goederen betreft, terwijl de transactiewaarde bij verbonden partijen ook preciezer vastgesteld kan worden. Indien de transactiewaarde op een later moment nog aanpassing behoeft vanwege een interne verrekenprijsaanpassing, kan bijvoorbeeld de vereenvoudigde aangifte worden toegepast (onderdeel 10.5.4.3). Met de toepassing van de vereenvoudigde aangifte kan een preciezere benadering van de werkelijke waarde van de ingevoerde goederen worden bewerkstelligd (onderdeel 6.4.3.1). Vanuit het gezichtspunt van de neutraliteit van het douanewaardestelsel en het gevaar dat bij een schatting de douanewaarde wordt vastgesteld op een arbitraire of fictieve waarde, maakt dat voor de zienswijze van de Douane Expertgroep (afdeling douanewaarde) in die zin wat te zeggen valt. Aan de andere kant, zoals reeds betoogd in onderdeel 10.5.4.3, brengt de toepassing van een vereenvoudigde aangifte veel administratieve lasten met zich en zou, omwille van de eenvoud, de toepassing van een artikel 73-vergunning een welkome uitkomst bieden om de douanewaarde te baseren op een interne verrekenprijs zonder dat naderhand (verreken)prijsaanpassingen in aanmerking genomen hoeven worden. Ik merk daarbij aanvullend op dat de bewoordingen van artikel 73 zich in de opzet niet verzetten tegen de toepassing van een artikel 73-vergunning als de douanewaarde wordt vastgesteld op een interne verrekenprijs die mogelijk is onderworpen aan verrekenprijsaanpassingen. Ik meen wel dat wanneer een artikel 73-vergunning voor dit doel wordt aangewend, interne verrekenprijsaanpassingen op prospectieve wijze in aanmerking genomen zouden moeten worden. Dit bewerkstelligt namelijk dat de werkelijke waarde van de ingevoerde goederen, bezien over meer dan één jaar, beter wordt benaderd en dat daarmee wordt voorkomen dat de douanewaarde wordt gebaseerd op een arbitraire of fictieve waarde. Ik licht dat hierna nader toe aan de hand van een voorbeeld.

Een artikel 73-vergunning lijkt aangevers de mogelijkheid te gunnen om de werkelijk betaalde of te betalen prijs te baseren op een forfait. De toepassing van een artikel 73-vergunning leidt er echter toe dat retroactieve verrekenprijsaanpassingen niet in aanmerking worden genomen voor het definitief vaststellen van de douanewaarde. Wel kunnen retroactieve verrekenprijsaanpassingen in aanmerking genomen worden door in een volgend boekjaar de verrekenprijsaanpassingen prospectief in aanmerking te nemen. In tabel 10.1 wordt cijfermatig inzichtelijk gemaakt hoe een en ander uitwerkt.

190 Artikel 73 DWU zou er, door de uitbreiding ten opzichte van het CDW, daarnaast toe kunnen leiden dat het Hof van Justitie tot een ander oordeel was gekomen onder het DWU, aldus de commissie Transfer Pricing en btw van de Vereniging voor Belastingwetenschap. Het argument dat zij hiervoor geven is dat met dit artikel douaneautoriteiten zich kunnen indekken tegen het risico dat die bedrijven alleen verzoeken om aanpassingen naar beneden, welk argument het Hof van Justitie mee leek te wegen in zijn oordeel om een verrekenprijsaanpassing niet in aanmerking te nemen (zie hiervoor onder 10.5.3.4.2 en 10.5.3.4.3). Commissie Transfer pricing en btw, *Transfer Pricing en btw. De effecten van transfer pricing aanpassingen op de heffing van btw*, Geschrift nr. 259 van de Vereniging voor Belastingwetenschap 2019, p. 129.

191 Minutes of the 5th meeting of the Customs Expert Group - Valuation held on 11th and 12th October 2018, taxud.e.5(2018)6229638.

	Initiële interne verrekenprijs	**Verrekenprijs na eindejaarscorrectie**	**Forfait**
Boekjaar 1	100	120	100
Boekjaar 2	110	100	130
Boekjaar 3	120	110	110
Boekjaar 4	130	130	120
Gemiddeld	-	115	115

Tabel 10.1 Prospectieve verrekenprijsaanpassing bij toepassing artikel 73-vergunning

Uit bovenstaande tabel volgt dat in boekjaar 1 de initiële interne verrekenprijs wordt vastgesteld op 100. De douanewaarde, die met toepassing van een artikel 73-vergunning wordt vastgesteld aan de hand van een forfait, wordt gelijkgesteld aan de initiële interne verrekenprijs van 100. De eindejaarscorrectie wordt door de toepassing van de artikel 73-vergunning niet retroactief in aanmerking genomen voor de vaststelling van de douanewaarde van de ingevoerde goederen in boekjaar 1. De eindejaarscorrectie van 20 (120 -/- 100 = 20) wordt echter wel in aanmerking genomen bij het bepalen van het forfait dat in boekjaar 2 wordt gebruikt om de douanewaarde van de ingevoerde goederen te bepalen. Dat betekent dat het forfait wordt berekend door de eindejaarscorrectie van boekjaar 1 (20) op te tellen bij de initiële interne verrekenprijs in boekjaar 2 (110). De eindejaarscorrectie van boekjaar 1 wordt op die manier prospectief in aanmerking genomen en het forfait bedraagt in boekjaar 2 zodoende 130. De forfaits in de boekjaren 3 en 4 worden op eenzelfde wijze vastgesteld. Door het op prospectieve wijze in aanmerking nemen van eindejaarscorrecties wordt gewaarborgd dat over een periode van verschillende jaren een zakelijke prijs wordt gehanteerd. Over de vier boekjaren bezien is het gemiddelde forfait namelijk 115 EUR net als de gemiddelde verrekenprijs na eindejaarcorrectie.

Bezien over de gehele linie is in het gegeven voorbeeld gewaarborgd dat geen sprake is van prijsbeïnvloeding. Niettemin staat deze methode verder af van het douanewaardesysteem dat onder andere tot doel heeft om op transactieniveau zorg te dragen dat de prijs die tussen verbonden partijen tot stand komt ten aanzien van de ingevoerde goederen niet beïnvloed is. Ook is in het gegeven voorbeeld veronderstelt dat de betrokken ondernemingen jaar naar jaar dezelfde producten in dezelfde hoeveelheden blijven afnemen. Dit zal niet altijd het geval zijn waardoor niet met zekerheid kan worden gesteld dat de gehanteerde prijs over de verschillende jaren bezien 'zakelijk' is. Dat neemt derhalve het gevaar met zich dat de douanewaarde aan de hand van een arbitraire of fictieve waarde wordt vastgesteld en schaadt derhalve in wezen de neutraliteit van het stelsel. Ik meen derhalve dat een artikel 73-vergunning slechts in zeer uitzonderlijke gevallen toepassing kan vinden.

10.5.4.5 Verstrekking van inlichtingen door douaneautoriteiten

Marktdeelnemers kunnen douaneautoriteiten verzoeken om inlichtingen (onderdeel 6.4.4.). Zoals in onderdeel 6.4.4 uiteengezet, zouden deze inlichtingen ook inzicht moeten geven op basis van welke waarderingsmethode de douanewaarde vastgesteld moet worden en welke prijselementen in ogenschouw genomen moeten worden voor de vaststelling van

de douanewaarde overeenkomstig de van toepassing zijnde waarderingsmethode. Ik meen dat ook om inlichtingen verzocht moet kunnen worden in het kader van de afstemming van de vaststelling van de douanewaarde op de vaststelling van interne verrekenprijzen. Inzicht moet worden gegeven in hoeverre verrekenprijsdocumentatie in een gegeven omstandigheid kan dienen om aan te tonen dat de prijs niet door de verbondenheid van partijen is beïnvloed en of en zo ja, op welke wijze verrekenprijzenaanpassingen in aanmerking genomen moeten worden.

Zoals uitvoerig in onderdeel 6.4.4 uiteengezet lijkt aan inlichtingen die op grond van artikel 14 DWU zijn verkregen niet zondermeer gerechtvaardigd vertrouwen ontleend te kunnen worden. De rechtszekerheid- en bescherming tegen eventuele controles en boetes achteraf lijkt daardoor niet zondermeer gewaarborgd.

10.5.4.6 Bindende waarde-inlichting

Een BWI zou zekerheid kunnen verschaffen over de toepasselijke waarderingsmethode en de in acht te nemen prijselementen ten aanzien van de relevante feiten en omstandigheden (onderdeel 6.4.5). Douaneautoriteiten lijken thans niet over te gaan tot het verschaffen van een BWI, omdat de Europese Commissie nog niet heeft voorzien in gedelegeerde of uitvoeringshandelingen. Uit een publieke consultatie die is gehouden van 1 maart tot en met 8 juni 2018 blijkt dat de instelling van een BWI gewenst is. De (formele) instelling van een BWI zou aldus de respondenten in het bijzonder duidelijkheid moeten geven over de belastbaarheid van betalingen voor royalty- en licentierechten en over de afstemming van de douanewaarde bij intragroepstransacties op interne verrekenprijzen.

In dat kader zou een BWI net als de in onderdeel 10.5.4.5 besproken inlichting als faciliteit kunnen dienen om inzicht te krijgen in hoeverre de douanewaarde afgestemd kan worden op de vaststelling van interne verrekenprijzen. Een voordeel van de BWI ten opzichte van een inlichting is dat zij bindend is en dat de marktdeelnemer derhalve met zekerheid rechtvaardig vertrouwen kan ontlenen aan hetgeen in de BWI is opgenomen.

Indien het DWU het (formeel) mogelijk maakt om een BWI aan te vragen, zou het aantal BWI-aanvragen naar mijn mening toenemen als er ook beleid aan ten grondslag zou liggen die het mogelijk maakt om gelijktijdig om een unilaterale APA te verzoeken bij de lokale belastingautoriteiten (gelijk aan het gezamenlijke APA/ACVA-programma zoals operationeel in Zuid-Korea (onderdeel 10.4.3.4)). Ik kom hier nader op terug in de aanbevelingen in onderdeel 10.7.3.

10.6 Deelconclusie

In dit hoofdstuk stond de twaalfde deelvraag van dit onderzoek centraal dat luidt:

> "*In hoeverre en op welke wijze kan de transactiewaarde worden toegepast bij een verkoop voor uitvoer tussen verbonden personen in de Europese Unie?*"

Het DWU staat toe dat de transactiewaarde wordt toegepast als de koper of verkoper met elkaar zijn verbonden. Voorwaarde daarbij is wel dat de verbondenheid geen invloed heeft gehad op de tussen de koper en verkoper tot stand gekomen prijs. Op verzoek van de douaneautoriteiten moet de aangever dat kunnen aantonen. Hij slaagt in zijn opdracht als hij aantoont dat de prijs de testwaarden zeer dicht benaderd. Indien de testwaarden niet voorhanden zijn, kan hij aan de hand van een onderzoek naar de omstandigheden van de verkoop aantonen dat de prijs niet door de verbondenheid van partijen is beïnvloed. In dat geval lijken de bepalingen van het DWU-wetgevingspakket er niet aan in de weg te staan dat verrekenprijsdocumentatie wordt gebruikt. Expliciete bepalingen of richtsnoeren die het echter toestaan ontbreken. Indien de aangever er niet in slaagt om aan te tonen dat er geen sprake is van prijsbeïnvloeding, zullen de douaneautoriteiten de transactiewaarde verwerpen en zal de douanewaarde overeenkomstig een alternatieve waarderingsmethode worden bepaald.

Indien verrekenprijsdocumentatie wordt gebruikt om aan te tonen dat geen sprake is van prijsbeïnvloeding, komt de vraag op of interne verrekenprijsaanpassingen retroactief in aanmerking genomen moeten worden voor het definitief vaststellen van de douanewaarde. Op grond van het *Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH tegen Hauptzollamt München*-arrest lijkt dat niet mogelijk indien een normale aangifte wordt ingediend, omdat het DWU-wetgevingspakket thans niet in wettelijke bepalingen daarvoor voorziet. De enige mogelijkheid om de retroactieve verrekenprijsaanpassingen thans in aanmerking te nemen, lijkt de vereenvoudigde aangifte (onvolledige aangifte). Bij toepassing van de vereenvoudigde aangifte wordt de douanewaarde op een later moment (lees: na het moment dat de retroactieve verrekenprijsaanpassing heeft plaatsgevonden) aangegeven door middel van het indienen van een aanvullende aangifte. Onder hele bijzondere omstandigheden zou ook met de forfaitaire waarde vaststelling (artikel 73-vergunning) rekening gehouden kunnen worden met interne verrekenprijsaanpassingen, echter alleen op prospectieve wijze.

Om zekerheid te krijgen over in hoeverre een verrekenprijs(aanpassing) in aanmerking genomen kan worden voor de vaststelling van de douanewaarde kunnen inlichtingen worden aangevraagd bij de douaneautoriteiten op grond van artikel 14 DWU. Het aanvragen van een BWI, waaraan aangevers meer rechtszekerheid kunnen ontlenen dan uit inlichtingen, lijkt door de douaneautoriteiten nu nog te worden verhinderd, omdat er geen gedelegeerde handelingen door de Europese Commissie in de GDWU zijn vastgesteld.

Tegen deze achtergrond worden in het navolgende onderdeel voorstellen opgenomen voor (een nadere) juridische afstemming voor de vaststelling van de douanewaarde en de vaststelling van interne verrekenprijzen onder het DWU.

10.7 Voorstellen voor (een nadere) juridische afstemming van de vaststelling van de douanewaarde en de vaststelling van interne verrekenprijzen onder het DWU

10.7.1 Inleiding

De meest verstrekkende wijze om de afstemming van de vaststelling van de douanewaarde op de vaststelling van interne verrekenprijzen nader op elkaar af te stemmen, is het ontwikkelen van een gezamenlijk waarderingssysteem. Zoals reeds in onderdeel 10.2.2 uiteengezet, lijkt dat (op de korte termijn) niet haalbaar, omdat het de aanpassing van de CVA en OESO-richtlijnen verlangt. Daarnaast, zoals de Internationale Kamer van Koophandel terecht opmerkt, kan de afstemming reeds worden bewerkstelligd zonder dat de CVA en OESO-richtlijnen worden aangepast.[192] Dat neemt niet weg dat de WDO kan voorzien in meer instrumenten waarin procedurele en materiële voorwaarden zijn opgenomen waaraan voldaan moet zijn om i) verrekenprijsdocumentatie te gebruiken in het kader van het onderzoek naar de omstandigheden van de verkoop, en ii) wanneer retroactieve verrekenprijsaanpassingen in aanmerking genomen mogen worden voor het definitief vaststellen van de douanewaarde.[193]
Daarnaast kan in Europeesrechtelijk verband nadere afstemming van de vaststelling van de douanewaarde op de vaststelling op interne verrekenprijzen worden bewerkstelligd door het DWU-wetgevingspakket op bepaalde punten aan te passen binnen de bandbreedtes van de CVA en, waar nodig, door beleid uit te vaardigen om zorg te dragen dat de douanerechtelijke bepalingen uniform worden uitgelegd.[194] Om de neutraliteit en eenvoud in de uitvoering van de douanewaardebepalingen te behouden, moet daarbij rekening worden gehouden dat niet alle 'faciliteiten' voor elke onderneming toe te passen zijn. De administratieve lasten die gemoeid gaan bij het aanvraagproces van een gecombineerde APA/BWI (onderdeel 10.7.3) zijn bijvoorbeeld te zwaar voor het midden- en kleinbedrijf en ondernemingen die slechts bij uitzondering goederen importeren. Derhalve is het aanvragen van een gecombineerde APA/BWI in mijn voorstel niet als verplichting opgenomen om de douanewaarde af te stemmen op interne verrekenprijzen.[195]

---

192 International Chamber of Commerce, Transfer Pricing and Customs Valuation – 2015 Document No. 180/104-536, February 2015 en J.M. Salva, Customs Valuation and Transfer Pricing: ICC Proposals, *EC Tax Review* 2016(5/6), p. 349.

193 Zoals een waarnemer tijdens de 45ste vergadering van de Technische commissie douanewaarde van de WDO (23-25 oktober 2017) opmerkte: "[…] *it would be helpful to have as many instruments as possible on the intersection of Transfer Pricing and Customs Valuation to provide further guidance to Customs authorities and traders*."

194 Aangezien de Europese Unie lid is van de WHO, is de CVA bindend jegens de Europese Unie (onderdeel 4.3.2). De Europese Unie mag derhalve geen wetgeving vaststellen die de werking van de CVA aantast. Mocht zij dat wel doen, dan kunnen andere WHO-leden een klacht bij de DSB indienen. Daar lijkt zelfs ruimte voor te bestaan als het een kwestie betreft rondom de vaststelling van de douanewaarde op de vaststelling van interne verrekenprijzen. Zie onderdeel 10.4.2.3 en L. Bastin, Transfer Pricing and the WTO, *Journal of World Trade* 48(1), p. 73-80.

195 International Chamber of Commerce, Transfer Pricing and Customs Valuation – 2015 Document No. 180/104-536, February 2015, p. 2.

Samengevat bestaat het voorstel uit de volgende aanbevelingen:

I. Introduceren van wettelijke bepalingen die expliciet de mogelijkheid openen om verrekenprijsdocumentatie aan te wenden om aan te tonen dat de prijs niet door de verbondenheid van partijen is beïnvloed en daaraan de verplichting koppelen dat interne verrekenprijsaanpassingen in aanmerking genomen moeten worden voor de definitieve vaststelling van de douanewaarde.
II. De aangever moet de mogelijkheid krijgen om een BWI aan te vragen, waarbij de mogelijkheid om een gezamenlijk APA/BWI-verzoek in te dienen gestimuleerd moet worden.
III. Nieuw commentaar over het gebruik van verrekenprijsdocumentatie en het in aanmerking nemen van verrekenprijsaanpassingen.

In het hiernavolgende worden de voorstellen I, II en III nader toegelicht in respectievelijk de onderdelen 10.7.2, 10.7.3 en 10.7.4.

10.7.2 Voorstel I – Introduceren expliciete wettelijke bepalingen

Door retroactieve verrekenprijsaanpassingen in aanmerking te nemen voor het definitief vaststellen van de douanewaarde wordt zorggedragen dat de transactiewaarde van de ingevoerde goederen de werkelijk betaalde of te betalen prijs van de goederen reflecteert en daarmee wordt de vaststelling van fictieve of arbitraire waardes voorkomen (onderdeel 10.2.2). De wettelijke grondslag zou reeds gevonden kunnen worden in artikel 70, lid 1, DWU (voorheen artikel 29, lid 1, CDWU) waarin is opgenomen dat de transactiewaarde van de ingevoerde goederen bestaat uit de 'werkelijk betaalde of te betalen' prijs. Uit het *Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH tegen Hauptzollamt München*-arrest zou echter afgeleid kunnen worden dat het ontbreken van (nadere, expliciete) wettelijke bepalingen de reden vormt dat het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat retroactieve verrekenprijsaanpassingen onder het CDW niet in aanmerking genomen konden worden. Nu ook in het DWU geen wettelijke bepalingen zijn opgenomen die expliciet de mogelijkheid openen om retroactieve verrekenprijsaanpassingen in aanmerking te nemen, bestaat de kans dat het Hof van Justitie tot eenzelfde oordeel zou komen onder het DWU-wetgevingspakket.

Om die reden wordt in dit onderdeel een voorstel gedaan om nieuwe bepalingen aan het UDWU toe te voegen. De introductie van nieuwe bepalingen heeft tot doel om de uniformiteit van het douanewaardestelsel te waarborgen alsmede het gebruik van fictieve of arbitraire waardes bij intragroepstransacties uit te sluiten. De wettelijke bepalingen in het DWU-wetgevingspakket zouden ertoe moeten strekken dat onder voorwaarden retroactieve verrekenprijsaanpassingen in aanmerking genomen moeten worden. Dat geldt voor zowel neerwaartse verrekenprijsaanpassingen die tot een teruggaafpositie leiden alsook opwaartse verrekenprijsaanpassingen die tot een bijbetaling leiden voor zover de ingevoerde goederen met invoerrechten zijn belast. Het in aanmerking nemen van zowel opwaartse als neerwaartse verrekenprijsaanpassingen waarborgt de neutraliteit van het stelsel.

In artikel 134 UDWU staan bepalingen opgenomen over de vaststelling van de douanewaarde bij transacties tussen verbonden partijen. Dit lijkt derhalve de meest geëigende plaats om hierin de voorwaarden op te nemen waaronder interne verrekenprijsaanpassingen in

aanmerking worden genomen voor de definitieve vaststelling van de douanewaarde. Aan dit artikel zouden een vijfde en zesde lid toegevoegd moeten worden waarin de voorwaarden staan genoemd waaronder retroactieve verrekenprijsaanpassingen in aanmerking genomen moeten worden. Gebaseerd op artikel 130 UDWU omtrent kortingen (onderdeel 7.3.8) en Memorandum D13-4-5 van de CBSA (onderdeel 10.4.3.2) zouden deze leden als volgt luiden:

Artikel 134 UDWU

Lid 5 Zonder afbreuk te doen aan de leden 2 en 3, worden goederen eveneens in overeenstemming met artikel 70, lid 1, van het wetboek gewaardeerd wanneer de aangever verrekenprijsdocumentatie beschikbaar heeft op het tijdstip van aanvaarding van de douaneaangifte waarin de interne verrekenprijzen zijn vastgesteld die betrekking hebben op de ingevoerde goederen. Indien de aangever op deze wijze aantoont dat de prijs niet door de verbondenheid van partijen is beïnvloed, is hij gehouden om latere aanpassingen aan deze interne op passende wijze in aanmerking te nemen voor het bepalen van de douanewaarde voor zover de gemaakte aanpassing invloed heeft op de werkelijk betaalde of te betalen prijs voor de ingevoerde goederen.

Lid 6 De in lid 5 bedoelde interne verrekenprijsaanpassingen worden gedurende het afrekeningstijdvak verrekend en het saldo wordt na afloop van het afrekeningstijdvak, doch binnen drie jaar na de datum waarop de douaneschuld is meegedeeld in aanmerking genomen voor het vaststellen van de werkelijk betaalde of te betalen prijs.

In artikel 1 UDWU zijn de definities opgenomen voor de toepassing van het UDWU. Voor de uniforme toepassing behoeft het begrip verrekenprijsdocumentatie nadere toelichting en voornoemd artikel lijkt daarvoor de meest geëigende plaatst. Voor het definiëren van het begrip verrekenprijsdocumentatie lijkt aansluiting bij documentatie die in lijn met de OESO-richtlijnen is opgemaakt het eenvoudigst en het sluit daarnaast aan bij de gebruiken uit de handelspraktijk. Immers, alle EU-lidstaten zijn lid dan wel volgen de OESO-richtlijnen (onderdeel 10.3.3). Derhalve zou aan artikel 1 DWU een vijftiende lid toegevoegd moeten worden dat luidt:

Artikel 1 UDWU

Lid 15 verrekenprijsdocumentatie: in de context van de douanewaarde, documentatie die in lijn met de OESO-richtlijnen is opgemaakt en waarin een vergelijkingsanalyse is uitgevoerd om de zakelijkheid van de prijzen van de ingevoerde goederen vast te stellen.

Dat neemt niet weg dat de zinssnede 'in lijn met de OESO-richtlijnen' ruimte biedt om ook verrekenprijsdocumentatie te accepteren die opgemaakt is in overeenstemming met bijvoorbeeld de VN-richtlijnen. Dit komt ten goede aan de rechtvaardigheid en neutraliteit van de douanewaardebepalingen. Het desondanks expliciet noemen van de OESO-richtlijnen biedt echter wel rechtszekerheid voor marktdeelnemers. Ik merk daarbij nog op dat het importeurs altijd vrij blijft staan om op grond van artikel 134, lid 1, UDWU andere gedetailleerde informatie te overleggen waaruit volgt dat de prijs niet is beïnvloed door de verbondenheid van partijen.

Een verdere toelichting op de uitwerking van voornoemde artikelen zullen in een nieuw commentaar opgenomen kunnen worden. Hier wordt in onderdeel 10.7.4 nader op ingegaan.

10.7.3 Voorstel II – Instellen BWI en stimuleren gezamenlijk APA/BWI-programma

Zoals in de onderdelen 6.4.4, 6.4.5, 10.5.4.5 en 10.5.4.6 toegelicht kunnen inlichtingen de rechtszekerheid van partijen vergroten, in het bijzonder als het een BWI betreft, omdat aan inlichtingen die op verzoek door de douaneautoriteiten worden verstrekt ex artikel 14 DWU slechts in beperkte mate vertrouwen ontleend kan worden. Het DWU lijkt in artikel 35 DWU de wettelijke basis te geven om een BWI aan te vragen, echter, heeft de Europese Commissie nog geen nadere gedelegeerde of uitvoeringshandelingen vastgesteld. Daarom lijken EU-lidstaten thans niet over te gaan tot afgifte van BWI's. Gelet ook op de positieve reacties van de respondenten die participeerde in de publieke consultatie over de BWI die van 1 maart tot en met 8 juni 2018 werd gehouden, zou het tot aanbeveling strekken dat de Europese Commissie overgaat tot het vaststellen van nadere gedelegeerde of uitvoeringshandelingen om het aanvragen van een BWI (formeel) mogelijk te maken.

De BWI zou de marktdeelnemer idealiter inzicht moeten geven over de volgende vraagstukken:
- Is de beschikbare verrekenprijsdocumentatie geschikt om aan te tonen dat de prijs niet door de verbondenheid van partijen is beïnvloed?
- Moeten interne verrekenprijsaanpassingen in aanmerking worden genomen voor het definitief vaststellen van de douanewaarde? Zo ja, op welke moment en op welke wijze?

De BWI geeft de marktdeelnemer zekerheid over voornoemde zaken, maar het zou tot aanbeveling strekken dat het aanvragen van een BWI geen voorwaarden is voor het gebruik van verrekenprijsdocumentatie of het in aanmerking nemen van verrekenprijsaanpassingen. Hoewel een BWI de rechtspositie van de marktdeelnemer versterkt en het gebruik van arbitraire en fictieve waardes door voorafgaande afstemming voorkomt, brengt het ook de nodige administratie lasten en kosten met zich. Ter waarborging van de eenvoud van het waarderingssysteem en om ondernemingen die sporadisch importeren te faciliteren, zou de BWI dan ook optioneel moeten zijn.

Zoals in onderdeel 10.3.10 aan bod gekomen kan een belastingplichtige een APA sluiten met de belastingautoriteiten om zekerheid te krijgen over of de wijze waarop zijn interne verrekenprijzen tot stand zijn gekomen zakelijk zijn. In Zuid-Korea staat het ondernemingen vrij om gebruik te maken van het gezamenlijke APA/ACVA-programma (onderdeel 10.4.3.4). Het is een uitdaging om een 'APA/BWI-programma' op Unierechtelijk niveau op te tuigen. De autonomie om regelgeving vast te stellen op het gebied van interne verrekenprijzen komt immers toe aan de EU-lidstaten. Niettemin strekt het tot aanbeveling als de Europese Commissie lidstaten aanmoedigt om een APA/BWI-programma op te zetten, omdat het beantwoordt aan de gebruiken in de handelspraktijk en zorgt voor een rechtvaardiger en neutraler douanewaardestelsel (onderdeel 10.2.2). Voor een goed functionerend APA/BWI-programma is het naar mijn mening noodzakelijk dat een platform wordt opgericht waar een driehoeksoverleg plaatsvindt tussen de belastingplichtige en de douane- en belastingautoriteiten.[196] De belasting- en douaneautoriteiten zullen in gezamenlijk overleg

196 S. Kishore Bilaney, Suggested Approaches to Harmonization of Transfer Pricing and Customs Rules, *ITPJ* 24(4), p. 269.

tot een besluit moeten komen over de prijsstelling van de intragroepstransactie. Indien zij daarin slagen zouden zij de belastingplichtige in een APA/BWI zekerheid moeten verschaffen over onder andere welke waarderingsmethode toegepast moet worden om een zakelijke prijs vast te stellen, de (prijs)marges die in aanmerking genomen moeten worden en of de prijs door de verbondenheid van partijen is beïnvloed. Ook zal inzicht gegeven moeten worden welke documentatie de belastingplichtige tot zijn beschikking moet hebben voor eventuele controle achteraf.

10.7.4 Voorstel III – Nieuw commentaar over het gebruik van verrekenprijsdocumentatie en het in aanmerking nemen van verrekenprijsaanpassingen

10.7.4.1 Inleiding

In onderdeel 10.7.2 is een voorstel voor het toevoegen van wettelijke bepalingen aan de UDWU gepresenteerd, waarin is opgenomen dat verrekenprijsdocumentatie, voor zover zij is opgemaakt in lijn met de OESO-richtlijnen, kan worden gebruikt om aan te tonen dat de prijs niet door de verbondenheid van partijen is beïnvloed. Wanneer verrekenprijsdocumentatie voor dat doel wordt gebruikt, zullen interne verrekenprijsaanpassingen in aanmerking genomen moeten worden voor het definitief vaststellen van de douanewaarde. In nieuw commentaar in het Compendium Douanewaarde zal de Douane Expertgroep (afdeling douanewaarde) een nadere toelichting moeten geven op de nieuwe bepalingen die aan het UDWU worden toegevoegd om de uniformiteit van het douanewaardestelsel te waarborgen. In dat nieuwe commentaar zou in het bijzonder aandacht moeten worden geschonken aan:

i. Een nadere toelichting op de verhouding tussen het onderzoek naar de omstandigheden van de verkoop, de testwaarden en het aantonen dat de prijs niet is beïnvloed aan de hand van verrekenprijsdocumentatie (onderdeel 10.7.4.2).
ii. De wijze waarop verrekenprijsdocumentatie gebruikt moet worden om aan te tonen dat de prijs niet door de verbondenheid van partijen is beïnvloed (onderdeel 10.7.4.3).
iii. De voorwaarden waaronder een verrekenprijsaanpassing in aanmerking genomen moet worden (onderdeel 10.7.4.4);
iv. Welke verdeelsleutel toegepast moet worden indien de verrekenprijsaanpassing resulteert in een bijbetaling of tegoed aan verschuldigde invoerrechten (onderdeel 10.7.4.5).

10.7.4.2 Toelichting verhouding onderzoek naar de omstandigheden, testwaarden en gebruik van verrekenprijsdocumentatie

In de handelspraktijk is het gebruik om verrekenprijsdocumentatie te gebruiken om aan te tonen dat de prijs niet door de verbondenheid van partijen is beïnvloed. De toevlucht naar het gebruik van verrekenprijsdocumentatie waarborgt, bij afwezigheid van andere breed inzetbare middelen om aan te tonen dat de prijs niet door de verbondenheid van partijen is beïnvloed, dat de douanewaarde ook bij intragroepstransacties zoveel als mogelijk op basis van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen wordt vastgesteld. Het waarborgt daarnaast ook de eenvoud van het douanewaardesysteem bij de vaststelling van de douanewaarde bij intragroepstransacties. Een bevestiging dat verrekenprijsdocumentatie inderdaad in dat kader kan worden ingezet volgt uit het nieuwe artikel 134, lid 5, UDWU

(onderdeel 10.7.2). In een nieuw commentaar zal benadrukt moeten worden dat artikel 134, lid 5, UDWU er niet toe strekt dat de aangever verplicht is om verrekenprijsdocumentatie te gebruiken bij het vaststellen van de douanewaarde bij intragroepstransacties. Dit zou namelijk indruisen tegen de vrije bewijsleer die geldt ten aanzien van het onderzoek naar de omstandigheden van de verkoop dat de aangever bij twijfels van de douaneautoriteiten uitvoert om aan te tonen dat de prijs niet door de verbondenheid van partijen is beïnvloed. Het zou daarnaast in potentie kunnen indruisen tegen het douanewaardesysteem zoals ingebed in het DWU.[197] Het gebruik van verrekenprijsdocumentatie zou gezien kunnen worden als een wijze waarop het onderzoek naar de omstandigheden van de verkoop kan worden uitgevoerd en laat de aangever vrij om op andere wijze, waaronder het gebruik van testwaarden, aan te tonen dat de prijs niet door de verbondenheid van partijen is beïnvloed.

10.7.4.3 Het gebruik van verrekenprijsdocumentatie voor het aantonen dat de prijs niet door de verbondenheid is beïnvloed

Het nieuwe commentaar zou nader richting moeten geven op welke wijze verrekenprijsdocumentatie kan worden gebruikt als invulling van het onderzoek naar de omstandigheden van de verkoop dat plaatsheeft om aan te tonen dat de prijs door de verbondenheid van partijen niet is beïnvloed. In het bijzonder zal uit het commentaar moeten volgen dat:

i. Verrekenprijsdocumentatie gebruikt kan worden om aan te tonen dat de prijs tussen verbonden partijen niet is beïnvloed;
ii. Verrekenprijsdocumentatie economisch relevante karakteristieken en vergelijkingsfactoren omvat die inzicht geven in de commerciële en financiële relatie tussen de bij de intragroepstransactie betrokken partijen.
iii. Interne verrekenprijsaanpassingen niet (met terugwerkende kracht) ertoe leiden dat de prijs bij invoer is beïnvloed door de verbondenheid van partijen.
iv. Het aantonen of de prijs door de verbondenheid van partijen is beïnvloed kan worden beoordeeld aan de hand van de prijzen die gedurende een representatieve periode zijn gebruikt.

Ik licht voornoemde punten hierna nader toe.

Ten eerste zou benadrukt moeten worden dat het gebruik van verrekenprijsdocumentatie in de regel genoeglijk aantoont dat geen sprake is van prijsbeïnvloeding door de verbondenheid van partijen, tenzij andere, specifieke informatie voorhanden is.[198] Het moet daarbij niet uitmaken welke verrekenprijsmethode is toegepast om te analyseren of de interne verrekenprijzen zakelijk zijn vastgesteld. Wel moet, waar nodig, de aangever worden gewezen op de noodzaak om een 'vertaalslag' te maken om de verrekenprijsdocumentatie bruikbaar te maken voor het onderzoek naar de omstandigheden van de verkoop (onderdeel 10.3.10). De noodzaak voor een vertaalslag kan in de eerste plaats verband houden met de verschillen die bestaan tussen de aangelegde vergelijkingsanalyse die per verrekenprijsmethode verschillend wordt ingevuld en de algemene principes die

197 Zie onderdeel 10.4.2.3 en L. Bastin, Transfer Pricing and the WTO, *Journal of World Trade* 48(1), p. 73-80.
198 Internationale Kamer van Koophandel, Transfer Pricing and Customs Valuation – 2015 Document No. 180/104-536, February 2015, Proposal 1.

ten grondslag liggen aan de CVA (onderdeel 10.3.6). Een tweede punt waarmee rekening gehouden moet worden is de belastbaarheid van bepaalde prijselementen (hoofdstuk 11), waarmee al dan niet rekening is gehouden in de verrekenprijsdocumentatie.

Ten tweede moet het nieuwe commentaar benadrukken dat in verrekenprijsdocumentatie economische karakteristieken en vergelijkingsfactoren[199] aan bod komen die inzicht geven in de commerciële en financiële relatie tussen de bij de intragroepstransactie betrokken partijen en deze karakteristieken en vergelijkingsfactoren in beginsel in voldoende mate invulling geven aan het onderzoek naar de omstandigheden van de verkoop.

Ten derde moet het nieuwe commentaar benadrukken dat de aangegeven prijs door de verbondenheid (met terugwerkende kracht) is beïnvloed wanneer een interne verrekenprijsaanpassing plaatsvindt. Er is geen sprake van prijsbeïnvloeding indien i) de interne verrekenprijsaanpassing (onder de voorwaarden zoals uiteengezet in onderdeel 10.7.4.4) in aanmerking worden genomen voor het definitief vaststellen van de douanewaarde, of ii) de interne verrekenprijsaanpassing niet voldoet aan de voorwaarden zoals genoemd in 10.3.7.5.[200]

Tot slot, ten vierde, zou moeten worden erkend dat de voorgestelde leden 5 en 6 van artikel 136 UDWU niet verhinderen dat de aangever zijn douanewaardes door het jaar heen prospectief aanpast, omdat belastingplichtige zijn interne verrekenprijzen waarop de douanewaarde is gebaseerd gedurende het afrekeningstijdvak vooruit corrigeert (onderdeel 10.3.7.3). De correcties hebben tot doel dat aan het einde van het jaar een retroactieve correctie kan uitblijven of de kans daarop tot een minimum wordt beperkt. Het nieuwe commentaar moet benadrukken dat dergelijke tussentijdse aanpassingen het gebruik van interne verrekenprijzen als basis van de transactiewaarde niet uitsluiten en niet leiden tot prijsbeïnvloeding door de verbondenheid, zelfs niet als de prijzen tijdens deze periode fluctueren en onafhankelijk van elkaar beschouwd niet zakelijk zijn. Uiteraard moet de aangever wanneer hij daarom wordt gevraagd kunnen aantonen dat over een representatieve periode bezien sprake is van een zakelijke prijsstelling.

10.7.4.4 Voorwaarden waaronder een verrekenprijsaanpassing in aanmerking genomen moet worden

Uit het nieuwe artikel 134, lid 5, UDWU volgt dat een aangever verplicht is om interne verrekenprijsaanpassingen in aanmerking te nemen voor het definitief bepalen van de douanewaarde voor zover hij verrekenprijsdocumentatie heeft aangewend om aan te tonen dat de prijs niet door de verbondenheid is beïnvloed. Voornoemde verplichting strekt er niet toe dat alle interne verrekenprijsaanpassingen in aanmerking worden genomen. Uit

199 Zoals in onderdeel 10.3.4 aan bod gekomen, bestaat de vergelijkingsanalyse uit de volgende vijf elementen: i) kenmerken van goederen en diensten; ii) economische omstandigheden; iii) ondernemingsstrategieën; iv) contractuele voorwaarden; v) functies van de ondernemingen, inclusief gelopen risico's en gebruikte activa.

200 Dit betreffen de volgende voorwaarden i) de verrekenprijs (gedeeltelijk) betrekking heeft op de ingevoerde goederen; ii) de verrekenprijsaanpassing moet invloed heeft op de werkelijk betaalde of te betalen prijs; iii) de verrekenprijsaanpassing moet de verjaringstermijn plaatsvinden, tenzij de termijn is gestuit overeenkomstig een afspraak daartoe met de douaneautoriteiten.

het vijfde en zesde lid van artikel 134 alsmede artikel 1, lid 15, UDWU volgt dat dat enkel het geval is voor zover:

i. De verrekenprijsdocumentatie beschikbaar is op het moment van aanvaarding van de douaneaangifte;
ii. De verrekenprijsaanpassingen invloed heeft op de werkelijk betaalde of te betalen prijs voor de ingevoerde goederen;
iii. Er na de verrekening van de verrekenprijsaanpassingen in het afrekeningstijdvak een saldo overblijft en deze binnen drie jaar na de datum waarop de douaneschuld is meegedeeld in aanmerking wordt genomen voor het vaststellen van de werkelijk betaalde of te betalen prijs.

Ik licht voornoemde voorwaarden hierna nader toe.

Ten eerste moet de interne verrekenprijsaanpassing alleen in aanmerking worden genomen als deze voor het moment van invoer reeds voorzienbaar was. Er moet met andere woorden verrekenprijsdocumentatie aanwezig zijn die als *review clause* kan dienen en waaruit volgt dat mogelijkerwijs een verrekenprijsaanpassing plaatsvindt ten gevolge waarvan de aangegeven prijs moet worden aangepast. De vormgeving van de verrekenprijsdocumentatie ligt niet vast en kan bijvoorbeeld bestaan uit een verrekenprijsovereenkomst, -studie, -rapport of APA. Wel is het noodzakelijk dat de documentatie is vastgesteld aan de hand van de OESO-richtlijnen. Deze documentatie zou zelfs gebruikt moeten mogen worden als het nog niet voorzien is van een handtekening, mits de aangever kan aantonen dat de documentatie reeds bestond op het moment dat de goederen ten invoer werden aangegeven en de betaalde of te betalen prijs van de goederen tot stand is gekomen op basis van die documentatie.

Ten tweede moet de interne verrekenprijsaanpassing invloed hebben op de werkelijk betaalde of te betalen prijs voor de ingevoerde goederen (onderdeel 10.3.7.5.2). De verrekenprijsaanpassing zal dan ook moeten leiden tot het daadwerkelijk aanpassen van de prijs in de boekhouding en het opmaken van debet- of creditfacturen om in aanmerking te worden genomen voor het definitief vaststellen van de douanewaarde. Het in aanmerking nemen van andere interne verrekenprijsaanpassingen zou immers de vaststelling van arbitraire of fictieve waardes in de hand werken.

Ten derde zou, ter waarborging van de eenvoud van het douanewaardesysteem en de beperking van de administratieve lasten aan zowel de zijde van de douaneautoriteiten als de aangever, tussentijdse verrekenprijsaanpassingen niet in aanmerking genomen moeten worden voor het vaststellen van de douanewaarde. Derhalve wordt met artikel 134, lid 5, UDWU een voorstel gedaan om, gelijk aan het beleid in Canada, verrekenprijsaanpassingen gedurende de afrekeningsperiode te salderen en alleen de eindejaarscorrectie in aanmerking te nemen aan het einde van de afrekeningsperiode. De eindejaarscorrectie moet binnen drie jaar na de datum waarop de douaneschuld is meegedeeld in aanmerking worden genomen met het oog op de algemene verjaringstermijn.

10.7.4.5 Verdeelsleutel

In het nieuw voorgestelde lid 5 van artikel 134 DWU is opgenomen dat de verrekenprijsaanpassingen op 'passende wijze' in aanmerking genomen moeten worden voor de definitieve vaststelling van de douanewaarde. Indien de verrekenprijs op één enkel goed betrekking heeft waarvoor gedurende het jaar hetzelfde invoertarief gold, kan op eenvoudige wijze het bedrag aan additioneel verschuldigde of terug te vragen bedrag aan invoerrechten worden bepaald. Indien een verrekenprijs betrekking heeft op diverse producten die elk hun eigen invoertarief aantrekken, roept dat de vraag op wat een passende wijze is om het additioneel verschuldigde of terug te vragen bedrag aan invoerrechten te bepalen.

Zoals in onderdeel 10.3.7.5.1 toegelicht zijn er diverse verdeelsleutels die kunnen worden onderscheiden die in dergelijke gevallen mogelijk toepassing kunnen vinden. Ik merk echter voorafgaand op dat wanneer een interne verrekenprijsaanpassing in aanmerking wordt genomen voor het definitief vaststellen van de douanewaarde, in beginsel op product- en -transactieniveau bepaald moet worden wat de invloed van de interne verrekenprijsaanpassing is op het verschuldigd bedrag aan betaalde invoerrechten. Goederen trekken immers in potentie elk een eigen invoertarief aan.[201] Indien het invoertarief gedurende het jaar ongewijzigd blijft en de goederen die 'gevangen' worden door de interne verrekenprijs elk hetzelfde invoertarief aantrekken, zou het in kaart brengen van de invloed van de interne verrekenprijsaanpassing op product- en transactieniveau achterwege kunnen blijven en is de toepassing van een verdeelsleutel niet mogelijk.

In andere gevallen moet de invloed van de interne verrekenprijsaanpassing op product- en transactieniveau worden bepaald. De vraag komt in dat kader op of de toepassing van een verdeelsleutel de mogelijkheid biedt om een en ander te vereenvoudigen. Ik meen dat dat niet het geval is als de verrekenprijsaanpassing ziet op een gedeelte van het jaar en/of een gedeelte van de goederen onderwerp is van de aangepaste interne verrekenprijs. In dat geval kan een verdeelsleutel in de vorm van een zogenoemde *flat-rate* aanpassing geen toepassing vinden, tenzij, overeenkomstig het systeem in de Verenigde Staten, de aanpassing

201 Er zouden nog andere oplossingen kunnen worden aangedragen om te voorkomen dat op product- en transactieniveau bepaald moet worden wat de invloed is van een interne verrekenprijsaanpassing op de douanewaarde. Ten eerste kan worden betoogd dat het terugrekenen van een interne verrekenprijsaanpassing op product- en transactieniveau voor het bepalen van de invloed ervan op de definitieve vaststelling van de douanewaarde achterwege kan worden gelaten, indien de douanewaarde via de fall-backmethode overeenkomstig de transactiewaarde van de ingevoerde goederen wordt vastgesteld. Het terugrekenen op product- en transactieniveau zou dan achterwege kunnen blijven, waardoor een *flat-rate* kan worden toegestaan voor de berekening van de additioneel verschuldigde of terug te vragen invoerrechten die het gevolg zijn van het in aanmerking nemen van respectievelijk een opwaartse of neerwaartse verrekenprijsaanpassing. Naar mijn mening kan deze route niet worden bewandeld, omdat bij de toepassing van de fall-backmethode de transactiewaarde al is verworpen, omdat bijvoorbeeld de prijs die gehanteerd is door de verbondenheid van partijen is beïnvloed. Bij de toepassing van de fall-backmethode blijft sprake van prijsbeïnvloeding en zal met redelijke soepelheid één van de opeenvolgende methoden toepassing moeten vinden. Ten tweede kan de problematiek met betrekking tot het in aanmerking nemen van interne verrekenprijsaanpassingen voor het definitief vaststellen van de douanewaarde en tariefdifferentiatie kan ook niet worden opgelost door toepassing van artikel 177 DWU (vereenvoudiging van de opstelling van douaneaangiften betreffende goederen die onder verschillende tariefonderverdelingen vallen). Zie in dat kader voetnoot 52.

geen invloed heeft op het verschuldigd invoerrecht (bijvoorbeeld als voor alle goederen een 0%-invoerrecht geldt). Indien de interne verrekenprijsaanpassing betrekking heeft op het gehele jaar en de gehele productportfolio onderwerp is van de aangepaste interne verrekenprijsaanpassing, kan een verdeelsleutel naar mijn mening toepassing vinden. In dat kader heeft zowel de Internationale Kamer van Koophandel als de verwijzende rechter in de zaak *Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH tegen Hauptzollamt München* een voorstel gedaan voor de vormgeving van een verdeelsleutel.

De Internationale Kamer van Koophandel stelt voor dat de verdeelsleutel wordt bepaald door het correctiebedrag over alle ingevoerde goederen uit te smeren overeenkomstig een gewogen gemiddeld douanetarief.[202] Dat werkt uit aan de hand van de volgende formule:

Gewogen gemiddeld douanetarief x correctiebedrag= teruggaaf/bijbetaling

Het gewogen gemiddeld douanetarief en het correctiebedrag worden respectievelijk aan de hand van de volgende formules vastgesteld:

$$\left(\frac{\textit{Afgedragen douanerechten in een boekjaar}}{\textit{Totale douanewaarde in een boekjaar}} \times 100\%\right) = \textit{gewogen gemiddeld douanetarief}$$

Initiële verrekenprijs x procentuele correctie = teruggaaf/bijbetaling

Voornoemde formules werk ik hierna verder uit met het cijfermatige voorbeeld dat in tabel 10.2 is opgenomen.

	A) Totale prijs o.b.v. een initiële interne verreken-prijs	B) Invoerrecht	C) Verschuldigde invoerrechten A x B = C
Product 1	1.000.000	10%	100.000
Product 2	1.500.000	5%	75.000
Product 3	800.000	2%	16.000
Totaal	**2.300.000**		**191.000**

Tabel 10.2 Verdeelsleutel Internationale Kamer van Koophandel

In het voorbeeld zoals opgenomen in tabel 10.2 worden gedurende een boekjaar drie producten ten invoer aangegeven met een totale douanewaarde van 2.300.000 EUR (onder A). Alle drie de producten trekken een ander invoertarief aan (onder B). Indien de douanewaarde wordt afgezet tegen de verschillende invoerpercentages bedraagt het totaalbedrag aan verschuldigde invoerrechten 191.000 EUR (onder C). Indien aan het einde van het jaar een eindejaarscorrectie van 2% plaatsvindt, dan werkt dat als volgt uit. De

202 Internationale Kamer van Koophandel, Transfer Pricing and Customs Valuation – 2015 Document No. 180/104-536, February 2015, Proposal 3.

eindejaarscorrectie van 2% leidt tot een opwaartse verrekenprijsaanpassing die 46.000 EUR bedraagt (2% van 2.300.000 EUR). Het correctiebedrag moet daarna tegen het gewogen gemiddeld invoertarief worden afgezet. Dat leidt tot de volgende rekensom:

$$\left(\frac{191.000 \text{ EUR}}{2.300.000 \text{ EUR}} \times 100\%\right) \text{ x } 46.000 \text{ EUR} = 3.820 \text{ EUR}$$

De uitkomst – 3820 EUR – is het bedrag dat de marktdeelnemer additioneel verschuldigd is wanneer op retroactieve wijze de interne verrekenprijsaanpassing van 2% in aanmerking wordt genomen voor het definitief vaststellen van de douanewaarde.

Het Finanzgericht München heeft als verwijzende rechter in de zaak *Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH tegen Hauptzollamt München* aangegeven dat het eenvoudiger is als de verdeelsleutel bepaald wordt door het procentuele aandeel van het restitutie- of additionele bedrag in de definitieve totale verrekenprijs te berekenen en de douanewaarde voor elke invoertransactie met dat percentage te verlagen respectievelijk verhogen, ongeacht of de betrokken goederen vrij van rechten of tegen betaling van douanerechten zijn ingevoerd. Ik licht dat toe aan de hand van een cijfermatig voorbeeld in tabel 10.3 waarbij de initiële verrekenprijs wederom met 2% wordt verhoogd.

	A) Totale prijs o.b.v. een initiële interne verrekenprijs	B) Invoerrecht	C) Verschuldigde invoerrechten A x B = C	D) Verhogen van de prijs A x 2% = D	E) Additioneel verschuldigde invoerrechten D x B = E
Product 1	1.000.000	10%	100.000	20.000	2.000
Product 2	1.500.000	5%	75.000	30.000	1.500
Product 3	800.000	2%	16.000	16.000	320
Totaal	**2.300.000**		**191.000**		**3.820**

Tabel 10.3 Verdeelsleutel

In tabel 10.3 zijn dezelfde getallen gebruikt als in tabel 10.2. In aanvulling daarop is onder D de initiële verrekenprijs per product verhoogd met 2%. Onder E is dat bedrag afgezet tegen het invoertarief dat per product in de betrokken periode gold. Het bedrag aan additioneel verschuldigde invoerrechten bedraagt voor de producten 1, 2 en 3 (2.000 + 1.500 + 320) eveneens 3.820 EUR.

Ik meen dat beide voorbeelden in het nieuwe commentaar moeten worden opgenomen en dat daarbij moet worden aangegeven dat de aangever naar eigen inzicht een keuze kan maken met betrekking tot welke verdeelsleutel hij toepast bij het berekenen van het bedrag aan invoerrechten dat hij additioneel verschuldigd of terug kan vragen ten gevolge van het in aanmerking nemen van de interne verrekenprijsaanpassing. In dat kader lijkt het voorstel van de Internationale Kamer van Koophandel – in tegenstelling

tot wat het Finanzgericht München beweert – eenvoudiger, omdat bij het voorstel van het Finanzgericht München tot op zekere hoogte de invloed van de verrekenprijsaanpassing op productniveau moet worden vastgesteld. Het biedt echter wel de mogelijkheid om, wanneer de verrekenprijsaanpassing niet op de gehele productportfolio ziet, hier bij het bepalen van de invloed van de verrekenprijsaanpassing op het bepalen van de douanewaarde rekening mee te houden.

In het commentaar moeten ook de eerdergenoemde randvoorwaarden voor het überhaupt kunnen toepassen van een verdeelsleutel worden genoemd, namelijk dat de interne verrekenprijsaanpassing betrekking moet hebben op het gehele jaar en de gehele productportfolio onderwerp is van de aangepaste interne verrekenprijsaanpassing tenzij een passende aanpassing kan worden gemaakt of de aanpassing geen invloed heeft op het verschuldigd invoerrecht (bijvoorbeeld als voor alle goederen een 0%-invoerrecht geldt).

HOOFDSTUK 11

Elementen van de transactiewaarde van ingevoerde goederen

11.1 Inleiding

De transactiewaarde van de ingevoerde goederen bestaat uit de werkelijk betaalde of te betalen prijs. Om te voorkomen dat de douanewaarde gebaseerd wordt op een fictieve of arbitraire waarde, moet de werkelijk betaalde of te betalen prijs op bepaalde punten worden aangepast. Zo moet ter voorkoming van onderwaardering van de ingevoerde goederen de werkelijk betaalde of te betalen prijs worden verhoogd met bepaalde prijselementen voor zover zij niet reeds in de voor de ingevoerde goederen werkelijk betaalde of te betalen prijs zijn begrepen en aan bepaalde specifieke voorwaarden is voldaan. Indien niet aan de specifieke voorwaarden wordt voldaan, kunnen de betalingen niet alsnog worden bijgeteld via artikel 1 CVA (artikel 70 DWU). Zoals *Sherman & Glashoff* mijns inziens terecht opmerken:[1]

> "*A cost which cannot be treated as an addition to the price because of the limitations of Article 8 should not be treated as a part of the price under Article 1.*"

Dit is ook logisch, omdat de extra voorwaarden die staan genoemd in artikel 8 CVA (artikel 71 DWU) om tot 'bijtelling' over te gaan, anders hun betekenis zouden verliezen. Artikel 8 CVA (artikel 71 DWU) noemt de volgende (prijs)elementen:[2]

- Commissies en courtages, met uitzondering van inkoopcommissies (onderdeel 11.2);
- Kosten van het verpakken (onderdeel 11.3);
- Toeleveringen aan de verkoper ('*assists*') (onderdeel 11.4);
- Royalty's en licentierechten (onderdeel 11.5);
- Opbrengst uit latere opbrengst (onderdeel 11.6);
- Kosten van vervoer en verzekering (onderdeel 11.7).

Voornoemde elementen worden enkel aan de werkelijk betaalde of te betalen prijs toegevoegd indien zulks blijkt uit objectieve en meetbare gegevens en zij niet reeds in de werkelijk betaalde of te betalen prijs zijn opgenomen.[3] Dat laatste voorkomt dat een prijselement tweemaal in de heffing wordt betrokken. Dubbele heffing van een gedeelte van de economische waarde van een ingevoerd goed met invoerrechten verhoudt zich

1 S.L. Sherman & H. Glashoff, *Customs valuation: commentary on the GATT customs valuation code*, ICC Pub: 1988, p. 270-271.
2 Artikel 8, lid 1 en 2, CVA en artikel 71, lid 1, DWU.
3 Artikel 8, lid 3, CVA en artikel 71, lid 2, DWU.

niet met de algemene uitgangspunten van het douanewaardesysteem van de WHO dat een rechtvaardige, eenvormige en neutrale vaststelling van de douanewaarde voorstaat, waarbij willekeurig vastgestelde of fictieve douanewaarden worden uitgesloten.[4] Tegen die achtergrond is dit een logische voorwaarde. Buiten voornoemde elementen worden, voor de vaststelling van de werkelijk betaalde of te betalen prijs, geen andere elementen in aanmerking genomen.[5] Het feit dat alleen tot objectivering van de werkelijk betaalde of te betalen prijs wordt overgegaan in gevallen waarin het douanerecht voorziet in aanpassingen, past bij het principe dat de douanewaarde zoveel als mogelijk wordt gebaseerd op de transactiewaarde van de ingevoerde goederen, waarbij wordt uitgegaan van een subjectieve waardebenadering (werkelijk betaalde of te betalen prijs die partijen overeenkomen). Dat een aanpassing enkel in aanmerking genomen kan worden als daar wettelijk in wordt voorzien, wordt ook door het Hof van Justitie onderstreept. Uit de zaak *Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH tegen Hauptzollamt München* kan *mutatis mutandis* namelijk worden afgeleid dat aanpassingen aan de werkelijk betaalde of te betalen prijs enkel plaatsvinden voor zover daarin is voorzien in de wetgeving.[6]

De bijtelelementen zullen in de onderdelen 11.2 tot en met 11.7 nader worden toegelicht. In onderdeel 11.8 wordt op de elementen ingegaan die niet in de douanewaarde moeten worden begrepen.[7] Het doel van deze aftrekelementen is om overwaardering van de ingevoerde goederen te voorkomen. Bepaalde elementen zullen in dit hoofdstuk *in pari materia* (in onderlinge samenhang) worden besproken.[8] Op deze manier kan de reikwijdte van elk van de elementen zo goed als mogelijk worden bepaald. Dit is noodzakelijk omdat elk element onder andere voorwaarden al dan niet in aanmerking genomen moet worden voor het bepalen van de douanewaarde. Zo zijn opbrengsten uit latere opbrengst belast overeenkomstig artikel 71, lid 1, onderdeel d, DWU, maar heeft deze bepaling niet tot doel betalingen voor royalty of licentierechten te belasten die niet belastbaar zijn onder artikel 71, lid 1, onderdeel c, DWU. Dit principe, inhoudende dat elk element zijn eigen reikwijdte kent en niet tot doel heeft om de werking van een ander element aan te tasten, geldt voor elk van de in de artikelen 71 en 72 DWU genoemde elementen. Dit hoofdstuk wordt afgesloten met een deelconclusie in onderdeel 11.9 waarin de volgende deelvraag wordt beantwoord:

---

4 *Mutatis mutandis* kan ook uit arresten van het Hof van Justitie worden afgeleid dat dubbele heffing van invoerrechten niet past bij het in de Europese Unie toepasselijke douanerecht. Vgl. HvJ EU 6 september 2012, nr. C-262/10 (Döhler Neuenkirchen GmbH tegen Hauptzollamt Oldenburg), ECLI:EU:C:2012:559, r.o. 46.

5 Artikel 8, lid 4, CVA en artikel 71, lid 3, DWU.

6 HvJ EU 20 december 2017, nr. C-529/16 (Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH tegen Hauptzollamt München), ECLI:EU:C:2017:98, r.o. 27-30.

7 Artikel 8, lid 1, onderdeel a, ten eerste en lid 2, CVA, punt 3 op de Aantekening op artikel 1 CVA, de Aantekening op artikel 8, lid 1, onder c, CVA en Decision 3.1. Treatment of interest charges in the Customs value of imported goods. (Adopted, 9th meeting, 26 April 1984). Onder het DWU zijn alle niet in de douanewaarde te begrijpen elementen opgenomen in artikel 72.

8 S.L. Sherman & H. Glashoff, *Customs valuation: commentary on the GATT customs valuation code*, ICC Pub: 1988, p. 155. Zie in dat verband bijvoorbeeld onderdelen 11.2.4 en 11.8.7 (onderscheid tussen verkoopcommissie en inkoopcommissie), 11.4.3.6 en 11.4.3.7 (onderscheid tussen verschillende toeleveringen), 11.4.3.8 (onderscheid tussen toelevering en royalty of licentierecht), 11.5.3, 11.8.6 en 11.8.9 (onderscheid royalty of licentierecht en reproductie- en distributierechten) en 11.7.6 en 11.8.3 (onderscheid vervoer buiten en binnen de Europese Unie).

"*Op welke wijze moeten de voorwaarden voor het in aanmerking nemen van de elementen van de transactiewaarde worden geïnterpreteerd, zodat de transactiewaarde overeenkomt met de werkelijk betaalde of te betalen prijs van de goederen op het moment dat deze ten invoer worden aangegeven?*"

11.2 Commissies en courtage

11.2.1 Inleiding

Vanuit douanerechtelijk perspectief zijn commissies en courtages aan te merken als vergoeding aan een agent voor het faciliteren van het sluiten van het verkoopcontract dat ten grondslag ligt aan de verkoop voor uitvoer op basis waarvan de transactiewaarde wordt vastgesteld. Commissies en courtages kunnen worden onderverdeeld in verkoop- en inkoopcommissie. Verkoopcommissies moeten wel en inkoopcommissies worden niet in aanmerking genomen voor het bepalen van de douanewaarde.[9] De ratio achter dit onderscheid is als volgt. Ten eerste wordt aangenomen dat wanneer de koper '*in-house*' de verkoop voor uitvoer faciliteert, de daarmee gepaard gaande kosten geen onderdeel zullen uitmaken van de prijs die de verkoper aan de koper berekent voor de ingevoerde goederen. Het feit dat de koper een en ander uitbesteedt aan een agent zou derhalve niet tot een andere uitkomst moeten leiden.[10] Bij een verkoopcommissie is dit anders omdat de betaling aan de agent een schuld van de verkoper zal kwijten en het in aanmerking nemen van een verkoopcommissie (daarmee) onderwaardering van de ingevoerde goederen voorkomt. Ten tweede creëert het onderscheid in belastbaarheid een gelijk speelveld tussen het midden- en kleinbedrijf enerzijds en grote ondernemingen anderzijds.[11] Een grote onderneming zal meer middelen ter beschikking hebben om agentfuncties '*in-house*' onder te brengen ten opzichte van het midden- en kleinbedrijf. Door inkoopcommissies uit te sluiten van de douanewaarde, wordt de keuze voor de wijze waarop het bedrijf wordt uitgeoefend niet geschaad en blijft de neutraliteit van het systeem ter vaststelling van de douanewaarde gehandhaafd.

Vanwege het verschil in belastbaarheid bestaat er een belang om verkoop- en inkoopcommissie van elkaar te onderscheiden. Dit belang is toegenomen doordat vanwege globalisering distributiemodellen zijn geëvolueerd waarbij bedrijfsprocessen veelal centraal worden aangestuurd. In het bijzonder bij fiscaal operationele modellen belast met in- en verkoopactiviteiten waarbij de verkooptransacties plaatsvinden door tussenkomst van een gecentraliseerde inkoopentiteit bij inkoopactiviteiten of door tussenkomst van een agent/vertegenwoordiger, commissionair, *limited risk distributor* (LRD) of *full-fledged distributor* (FFD) wordt dit belang zichtbaar. Ten aanzien van de vergoeding die elk van de hiervoor voornoemde tussenpersonen in rekening brengt, moet worden bepaald of sprake is van een commissie of courtage of dat de tussenpersoon wordt aangemerkt als partij bij het verkoopcontract (onderdeel 11.2.3.3). Indien sprake is van een commissie of courtage,

9 In Europeesrechtelijk verband kan worden verwezen naar respectievelijk de artikelen 71, lid 1, onderdeel a, ten eerste en 72, onderdeel e, DWU.

10 S.L. Sherman & H. Glashoff, *Customs valuation: commentary on the GATT customs valuation code*, ICC Pub: 1988, p. 109.

11 S. Rosenow & B.J. O'Shea, *A Handbook on the WTO Customs Valuation Agreement*, Cambridge: Cambridge University Press 2010, p. 44-45.

moet voor de belastbaarheid van de vergoeding worden vastgesteld of sprake is van een in- of verkoopcommissie.[12] In onderdeel 11.2.5 worden diverse voorbeelden gegeven aan de hand van fiscaal operationele modellen belast met in- en verkoopactiviteiten.

In het navolgende wordt allereerst stilgestaan bij de internationale en Unierechtelijke grondslagen voor het al dan niet in aanmerking nemen van commissies en courtages voor het bepalen van de douanewaarde (onderdeel 11.2.2). Vervolgens wordt in algemene zin ingegaan op de definitie van commissies en courtages (onderdeel 11.2.3) en in het bijzonder het onderscheid tussen inkoop- en verkoopcommissies (onderdeel 11.2.4). Aangezien het in het douanerecht ontbreekt aan een uitgebreide definitie voor (inkoop) commissies en courtages zal jurisprudentie van het Hof van Justitie, het Federal Court of Australia, het Canadian International Trade Tribunal, en de United States Court of International Trade alsmede beslissingen (Headquarter (HQ) rulings) van de U.S. Customs and Border Protection (CBP) in het onderzoek worden betrokken om vast te stellen wanneer in douanerechtelijke zin sprake is van een (inkoop)commissie of courtage.[13] Tot slot wordt stilgestaan bij de verschillende typen fiscaal operationele modellen die belast zijn met inkoop- en verkoopactiviteiten waarbij aandacht uitgaat naar de vraag of de berekende vergoedingen als commissie kunnen worden aangemerkt en, zo ja, of in dat geval sprake is van een verkoop- of inkoopcommissie (onderdeel 11.2.5).

11.2.2 Internationale en Unierechtelijke grondslagen voor het in aanmerking nemen van commissies en courtages

Artikel 8, lid 1, onderdeel a, ten eerste, CVA bepaalt dat commissies en courtages, met uitzondering van inkoopcommissies, in de douanewaarde moeten worden begrepen. Zowel in het DWU als haar voorganger, het CDW, is voornoemde bepaling in twee artikelen ondergebracht. In artikel 71, lid 1, onderdeel a, ten eerste, DWU is opgenomen dat de werkelijk betaalde of te betalen prijs moet worden verhoogd met commissies en courtages, met uitzondering van inkoopcommissies, zover zij daarin niet reeds zijn opgenomen. In artikel 72, onderdeel e, DWU wordt aangegeven dat een inkoopcommissies voor de vaststelling van de douanewaarde buiten beschouwing wordt gelaten. Artikel 72, onderdeel e, DWU lijkt daarmee een dode letter nu artikel 71, lid 1, onderdeel a, ten eerste, DWU de 'bijtelling' van een inkoopcommissie reeds uitsluit. Het is echter de redactie van de artikelen 71 en 72 die het nodig maakt dat inkoopcommissies ook in artikel 72 DWU worden genoemd. Artikel 71, lid 1, onderdeel a, ten eerste, DWU voorziet er namelijk enkel in dat de werkelijk betaalde of te betalen prijs niet wordt verhoogd met inkoopcommissies. Uit voornoemd artikel volgt echter niet (expliciet) dat een reeds in de werkelijk betaalde of te betalen prijs besloten inkoopcommissie buiten beschouwing mag worden gelaten voor het bepalen van de douanewaarde. Dit is het geval indien de betaling voor de goederen via de agent loopt en de agent de aankoopprijs met een opslag doorbelast aan de koper, waarbij de factuur

12 Zie onderdeel 1.4 voor een bespreking van de door globalisering geëvolueerde transactiemodellen.

13 De arresten gewezen door de Canadian International Trade Tribunal, het Federal Court of Australia en de United States Court of International Trade alsmede de beslissingen (HQ-rulings) van de CBP hebben in de Europese Unie geen rechtskracht. De douanewaardebepalingen in Australië, Canada en de Verenigde Staten zijn echter net als de DWU-bepalingen gebaseerd op de CVA. Derhalve kunnen zij wel als 'inspiratiebron' worden gebruikt voor de duiding van de DWU-bepalingen.

van de agent aan de koper wordt gebruikt bij het ten invoer aangeven van de goederen. Overigens merk ik daarbij op dat voor het bepalen van de douanewaarde een inkoopcommissie enkel buiten beschouwing mag worden gelaten in zoverre de inkoopcommissie te onderscheiden valt van de verkoopprijs (onderdeel 11.8.1).[14] Indien dat niet het geval is, is de inkoopcommissie belastbaar. Mogelijk kan nadien nog een teruggaaf van rechten worden geclaimd indien blijkt dat per vergissing een inkoopcommissie in de aangegeven douanewaarde was opgenomen.[15]

11.2.3 Definitie van commissies en courtages

11.2.3.1 Inleiding

In het hiernavolgende wordt stilgestaan bij de wettelijke grondslag van commissies en courtages (onderdeel 11.2.3.2) wat van belang is, omdat prijselementen alleen in aanmerking worden genomen bij het bepalen van de transactiewaarde voor zover daarvoor een wettelijke basis bestaat (onderdeel 11.1). Daaropvolgend wordt een overzicht gegeven van de gebruikelijke commissiediensten (onderdeel 11.2.3.3), waarbij een onderscheid wordt gemaakt tussen verkoop- en inkoopcommissies waarop nader wordt ingegaan in onderdeel 11.2.4. Tot slot wordt stilgestaan bij het onderscheid tussen een verkoop (voor uitvoer) enerzijds en een commissie of courtage anderzijds (onderdeel 11.2.3.4). Indien de 'tussenpersoon' voor eigen rekening de goederen koopt en vervolgens doorverkoopt is de door hem verkregen vergoeding zelfstandig aan te merken als verkoop (voor uitvoer) en moet worden bepaald welke transactiewaarde van de twee opeenvolgende verkopen de grondslag vormt voor het bepalen van de douanewaarde. Indien de vergoeding wordt aangemerkt als commissie of courtage, moet worden bepaald of sprake is van een belastbare verkoopcommissie of niet belastbare inkoopcommissie.

11.2.3.2 Wettelijke grondslag

In de CVA wordt niet voorzien in een definitie voor commissie en courtages. Explanatory note 2.1 van de Technische commissie douanewaarde van de WDO voorziet wel in een definitie:[16]

---

14 HvJ EG 5 december 2002, nr. C-379/00 (Overland Footwear Ltd tegen Commissioners of Customs & Excise I), ECLI:EU:C:2002:723, r.o. 17.

15 Onder het CDW kan op grond van artikel 78 CDW een verzoek tot herziening van de douaneaangifte worden ingediend, erop gericht om 'een en ander recht te zetten', omdat de vaststelling dat de aangiften onvolledig was wegens een onbedoelde vergissing van de aangever. Indien het 'rechtzetten' ertoe leidt dat het verschuldigd bedrag aan invoerrechten lager uitvalt, opent dat de mogelijkheid om een teruggaafverzoek in te dienen op grond van artikel 236 CDW. Zulks blijkt uit HvJ EG 20 oktober 2005, nr. C-468/03 (Overland Footwear Ltd tegen Commissioners of Customs & Excise II), ECLI:EU:C:2005:624. Onder het DWU zou een verzoek om teruggaaf berusten op artikel 117 DWU, welk verzoek al dan niet volgt op een wijziging van een douaneaangifte ex artikel 173, lid 3, DWU. Betoogd kan worden dat het verzoek om teruggaaf kan worden gedaan zonder dat daar een verzoek tot wijziging van de douaneaangifte aan voorafgaat, zie K.P.H. van der Schoot, De "schuld" van het DWU, *Wfr* 2019/4, p. 21. Zie ook onderdeel 10.5.4.2.

16 Explanatory note 2.1. Commissions and brokerage in the context of Article 8 of the Agreement. (Adopted, 3rd Session, 23 March 1982, 28.560), punten 12 t/m 14.

> "*Commissies en courtage zijn vergoedingen, betaald aan tussenpersonen voor hun medewerking bij de afsluiting van de koopovereenkomst*."

Hoewel op nationaal niveau de exacte functies van een agent kunnen verschillen, meent de Technische commissie douanewaarde niettemin dat aan een agent bepaalde karakteristieken kunnen worden toegeschreven. Daarbij wordt onderscheid gemaakt tussen enerzijds een inkoop- of verkoopagent ('*buy or sales agent*') en anderzijds een tussenpersoon ('*broker*'). Een inkoop- of verkoopagent bemiddelt namens de koper respectievelijk de verkoper bij de verkooptransactie, waarbij de bemiddelingsdienst wordt beloond met een vergoeding die meestal wordt bepaald aan de hand van een percentage van de verkoopprijs van de ingevoerde goederen. Terecht wordt mijns inziens in Explanatory note 2.1 notitie genomen van het feit dat een tussenpersoon in wezen eenzelfde soort persoon is als een inkoop- of verkoopagent. De Technische commissie douanewaarde lijkt echter nog de suggestie te wekken dat een tussenpersoon enkel de koper en verkoper bij elkaar brengt en een inkoop- of verkoopagent (eventueel) een iets meer omvattend dienstenpakket aanbiedt. Ik acht het onderscheid in naamgeving louter theoretisch en niet van invloed op de vraag of de door hun in rekening gebrachte vergoeding als commissie of courtage belastbaar is. Ik zal derhalve in het vervolg enkel de term agent gebruiken waarmee ik dan doel op zowel inkoop- en verkoopagenten alsook op tussenpersonen.

Voor het definiëren van commissies en courtages is het allereerst van belang dat commissies en courtages worden onderscheiden van een 'verkoop (voor uitvoer)' in douanerechtelijke zin.[17] Indien sprake is van een 'verkoop (voor uitvoer)' vormt de vergoeding geen (inkoop) commissie of courtage, maar de marge of winstopslag die de koper van de goederen krijgt aangerekend en dat onderdeel uitmaakt van de transactiewaarde.[18] Voor het aanmerken van een transactie als 'verkoop (voor uitvoer)' is het van belang dat sprake is van een overgang van een juridische titel en/of de verkrijging van financieel risico over de ingevoerde goederen.[19] Indien aan één van beide voorwaarden wordt voldaan, lijkt sprake van een verkoop in douanerechtelijke zin en vinden de artikelen met betrekking tot commissies en courtages geen toepassing.[20] Het is met andere woorden van belang dat een agent de verkoper of

17 S. Armella, *EU Customs Code*, Milaan: Bocconi University Press 2018, p. 203. Armella wijst erop dat bij commissies en courtages de juridische kwalificatie van de onderliggende verrichte dienst van belang is voor de wijze waarop het douanerecht toepassing vindt.

18 Of deze transactiewaarde ook de basis vormt voor de vaststelling van de douanewaarde, hangt af of deze transactie wordt aangemerkt als laatste verkoop voor uitvoer in de zin van artikel 128, lid 1, UDWU. Zie over het bepalen van de transactiewaarde bij opeenvolgende verkopen hoofdstuk 9.

19 Zie in detail onderdeel 7.4.1.

20 Zie in dit verband ook HvJ EEG 6 juni 1990, nr. C-11/89 (Unifert Handels GmbH tegen Hauptzollamt Münster), ECLI:EU:C:1990:237, r.o. 26. In deze zaak werden meststoffen gekocht door NV Ferdis en doorverkocht aan een verbonden entiteit genaamd Unifert Handels GmbH. NV Ferdis factureerde deze goederen door aan Unifert Handels GmbH en bracht afzonderlijk een 'aankoopcommissie' van 6% van het factuurbedrag in rekening. Het Hof van Justitie oordeelde dat deze aankoopcommissie onderdeel uitmaakt van de werkelijk betaalde of te betalen prijs. Immers: "[…] *onder inkoopcommissies worden verstaan de vergoedingen die een importeur aan zijn agent betaalt voor de dienst van het hem vertegenwoordigen bij de aankoop van de goederen waarvan de waarde wordt bepaald. Onder dat begrip vallen dus niet door de koper aan de verkoper betaalde bedragen, zelfs niet wanneer deze zo zijn berekend, dat zij de administratieve en andere algemene kosten van de verkoper dekken die niet rechtstreeks verband houden met de betrokken verkoop.*"

koper vertegenwoordigt. Hij mag daarbij handelen in naam van de vertegenwoordigde of in eigen naam, maar moet altijd voor rekening van de vertegenwoordigde handelen om als agent te worden aangemerkt. Een en ander blijkt ook uit Explanatory note 2.1:[21]

> *"De commissionair (ook„agent" of tussenpersoon genoemd) is iemand die koopt of verkoopt, desgevallend in eigen naam, maar altijd voor rekening van een committent. Hij neemt deel aan het afsluiten van de koopovereenkomst door er de verkoper of de koper te vertegenwoordigen."*

Het Canadian International Trade Tribunal lijkt de koper-agentrelatie iets ruimer op te vatten:[22]

> *"It is well established that an agency is the relationship that exists between two persons when one, called the agent, is considered in law to represent the other, called the principal, in such a way as to be able to affect the principal's legal position by, inter alia, the making of contracts."*

Door de toevoeging van de zinsnede '*inter alia*' kan een koper-agentrelatie nog bestaan als de agent niet alleen de partijen bij elkaar brengt en ondersteuning biedt bij het sluiten van de koopovereenkomsten, maar ook indien zij additioneel nog andere diensten verricht. Ik meen dat dit, gelet ook op de gebruikelijke commissiediensten die in onderdeel 11.2.3.3 uiteengezet worden, passender is.[23]

11.2.3.3 Gebruikelijke commissiediensten

11.2.3.3.1 Gebruikelijke inkoop- en verkoopcommissiediensten

Bij commissies en courtages is de juridische kwalificatie van de onderliggende verrichte dienst van belang voor de wijze waarop het douanerecht toepassing vindt.[24] Derhalve wordt in dit onderdeel een overzicht gegeven van de gebruikelijke commissiediensten. Vooruitlopend op onderdeel 11.2.4, wordt daarbij een onderscheid gemaakt tussen niet belastbare inkoopcommissiediensten en belastbare verkoopcommissiediensten. Inkoopcommissie worden in rekening gebracht voor een dienende functie bij de aankoop van de goederen, terwijl verkoopcommissies kosten zijn die verband houden met de verkoop of productie van de goederen.[25] Om een en ander nader te illustreren, is het nuttig om de gebruikelijke inkoopcommissiediensten af te zetten tegen de gebruikelijke verkoopcommissiediensten. Deze diensten zijn opgenomen in tabel 11.1 en zijn afgeleid uit literatuur, jurisprudentie en instrumenten van de Technische commissie douanewaarde van de WDO.[26]

---

21 Explanatory note 2.1. Commissions and brokerage in the context of Article 8 of the Agreement. (Adopted, 3rd Session, 23 March 1982, 28.560), punt 4.

22 Canadian International Trade Tribunal 14 juli 2008, Appeal no. AP-2007-006 (Clothes Line Apparel).

23 Explanatory note 2.1 van de Technische commissie douanewaarde van de WDO geeft enkel voorbeelden van diensten die typisch worden uitgevoerd door een inkoopagent, en geeft slechts in algemene bewoordingen weer welke dienstverlening een agent verleend.

24 S. Armella, *EU Customs Code*, Milaan: Bocconi University Press 2018, p. 203.

25 U.S. Court of International Trade 18 februari 1988, nr. 85-01-00003 (Jay-Arr Slimwear Inc. v. U.S.).

26 S. Rosenow & B.J. O'Shea, *A Handbook on the WTO Customs Valuation Agreement*, Cambridge: Cambridge University Press 2010, p. 44, Canadian International Trade Tribunal of 27 juli 2000, nr. AP-98-097 (Sherson Marketing Corporation) en Canadian International Trade Tribunal of 11 februari 2004, nr. AP-2002-096 (Brown Shoe Shops).

Gebruikelijke inkoopcommissiediensten	Gebruikelijke verkoopcommissiediensten
– Zoeken van leveranciers; – Informeren van de verkoper over de wensen van de koper; – Verzamelen van monsters; – Inspecteren van de goederen/fabriek ter waarborging van de kwaliteit van de goederen; – Assisteert koper bij het uitonderhandelen van de beste prijs; – Assisteert koper bij het organiseren van het transport van de goederen; – Consolideren van leveringen van verschillende verkopers; – Voorbereiden van de facturen.	– Zoeken van afnemers; – Opvragen van orders van potentiële kopers voor leveranciers; – Ter beschikking stellen en presenteren van monsters van de goederen van de leverancier; – Organiseert transport, verzekering, opslag van de goederen voor de leverancier; – Assisteert leverancier bij het gereedmaken van exportdocumenten; – Assisteert leverancier bij het gereedmaken van exportfacturen.

Tabel 11.1 Gebruikelijke inkoopcommissie- en verkoopcommissiediensten

Doorslaggevend voor het aanmerken van een dienst als inkoopcommissiedienst is of de diensten zijn verricht ter vertegenwoordiging van de koper van de ingevoerde goederen bij het sluiten van een verkoopcontract.[27] Om dit te toetsen moet worden voldaan aan een tweetal voorwaarden, te weten i) is sprake van een bonafide relatie tussen de agent en de koper en ii) oefent de koper een zekere mate van controle uit over de agent. Op deze voorwaarden wordt nader ingegaan in respectievelijk de onderdelen 11.2.4.3 en 11.2.4.4.

Indien een agent een dienst verricht die meer omvattend is dan een gebruikelijke inkoopcommissiedienst, heeft dat in mijn optiek niet per definitie als consequentie dat de agent niet langer de functie van inkoopagent vervuld voor zover aan voorgaande voorwaarde wordt voldaan. Diensten die verder gaan dan inkoopcommissiediensten moeten worden afgewogen tegenover de overige door de agent verrichte diensten. Indien het zwaartepunt van het dienstenpakket ligt op de gebruikelijke inkoopcommissiediensten, kan in mijn optiek de betaalde commissie als geheel kwalificeren als niet belastbare inkoopcommissie. Ligt het zwaartepunt juist op verkoopcommissiediensten, dan zal het gehele dienstenpakket naar mijn mening kwalificeren als belastbare verkoopcommissie.

11.2.3.3.2 Transport van goederen

Vanuit Europeesrechtelijk perspectief lijkt (het assisteren bij) het organiseren van het transport niet zondermeer aangemerkt te kunnen worden als commissiedienst. Uit het *The Shirtmakers BV tegen Staatssecretaris van Financiën*-arrest van het Hof van Justitie zou namelijk kunnen worden afgeleid dat dergelijke diensten kwalificeren als hoofd- en

27 Canadian International Trade Tribunal of 27 juli 2000, nr. AP-98-099 (Sherson Marketing Corporation).

nevenkosten die betrekking hebben op het vervoer van de goederen en als zodanig onderdeel moeten uitmaken van de douanewaarde.[28] Ik licht dat hierna nader toe.

The Shirtmakers importeert textielgoederen uit Azië. Voor het vervoer, de opslag van de textielgoederen in Nederland en het vervullen van diverse invoerformaliteiten maakt The Shirtmakers gebruik van de diensten verleend door Fracht FWO BV. De vergoeding die Fracht FWO BV aan The Shirtmakers in rekening brengt bestaat deels uit een doorbelasting van de kosten die de feitelijke vervoerders aan Fracht FWO BV in rekening hebben gebracht, vermeerderd met een winstopslag/vergoeding voor haar tussenkomst. Fracht FWO BV heeft geen uitdrukkelijk onderscheid gemaakt tussen de in rekening gebrachte kosten (lees: onderscheid tussen de doorbelaste kosten die verband houden met het feitelijk vervoer en de winstopslag). In het douanerecht is vastgesteld dat vervoersdiensten tot aan het douanegebied van de Europese Unie in aanmerking genomen moeten worden voor het bepalen van de douanewaarde. Het begrip 'kosten van vervoer' omvat, hoewel niet gedefinieerd in de wetgeving, alle hoofd- en nevenkosten die verband houden met het vervoer van de goederen naar het douanegebied van de Europese Unie.[29] Het Hof van Justitie oordeelt dat 'kosten van vervoer' niet alleen betrekking heeft op kosten die verband houden met het feitelijk vervoer van de goederen naar het douanegebied van de Europese Unie, maar ook met de kosten die verband houden met de overbrenging van de goederen naar het douanegebied van de Unie. Het Hof van Justitie overweegt dat dit oordeel recht doet aan de "[…] *doelstellingen van de regeling van de Unie inzake de vaststelling van de douanewaarde. Volgens vaste rechtspraak van het Hof heeft deze regeling namelijk tot doel een billijk, uniform en neutraal systeem in te voeren dat het gebruik van willekeurige of fictieve douanewaarden uitsluit. De douanewaarde moet dus de werkelijke economische waarde van een ingevoerd goed weergeven en rekening houden met alle elementen van dat goed die een economische waarde vertegenwoordigen* […]".[30] Volgens het Hof van Justitie maakt het in dat kader niet uit tot welke categorie van de door het nationale recht omschreven overeenkomsten de overeenkomst tussen The Shirtmakers en Fracht FWO BV behoort.[31] 'Kosten van vervoer' is namelijk een autonoom Unierechtelijk begrip.

Ik ben een genuanceerdere mening toegedaan. Indien het organiseren van het vervoer door The Shirtmakers zelf zou zijn geregeld, zouden de kosten niet in aanmerking worden genomen voor het bepalen van de douanewaarde. Door dit uit te besteden aan Fracht FWO BV zou dit, gelet op de overwegingen van het Hof van Justitie, anders zijn, omdat de kosten dan als 'kosten van vervoer' worden aangemerkt. Dit is opmerkelijk, omdat met dit onderscheid de belastbaarheid afhankelijk wordt gesteld van de vraag of het organiseren van het transport *in-house* wordt geregeld of door tussenkomst van een expediteur. Om een dergelijk onderscheid in belastbaarheid te voorkomen en de neutraliteit van het

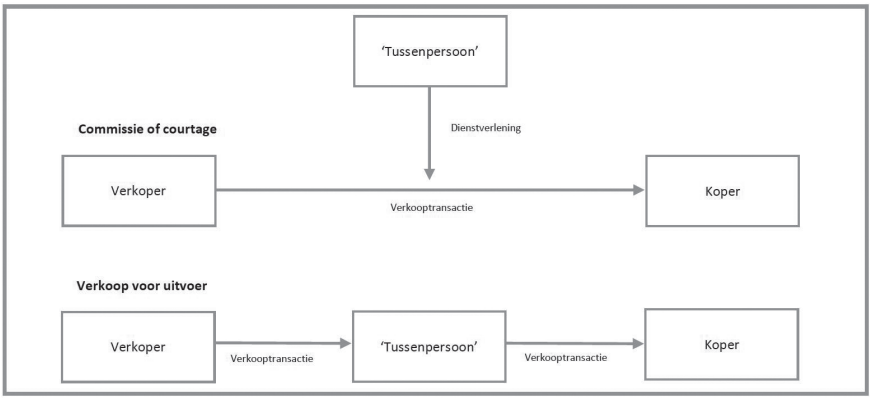
28 HvJ EU 11 mei 2017, nr. C-59/16 (The Shirtmakers BV tegen Staatssecretaris van Financiën), ECLI:EU:C:2017:362.
29 HvJ EEG 6 juni 1990, nr. C-11/89 (Unifert Handels GmbH tegen Hauptzollamt Münster), ECLI:EU:C:1990:237.
30 HvJ EU 11 mei 2017, nr. C-59/16 (The Shirtmakers BV tegen Staatssecretaris van Financiën), ECLI:EU:C:2017:362, r.o. 28.
31 HvJ EU 11 mei 2017, nr. C-59/16 (The Shirtmakers BV tegen Staatssecretaris van Financiën), ECLI:EU:C:2017:362, r.o. 29.

douanewaardestelsel te bewaken, moet het organiseren van het transport naar mijn mening onder voorwaarden als inkoopcommissiedienst worden aangemerkt. Deze voorwaarden luiden als volgt. Ten eerste moeten de kosten die verband houden met het *organiseren* van het vervoer uitdrukkelijk worden onderscheiden van de kosten die betrekking hebben op het *feitelijk vervoer* van de goederen naar het grondgebied van de Europese Unie. Ten tweede moet rekening worden gehouden met de werkelijke functie van een agent om op die manier de eerdergenoemde doelstellingen in acht te nemen, die beantwoorden aan de eisen van de handelspraktijk. Dat houdt in dat de dienstverlener zich ertoe verbindt om bij het vervoer te bemiddelen (overeenkomst van expeditie), in plaats van zich jegens de koper te verbinden in de zin dat hij zorgdraagt voor het vervoer zonder dat de koper zicht heeft op welke partij het feitelijk vervoer verzorgd (overeenkomst van goederenvervoer). De werkelijke functie hangt derhalve af van de gesloten overeenkomst. Anders dan het Hof van Justitie stelt, ben ik derhalve dan ook van mening dat de categorie overeenkomsten waartoe de overeenkomst tussen koper en dienstverlener behoort, van belang kan zijn om een onderscheid aan de brengen tussen diensten die worden aangemerkt als 'kosten van vervoer' en commissiediensten. Tot slot, ten derde, moet de bemiddelingsdienst bij het vervoer worden verricht ten behoeve van de koper van de goederen om de dienst als inkoopcommissiedienst te kwalificeren.

11.2.3.4 Onderscheid 'verkoop (voor uitvoer)' en 'commissies en courtages'

11.2.3.4.1 Inleiding

Ten aanzien van de vergoeding die door de tussenpersoon wordt berekend, moet vastgesteld worden of deze is aan te merken als een 'verkoop (voor uitvoer)' of 'commissie of courtage'. Het onderscheid, zoals in onderdeel 11.2.3.2 toegelicht, is in figuur 11.1 gevisualiseerd. Bij een commissie of courtage neemt de tussenpersoon deel aan het afsluiten van de koopovereenkomst door de verkoper of koper te vertegenwoordigen. Voor het bepalen van de douanewaarde overeenkomstig de transactiewaarde is de vergoeding in een dergelijk geval belastbaar als sprake is van een verkoopcommissie en niet belastbaar als sprake is van een inkoopcommissie. Indien de tussenpersoon juridisch eigendom en/of financieel risico over de goederen krijgt, handelt hij in wezen zelf als koper en wederverkoper. Er is in een dergelijk geval in douanerechtelijke zin sprake van twee opeenvolgende verkopen waarbij de laatste verkoop voor uitvoer de grondslag vormt voor het bepalen van de douanewaarde als deze overeenkomstig de transactiewaarde van de ingevoerde goederen wordt vastgesteld (hoofdstuk 9).



Figuur 11.1 – Onderscheid 'verkoop (voor uitvoer)' en 'commissies en courtages

In de hiernavolgende arresten *Hauptzollamt Karlsruhe tegen Gebrüder Hepp GmbH & Co. KG* en *Clothes Line Apparel* van respectievelijk het Hof van Justitie en het Canadian International Trade Tribunal wordt nader ingegaan op het verschil tussen een vergoeding die een agent in rekening brengt en wordt aangemerkt als 'verkoop (voor uitvoer)' en een vergoeding die als (inkoop)commissie of courtage kwalificeert. Uit beide zaken volgt dat voor het onderscheid niet zozeer de bewoordingen in de contracten van belang zijn als wel de werkelijke functie die de vertegenwoordiger vervuld. Ik licht de zaken hieronder nader toe in respectievelijk de onderdelen 11.2.3.4.2 en 11.2.3.4.3. Daaropvolgend worden de overwegingen die van doorslaggevende betekenis zijn voor het aanmerken van een vergoeding van een 'tussenpersoon' als verkoop (voor uitvoer) of een commissie of courtage samengevat in onderdeel 11.2.3.4.4. Ook komen de omstandigheden die een aanleiding vormen om een vergoeding ofwel aan te merken als verkoop (voor uitvoer) ofwel als commissie of courtage in dat onderdeel aan bod.

11.2.3.4.2 Hauptzollamt Karlsruhe tegen Gebrüder Hepp GmbH & Co. KG[32]

In onderdeel 7.4.2.3.3 is reeds bij dit arrest stilgestaan. Kortgezegd overweegt het Hof van Justitie dat voor de beoordeling of sprake is van een agent gekeken moet worden naar – een en ander in het licht van de gebruiken in de handelspraktijk – de werkelijke functie die de vertegenwoordiger uitoefent en aan wie het financiële risico over de ingevoerde goederen toekomt.[33] Dat de agent in kwestie (Novimex) in eigen naam optrad doet niet af aan het feit dat hij, de daadwerkelijke feiten en omstandigheden gewogen, optrad als (indirecte) vertegenwoordiger. Ook het gegeven dat de agent de in rekening gebrachte prijs heeft doorgefactureerd en separaat een vergoeding in rekening heeft gebracht maakt

32 HvJ EEG 25 juli 1991, nr. C-299/90 (Hauptzollamt Karlsruhe tegen Gebrüder Hepp GmbH & Co. KG.), ECLI:EU:C:1991:334. In onderdeel 7.4.2.3.3 is reeds bij dit arrest stil gestaan.

33 HvJ EEG 25 juli 1991, nr. C-299/90 (Hauptzollamt Karlsruhe tegen Gebrüder Hepp GmbH & Co. KG.), ECLI:EU:C:1991:334, r.o. 13.

dit niet anders.[34] Het Hof van Justitie laat zich, mijns inziens terecht, niet leiden door 'de papieren werkelijkheid', maar stelt dat de werkelijke situatie bepalend is. Het Hof van Justitie sluit daarmee aan bij de uitgangspunten van het douanewaardesysteem waarbij aansluiting wordt gezocht bij de gebruiken in de handelspraktijk.

11.2.3.4.3 Clothes Line Apparel[35]

Clothes Line Apparel (CLA) geeft diverse kledingartikelen voorzien van een Diesel-logo ten invoer aan in Canada. CLA betaalt een vergoeding aan Diesel U.S.A. Inc. (Diesel U.S.A.), waarvan CLA stelt dat een deel van de vergoeding kwalificeert als inkoopcommissie en een deel als royaltybetaling. CLA voert aan dat de gehele vergoeding niet in aanmerking genomen moet worden voor het bepalen van de transactiewaarde. Aan de hand van een onderzoek naar de zakelijke relatie tussen CLA en Diesel U.S.A., waaronder diverse verklaringen van medewerkers van de betrokken partijen, analyseert het Canadian International Trade Tribunal of de vergoeding kwalificeert als '(inkoop)commissie of courtage' of als 'verkoop voor uitvoer'. Tevens buigt het Canadian International Trade Tribunal zich over de vraag of de royaltybetaling in aanmerking genomen moet worden voor het bepalen van de transactiewaarde.

Ten tijde dat de litigieuze invoertransacties plaatsvonden, lag er geen '*buying agreement*' ten grondslag aan de relatie tussen CLA en Diesel U.S.A. Wel was een oude overeenkomst overgelegd waarvan werd aangevoerd dat de daarin opgenomen afspraken nog steeds golden. Uit de verklaringen van vertegenwoordigers van Diesel U.S.A. en Diesel Canada Inc.[36] bleek echter dat de in de oude '*buying agreement*' opgenomen bepalingen geen recht meer deden aan de feitelijke functie van Diesel U.S.A. Het Canadian International Trade Tribunal oordeelde daarop dat Diesel U.S.A. in feite partij is bij de verkoopovereenkomst en er zodoende sprake is van een 'verkoop voor uitvoer'. De overwegingen die het Canadian International Trade Tribunal daaraan ten grondslag lijkt te leggen zijn gelegen in:

i. De wijze van factureren;
ii. De naamgeving op de facturen;
iii. Wie de verzekerde is ten aanzien van de ingevoerde goederen; en
iv. De verdeling van de beslissingsbevoegdheid bij belangrijke beslissingen.

Ik licht dat hieronder nader toe.

i. De wijze van factureren

In casu factureren de fabrikanten aan Diesel U.S.A. en factureert Diesel U.S.A. aan CLA tegen hetzelfde bedrag vermeerderd met een royaltyvergoeding van 8%. De vergoeding van Diesel U.S.A. aan CLA, onder de noemer 'inkoopcommissie', wordt in de regel separaat gefactureerd. Het Canadian International Trade Tribunal stelt dat in een koper-agentstructuur de wijze van factureren eenvoudiger kan door fabrikanten een factuur rechtstreeks aan

34 Zie in gelijke zin Commentary 17.1. Buying commissions. (Adopted, 20th Session, 12 October 1990, 36.280), onderdeel 13.
35 Canadian International Trade Tribunal 14 juli 2008, Appeal no. AP-2007-006 (Clothes Line Apparel).
36 CLA bleek inmiddels door te gaan onder de naam Diesel Canada Inc. en onderdeel uit te maken van het Dieselconcern.

CLA te laten uitreiken. Deze wijze van factureren wordt derhalve gezien als aanwijzing om Diesel U.S.A. aan te wijzen als verkoper in plaats van inkoopagent. Naar mijn mening zou dit in de Europese Unie ook slechts als aanwijzing worden aangemerkt gelet op het *Hauptzollamt Karlsruhe tegen Gebrüder Hepp GmbH & Co. KG*-arrest.

De betalingstermijnen van de twee facturen lijken in deze zaak wel een doorslaggevende rol te spelen bij de overweging of sprake is van een '(inkoop)commissie of courtage' of 'verkoop voor uitvoer'. De betalingstermijn van de facturen die Diesel U.S.A. krijgt uitgereikt is korter dan de facturen die zij uitreikt aan CLA. Daardoor krijgt Diesel U.S.A. in theorie de mogelijkheid om winst te behalen op basis van het daaruit volgende liquiditeitsvoordeel. Daarbij komt dat bij een koper-agentstructuur de rechten en verplichtingen opgelegd door de fabrikant de juridische positie van CLA rechtstreeks zouden moeten aantasten. Nu de rechten en verplichtingen door tussenkomst door Diesel U.S.A. worden gewijzigd, volgt daaruit dat sprake is van twee verkoopcontracten met ieder zijn eigen algemene voorwaarden. De wijze van factureren in deze zaak geeft in mijn optiek separaat beschouwd al aanleiding om Diesel U.S.A. aan te merken als partij bij het contract.[37]

ii. De naamgeving op de facturen
De facturen (en interne inlichtingen) van de fabrikanten vermelden Diesel U.S.A. als koper en CLA 'slechts' als geadresseerde hetgeen het Canadian International Trade Tribunal aanmerkt als een aanwijzing dat Diesel U.S.A. feitelijk optreedt als verkoper in plaats van als inkoopagent. In de Europese Unie zou dit, gelet op wederom het *Hauptzollamt Karlsruhe tegen Gebrüder Hepp GmbH & Co. KG*-arrest, 'slechts' een aanwijzing zijn.

iii. Wie de verzekerde is ten aanzien van de ingevoerde goederen
Diesel U.S.A. stond aangemerkt als verzekerde op de verzekeringsovereenkomst van CLA. Daaruit volgt, aldus het Canadian International Trade Tribunal, dat Diesel U.S.A. kennelijk verzekerbaar belang in de goederen heeft en (gedeeltelijk) een financieel risico draagt bij de eventuele beschadiging of verlies van de ingevoerde goederen. Het financiële risico dat Diesel U.S.A. daarmee loopt is in mijn optiek net als het verschil in betalingstermijnen van doorslaggevende betekenis voor het aanmerken van Diesel U.S.A. als partij bij het verkoopcontract.

iv. De verdeling van de beslissingsbevoegdheid bij belangrijke beslissingen
Diesel SpA, een entiteit die net als Diesel U.S.A. deel uitmaakt van het Dieselconcern, selecteert de prijzen die aan CLA worden voorgelegd, heeft finale zeggenschap over het selecteren van de fabrikanten en controleert of de goederen de juiste kwaliteiten en karakteristieken hebben. Dit lijkt een aanwijzing om Diesel U.S.A. aan te merken als partij bij het verkoopcontract, maar is naar mijn mening niet van doorslaggevende betekenis. Deze zienswijze hangt samen met het feit dat CLA de vrijheid behoudt om zelfstandig te beslissen om al dan niet een verkoop aan te gaan.

37 Zie voor een tegengestelde zienswijze: Canadian International Trade Tribunal of 16 September 1993, nrs. AP-92-193 and AP-92-215 (Radio Shack).

11.2.3.4.4 Overweging met doorslaggevende betekenis of een aanleiding voor nader onderzoek

De overgang van een juridische titel en/of de verkrijging van financieel risico over de ingevoerde goederen lijken mij, gelet ook op de arresten *Hauptzollamt Karlsruhe tegen Gebrüder Hepp GmbH & Co. KG* en *Clothes Line Apparel*, van doorslaggevende betekenis voor het onderscheid tussen commissies en courtages enerzijds en het aanmerken van een vergoeding als verkoop (voor uitvoer) anderzijds. Dat wil zeggen dat wanneer de juridische titel en/of het financiële risico overgaat op de 'tussenpersoon' de vergoeding zelfstandig wordt aangemerkt als verkoop (voor uitvoer).

Er zijn ook omstandigheden die aanleiding vormen voor een vermoeden dat sprake is van een verkoop (voor uitvoer) in plaats van een commissiedienst. Het niet rechtstreeks factureren van de verkoper aan de koper, de naamgeving op de facturen en de beslissingsbevoegdheid bij het maken van belangrijke beslissingen zoals blijkt uit het *Hauptzollamt Karlsruhe tegen Gebrüder Hepp GmbH & Co. KG*-arrest vormen een aanleiding om te vermoeden dat in wezen sprake is van een verkoop (voor uitvoer) in plaats van een commissiedienst. Ook de situatie dat de agent voor eigen behoefte een zelfstandige onderneming drijft, hij volledige vrijheid heeft in de hoeveelheid aan te kopen goederen van de verkoper en de verkoper en koper geen direct contact hebben vormt een aanleiding om te vermoeden dat sprake is van een verkoop (voor uitvoer) in plaats van een commissiedienst.[38] In bepaalde operationele structuren is de agent tevens de licentiegever van het ingevoerde goed.[39] Dat kan een aanleiding zijn voor verder onderzoek naar of deze persoon tevens de eigendom over de goederen toekomt en als zodanig partij is bij het verkoopcontract. Dit hoeft echter niet noodzakelijkerwijs het geval te zijn. Voornoemde omstandigheden zijn in mijn optiek afzonderlijk beschouwd niet doorslaggevend om een vergoeding als (inkoop)commissie of courtage dan wel verkoop (voor uitvoer) aan te merken, echter, vormen een aanleiding voor nader onderzoek en spelen naar gelang de weging van de overige feiten en omstandigheden een rol van betekenis bij het maken van een afweging of een door een agent in rekening gebrachte vergoeding aangemerkt moet worden als (inkoop)commissie of courtage dan wel als verkoop (voor uitvoer).

11.2.4 Onderscheid tussen inkoop- en verkoopcommissies

11.2.4.1 Inleiding

Indien wordt aangenomen dat een vergoeding aangemerkt moet worden als (inkoop) commissie of courtage, speelt de vraag wanneer een inkoopcommissie zich onderscheid van een 'gewone' commissie of courtage. Dit onderscheid is van belang omdat inkoopcommissies niet belastbaar zijn in tegenstelling tot verkoopcommissies die aan de transactiewaarde moet worden toegevoegd (voor zover daarin niet reeds begrepen) voor het bepalen

38 U.S. Customs and Border Protection, *What every member of the trade community should know about: buying and selling commissions*, October 2006 (https://www.cbp.gov/sites/default/files/assets/documents/2016-Apr/icp004r2_3.pdf (gecheckt op 8 januari 2021)), p. 11.

39 Canadian International Trade Tribunal of 27 juli 2000, nr. AP-98-002 (Sherson Marketing Corporation).

van de douanewaarde. In dat kader zijn in onderdeel 11.2.3.3 reeds de gebruikelijke commissiediensten genoemd waarbij een onderscheid is gemaakt tussen inkoop- en verkoopcommissiediensten. In dit onderdeel wordt nader ingegaan op de internationale en Unierechtelijke grondslagen voor het aanmerken van een agent als inkoopagent (onderdeel 11.2.4.2). In dat kader moet worden opgemerkt dat wettelijk slechts in beperkte mate richting is gegeven aan het onderscheid tussen een 'gewone' commissie of courtage en een inkoopcommissie. Een en ander zal naar de feiten en omstandigheden van elk individueel geval getoetst moeten worden. Het Canadian International Trade Tribunal heeft hierover in de zaak *Radio Shack* opgemerkt:[40]

> "[…] *that no single rule or principle can be enunciated to encompass all situations that can arise since the activities of a buying agent may go further than those contemplated in a legal agreement, and these must be open to review by customs authorities*."

Desalniettemin meen ik dat voor het maken van het onderscheid twee cumulatieve voorwaarden van belang zijn om in ogenschouw te nemen, die ik, zoals hierna nader wordt uitgewerkt, ontleen aan instrumenten van de WDO, jurisprudentie en een beperkt aantal wettelijke bronnen. Als eerste voorwaarde geldt dat sprake moet zijn van een bonafide relatie tussen de agent en de koper (onderdeel 11.2.4.3). Daarnaast moet, ten tweede, door de koper een zekere mate van controle worden uitgeoefend over de agent (onderdeel 11.2.4.4).

11.2.4.2 Internationale en Unierechtelijke grondslagen voor het aanmerken van een agent als inkoopagent

Het begrip inkoopcommissie is in artikel 5, lid 41, DWU als volgt gedefinieerd:[41]

> "[…] *de door een importeur aan een agent betaalde vergoedingen voor zijn vertegenwoordiging bij de aankoop van goederen waarvan de waarde dient te worden bepaald*."

In Explanatory note 2.1 van de Technische commissie douanewaarde van de WDO wordt onderscheid aangebracht tussen verkoop- en inkoopagenten. Criteria die daarbij worden aangelegd zijn de naamgeving van de betaling (verkoop- vs. inkoopcommissie), de wijze en condities van de betaling alsmede wie uiteindelijk de betaling voldoet. Indien de betaling wordt voldaan door de verkoper, wordt deze aangemerkt als commissie en courtage. De vergoeding moet dan in aanmerking worden genomen voor het bepalen van de douanewaarde en separaat worden bijgeteld indien deze nog niet in de betaalde of te betalen prijs is opgenomen.[42] Bij een inkoopcommissie wordt de betaling voldaan door de koper van de goederen en als zodanig niet in aanmerking genomen voor het bepalen van de douanewaarde.

Uit de in artikel 5, lid 41, DWU geformuleerde definitie volgt alleen aan wie de betaling moet toekomen en dat het moet gaan om vertegenwoordigingsdiensten. De onderliggende

40 Canadian International Trade Tribunal of 16 september 1993, nrs. AP-92-193 and AP-92-215 (Radio Shack).

41 Artikel 8, lid 1, onderdeel a, ten eerste, CVA.

42 Zie voor het onderscheid in de wijze waarop de betaling is vormgegeven: Canada Border Services Agency, 24 November 2014, Commissions and Brokerage, Memorandum D13-4-12, i.h.b. onderdeel 3.

cumulatieve voorwaarden, die in onderdeel 11.2.4.1 zijn benoemd, volgen niet uit voornoemd wetsartikel. Wel kunnen deze voorwaarden impliciet worden afgeleid uit Commentary 17.1 van de Technische commissie douanewaarde van de WDO.[43] Ten aanzien van de eerste voorwaarde – bonafide koper-agentrelatie – wordt in Commentary 17.1 opgemerkt:

> "*The agency contracts should accurately reflect the terms of the agreement between the buyer and the agent and other documentary evidence such as purchase orders, telexes, letters of credit, correspondence, etc. which clearly supports bona fides of the agency contract are to be produced should Customs so request*."

De tweede voorwaarde – een zekere mate van controle over de agent – lijkt besloten te liggen in de volgende passage:

> "*Another factor to be examined is the relationship, within the meaning of Article 15.4, of the parties involved in the transaction*."

De reden dat ik aanneem dat de tweede voorwaarde uit voornoemde passage is af te leiden, houdt verband met de verwijzing naar artikel 15, lid 4, WTO CVA. Dit wetsartikel geeft weer wanneer in het douanerecht sprake is van verbonden partijen. Verbondenheid in het douanerecht kan volgen uit een familieband of uit de zeggenschap of controle die een partij over de ander heeft.[44] Er zal derhalve ook onderzocht moeten worden in hoeverre de koper controle heeft over de agent.

11.2.4.3 Bonafide relatie agent en koper

Voor het bepalen of sprake is van een inkoopcommissie, moet ten eerste sprake zijn van een bonafide relatie tussen agent en koper. Daarbij moet in principe worden uitgegaan van de contractuele afspraken tussen de betrokken partijen. Het gaat daarbij om alle relevante documenten die inzicht geven in het type diensten die de agent aan de koper verleend.[45] Het gaat dan om documenten als het koper-agentcontract, maar ook bijvoorbeeld om verkooporders, kredietbrieven en berichtenverkeer tussen koper en agent.[46] Voor het duiden van de koper-agentstructuur moet niet alleen naar de contractuele betrekkingen worden gekeken, maar ook naar de feitelijke gedragingen.[47] De door de agent verrichte diensten, zoals genoemd in onderdeel 11.2.3.3.1, kunnen een aanleiding vormen voor het vermoeden dat sprake is van een bonafide koper-agentrelatie. Het Canadian International Trade Tribunal overweegt in dat kader:[48]

---

43 Commentary 17.1. Buying commissions. (Adopted, 20th Session, 12 October 1990, 36.280), onderdeel 13.

44 Over een nadere uiteenzetting van het begrip 'verbonden partijen' zie onderdeel 7.5.4.2.

45 Commentary 17.1. Buying commissions. (Adopted, 20th Session, 12 October 1990, 36.280), onderdeel 5.

46 Commentary 17.1. Buying commissions. (Adopted, 20th Session, 12 October 1990, 36.280), onderdeel 6.

47 Conclusie A-G Tesauro van 28 maart 1990, nr. C-11/89 (Unifert Handels GmbH tegen Hauptzollamt Münster), ECLI:EU:C:1990:150, r.o. 10, HvJ EEG 25 juli 1991, nr. C-299/90 (Hauptzollamt Karlsruhe tegen Gebrüder Hepp GmbH & Co. KG.), ECLI:EU:C:1991:334, r.o. 13, Canadian International Trade Tribunal of 16 September 1993, nrs. AP-92-193 and AP-92-215 (Radio Shack).

48 Canadian International Trade Tribunal of 16 september 1993, nrs. AP-92-193 and AP-92-215 (Radio Shack).

> "[…] *that a legitimate purchasing agency relationship can involve activities that are substantially broader than those that might be accomplished by merely establishing an office abroad or sending an employee as a representative of the importer.*"

Er bestaat geen limitatieve lijst met voorwaarden waaraan getoetst moet worden om te bepalen of sprake is van een bonafide relatie tussen agent en koper. Dit moet voor elke casus afzonderlijk worden getoetst waarbij de hierna toe te lichten factoren een aanleiding kunnen vormen voor het vermoeden van het bestaan van een bonafide relatie:[49]

i. De importeur kan de goederen aankopen van de fabrikant zonder inmenging van de agent;
ii. De agent is niet verbonden aan de verkoper van de goederen;
iii. Er wordt beschikt over transactiedocumentatie;
iv. De diensten van de agent komen ten goede aan de importeur (koper) van de goederen;
v. De agent draagt geen risico ten aanzien van de ingevoerde goederen;
vi. De commissie komt niet ten goede aan de verkoper/fabrikant; en
vii. Transparantie.

Voornoemde factoren moeten in onderlinge samenhang worden beoordeeld. In het hiernavolgende worden de factoren nader toegelicht.

i. De importeur kan de goederen aankopen van de fabrikant zonder inmenging van de agent
Deze aanwijzing houdt in dat de importeur de vrijheid behoudt om zonder inmenging van de agent de goederen aan te kopen. Dat brengt met zich dat de importeur de goederen van de fabrikant moet kunnen aankopen zonder gebruik te maken van de diensten van de agent.[50]

ii. De agent is niet verbonden aan de verkoper van de goederen
Voor de toets of de agent verbonden is aan de verkoper moet worden aangesloten bij artikel 127 UDWU (artikel 15, lid 3 WTO CVA zoals aangehaald in Commentary 17.1 Technische commissie van de WDO). In dit artikel is het begrip verbonden partijen gedefinieerd. Hieruit volgt dat naast een aandelenbelang of een familiaire relatie, de verbondenheid van partijen ook kan volgen uit de zeggenschap die een partij over de andere heeft.

Mocht de agent een bescheiden aandelenbelang hebben in de verkoper, dan hoeft dat mijns inziens er niet per definitie toe te leiden dat wordt aangenomen dat de agent verbonden is met de verkoper. Dit blijkt alleen al uit artikel 127, lid 1, onderdeel d, UDWU waarin is opgenomen dat sprake moet zijn van een aandelenbelang van ten minste 5% om te kunnen spreken over verbonden partijen. Het Federal Court of Australia merkt in de zaak *Kia Australia Pty Ltd v CEO of Customs*[51] op dat al zou het aandelenbelang ertoe

49 Commentary 17.1. Buying commissions. (Adopted, 20th Session, 12 October 1990, 36.280), onderdelen 10 e.v., Canadian International Trade Tribunal of 16 september 1993, nrs. AP-92-193 and AP-92-215 (Radio Shack). In laatstgenoemde zaak worden de volgende aspecten genoemd: *(a) uses its own funds for, and assumes risk in respect of, the payment of the imported goods; (b) acts for its own account and/or assumes a proprietary interest in the goods; (c) has a relationship with the seller; and (d) concludes a contract and reinvoices the importer, distinguishing the price of the goods and its fee*.

50 Zie bijvoorbeeld: U.S. Court of International Trade 28 January 1988, nrs. 83-5-00678 en 83-6-00842 (Rosenthal-Netter, Inc. v. United States).

51 Federal Court Appeal Australia 1 september 1998, nr. 381 of 1997 (Kia Australia Pty Ltd v CEO of Customs).

leiden dat sprake is van een verbondenheid, er nog steeds moet worden nagegaan of de verbondenheid verband houdt met de ingevoerde goederen voor de beoordeling of sprake is van een bonafide koper-agentrelatie.

iii. Er wordt beschikt over transactiedocumentatie
De agent en koper van de goederen hebben de bewijslast voor het aantonen van een bonafide relatie. Indien geen transactiedocumentatie voorhanden is, tast dit de bewijspositie aan, omdat dan met behulp van andere middelen aangetoond moet worden dat sprake is van een bonafide relatie. Partijen zijn vrij om alle documenten te overleggen waaruit huns inziens de bonafide relatie tussen agent en koper volgt. Zoals eerder aangegeven kan het bijvoorbeeld gaan om documenten zoals het koper-agentcontract, maar ook om verkooporders, kredietbrieven en berichtenverkeer tussen koper en agent. Leidend is echter de werkelijke situatie. De 'papieren werkelijkheid' vormt, zoals volgt uit het *Hauptzollamt Karlsruhe tegen Gebrüder Hepp GmbH & Co. KG*-arrest (onderdeel 11.2.3.4.2), slechts een aanleiding voor een vermoeden dat sprake is van een bonafide relatie tussen de agent en koper. De werkelijke situatie kan volgen uit bijvoorbeeld verklaringen van medewerkers werkzaam bij de agent of koper zoals het geval in het *Clothes Line Apparel*-arrest (onderdeel 11.2.3.4.3).

iv. De diensten van de agent komen ten goede aan de importeur (koper) van de goederen
Een inkoopagent vertegenwoordigt de importeur (koper) van de ingevoerde goederen. De diensten moeten in het kader van de vertegenwoordiging worden verricht ten gunste van de importeur (koper). Indien de diensten (ten dele) worden verricht ten gunste van de verkoper, is geen sprake van een inkoopcommissie. Voor de vraag of wordt gehandeld in het belang van de koper, lijkt het niet uit te maken dat de agent groter is dan de koper die wordt vertegenwoordigd en – afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het geval – dat de vergoeding van de agentdiensten hoger zijn dan de inkoopprijs van de ingevoerde goederen.[52] Ook maakt het voor de beoordeling of sprake is van een bonafide koper-agentrelatie in beginsel niet uit dat de agent tevens de licentiegever is en uit dien hoofde royaltybetalingen ontvangt voor de ingevoerde goederen van de koper die hij vertegenwoordigt.[53] Dit kan overigens in mijn optiek wel problemen opleveren voor de vaststelling of is voldaan aan de tweede voorwaarde – zekere mate van controle over de agent – zoals nader toegelicht in onderdeel 11.2.4.4. Indien de transparantie is gewaarborgd, kan een agent nog steeds in het belang van een koper handelen als hij ook andere kopers vertegenwoordigd (zie punt zeven).[54]

Een voorbeeld waarin de diensten niet (enkel) ten goede komen aan de koper is beschreven in HQ ruling 1561151. In voornoemde ruling oordeelde het CBP dat een agent niet (enkel) handelde in het belang van de koper, omdat de agent te betrokken was geraakt bij het productieproces. De agent verrichte taken als het plaatsen van de inkooporders, het houden van toezicht op de productie, de inspectie en het transport van de goederen naar de koper.

52 Canadian International Trade Tribunal of 27 juli 2000, nr. AP-98-098 (Sherson Marketing Corporation).
53 Canadian International Trade Tribunal of 27 juli 2000, nr. AP-98-002 (Sherson Marketing Corporation).
54 Canadian International Trade Tribunal of 27 juli 2000, nr. AP-98-097 (Sherson Marketing Corporation).

Om deze diensten te kunnen vervullen bracht de agent veelvuldig een bezoek aan de fabriek van de verkoper en bezocht hij met regelmaat onderaannemers om de verschillende productieprocessen te kunnen monitoren. Voor de diensten bracht de agent een vergoeding van 25% van de FOB-prijs van de ingevoerde goederen in rekening. Het CBP oordeelde dat, de feiten en omstandigheden gewogen, de agent niet optrad als inkoopagent. Wat daarbij meespeelde was dat de agent de commerciële documenten namens de verkoper tekende, het e-mailadres van de verkoper gebruikte en kantoor hield op het terrein van de verkoper. Ik meen dat de hoogte van de vergoeding hier ook een rol heeft gespeeld.

v. De agent draagt geen risico ten aanzien van de ingevoerde goederen
Een inkoopagent loopt geen risico ten aanzien van de ingevoerde goederen. Risico kan zich uiten doordat een agent financieel risico loopt bij eventuele beschadiging of verlies van goederen. Vaststelling of een agent een dergelijk risico loopt kan bijvoorbeeld volgen uit de contracten die de koper van de goederen en de agent hebben gesloten. Een andere aanwijzing dat de agent een zeker risico loopt volgt uit de situatie dat de agent een verzekerbaar belang heeft in de goederen zoals aan de hand was in het *Clothes Line Apparel*-arrest (onderdeel 11.2.3.4.3). Daarnaast kan het risico volgen uit de wijze van betalen. Indien er geen rechtstreekse betaling plaatsvindt door de koper aan de verkoper, maar de betaling via de agent plaatsvindt, loopt de agent mogelijk een financieel risico. Dit is bijvoorbeeld het geval als de verkoper de agent aansprakelijk kan stellen voor het niet nakomen van de betalingsverplichting die voortvloeit uit de verkoop van de goederen tussen verkoper en koper.

vi. De commissie komt niet ten goede aan de verkoper/fabrikant
Indien de commissie ten goede komt aan de verkoper/fabrikant, wordt de commissie aangemerkt als verkoopcommissie. De commissie kan op verschillende manieren ten goede komen aan de verkoper/fabrikant. Ten eerste kan de koper rechtstreeks (een deel van) de vergoeding overmaken aan de verkoper/fabrikant. Dit speelde bijvoorbeeld in de zaak *Unifert Handels GmbH tegen Hauptzollamt Münster* waar Unifert Handels GmbH separaat een aankoopcommissie door de verkoper in rekening gebracht kreeg waarmee de administratieve en andere algemene kosten werden vergoed.[55] Het Hof van Justitie overwoog daarover dat deze kosten in de werkelijke betaalde of te betalen prijs moeten worden begrepen. Daarnaast, ten tweede, kan de agent (een deel van) de ontvangen commissie doorspelen aan de verkoper van de goederen waardoor de commissie eveneens als verkoopcommissie wordt aangemerkt. Dat laat onverlet dat een agent als tussenliggende schakel het aankoopbedrag voor de goederen kan ontvangen van de koper en daaropvolgend in zijn geheel kan doorspelen naar de verkoper en nog steeds als inkoopagent wordt aangemerkt.

vii. Transparantie
Van een inkoopagent wordt complete transparantie verwacht. In de zaak *Utex Corporation* oordeelde het Canadian International Trade Tribunal dat een agent een fiduciaire

55 HvJ EEG 6 juni 1990, nr. C-11/89 (Unifert Handels GmbH tegen Hauptzollamt Münster), ECLI:EU:C:1990:237, r.o. 22-27.

verantwoordelijkheid[56] heeft richting de koper van de ingevoerde goederen om als inkoopagent te worden aangemerkt. Indien de agent niet transparant handelt jegens de koper, kan door de koper namelijk niet worden nagegaan of de agent ook daadwerkelijk handelt in het belang van de koper. In de *Utex Corporation*-zaak was de koper van de goederen bijvoorbeeld niet geïnformeerd dat de agent, voor rekening van Utex Corporation, activiteiten liet verrichten door een subagent waarmee Utex Corporation ook op separate basis handelde.[57] Daarbij speelde ook dat de subagent vergoedingen ontving van diverse fabrikanten, waarvan enkele goederen aan Utex Corporation verkochten en/of door de subagent werden aangewezen als potentiële leverancier. In dit geval was derhalve geen sprake van een inkoopagent.

11.2.4.4 Zekere mate van controle over de agent

Naast de bonafide koper-agentrelatie, moet, ten tweede, de koper de mogelijkheid hebben om over de werkzaamheden van de agent een zekere mate van controle te kunnen uitoefenen. Factoren die bij de beoordeling een rol spelen zijn:

i. De wijze van betalen;
ii. De agent kan de koper niet binden, tenzij hij daartoe is geautoriseerd;
iii. De agent heeft geen controle over de productie van de goederen.

De factoren worden hierna nader toegelicht, waarbij ik opmerk dat bepaalde factoren overlap vertonen met de factoren ten aanzien van het vaststellen van een bonafide koper-agentrelatie.

i. Wijze van betalen

Voor de door haar verrichte diensten brengt de agent een vergoeding in rekening. Deze vergoeding ziet niet alleen op de feitelijk verrichte diensten alsook op de expertise van de agent:[58]

> "*The commissions paid to buying agents can and do reflect not only the specific activities that the agent may undertake for the importer but also, and perhaps more importantly, the experience of the agent and its knowledge and intelligence of the markets in question, the local business customs and language, contacts, sources of supply, etc..*"

In bepaalde situaties kan de betaalde commissie hoger zijn dan de prijs die wordt betaald voor de ingevoerde goederen, al is dat niet gebruikelijk.[59] Zoals uit het *Hauptzollamt Karlsruhe tegen Gebrüder Hepp GmbH & Co. KG*-arrest van het Hof van Justitie blijkt, kan een vergoeding één op één worden doorbelast zonder dat dit afbreuk doet aan de vergoeding als commissie. Dit is anders als door de doorbelasting de agent een financieel risico loopt of financieel voordeel behaald. Ook wanneer de betaling van de verkoper van de goederen

56 Fiduciaire verantwoordelijkheid lijkt uitgelegd te moeten worden als een 'op vertrouwen gebaseerde verantwoordelijkheid'. Canadian International Trade Tribunal of 27 October 1999, nr. AP-98-085 (Utex Corporation)
57 Canadian International Trade Tribunal of 27 October 1999, nr. AP-98-085 (Utex Corporation).
58 Canadian International Trade Tribunal of 16 september 1993, nrs. AP-92-193 and AP-92-215 (Radio Shack).
59 Canadian International Trade Tribunal of 27 juli 2000, nr. AP-98-098 (Sherson Marketing Corporation).

deels een vergoeding vormt voor de diensten die de agent aan de koper van de ingevoerde goederen verricht is niet langer sprake van een inkoopcommissie, te meer als hierover geen inzicht wordt gegeven door de agent.[60] Indien de verkoper de koper instrueert om een gedeelte van de vergoeding voor de goederen uit te betalen aan de agent van de koper, dan maakt die doorbetaling deel uit van de betaalde of te betalen prijs. De betaling wordt dan geacht ten goede te komen aan de verkoper.[61]

ii. Agent kan de koper niet binden, tenzij daartoe geautoriseerd
De agent staat het vrij om de koper te binden aan een koopovereenkomst, mits hij daartoe is geautoriseerd door de koper.[62] De koper moet te allen tijde de uiteindelijke beslissing kunnen maken over de beoogde aankoop, te maken prijsafspraken en wie als afnemer wordt aangezocht. Indien hem die vrijheid niet toekomt, heeft de koper onvoldoende controle over de agent en is geen sprake van een inkoopcommissie.

iii. De agent heeft geen controle over de productie van de goederen
Een aanwijzing dat een zekere mate van controle over de agent wordt uitgeoefend, volgt bijvoorbeeld uit de situatie dat de agent geen controle heeft over de productie van de goederen. Deze aanwijzing kan worden afgeleid uit artikel 155, lid 2, van de Australian Customs Act. Daarin is onder andere vervat dat een betaling van een koper aan een agent niet kan worden aangemerkt als inkoopcommissie indien deze agent de goederen (ten dele) produceert of controle uitoefent over (een deel van) de productie.[63] Ook wordt een vergoeding aan een agent niet als inkoopcommissie aangemerkt indien de agent diensten verricht van 'dezelfde aard of soort' als diensten die worden verricht die onderdeel uitmaken van het proces waarmee waarde aan de levering van of controle over de ingevoerde goederen wordt uitgeoefend.

Een en ander laat zich verhelderen door een voorbeeld. Indien een agent een koper vertegenwoordigt bij de aankoop van herenschoenen en zelf optreedt als producent van herenschoenen, maakt dat dat hij bij het aanzoeken van een verkoper van herenschoenen in mindere mate onafhankelijk is. Een ander voorbeeld betreft de situatie dat de agent be- of verwerkingsdiensten verricht aan de goederen ten behoeve van de verkoper. Op dat moment maken zijn diensten onderdeel uit van het proces waarmee waarde aan de ingevoerde goederen wordt toegevoegd. Ook hier kan worden aangenomen dat de agent in een dergelijke situatie niet ten volle de belangen van de koper behartigd.

De vraag daarbij is echter wanneer sprake is van 'dezelfde aard of soort'. Hiervoor kan aansluiting worden gezocht bij artikel 15, lid 3, CVA. In dit artikel is opgenomen dat:

> *In deze Overeenkomst worden onder „goederen van dezelfde aard of soort" verstaan, goederen behorende tot een groep of assortiment van goederen, identieke of soortgelijke goederen daaronder begrepen, die door een bepaalde industrie of bedrijfstak worden voortgebracht.*

60 Canadian International Trade Tribunal of 27 October 1999, nr. AP-98-085 (Utex Corporation).
61 U.S. Court of International Trade of 22 May 1989, nr. 85-04-00593 (Moss Mfg. Co., Inc. v. United States).
62 Canadian International Trade Tribunal 11 februari 2004, nr. AP-2002-096 (Brown Shoe Shops Inc. and The commissioner of the Canada Customs and Revenue Agency).
63 Zie ook HQ ruling 1561151 zoals besproken in onderdeel 11.2.4.3.

Wanneer een agent aangezocht wordt voor de bemiddeling in de aankoop van herenschoenen en op hetzelfde moment fabrikant is van herenschoenen, is onmiskenbaar sprake van 'dezelfde soort'. Indien de agent echter producent is van T-shirts, kan nog steeds worden betoogd dat sprake is van goederen van de 'dezelfde soort' in de zin van artikel 15, lid 3, CVA. Ik meen echter dat wanneer de bemiddelingsdiensten die de agent uitvoert geheel losstaan van zijn functie als producent van T-shirts, de daarvoor in rekening gebrachte vergoeding nog steeds als inkoopcommissie kan worden aangemerkt. Een en ander overigens onder de voorwaarde dat de agent transparant is over zijn betrekking als producent van T-shirts of andere soortgelijke goederen.

Zoals in onderdeel 11.2.4.3 aangegeven kan sprake zijn van een bonafide koper-agentrelatie als de agent tevens de licentiegever is van een royalty die betrekking heeft op de ingevoerde goederen. Dit kan evenwel voor problemen zorgen indien de licentiegever tevens controle uitoefent op de productie van de goederen. In Commentary 25.1 van de Technische commissie douanewaarde is opgenomen dat voor het beoordelen of een royaltybetaling in aanmerking genomen moet worden voor het bepalen van de douanewaarde, onder andere onderzocht moet worden of:[64]

> "*The royalty or licence agreement contains terms that permit the licensor to manage the production or sale between the manufacturer and importer (sale for export to the country of importation) that go beyond quality control.*"

Indien blijkt dat de licentiegever deze bevoegdheden heeft, lijkt de royaltybetaling een voorwaarde voor de verkoop te vormen en moet de royaltybetaling in aanmerking worden genomen. De uitoefening van de controle op de productie van de goederen kan echter een aanwijzing vormen dat er in onvoldoende mate controle over de agent door de koper wordt uitgeoefend waardoor geen sprake is van een inkoopcommissie. Dit speelde bijvoorbeeld in de eerder aangehaalde zaak *Utex Corporation*, waar de aangezochte agent zijn taken delegeerde aan subagenten die in bepaalde gevallen vergoedingen verkregen van fabrikanten die ook aan Utex Corporation leverden.

In het *Chaps-Ralph Lauren*-arrest[65] werd echter in voldoende mate aangetoond dat sprake was van controle over de agent, ondanks dat de agent verbonden is aan de licentiegever. Het Canadian International Trade Tribunal kwam tot dit oordeel, omdat de koper in kwestie de uiteindelijke beslissingsbevoegdheid had over met welke fabrikant een contract wordt aangegaan, het type en de kwaliteit van de goederen, prijsafspraken en de wijze van transport van de goederen. Tot slot speelde mee dat de agent transparant handelde jegens de koper en laatstgenoemde op de hoogte was van de relatie tussen de agent en licentiegever.

64 Commentary 25.1. Third party royalties and licence fees - General commentary. (Adopted, 32nd Session, 15 April 2011, VT0800E1c).

65 Canadian International Trade Tribunal 1 november 1995, nr. AP-94-190 and AP-94-191 (Chaps-Ralph Lauren).

11.2.5 Fiscaal operationele modellen belast met inkoop- en verkoopactiviteiten

11.2.5.1 Inleiding

Hierna wordt stilgestaan bij de kwalificatie van de vergoedingen die de gecentraliseerde inkoopentiteiten respectievelijk 'tussenpersonen' bij fiscaal operationele modellen belast met inkoop- en verkoopactiviteiten in rekening brengen. Ik merk daarbij op dat de modellen, zoals geïntroduceerd in respectievelijk de onderdelen 1.4.3 en 1.4.5, in hoge mate geabstraheerd en gesimplificeerd zijn. In de praktijk zullen deze modellen hoogstzelden in deze zuivere vorm voorkomen. De hiernavolgende opmerkingen gaan uit van de 'zuivere' modellen die in de onderdelen 1.4.3 en 1.4.5 uiteengezet zijn, echter, zal in de praktijk telkens aan de hand van de concrete feiten en omstandigheden getoetst moeten worden wat de douanerechtelijke kwalificatie van de vergoeding is die door de gecentraliseerde inkoopentiteit c.q. 'tussenpersoon' in rekening wordt gebracht. Bij de kwalificatie van de vergoedingen wordt ingegaan op de vraag of de verkooptransactie in wezen als verkoop voor uitvoer kwalificeert of als commissie of courtage kan worden aangemerkt (onderdeel 11.2.3.4). Indien sprake is van een commissie of courtage, zal vervolgens worden vastgesteld of sprake is van een inkoop- of verkoopcommissiedienst. In onderdeel 11.2.3.3.1 staan de gebruikelijke inkoop- of verkoopcommissiediensten. Daarnaast moet een toetsing plaatsvinden of sprake is van een inkoopcommissie aan de hand van twee voorwaarden. Enerzijds moet sprake zijn van een bonafide relatie tussen de agent en koper (onderdeel 11.2.4.3) en anderzijds moet er een zekere mate van controle over de agent worden uitgeoefend door de koper (onderdeel 11.2.4.4).

11.2.5.2 Fiscaal operationele modellen belast met inkoopactiviteiten

Bij de fiscaal operationele modellen belast met inkoopactiviteiten kan onderscheid worden gemaakt tussen het *procurement support*-model, agentmodel en *buy-sell* model. De gecentraliseerde inkoopentiteit verkrijgt bij zowel het *procurement support*- als agentmodel geen eigendom over de goederen en loopt ook geen financieel risico bij de aankoop van de goederen. Dit rechtvaardigt de conclusie dat, in de regel, inkoopentiteiten bij dergelijke modellen geen partij zullen zijn bij de verkooptransactie, maar dat de vergoeding hoogstens als commissie of courtage wordt aangemerkt. Ten aanzien van de kwalificatie van de vergoeding als ofwel een inkoop- ofwel een verkoopcommissie, kan worden opmerkt dat de diensten in beginsel ten gunste van koper van de goederen worden verricht. Daarnaast staan de facturen die door de leveranciers worden verstrekt op naam van de groepsmaatschappijen en gaan de goederen rechtstreeks van de verkoper naar de groepsmaatschappijen. Bij het *procurement support*-model zal het contact daarnaast rechtstreeks verlopen tussen de verkoper en de groepsmaatschappij. Deze omstandigheden lijkt de voorzichtige conclusie te rechtvaardigen dat de vergoeding die de inkoopentiteit aan de groepsmaatschappij in rekening brengt als inkoopcommissie wordt aangemerkt. Uiteindelijk zal aan de hand van de concrete feiten en omstandigheden, waaronder de rechten en verplichtingen die voortvloeien uit de raamovereenkomst die tussen de gecentraliseerde inkoopentiteit en groepsmaatschappij is gesloten, bepaald moeten worden of sprake is van een bonafide relatie tussen de agent en koper en moet er een zekere mate van controle over de agent worden uitgeoefend door de koper. Als aan die condities is voldaan, is sprake van een

(niet belastbare) inkoopcommissie in plaats van (belastbare) verkoopcommissie. Bij het agentmodel moet voor een dergelijke analyse ook aandacht uitgaan naar de rechten en verplichtingen die voortkomen uit de raamovereenkomst die is gesloten tussen de gecentraliseerde inkoopentiteit en de verkoper van de goederen. Bij een *buy-sell* model is de gecentraliseerde inkoopentiteit partij bij de verkooptransactie, omdat zij in dat geval eigendom over de goederen verkrijgt en financieel risico beloopt over de goederen. Er is met andere woorden sprake van twee opeenvolgende verkopen, namelijk een verkoop tussen de leverancier en de gecentraliseerde inkoopentiteit enerzijds en de verkoop tussen de gecentraliseerde inkoopentiteit en de groepsmaatschappij anderzijds.

11.2.5.3 Fiscaal operationele modellen belast met verkoopactiviteiten

Bij de fiscaal operationele modellen belast met verkoopactiviteiten verkoopt een gecentraliseerde principaal goederen aan haar klanten al dan niet door tussenkomst van een 'tussenpersoon'. Ten aanzien van de fiscaal operationele modellen belast met verkoopactiviteiten, zoals toegelicht in onderdeel 1.4.5, wordt onderscheid gemaakt tussen 'tussenpersonen' die optreden als agent/vertegenwoordiger, commissionair, *limited risk distributor* (LRD) of *full-fledged distributor* (FFD). Een agent/vertegenwoordiger of commissionair verkrijgt geen eigendom of financieel risico over de goederen in tegenstelling tot een LRD of FFD. De tussenpersoon die handelt als LRD of FFD zal derhalve partij zijn bij de verkoop. Er is met andere woorden sprake van een zelfstandige verkoop tussen de gecentraliseerde principaal en de LRD of FFD enerzijds en de LRD of FFD aan de klant anderzijds. De agent/vertegenwoordiger of commissionair verricht een dienst ten aanzien van de verkoop die tot stand komt tussen de gecentraliseerde principaal en de klant. De dienst wordt verricht ten gunste van de gecentraliseerde principaal die als verkoper van de goederen optreedt. Dat maakt dat de vergoeding die de agent/vertegenwoordiger of commissionair krijgt van de gecentraliseerde principaal, wordt aangemerkt als een (belastbare) verkoopcommissie.

11.3 Kosten van het verpakken

Ten aanzien van de kosten van het verpakken kan onderscheid worden gemaakt tussen i) de kosten van verpakkingsmiddelen die voor douanedoeleinden worden geacht met de goederen één geheel te vormen en ii) kosten van het verpakken, waaronder zowel het arbeidsloon als het materiaal is begrepen. Voornoemde elementen van de transactiewaarde zijn ondergebracht in artikel 71, lid 1, onderdeel a, ten tweede respectievelijk ten derde, DWU. Belangrijk is dat voornoemde elementen worden onderscheiden van de kosten van vervoer (onderdeel 11.7). Indien de verpakking noodzakelijk is voor het vervoer – bijvoorbeeld de plastificering van goederen ter voorkoming van beschadiging van de goederen tijdens het transport –, maakt het verpakkingsmateriaal onderdeel uit van de transactiewaarde overeenkomstig de bepalingen voor het in aanmerking nemen van de kosten van vervoer (artikel 71, lid 1, onderdeel e, DWU). Dat laat onverlet dat verpakkingsmateriaal ruim uitgelegd moet worden en ook verpakkingsmiddelen omvat voor de opslag en verhandeling van de ingevoerde goederen.[66]

66 HvJ EEG 5 oktober 1988, nr. C-357/87 (Firme Albert Schmid tegen Hauptzollamt Stuttgart-West), ECLI:EU:C:1988:478, r.o. 8.

De verpakkingsmiddelen omvatten geen (zee)containers, die hergebruikt worden en op basis van de algemene indelingsregels van de GN apart van de ingevoerde goederen worden ingedeeld. Het gaat enkel om verpakkingsmiddelen die voor douanedoeleinden geacht worden één geheel te vormen met het ingevoerde goed. Voor de afweging zou, omwille van de eenvoud en neutraliteit van het douanewaardestelsel, aansluiting kunnen worden gezocht bij de algemene indelingsregels 5a en 5b van de GN.[67] De daaruit voortvloeiende voorwaarden zijn dat het verpakkingsmiddel:[68]

- Speciaal gevormd of ingericht moet zijn;
- Geschikt moet zijn voor herhaald gebruik;
- Tegelijk met het ingevoerde goed wordt aangeboden en verkocht; en
- Het wezenlijk karakter wordt bepaald door het ingevoerde goed en niet door het verpakkingsmiddel.

De kosten van een veiligheidslabel dat wordt aanbracht op kleding in het land van uitvoer door een niet aan de koper of verkoper verbonden derde partij en bedoeld is voor herhaald gebruik, vormt bijvoorbeeld geen verpakkingsmiddel.[69] Ook de kosten die een koper in rekening gebracht krijgt van een niet aan de verkoper verbonden partij die de goederen vacuüm zuigt (welke behandeling niet noodzakelijk is voor het vervoer of gebruikelijk is in de industrie), vormt geen kosten van verpakken.[70]

In de praktijk speelt de vraag wat de douanewaarde behandeling is van voor hergebruik bestemde verpakkingen die niet in eigendom overgaan en na gebruik van het ingevoerde goed worden geretourneerd. Hierbij kan gedacht worden aan verpakkingsmiddelen waarop statiegeld zit zoals bierflessen en plastic flessen. In de zaak *Firme Albert Schmid tegen Hauptzollamt Stuttgart-West* van het Hof van Justitie werd bier vervoerd in biervaten, bierflessen en plastic kratten voor bierflessen.[71] De voorwerpen moesten na gebruik worden geretourneerd naar de bierverkoper. Dat stond er niet aan de weg dat de biervaten, bierflessen en plastic kratten voor bierflessen als verpakking kunnen worden aangemerkt in de zin van (thans) artikel 71, lid 1, onderdeel a, ten tweede, DWU.[72] Anders dan een container, worden deze voorwerpen niet alleen gebruikt voor het vervoer, maar ook voor de opslag en verhandeling van de goederen. In voorkomende gevallen werden de voorwerpen niet door de firma Albert Schmid geretourneerd. In dat geval werden de voorwerpen door de

67 Deze visie wordt ook gesteund door rechtspraak. In een zaak voor het Gerechtshof Amsterdam speelde een zaak waarbij belanghebbende zorg droeg voor de invoerformaliteiten van in vaten vervoerd bevroren en geconcentreerd sinaasappelsap. De vaten (bins) volgde niet de indeling van het sinaasappelsap overeenkomstig indelingsregel 5b en werden afzonderlijk ten invoer aangegeven. De kosten van de vaten behoefden derhalve niet in ogenschouw te worden genomen voor het bepalen van de douanewaarde. Gerechtshof Amsterdam 13 juli 2004, nr. 00/90108, ECLI:NL:GHAMS:2004:AQ8365.

68 Punt 6.51.00 van het Handboek Douane, https://www.belastingdienst.nl/bibliotheek/handboeken/html/boeken/HDU/douanetarief_en_financiele_maatregelen-algemene_indelingsregels_gecombineerde.html#HD-d877e514 (gecheckt op 8 januari 2021).

69 HQ H048276 van 27 maart 2009.

70 HQ 545917 van 1 augustus 1996.

71 HvJ EEG 5 oktober 1988, nr. C-357/87 (Firme Albert Schmid tegen Hauptzollamt Stuttgart-West), ECLI:EU:C:1988:478.

72 HvJ EEG 5 oktober 1988, nr. C-357/87 (Firme Albert Schmid tegen Hauptzollamt Stuttgart-West), ECLI:EU:C:1988:478, r.o. 9.

bierverkoper aangemerkt als verloren gegane verpakkingen waarvoor zij een vergoeding in rekening bracht aan de firma Albert Schmid ter hoogte van 75% van de nieuwwaarde van de vaten en 100% van de nieuwwaarde van de flessen en kratten. Het Hof van Justitie oordeelde dat voornoemde vergoeding als verpakkingsmiddel in aanmerking genomen moest worden voor het vaststellen van de douanewaarde zover de vergoeding niet reeds onderdeel uitmaakte van de werkelijk betaalde of te betalen prijs.[73] Indien voor hergebruik bestemde verpakkingen niet alleen noodzakelijk zijn voor het vervoer maar ook voor de opslag en verhandeling van de goederen, worden zij in aanmerking genomen voor de vaststelling van de douanewaarde van de ingevoerde, verpakte goederen. Ik meen dat indien zulke verpakkingen voor meer dan één invoer worden gebruikt, de waarde van de verpakkingsmiddelen naar verhouding moet worden omgeslagen over de ingevoerde goederen waarbij de algemeen aanvaarde boekhoudkundige beginselen in acht moeten worden genomen.[74]

11.4 Toeleveringen aan de verkoper (*'assist'*)

11.4.1 Inleiding

De werkelijk betaalde of te betalen prijs moet onder voorwaarden worden verhoogd met de waarde van een toelevering die de koper aan de verkoper verricht ('*assist*'). Het gaat daarbij om goederen of diensten die gratis of tegen verminderde prijs door de koper of namens de koper aan de verkoper ten behoeve van de ingevoerde goederen worden geleverd. Het ter beschikking stellen van een toelevering van een koper aan een verkoper die gebruikt moet worden bij de vervaardiging van de ingevoerde goederen vormt geen voorwaarde of prestatie die de toepassing van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen in de weg staat.[75]

In artikel 71, lid 1, onderdeel b, DWU wordt onderscheid gemaakt tussen een viertal categorieën toeleveringen aan de verkoper:

i. Materialen, samenstellende delen, onderdelen en dergelijke die in de ingevoerde goederen worden verwerkt;
ii. Werktuigen, matrijzen, gietvormen en dergelijke voorwerpen die bij de voortbrenging van de ingevoerde goederen worden gebruikt;
iii. Materialen die bij de voortbrenging van de ingevoerde goederen worden verbruikt; en
iv. Engineering, ontwikkeling, werken van kunst, ontwerpen, en tekeningen en schetsen die buiten de Unie zijn verricht of vervaardigd en die noodzakelijk zijn voor de productie van de ingevoerde goederen (intellectuele toeleveringen).

In onderdeel 11.4.2 wordt ingegaan op de voorwaarden waaronder de waarde toeleveringen aan de werkelijk betaalde of te betalen prijs moet worden toegevoegd voor het bepalen van de douanewaarde. Daaropvolgend, in onderdeel 11.4.3 worden de reikwijdte en verschillen

73 HvJ EEG 5 oktober 1988, nr. C-357/87 (Firme Albert Schmid tegen Hauptzollamt Stuttgart-West), ECLI:EU:C:1988:478, r.o. 15.
74 Onder het CDW lag de wijze van omslag bij herhaald gebruik besloten in artikel 154 TCDW. Deze bepaling is thans onder het DWU-wetgevingspakket niet meer opgenomen.
75 De Aantekening bij artikel 1, lid 1, onderdeel b, CVA.

tussen de categorieën toeleveringen geanalyseerd. Daarbij wordt ook ingegaan op de wijze waarop een betaling voor een royalty of licentierecht zich onderscheid van een toelevering en de toepassing van de bijzondere regeling passieve verdeling. In onderdeel 11.4.4 wordt stilgestaan bij de wijze waarop de toeleveringen gealloceerd moeten worden aan de ingevoerde goederen. In onderdeel 11.4.5 wordt tot slot ingegaan op de wijze waarop de waarde van de toelevering vastgesteld moet worden.

11.4.2 Voorwaarden

Er zijn vijf voorwaarden waaronder de waarde van toeleveringen aan de werkelijk betaalde of te betalen prijs moeten worden toegevoegd. Ten eerste moet het gaan om een toelevering die wordt geleverd door de koper.[76] Dat kan rechtstreeks of door een derde die daarvoor wordt vergoed door de koper. Of de dienst of het goed waaruit de toelevering bestaat al dan niet in eigendom is van de koper alsmede de herkomst[77] van de dienst of het goed, is irrelevant voor het vervullen van de voorwaarde dat de goederen door de koper geleverd moeten worden (m.u.v. de vierde categorie v.w.b. de herkomst)[78]. Ten tweede geldt dat de toelevering moet worden gebruikt bij de voortbrenging en de verkoop voor uitvoer van de ingevoerde goederen. Daarnaast, ten derde, moet de waarde van de toelevering niet al in de werkelijk betaalde of te betalen prijs zijn opgenomen. Ten vierde geldt dat de waarde van de toelevering op passende wijze moet worden toegerekend. Tot slot, ten vijfde, moet het gaan om één van de vier categorieën toeleveringen zoals in onderdeel 11.4.1 genoemd.

11.4.3 Categorieën toeleveringen

11.4.3.1 Inleiding

In het hiernavolgende wordt ingegaan op de vier categorieën toeleveringen die in artikel 71, lid 1, onderdeel b, DWU worden onderscheiden. Kortgezegd gaat het om:

i. Materialen, delen en onderdelen (onderdeel 11.4.3.2);
ii. Werktuigen, matrijzen, gietvormen en dergelijke voorwerpen (onderdeel 11.4.3.3);
iii. Bij de voortbrengingen verbruikte materialen (onderdeel 11.4.3.4);
iv. Enginering, ontwikkeling, werken van kunst, ontwerpen, tekeningen en schetsen ('intellectuele toelevering', onderdeel 11.4.3.5).

Daaropvolgend wordt stilgestaan bij het onderscheid tussen de toeleveringen zoals genoemd in categorie i en iv en categorie ii en iv (onderdelen 11.4.3.6 respectievelijk 11.4.3.7). Het maken van een onderscheid is van belang, omdat voor de intellectuele toelevering geldt dat zij, in tegenstelling tot de andere toeleveringen, enkel belastbaar is als zij niet in de Europese Unie is verricht of vervaardigd. Voorts wordt het verschil tussen een toelevering

76 Onder koper moet worden verstaan de onderneming die de overeenkomst heeft gesloten waarvan de verkoopprijs de transactiewaarde vormt, zie HvJ EG 16 november 2006, nr. C-306/04 (Compaq Computer International Corporation), ECLI:EU:C:2006:716, r.o. 29.

77 Commentaar 1 van de Expertgroep Douane (afdeling douanewaarde) betreffende de toepassing van artikel 71, lid 1, onder b) van het douanewetboek inzake de douanewaarde van de goederen.

78 De waarde van de vierde categorie toelevering is geen onderdeel van de douanewaarde indien de toelevering is verricht of vervaardigd in de Europese Unie.

en een betaling voor een royalty of licentierecht blootgelegd (onderdeel 11.4.3.8). In de praktijk vormt dit onderscheid namelijk dikwijls een uitdaging, omdat een betaling voor een toelevering als royaltybetaling wordt gepresenteerd. Het maken van een onderscheid is echter van belang, omdat voor het in aanmerking nemen van betalingen voor royalty's en licentierechten andere voorwaarden gelden dan voor het in aanmerking nemen van de waarde van een toelevering. Tot slot wordt ingegaan op de toepassing van bijzondere regeling passieve veredeling, waarmee in voorkomende gevallen kan worden voorkomen dat de waarde van een toelevering wordt belast voor zover zij is verricht of vervaardigd in de Europese Unie (onderdeel 11.4.3.9).

11.4.3.2 Categorie i: Materialen, delen en onderdelen

11.4.3.2.1 Materiële en immateriële goederen

De toelevering genoemd in categorie i bestaat uit materialen, samenstellende delen, onderdelen en dergelijke die in de ingevoerde goederen worden verwerkt. Indien de termen zoals genoemd in artikel 8, lid 1, onderdeel b, ten eerste, CVA (equivalent van artikel 71, lid 1, onderdeel b, ten eerste, DWU) worden uitgelegd overeenkomstig hun gewone betekenis, weerhoudt zich dat er niet van om onder materialen, delen en onderdelen naast materiële goederen ook immateriële goederen – zoals software – te verstaan voor zover zij in de ingevoerde goederen worden verwerkt.[79] Zo wordt 'samenstel' in de Van Dale uitgelegd als 'wat samengesteld is, uit onderdelen of bestanddelen gevormd geheel'. In het *Brown Boveri & Cie AG tegen Hauptzollamt Mannheim*-arrest wordt software als bestanddeel aangemerkt.[80] Daarnaast zouden immateriële goederen ook, indien zij niet onder 'materialen, samenstellende delen, onderdelen' kunnen worden geschaard, kunnen worden begrepen onder 'en dergelijke', welk deel de reikwijdte van deze toelevering

79 Panel Report van 27 april 2009, Colombia — Indicative Prices and Restrictions on Ports of Entry, WT/DS366/R, aangenomen op 20 mei 2009, p. 88-89. Het WHO Panel stelt dat verdragsbepalingen op basis van artikel 31 van het Weens Verdragenverdrag uitgelegd moeten worden. Dat betekent dat verdragsbepalingen uitgelegd moeten worden aan de hand van de gewone betekenis van de daarin gebruikte termen.

80 HvJ EEG 18 april 1991, nr. C-79/89 (Brown Boveri & Cie AG tegen Hauptzollamt Mannheim), ECLI:EU:C:1991:153, r.o. 21.

verruimt en het mogelijk maakt om daaronder ook immateriële goederen te scharen.[81/82] Het standpunt dat immateriële goederen alleen als toelevering in de zin van artikel 71, lid 1, onderdeel b, ten vierde, DWU ('intellectuele toelevering') kan kwalificeren, houdt naar mijn mening geen stand, omdat daarin alleen toeleveringen worden begrepen die noodzakelijk zijn voor de productie van de ingevoerde goederen. Het omvat, met andere woorden, geen toeleveringen die in de ingevoerde goederen worden verwerkt. Daarnaast zou het uitsluiten van immateriële goederen die worden verwerkt in de ingevoerde goederen zorgen voor een ongelijk speelveld en doet het daarmee afbreuk aan de neutraliteit van het douanewaardestelsel. Zo maakt software immers ook onderdeel uit van de douanewaarde wanneer een goed wordt betrokken waarin software is belichaamd dat niet door de koper gratis of tegen verminderde prijs ter beschikking is gesteld.[83] Het Hof van Justitie heeft namelijk in het *Brown Boveri & Cie AG tegen Hauptzollamt Mannheim*-arrest overwogen dat de kosten van software, voor zover belichaamd in het ingevoerde goed, "[…] *als bestanddeel van de voor het voorwerp betaalde of te betalen prijs en derhalve van de transactiewaarde* [moeten] *worden beschouwd*."[84] Derhalve lijkt het mij rechtvaardig als software ook in aanmerking kan worden genomen als toelevering in de zin van artikel 71, lid 1, onderdeel b, ten eerste, DWU. Het Hof van Justitie heeft deze zienswijze in het *BMW Bayerische Motorenwerke AG tegen Hauptzollamt München*-arrest inmiddels bevestigd (onderdeel 11.4.3.6.4).[85]

---

81 *Sherman & Glashoff* stellen zich op het standpunt dat artikel 8, lid 1, onderdeel b, ten eerste, CVA (equivalent van artikel 71, lid 1, onderdeel b, ten eerste, DWU) alleen materiële goederen betreft. Dit zou betekenen dat immateriële goederen – zoals software –, zover *verwerkt* in de ingevoerde goederen, niet als belastbare toelevering kwalificeren. Dit lijkt op gespannen voet te staan met Conclusie 26 van de Expertgroep Douane (afdeling douanewaarde) waarin wordt gesteld dat immateriële goederen kwalificeren als toelevering in de zin van artikel 71, lid 1, onderdeel b, ten eerste, DWU als zij als immaterieel bestanddeel in de ingevoerde goederen wordt verwerkt voor het functioneren daarvan, zie onderdeel 11.4.3.6 en Conclusie 26 van de Expertgroep Douane (afdeling douanewaarde) betreffende software en gerelateerde technologie: behandeling van artikel 71(1)(b) DWU. S.L. Sherman & H. Glashoff, *Customs valuation: commentary on the GATT customs valuation code*, ICC Pub: 1988, p. 113.

82 Opgemerkt kan nog worden dat wanneer immateriële goederen (waaronder software) als 'materialen, samenstellende delen, onderdelen en dergelijke' worden aangemerkt, dit tot gevolg heeft dat wanneer software afkomstig is uit de Europese Unie, de software belastbaar is als het reeds bij invoer in de goederen is belichaamd en niet belastbaar als de installatie pas plaatsvindt nadat de goederen zijn ingevoerd, zie L. Cernat & Zo. Kutlina-Dimitrova, Thinking in a box: A 'Mode 5' Approach to Service Trade, *Journal of World Trade* 48(6), p. 1121-1122. Ik breng daar tegenin dat dit niet anders is voor wat betreft materiële goederen van oorsprong uit de Europese Unie. Indien voor immateriële goederen op dit principe een uitzondering wordt gemaakt, ontstaat er een ongelijk speelveld met goederen die worden betrokken waarop software is belichaamd zonder dat de software gratis of tegen verminderde prijs ter beschikking is gesteld aan de verkoper (zie hoofdtekst). Zie nader onderdeel 11.4.3.5 en 11.4.3.6.

83 Ik doel hierbij op software die in een goed is belichaamd en niet op software die is opgenomen op een gegevensdrager. In dat laatste geval wordt de software niet in de douanewaarde betrokken, zie Decision 4.1. Valuation of carrier media bearing software for data processing equipment. (Adopted, 10th meeting, 24 September 1984) en onderdeel 7.2.3.

84 HvJ EEG 18 april 1991, nr. C-79/89 (Brown Boveri & Cie AG tegen Hauptzollamt Mannheim), ECLI:EU:C:1991:153, r.o. 21.

85 HvJ EU 10 september 2020, nr. C-509/19 (BMW Bayerische Motorenwerke AG tegen Hauptzollamt München), ECLI:EU:C:2020:694, r.o. 18-19.

11.4.3.2.2 De term 'verwerkt'

De term 'verwerkt' betekent dat de materialen, samenstellende delen, onderdelen een bestanddeel van het eindproduct zijn geworden. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan siliciumchips die worden ingebouwd in halfgeleiderelementen.[86] Testapparatuur dat bijvoorbeeld ter beschikking wordt gesteld door de koper, om de door de verkoper geproduceerde goederen te testen op hun functionaliteit, wordt niet in de douanewaarde betrokken als ter beschikking gesteld materiaal, deel of onderdeel. De testapparatuur wordt immers niet verwerkt in de door de verkoper geproduceerde goederen.[87]

11.4.3.2.3 De toelevering wordt slechts deels 'verwerkt'

De koper kan materialen, delen of onderdelen gratis of tegen verminderde prijs leveren aan de verkoper waarna slechts een deel van de voorwerpen wordt verwerkt in de goederen die de koper uiteindelijk betrekt van de verkoper. De vraag is of de waarde van het deel van de geleverde materialen dat niet in de vervaardigde goederen wordt verwerkt, ook in aanmerking moet worden genomen voor de vaststelling van de douanewaarde. De Hoge Raad heeft zich hierover uitgelaten in een uitspraak over rollen stof die een koper gratis aan de verkoper leverde voor de vervaardiging van kledingstukken en waarvan een deel niet werd gebruikt. Voor de vraag of de waarde van de niet gebruikte rollen stof als zijnde toelevering in de zin van (thans) artikel 71, lid 1, onderdeel b, ten eerste, DWU in de heffing moeten worden betrokken, heeft de Hoge Raad een objectieve toets ontwikkeld, waarbij onderscheid wordt gemaakt tussen '*left fabrics*' en 'knip- en snijverliezen'.[88] *Left fabrics* (of *left-overs*) zijn delen van rollen stof die aan een fabrikant zijn geleverd, maar waaruit geen kledingstukken zijn vervaardigd en waarvan het ontstaan het gevolg is van de omstandigheid dat de leveranciers van stoffen een bepaalde minimale hoeveelheid leveren, waardoor (veel) meer stof wordt ingekocht dan voor de vervaardiging van de kleding noodzakelijk is.[89] De *left fabrics* vertegenwoordigen, afgaand op de overwegingen van de Hoge Raad, anders dan knip- en snijverliezen of anderszins als verwaarloosbare of waardeloze restanten van de vervaardiging van de kleding, een zekere economische waarde. Daarom is het toerekenen van de waarde, als zijnde toelevering in de zin van artikel 71, lid 1, onderdeel b, ten eerste, DWU, van deze delen niet passend.[90] Het feit dat de rollen stof via een inkoopagent ter beschikking werden gesteld aan de fabrikant doet daarbij niet ter zake.

De Hoge Raad overweegt dus dat knip- en snijverliezen onderdeel behoren uit te maken van de waarde van de toelevering. *Sherman & Glashoff* stellen dat, mijns inziens terecht, knip- en snijverliezen of anderszins als verwaarloosbare of waardeloze restanten van de

86 Conclusie 21 van de Expertgroep Douane (afdeling douanewaarde) betreffende kosten van testen.
87 Rechtbank Haarlem 7 februari 2008, nr. AWB 06/12008, ECLI:NL:RBHAA:2008:BC4486. Als de testapparatuur wordt gebruikt bij de voorbrenging van de goederen en daarvoor essentieel is, kan de testapparatuur als toelevering worden aangemerkt in de zin van artikel 71, lid 1, onderdeel b, ten tweede, DWU (werktuigen, matrijzen, gietvormen en dergelijke voorwerpen). Zie onderdeel 11.4.3.3.
88 Hoge Raad 4 maart 2016, nr. 14/02809, ECLI:NL:HR:2016:348.
89 Hoge Raad 4 maart 2016, nr. 14/02809, ECLI:NL:HR:2016:348, r.o. 2.1.3.
90 Hoge Raad 4 maart 2016, nr. 14/02809, ECLI:NL:HR:2016:348, r.o. 2.4.4.

vervaardiging van, bijvoorbeeld, kleding, desalniettemin buiten de douanewaarde kan blijven indien zij aan de koper worden geretourneerd of gecrediteerd.[91] In het geval van retournering kan namelijk worden betoogd dat de delen niet zijn verwerkt in de door de verkoper geleverde goederen en bij creditering wordt namelijk verondersteld dat de prijs van deze delen in de werkelijk betaalde of te betalen prijs is opgenomen. De knip- en snijverliezen maken dan met andere woorden geen onderdeel meer uit van de economische waarde van de ingevoerde kleding.

11.4.3.2.4 Toelevering aan een buiten de EU gevestigde toll manufacturer

De materialen, delen of onderdelen die worden gebruikt ter vervaardiging van het ingevoerde goed kunnen ook namens de koper (principaal) door een derde worden geleverd aan een *toll manufacturer* die buiten de Europese Unie is gevestigd (figuur 11.2). Het *Ioannis Christodoulou e.a. tegen Elliniko Dimosio*-arrest biedt ruimte om ook in dit geval de douanewaarde vast te stellen op basis van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen.[92] In dit arrest oordeelde het Hof van Justitie dat een bewerkings- of verwerkingsovereenkomst de toepassing van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen niet in de weg staat en, met andere woorden, als verkoop voor uitvoer kan kwalificeren.[93] De transactiewaarde bestaat in dat geval uit de dienstverleningsvergoeding die de *toll manufacturer* in rekening brengt aan de principaal, verhoogd met de prijs die de leverancier van de grondstoffen berekent aan de principaal als zijnde een toelevering in de zin van artikel 71, lid 1, onderdeel b, ten eerste, DWU.[94/95]

---

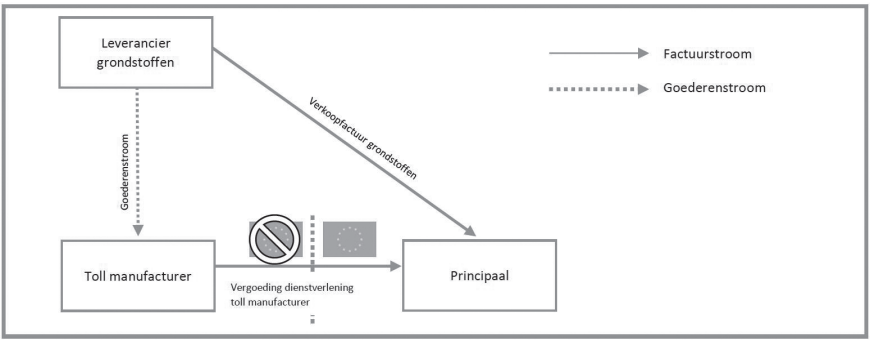
91 S.L. Sherman & H. Glashoff, *Customs valuation: commentary on the GATT customs valuation code*, ICC Pub: 1988, p. 114.

92 Bij de toelevering van materialen, delen of onderdelen aan een buiten de Europese Unie gevestigde *toll manufacturer* kan de transactiewaarde van de ingevoerde goederen worden gebruikt voor het bepalen van de douanewaarde. Ik meen dat dat in het gegeven voorbeeld anders is als het een van de andere categorieën toeleveringen betreft. Het onderscheid houdt verband met het feit dat materialen, delen en onderdelen in de ingevoerde goederen worden belichaamd en daaropvolgend ingevoerd, terwijl de andere toeleveringen weliswaar worden gebruikt voor de voortbrenging van de ingevoerde goederen, maar niet ten invoer worden aangegeven.

93 HvJ EU 12 december 2013, nr. C-116/12 (Ioannis Christodoulou e.a. tegen Elliniko Dimosio), ECLI:EU:C:2013:825, r.o. 60. Er kan echter ook worden gesteld dat de toepassing van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen niet mogelijk is, omdat zowel economisch en juridisch bezien geen eigendom overgaat van de *toll manufacturer* aan de principaal (onderdeel 7.4.2.3.2). In dat geval zou de douanewaarde bepaald moeten worden overeenkomstig een alternatieve waarderingsmethode. Omwille van het uitgangspunt dat de douanewaarde zoveel als mogelijk op basis van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen vastgesteld moet worden, is het wenselijk om in de gevallen zoals geïllustreerd in figuur 11.2 de douanewaarde ook overeenkomstig de transactiewaarde van de ingevoerde goederen te bepalen.

94 Deze visie wordt ook gesteund door Case Study 5.1. Application of Article 8.1 (b). (Assists in relation to armored vehicles: the basic vehicles.) (Adopted, 18th Session, 21 November 1989, 35.650). In Case Study 5.1 worden auto's door de koper gratis ter beschikking gesteld aan de buitenlandse fabrikant die de auto's pantsert. De auto's zijn door de koper betrokken van een derde partij die in hetzelfde land als de buitenlandse fabrikant is gevestigd. De Technische commissie douanewaarde is van mening dat in dergelijk gevallen de werkelijk betaalde of te betalen prijs gelijk is aan de dienstverleningsvergoeding en voor de vaststelling van de douanewaarde de aankoopkosten van de auto's toelevering in de zin van artikel 8, lid 1, onderdeel b, ten eerste, CVA (artikel 71, lid 1, onderdeel b, ten eerste, DWU) in aanmerking genomen moet worden.

95 HQ 543737 van 21 juli 1986.



Figuur 11.2 – Toll manufacturer

11.4.3.3 Categorie ii: Werktuigen, matrijzen, gietvormen en dergelijke voorwerpen

Werktuigen, matrijzen, gietvormen en dergelijke voorwerpen moeten aan de werkelijk betaalde of te betalen prijs van de ingevoerde goederen worden toegevoegd voor zover zij bij de voortbrenging van de goederen worden verbruikt. De toerekening aan de ingevoerde goederen is in dat kader een grote uitdaging gelet op het feit dat voornoemde voorwerpen niet tot het einde van hun levensduur worden gebruikt en de geproduceerde goederen niet (altijd) in één keer ten invoer worden aangegeven. Over de wijze waarop de waarde van de werktuigen, matrijzen, gietvorm en dergelijke goederen worden toegerekend aan de ingevoerde goederen, wordt nader ingegaan in onderdeel 11.4.4.

Belangrijk om in ogenschouw te nemen is dat een voorwerp alleen in de douanewaarde wordt betrokken als zijnde een belastbare toelevering voor zover zij is aangemerkt als werktuig, matrijs, gietvorm of dergelijke voorwerpen. De toevoeging 'en dergelijke' maakt dat voorwerpen die gelijkgesteld kunnen worden aan een werktuig, matrijs of gietvorm, ook als toelevering in de zin van categorie ii kwalificeert. Een voorwaarde is daarnaast dat de voorwerpen bij de productie worden gebruikt en daarvoor, in mijn optiek, van essentiële betekenis zijn. Deze toets is afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het geval.

De CBP heeft diverse *rulings* afgegeven waarin een onderscheid wordt gemaakt tussen belastbare en niet belastbare toeleveringen in de zin van artikel 71, lid 1, onderdeel b, ten tweede, DWU. Zo zijn fotomaskers, die worden gebruikt bij de overdracht van geïntegreerde schakelingen op siliciumwafels, analoog bevonden aan een gietvorm en derhalve belastbaar.[96] Ook een tractor die gratis aan een verkoper ter beschikking wordt geschikt voor het oogsten van meloenen wordt gelijkgesteld aan werktuigen, matrijzen, gietvormen.[97] In dat kader werd benadrukt dat de tractor een essentiële rol vervuld bij het telen van de meloenen. Ook voorwerpen die worden gebruikt om te testen of de geproduceerde producten voldoen aan productspecificaties zijn belastbaar wanneer zij onderdeel uitmaken van het productieproces en essentieel zijn voor de productie van de ingevoerde goederen.[98] Meters

96 HQ 543889 van 21 mei 1987.
97 HQ 544844 van 13 juni 1991.
98 HQ 546102 van 22 december 1995.

die worden gebruikt bij het kalibreren van werktuigen vormen geen toeleveringen.[99] Deze meters worden afzonderlijk beschouwd immers niet gebruikt voor de vervaardiging van de ingevoerde goederen.

11.4.3.4 Categorie iii: Bij de voortbrenging verbruikte materialen

De derde categorie toeleveringen bestaat uit materialen die bij de voorbrenging van de ingevoerde goederen worden verbruikt. Bij de voortbrenging verbruikte materialen zijn bijvoorbeeld een chemisch tussenproduct ('*intermediates*'), micro-organismen[100], gistextracten, (minerale) meststoffen en gewasbeschermingsmiddelen[101]. Ook speciale brandstof die gratis of tegen verminderde prijs wordt geleverd door de koper aan een autofabrikant met het doel om te testen of de geproduceerde auto's voldoen aan de fabrikantenspecificaties kunnen als bij de voortbrenging verbruikte materialen worden aangemerkt.[102] Zij worden geen bestanddeel van het ingevoerde product, maar zijn door het gebruik bij de vervaardiging van de ingevoerde goederen tenietgegaan. Resten of afval, voor zover daar geen economische waarde meer aan toe te kennen valt (zie onderdeel 11.4.3.2.3), wordt ook aangemerkt als 'verbruikt' al gaan de materialen niet fysiek op in de ingevoerde goederen.[103]

11.4.3.5 Categorie iv: Enginering, ontwikkeling, werken van kunst, ontwerpen, tekeningen en schetsen

11.4.3.5.1 Inleiding

De vierde categorie toeleveringen bestaat uit enginering, ontwikkeling, werken van kunst, ontwerpen, en tekeningen en schetsen voor zover zij noodzakelijk zijn voor de productie. Kortweg wordt deze categorie ook wel aangeduid als intellectuele toelevering. Overeenkomstig artikel 71, lid 1, onderdeel b, ten vierde, DWU wordt de werkelijk betaalde of te betalen prijs verhoogd met de waarde van de intellectuele toelevering voor zover zij noodzakelijk is voor de productie van de ingevoerde goederen. Daarbij geldt een tweetal uitzonderingen. Indien intellectuele toeleveringen zijn verricht of vervaardigd in de Europese Unie, wordt de waarde niet aan de werkelijk betaalde of te betalen prijs toegevoegd. Daarnaast worden kosten van wetenschappelijk onderzoek en voorlopige schetsontwerpen niet in de douanewaarde opgenomen ex artikel 135, lid 5, UDWU. Door het 'noodzakelijkheidscriterium' en de hiervoor genoemde uitzonderingen zorgt deze categorie toeleveringen in de praktijk voor de meeste discussie. Op deze punten wordt hierna nader ingegaan. Het onderscheid tussen toeleveringen en royalty's en licentierechten, dat vooral ten aanzien van deze categorie speelt, komt nader aan bod in onderdeel 11.4.3.8.

99 HQ W563543 van 17 november 2006.
100 HQ 543943 van 9 december 1987.
101 HQ 544655 van 13 juni 1991.
102 Case Study 5.2. Application of Article 8.1 (b). (Assists in relation to the manufacture of racing cars: the carburetors; the electronic checking equipment; the fuel for the racetrack tests; and the plans and sketches.) (Adopted, 18th Session, 21 November 1989, 35.650).
103 HQ 545908 van 30 november 1995 en Hoge Raad 4 maart 2016, nr. 14/02809, ECLI:NL:HR:2016:348.

11.4.3.5.2 Noodzakelijkheidscriterium

Ten aanzien van artikel 71, lid 1, onderdeel b, ten vierde, DWU geldt het noodzakelijkheidscriterium. Dat houdt in dat kosten met betrekking tot intellectuele toeleveringen noodzakelijk moeten zijn voor de productie van de ingevoerde goederen. Op het moment dat bijvoorbeeld de koper vijf schetsen gratis aan de verkoper ter beschikking stelt en de verkoper gebruikt er 'slechts' één voor de daadwerkelijke productie, is alleen de waarde van die ene schets belastbaar. Dat is anders indien voor de productie van het ingevoerde goed een schets is gebruikt waarvan ook concepten beschikbaar zijn. De kosten van de concepten zijn in dat geval ook belastbaar.[104]

11.4.3.5.3 Uitzondering i – Verricht of vervaardigd in de Europese Unie

Intellectuele toeleveringen welke zijn verricht of vervaardigd in de Europese Unie vormen geen onderdeel van de transactiewaarde. 'Verricht of vervaardigd' verwijst in dat verband naar de plaats waar de daadwerkelijke uitvoering van voornoemde elementen plaatsvindt en niet naar bijvoorbeeld de vestigingsplaats van de koper. In Decision 2.1 van de Commissie douanewaarde van de WHO legt '*undertaken*' (verricht of vervaardigd) uit als '*carried out*' (plaatsvinden).[105] Een en ander volgt ook uit punt 7 van de Aantekening bij artikel 8, lid 1, onderdeel b, ten vierde, CVA (equivalent van artikel 71, lid 1, onderdeel b, ten vierde, DWU) waarin is vermeld dat:

> "*Wanneer bij de vervaardiging van het betrokken element diverse landen betrokken zijn en deze fabricage een bepaalde tijdsduur in beslag neemt, blijft de correctie beperkt tot de waarde die buiten het land van invoer daadwerkelijk aan dit element is toegevoegd.*"

Indien Decision 2.1 en de Aantekening bij artikel 8, lid 1, onderdeel b, ten vierde, CVA in onderlinge samenhang worden gelezen, volgt daaruit dat aangesloten moet worden bij de plaats waar de productie van de toelevering daadwerkelijk plaatsvindt.[106] Een voorbeeld betreft de situatie dat tekeningen worden vervaardigd in een EU-vestiging van een in Zwitserland ingeschreven onderneming en de tekeningen daaropvolgend gratis aan een verkoper van de ingevoerde goederen ter beschikking worden gesteld. De kosten van de tekeningen worden dan niet aan de werkelijk betaalde of te betalen prijs toegevoegd. Indien de productie van de toelevering zowel in de Europese Unie als daarbuiten plaatsvindt, zal het Europese deel onbelastbaar blijven (onderdeel 11.4.4).

Conclusie 3 van de Douane Expertgroep (afdeling douanewaarde) geeft aan wanneer de waarde van de intellectuele toeleveringen die zijn verricht of vervaardigd in de Europese

104 HQ 544609 van 12 augustus 1991 en P. Díaz Gavier & J. Guadalupe Báscones, On Article 8.1(b)(iv) of the Customs Valuation Agreement: When Is the Value of Certain Services Supplied by the Buyer Relevant for Customs Value (i.e., Engineering, Development, Artwork, Design, *GTCJ* 9(6), p. 261-262.

105 Decision 2.1. Meaning of the word "undertaken" used in Article 8.1 (b) (iv) of the Agreement. (Adopted, 6th meeting, 3 March 1983).

106 P. Díaz Gavier & J. Guadalupe Báscones, On Article 8.1(b)(iv) of the Customs Valuation Agreement: When Is the Value of Certain Services Supplied by the Buyer Relevant for Customs Value (i.e., Engineering, Development, Artwork, Design, *GTCJ* 9(6), p. 261-262.

Unie in de werkelijk betaalde of te betalen prijs is vervat, deze kosten niet in aftrek kunnen worden gebracht.[107] Artikel 71, lid 1, onderdeel b, ten vierde, DWU geeft namelijk alleen weer welke kosten aan de werkelijk betaalde of te betalen prijs moeten worden toegevoegd, maar voorziet niet in aftrekposten. Nu artikel 72 DWU voor deze gevallen niet in een aftrekpost voorziet, is een Europese intellectuele toelevering, aldus de Technische commissie douanewaarde, belastbaar. De redactie van de artikelen 71 en 72 DWU staat het in aftrek brengen van een dergelijk element dus in de weg.[108] In het geval de koper de intellectuele toelevering gratis of tegen verminderde prijs heeft verstrekt, kan deze visie (nog) worden verklaard. Indien de koper een goed gratis of tegen verminderde prijs ter beschikking stelt en voor de aankoop van de ingevoerde producten ook voor (zijn eigen) intellectuele toelevering moet betalen, doet dit vermoeden dat in feite een hogere aankoopprijs wordt berekend door de verkoper. Het is namelijk merkwaardig als een koper de (volledige) prijs betaald voor de waarde van de toelevering die noodzakelijk is geweest voor de productie van de ingevoerde goederen, terwijl hij zelf de toelevering gratis of tegen verminderde prijs ter beschikking heeft gesteld. Dat is anders als de verkoper de toelevering tegen de volledige of verminderde prijs heeft betrokken van de koper. In dat geval zou een doorbelasting op zijn plaats zijn. Echter, in die gevallen lijkt de redactie van de artikelen 70, 71 en 72 DWU ertoe te nopen dat de waarde van de intellectuele toelevering in de douanewaarde wordt betrokken en niet voor aftrek in aanmerking komt. Er wordt namelijk gekeken naar wat de werkelijk betaalde of te betalen prijs is voor de ingevoerde goederen. Indien de verkoper één prijs hanteert waarin de waarde van de elementen zoals genoemd in artikel 71, lid 1, onderdeel b, ten vierde, DWU zijn vervat, bestaat er derhalve geen – ook om de eenvoud van de douanewaardebepalingen te bewaken – mogelijkheid om de waarde van de elementen uit te sluiten.

11.4.3.5.4 Uitzondering ii – Geen kosten van wetenschappelijk onderzoek en voorlopige schetsontwerpen

Ondernemingen maken in de regel kosten voor het onderzoek en de ontwikkeling van nieuwe producten. Voor het bepalen van de douanewaarde, en in het bijzonder of de waarde van bepaalde toeleveringen aan de werkelijk betaalde of te betalen prijs moeten worden toegevoegd, is het noodzakelijk om onderscheid te maken tussen onderzoek- en ontwikkelingskosten (*research & developments costs*).[109] Onderzoek staat namelijk niet genoemd in artikel 71, lid 1, onderdeel b, ten vierde, DWU, terwijl ontwikkeling daarin wel is opgenomen. Dat betekent dat ontwikkelingskosten voor zover noodzakelijk voor de productie van de ingevoerde goederen, wel aan de werkelijk betaalde of te betalen prijs moet worden toegevoegd, waar onderzoekskosten ervan zijn uitgesloten. Dat laatste

107 Conclusie 3 van de Expertgroep Douane (afdeling douanewaarde) betreffende engineering, ontwikkeling, werken van kunst en ontwerpen verricht of gemaakt in de Europese Unie.

108 Om die reden wordt niet enkel in artikel 71, lid 1, onderdeel a, ten eerste, DWU benoemd dat inkoopcommissie geen onderdeel uitmaken van de douanewaarde, maar worden inkoopcommissies ook separaat als aftrekpost opgevoerd in artikel 72, onderdeel e, DWU (onderdeel 11.2.2).

109 De Commissie douanewaarde van de WHO heeft in Decision 5.1 vastgesteld dat de term 'ontwikkeling' in het Engels, Frans en Spaans niet de term 'onderzoek' omvat. Decision 5.1. Terms in Article 8.1 (b) (iv): Development. (Adopted, 12th Meeting, 9-10 May 1985). Dat bevestigt het belang om onderzoekskosten en ontwikkelingskosten van elkaar te onderscheiden.

berust deels op artikel 135, lid 5, UDWU waaruit volgt dat de kosten van wetenschappelijk onderzoek en voorlopige schetsontwerpen uitgesloten zijn van de douanewaarde.

In de CVA wordt aangesloten bij de algemeen aanvaarde boekhoudkundige beginselen. Uit de algemeen aanvaarde boekhoudkundige beginselen volgen de volgende nuttige definities van onderzoek en ontwikkeling:[110/111]

> "*Development: The application of research findings or other knowledge to a plan or design for the production of new or substantially improved materials, devices, products, processes, systems or services prior to commencement of commercial production or use.*
>
> *Research: The original and planned investigation undertaken with the prospect of gaining new scientific or technical knowledge and understanding.*"

De Canadese douaneautoriteiten hebben in een Memorandum een aantal voorbeelden gegeven van activiteiten die zij aanduiden als onderzoek:[112]
- Laboratory research aimed at the discovery of new knowledge;
- Searching for commercial applications of new research findings; and
- Conceptual formulation and design of possible product or process alternatives.

Een aantal activiteiten die overeenkomstig hetzelfde Memorandum als ontwikkelingsactiviteiten zijn aan te merken betreffen:
- Testing in search for, or evaluation of, product or process alternatives;
- Design, construction and testing of pre-production prototypes and models; and
- Design of tools, jigs, moulds and dies involving new technology.

Voornoemde voorbeelden zijn naar mijn overtuiging ook in Europeesrechtelijk verband nuttig voor het maken van een onderscheid tussen onderzoek- en ontwikkelingskosten.

11.4.3.6 Onderscheid categorie i en iv

11.4.3.6.1 Inleiding

In dit onderdeel wordt nader ingegaan op het onderscheid tussen de toeleveringen zoals bedoeld in artikel 71, lid 1, onderdeel b, ten eerste, DWU (materialen, delen en onderdelen)

110 S. Alibhai e.a., *Wiley IFRS 2019 – Interpretation and Application of IFRS Standards*, Cornwall: TJ International Ltd. 2019, p. 207-208.

111 In de US GAAP wordt onderzoek als volgt gedefinieerd: "*Research is planned search or critical investigation aimed at discovery of new knowledge with the hope that such knowledge will be useful in developing a new product or service (referred to as product) or a new process or technique (referred to as process) or in bringing about a significant improvement to an existing product or process.*" Onderzoek wordt als volgt uitgelegd: "*Development is the translation of research findings or other knowledge into a plan or design for a new product or process or for a significant improvement to an existing product or process whether intended for sale or use. It includes the conceptual formulation, design, and testing of product alternatives, construction of prototypes, and operation of pilot plants.*" J.M. Flood, *Wiley GAAP 2019 – Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles*, Hoboken: John Wiley & Sons Inc 2019, 46 ASC 730.

112 Canada Border Services Agency, 31 maart 2015, Customs Valuation – Post-importation Payments or Fees (Subsequent Proceeds), Memorandum D13-4-13.

en de toeleveringen zoals bedoeld in artikel 71, lid 1, onderdeel b, ten vierde, DWU (intellectuele toelevering). Het maken van een onderscheid is essentieel, omdat intellectuele toeleveringen niet belastbaar zijn als zij zijn verricht of vervaardigd in de Europese Unie, waar ten aanzien van materialen, delen of onderdelen die als toelevering aan de koper ter beschikking worden gesteld de herkomst niet van belang is voor de belastbaarheid.

In het navolgende wordt eerst ingegaan op de definiëring van het onderscheid (onderdeel 11.4.3.6.2). Daaropvolgend wordt, vooruitlopend op onderdeel 11.4.5.3, kort ingegaan op ontwikkelingskosten die zijn gemaakt bij de vervaardiging van een toelevering in de zin van artikel 71, lid 1, onderdeel b, ten eerste, DWU (onderdeel 11.4.3.6.3). Tot slot wordt stilgestaan bij het *BMW Bayerische Motorenwerke AG tegen Hauptzollamt München*-arrest (onderdeel 11.4.3.6.4).

11.4.3.6.2 Definiëring van het onderscheid

Zoals in de inleiding in onderdeel 11.4.3.1 reeds uiteengezet is het onderscheid tussen de eerste en vierde categorie toeleveringen niet altijd evident, zeker voor zover zij bestaan uit immateriële goederen. In de zaak *Compaq Computer International Corporation* heeft Advocaat-Generaal Stix-Hackl in haar conclusie de volgende, in mijn optiek bruikbare, handvatten aangereikt om een onderscheid aan te brengen tussen de toeleveringen zoals genoemd onder de eerste en vierde categorie voor zover zij betrekking hebben op immateriële goederen:[113]

- Categorie i: immateriële bestanddelen die in de ingevoerde goederen worden verwerkt voor het functioneren daarvan. Een immaterieel bestanddeel is geen rechtstreeks noodzakelijke voorwaarde voor het ontstaan van de ingevoerde goederen. De immateriële goederen zijn niettegenstaande hun onstoffelijke aard evenwel een bestanddeel van de eindgoederen, omdat zij daarmee verbonden zijn, de werking daarvan verbeteren respectievelijk daar zelfs nieuwe functies aan toevoegen en bijgevolg in niet onbelangrijke mate bijdragen aan de waarde van de ingevoerde goederen (artikel 71, lid 1, onderdeel b, ten eerste, DWU).
- Categorie iv: intellectuele goederen die met het oog op de productie van de ingevoerde goederen ter beschikking worden gesteld, zoals bijvoorbeeld een octrooi, een ontwerp of een model (artikel 71, lid 1, onderdeel b, ten vierde, DWU).

Voornoemd onderscheid is door de Douane Expertgroep (afdeling douanewaarde) overgenomen in Conclusie 26.[114] Tegen deze achtergrond zal besturingssoftware die op een laptop geïnstalleerd wordt voordat de laptop wordt ingevoerd als toelevering kunnen kwalificeren in de zin van artikel 71, lid 1, onderdeel b, ten eerste, DWU als aan de overige voorwaarden is voldaan (onderdeel 11.4.2).[115] De besturingssoftware is namelijk bedoeld

113 A-G Stix-Hackl 26 januari 2006, nr. C-306/04 (Compaq Computer International Corporation), ECLI:EU:C:2006:68, r.o. 52.

114 Conclusie 26 van de Expertgroep Douane (afdeling douanewaarde) betreffende software en gerelateerde technologie: behandeling van artikel 71(1)(b) DWU.

115 De laptops kunnen niet als eenvoudige informatiedragers die het transport van die software mogelijk maken worden aangemerkt, daar die laptops gegevensverwerking als voornaamste functie hebben en zij componenten bevatten die volgens artikel 167, lid 2, sub a, TCDW de kwalificatie als informatiedrager uitsluiten.

voor het functioneren van de laptop en verbeteren van de werking ervan en het voegt nieuwe functies toe. Datzelfde geldt voor het wasprogramma van een wasmachine of de software van de boordcomputer in een auto.[116] Voor de vierde categorie toeleveringen gaat het niet om immateriële goederen die in het ingevoerde goed worden belichaamd, maar om ideeën (in de vorm van bijvoorbeeld een schets of tekening) die noodzakelijk zijn voor de productie van de ingevoerde goederen.

11.4.3.6.3 Ontwikkelingskosten bij de vervaardiging van eerste categorie toeleveringen

De situatie kan zich voordoen dat de koper materialen gratis ter beschikking stelt aan de verkoper en tegelijk ontwikkelingskosten heeft gemaakt om deze materialen te produceren. In zulke gevallen zijn de materialen aan te merken als toelevering zoals bedoeld in artikel 71, lid 1, onderdeel b, ten eerste, DWU en gaan de ontwikkelingskosten op in de waarde van de materialen.[117] De ontwikkelingskosten kwalificeren met andere woorden niet zelfstandig als toelevering in de zin van artikel 71, lid 1, onderdeel b, ten vierde, DWU (onderdeel 11.4.5.3).

11.4.3.6.4 BMW Bayerische Motorenwerke AG tegen Hauptzollamt München, C-509-19 – Software aan te merken als toelevering?

Het Hof van Justitie heeft in de zaak *BMW Bayerische Motorenwerke AG tegen Hauptzollamt München*[118] een vraag voorgelegd gekregen van het Finanzgericht München inhoudende of ontwikkelingskosten voor software die in de Europese Unie is gecreëerd, door de koper kosteloos ter beschikking is gesteld aan de verkoper en op de ingevoerde regeleenheid is geïnstalleerd, moet worden toegevoegd aan de transactiewaarde van de ingevoerde regeleenheden. Het Hof van Justitie gaat daarbij ook in op het onderscheid tussen categorie i en iv. Zoals uiteengezet in onderdeel 11.4.3.6.1, is dit onderscheid van belang, omdat intellectuele toeleveringen niet aan de transactiewaarde van de ingevoerde goederen worden toegevoegd indien zij in de Europese Unie zijn gecreëerd.

BMW Bayerische Motorenwerke AG verstrekt gratis standaardsoftwarecomponenten aan in derde landen gevestigde leveranciers. De software wordt ter beschikking gesteld op een webportaal en daaropvolgend door de leveranciers geïnstalleerd op de regeleenheden die uiteindelijk worden ingevoerd. De software heeft tot doel om de probleemloze communicatie tussen de systemen en toepassing in de motorvoertuigen te waarborgen en is noodzakelijk voor bepaalde technische processen die tijdens het rijden door de regeleenheid worden aangestuurd. Voorts is in het feitencomplex van de verwijzingsuitspraak meegegeven dat BMW Bayerische Motorenwerke AG overeenkomsten met de leveranciers heeft gesloten, waarin de leveranciers wordt verplicht om vóór de levering van de regeleenheden een functionele test uit te voeren. De uitkomst moet gedocumenteerd worden en heeft tot doel om vast te stellen of eventuele storingen reeds bij het verlaten van de fabriek of pas bij het

116 Verzoekschrift prejudiciële beslissing 6 juni 2019, nr. C-509/19 (BMW Bayerische Motorenwerke AG tegen Hauptzollamt München), p. 4.
117 HQ 542948 van 29 november 1982.
118 HvJ EU 10 september 2020, nr. C-509/19 (BMW Bayerische Motorenwerke AG tegen Hauptzollamt München), ECLI:EU:C:2020:694.

vervoer of bij de implementatie van de software zijn veroorzaakt. De ontwikkelingskosten van de software zijn bij de invoer van de regeleenheden niet in aanmerking genomen voor de vaststelling van de douanewaarde. De Duitse douaneautoriteiten zijn van mening dat de software als toelevering in de zin van (thans) artikel 71 lid 1, onderdeel b, ten eerste, DWU in aanmerking genomen moet worden. BMW Bayerische Motorenwerke AG stelt dat software niet als toelevering in aanmerking genomen kan worden, hoewel zij zich beseft dat dit standpunt van de hand is gewezen in het *Compaq Computer International Corporation*-arrest.[119] Zij stelt voorts dat het probleem zich al had opgelost indien de bijzondere regeling passieve veredeling toepassing had gevonden (onderdeel 11.4.2.9). In beroep wordt de zaak door het Finanzgericht München geschorst en wordt aan het Hof van Justitie de prejudiciële vraag voorgelegd of de software als toelevering in de zin van (thans) artikel 71, lid 1, onderdeel b, DWU in aanmerking genomen moet worden. Het Finanzgericht München geeft in de verwijzingsbeschikking aan geneigd te zijn om te oordelen dat de betrokken software als 'engineering' of 'ontwikkeling' kwalificeert in de zin van (thans) artikel 71, lid 1, onderdeel b, ten vierde, DWU. Aangezien de software in de Europese Unie is ontwikkeld, zouden de ontwikkelingskosten van de software in dat geval onbelast blijven.

Het Hof van Justitie overweegt dat onder toeleveringen, aldus de bewoordingen in artikel 71, lid 1, onderdeel b, DWU, zowel 'goederen' als 'diensten' kunnen worden geschaard. De bewoordingen staan er dus niet aan in de weg om immateriële goederen, zoals software, aan te merken als toelevering (onderdeel 11.4.3.2.1). Het Hof van Justitie oordeelt vervolgens dat artikel 71, lid 1, onderdeel b, DWU zo moet worden uitgelegd: "[…] *dat het toestaat dat, voor de vaststelling van de douanewaarde van een ingevoerd goed, de economische waarde van software die in de Europese Unie is gecreëerd en door de koper kosteloos ter beschikking is gesteld aan de in een derde land gevestigde verkoper, wordt opgeteld bij de transactiewaarde van het goed*".[120] Naar mijn mening spreekt het Hof van Justitie niet uit of de ontwikkelingskosten van de software in het onderhavige geval onder categorie i of iv moet worden geschaard. Het opent alleen de mogelijkheid dat software (ook) onder categorie i kan worden geschaard.

Voor de afweging of de ontwikkelingskosten van de software onder categorie i of iv moeten worden geschaard, moet worden gekeken wat de toepassing van de software is; wordt het een bestanddeel van de regeleenheden en voegt het daaraan noodzakelijke functies toe (categorie i) of wordt het gebruikt in het productieproces (categorie iv). In dat kader lijkt het doel van de software in deze zaak tweeledig. Enerzijds heeft het tot doel om de probleemloze communicatie tussen de systemen en toepassingen in voertuigen te waarborgen en is de software noodzakelijk voor bepaalde technische processen die door de regeleenheid van het voertuig worden aangestuurd. Voor dat deel kan worden betoogd dat de software blijvend op de regeleenheden wordt geïnstalleerd en dat de software een bestanddeel van de regeleenheden wordt. De software voegt met andere woorden (noodzakelijke) functies aan de regeleenheden toe, die de werking van de regeleenheden verbetert. In die zin, ook

119 HvJ EG 16 november 2006, nr. C-306/04 (Compaq Computer International Corporation), ECLI:EU:C:2006:716, r.o. 37.

120 HvJ EU 10 september 2020, nr. C-509/19 (BMW Bayerische Motorenwerke AG tegen Hauptzollamt München), ECLI:EU:C:2020:694, r.o. 23.

gelet op onderdeel 11.4.3.6.2, lijkt de ter beschikking gestelde software voor dat deel te kwalificeren als toelevering in de zin van artikel (thans) 71, lid 1, onderdeel b, ten eerste, DWU. Anderzijds wordt de software aangewend voor het uitvoeren van een functionele test. Voor dat deel wordt de software geen bestanddeel van de regeleenheden en zou de software kunnen worden aangemerkt als intellectuele toelevering die noodzakelijk is voor de productie van de ingevoerde goederen. In dat geval zullen de ontwikkelingskosten van de ter beschikking gestelde software kwalificeren als toelevering in de zin van (thans) artikel 71, lid 1, onderdeel b, ten vierde, DWU en, vanwege het feit dat de software in de Europese Unie is ontwikkeld, onbelastbaar zijn. Nu het doel van de software tweeledig is, zou naar mijn mening een deel van de ontwikkelingskosten moeten worden toegerekend aan categorie i en een deel aan categorie iv zover een dergelijke toerekening kan plaatsvinden op basis van objectieve en meetbare gegevens. Het deel dat aan categorie iv wordt toegerekend hoeft vervolgens niet aan de transactiewaarde toegevoegd te worden, omdat de software in de Europese Unie is gecreëerd.

11.4.3.7 Onderscheid categorie ii en iv

De toeleveringen zoals bedoeld in categorie ii en categorie iv lijken op het eerste gezicht geen overlap te vertonen. Categorie ii noemt werktuigen, matrijzen, gietvormen en dergelijke voorwerpen die bij de voorbrenging van de ingevoerde goederen worden gebruikt ('voorwerpen voor de productie'), waar categorie iv spreekt over engineering, ontwikkeling, werken van kunst, ontwerpen, en tekeningen en schetsen die buiten de Europese Unie zijn verricht of vervaardigd en noodzakelijk zijn voor de productie van de ingevoerde goederen ('intellectuele toeleveringen'). Waar de voorwerpen voor de productie een sterke link vertonen met een productieproces, geldt dat niet voor de intellectuele toeleveringen. Voor die laatste is het alleen van belang dat zij noodzakelijk zijn voor de productie van de ingevoerde goederen. Toch kan er discussie ontstaan of een toelevering als voorwerp voor de productie of intellectuele toelevering kwalificeert. Op de eerste plaats kan zich de situatie voordoen dat een koper ontwikkelingskosten heeft gemaakt ten aanzien van de vervaardiging c.q. verkrijging van een voorwerp voor de productie en dat voorwerp betrekt van een derde. In dat geval doet de vraag zich voor of de ontwikkelingskosten, wanneer zij hun oorsprong vinden in de Europese Unie, van de douanewaarde kunnen worden uitgesloten. De tweede situatie doet zich vanwege de opkomst van diverse technologieën in toenemende mate voor en betreft de omstandigheid dat intellectuele toeleveringen digitaal beschikbaar worden gesteld aan de fabrikant van de ingevoerde goederen. De intellectuele toeleveringen worden daaropvolgend geprint (met een 3D-printer) om te worden gebruikt voor de productie van de ingevoerde goederen. De vraag is of de intellectuele toeleveringen zijn aan te merken als voorwerp voor de productie (artikel 70, lid 1, onderdeel b, ten tweede, DWU) of intellectuele toelevering (artikel 70, lid 1, onderdeel b, ten vierde, DWU). In dat laatste geval hoeft de waarde niet in aanmerking genomen te worden voor het bepalen van de douanewaarde als de intellectuele toeleveringen zijn verricht of vervaardigd in de Europese Unie. Ik ga hierna nader in op de hiervoor genoemde situaties.

De eerste situatie komt overeen met het feitencomplex van Commentary 18.1 van de Technische commissie douanewaarde van de WDO.[121] In de daarin beschreven situatie was in de waarde van de voorwerpen, die gratis aan de verkoper ter beschikking werden gesteld voor de productie van de ingevoerde goederen, ook de prijs van een intellectuele toelevering opgenomen. De vraag is of de waarde van de intellectuele toelevering in dat geval buiten de waarde kan blijven als de intellectuele toelevering is verricht of vervaardigd in de Europese Unie. De Technische commissie douanewaarde is van mening dat de gehele aankoopprijs van de voorwerpen voor de productie – in dit geval dus inclusief de waarde van de intellectuele toelevering – in aanmerking genomen moet worden voor de vaststelling van de douanewaarde.[122] Ik meen dat dit zelfs het geval is als de intellectuele toeleveringen zijn verricht of vervaardigd in de Europese Unie.[123] Dat is naar mijn mening anders wanneer de waarde van de intellectuele toeleveringen niet in de aankoopprijs is opgenomen. In dat geval behoeft de waarde van de intellectuele toeleveringen – voor zover verricht of vervaardigd in de Europese Unie – niet in aanmerking te worden genomen. Deze 'ontsnappingsclausule' is onder andere beschreven in HQ-ruling 544192 van 16 juni 1989 waarbij een koper in de Verenigde Staten ontwikkelde ontwerpen ter beschikking stelde aan fabrikanten binnen en buiten de Verenigde Staten die gietvormen maakten die als toelevering aan de koper van de ingevoerde goederen ter beschikking werd gesteld. Ook in die gevallen werd de waarde van het ontwerp niet in aanmerking genomen, omdat zij niet was opgenomen in de aankoopprijs van de gietvormen.[124]

De tweede situatie is beschreven in Conclusie 28 van de Douane Expertgroep (afdeling douanewaarde).[125] In Conclusie 28 gebruikt de koper van de ingevoerde goederen een computer-aided design (CAD)[126] programma voor het ontwerp van kleding. De CAD wordt gebruikt voor het ontwikkelen van een afbeelding van de snijposities benodigd voor het vervaardigen van de kleding. Deze afbeeldingen worden door de koper via een e-mail gratis ter beschikking gesteld aan de in een derde land gevestigde fabrikant. De afbeeldingen worden door de fabrikant geopend op een computer en daaropvolgend op papier geprint met behulp van een plotter[127]. Daaropvolgend wordt het papier waarop de afbeelding is opgenomen op de stoflagen gelegd door de fabrikant, waarna de stof wordt versneden tot de kleding die uiteindelijk in de Europese Unie wordt ingevoerd. De afbeeldingen worden voor geen ander doel aangewend. De Douane Expertgroep (afdeling douanewaarde) overweegt

121 Commentary 18.1. Relationship between Articles 8.1 (b) (ii) and 8.1 (b) (iv). (Adopted, 24th Session, 23 October 1992, 37.860).

122 Punt 2 van de Aantekening bij artikel 8, lid 1, onderdeel b, ten tweede, CVA.

123 HQ 542948 van 29 november 1982.

124 Zie ook HQ 542146 van 25 november 1980 waarbij in de Verenigde Staten ontwikkelde ontwerpen gratis ter beschikking werden gesteld aan een in de Verenigde Staten gevestigde fabrikant van geïntegreerde schakelingen, die vervolgens in een derde land werden geassembleerd en daaropvolgend in de Verenigde Staten werden geïmporteerd. In dat geval werd de waarde van het ontwerp niet in aanmerking genomen. Verwijzend naar de in de hoofdtekst beschreven HQ-ruling 544192, zou dat zelfs het geval zijn als de fabrikant van geïntegreerde schakelingen buiten de Verenigde Staten was gevestigd.

125 Conclusie 28 van de Douane Expertgroep (afdeling douanewaarde) betreffende productiemiddelen onder punten (ii) en (iv) van artikel 71(1)(b) van het Douane Wetboek van de Unie.

126 Met CAD wordt gedoeld op het gebruik van computers voor het ontwerpen, modificeren, analyseren en optimaliseren van ontwerpen.

127 Een plotter is een machine die ontwerpen produceert met een computerprogramma.

dat de afbeeldingen essentieel zijn voor de productie van de ingevoerde goederen, omdat zij de grootte en vormgeving van de kleding bepalen. De productiemiddelen bepalen ook het ontwerp van de kleding. Ook worden de afbeeldingen geïntegreerd in het productieproces, en worden zij gebruikt voor het bepalen van de fysieke eigenschappen van de kleding. De Douane Expertgroep (afdeling douanewaarde) komt derhalve tot de conclusie dat de gratis ter beschikking gestelde afbeeldingen die per e-mail worden verstrekt moeten worden aangemerkt als voorwerp voor de productie in de zin van artikel 71, lid 1, onderdeel b, ten tweede, DWU. De voornaamste karakteristieken van de ter beschikking gestelde productie en dienst komen namelijk meer overeen met de criteria en functies zoals bedoeld in artikel 71, lid 1, onderdeel b, ten tweede, DWU dan met de criteria en functies zoals bedoeld in artikel 71, lid 1, onderdeel b, ten vierde, DWU.

Hoewel ik mij in voorgaande conclusie kan vinden, moet worden voorkomen dat afbreuk wordt gedaan aan het doel en de strekking van artikel 71, lid 1, onderdeel b, ten vierde, DWU. Met andere woorden, een afbeelding die digitaal (per e-mail) aan de fabrikant van de ingevoerde goederen wordt verstrekt, zal niet zondermeer als toelevering in de zin van artikel 71, lid 1, onderdeel b, ten tweede, DWU moeten worden aangemerkt. Het onderscheidend criterium is naar mijn mening of de toelevering wordt gebruikt in het productieproces ('gebruikt in de productie') of noodzakelijk is voor de productie. Indien de toelevering wordt gebruikt in de productie, is sprake van een voorwerp voor de productie in de zin van artikel 71, lid 1, onderdeel b, ten tweede, DWU. Dit is bijvoorbeeld het geval in het feitencomplex zoals geschetst in Conclusie 28. Een toelevering is noodzakelijk in de zin van artikel 71, lid 1, onderdeel b, ten vierde, DWU als de productie van bepaalde goederen voorbehouden is aan octrooihouders. Het ter beschikking stellen van een octrooi is in dat geval noodzakelijk voor de productie.

11.4.3.8 Onderscheid toelevering en royalty's en licentierecht

Het onderscheid tussen toeleveringen en royalty's en licentierechten is van belang, omdat zij elk onder andere voorwaarden in aanmerking worden genomen voor het bepalen van de douanewaarde. Het maken van onderscheid is echter niet eenvoudig en er kan zelfs worden betoogd dat de reikwijdte van toeleveringen en royalty's en licentierechten elkaar deels overlappen. Dat geldt in het bijzonder voor intellectuele toeleveringen die zelfs woordelijk overlap lijken te vertonen met de definities van een royalty of licentierecht zoals genoemd in (voorheen) artikel 157 TCDW en artikel 12, lid 2, OESO-Modelverdrag (onderdeel 11.5.3). Indien inderdaad sprake is van overlap, zal, ter voorkoming van dubbele heffing, vastgesteld moeten worden welk 'bijtelcomponent' voorrang heeft op het ander. Met andere woorden, vastgesteld zal moeten worden of artikel 71, lid 1, onderdeel c, DWU als *lex specialis* voorgaat op artikel 71, lid 1, onderdeel b, DWU of omgekeerd. Advisory Opinions 4.8 en 4.13[128] van de Technische commissie douanewaarde van de WDO lijken voor te staan dat eerst wordt nagegaan of sprake is van een royalty of licentierecht en daaropvolgend, indien geen sprake is van een royalty of licentierecht, of de betalingen in

128 Advisory Opinion 4.8. Royalties and licence fees under Article 8.1 (c) of the Agreement (Adopted, 26th Session, 8 October 1993, 38.480) en Advisory Opinion 4.13. Royalties and licence fees under Article 8.1 (c) of the Agreement (Adopted, 26th Session, 8 October 1993, 38.480).

aanmerking moeten worden genomen als toelevering. De Case Studies 8.1 en 8.2 lijken echter met zich te brengen dat toeleveringen voorrang hebben op de bepalingen aangaande de bijtelling van royalty's en licentierechten.[129]

Voor de visie, inhoudende dat één van beide bepalingen voorrang heeft op de ander, bestaat echter geen wettelijke basis. Ik ben dan ook de mening toegedaan dat de onderdelen b en c van artikel 71, lid 1, DWU elk een eigen reikwijdte hebben. In mijn visie kunnen derhalve elementen die als toelevering kwalificeren niet ook als royalty of licentierecht in aanmerking worden genomen of omgekeerd.[130] Uit onderdeel 11.5.3 valt mijns inziens af te leiden dat sprake is van een royalty of licentierecht, indien wordt gesproken over intellectueel eigendom dat onlosmakelijk met het goed is verbonden en de economische waarde van het goed – vanwege bijvoorbeeld de reputatie van het verleende merkrecht – ten dele vertegenwoordigd op het moment dat het wordt ingevoerd.[131/132] Voor het intellectuele eigendomsrecht wordt een indirecte of directe betaling verlangd. Een toelevering wordt daarentegen gratis ter beschikking gesteld en is onlosmakelijk aan de productie van het ingevoerde goed verbonden. De Douane Expertgroep (afdeling douanewaarde) geeft in dat kader aan dat:[133]

> "28. *Article 71(1)(b) of the Union Customs Code is relevant if manufacturing knowhow needed for the manufacture of the imported goods is provided under a licensing agreement and is made available free of charge to the manufacturer of the imported goods by the licensee or indirectly by the licensor*
>
> 29 *Consequently, Article 71(1)(c) of the Union Customs Code would only need to be checked for parts of the royalty that do not concern a production factor (e.g. royalties for using trade mark rights, distribution knowhow, utilisation knowhow, maintenance and repair knowhow, etc.)."*

Bij royalty's of licentierechten gaat het in mijn optiek derhalve dus om de 'beleving' die de economische waarde van een ingevoerd goed doet vermeerderen en bij een toelevering gaat het om de kosten die verband houden bij de ontwikkeling van (im)materiële goederen

129 Case Study 8.1. Application of Article 8.1 (Adjustments in relation to the garments: the licence fee that is required to be paid for the right to use the paper patterns.) (Adopted, 28th Session, 7 October 1994, 39.000) en Case Study 8.2. Application of Article 8.1 (Adjustments in relation to the video laser disc: the licence fee that is required to be paid for the right to use the music video clips and master tape.) (Adopted, 28th Session, 7 October 1994, 39.000).

130 Zie in gelijke zin Canada Border Services Agency, 14 January 2014, Customs Valuation – Royalty and License Fees, Memorandum D13-4-9, i.h.b. onderdelen 6 en 11. Zie ook onderdeel 11.1.

131 Dit kan *mutatis mutandis* uit een arrest van het Hof van Justitie worden afgeleid, waarin is bepaald dat octrooien die zien op de werkwijze in aanmerking moet worden genomen bij het bepalen van de douanewaarde op het moment dat de beschermde werkwijze onafscheidelijk in het ingevoerde goed is belichaamd en het enige economische nuttig gebruik ervan oplevert. Zie HvJ EEG 14 juli 1977, nr. C-1/77 (Robert Bosch GmbH tegen Hauptzollamt Hildesheim), ECLI:EU:C:1977:130.

132 Kosten gerelateerd aan marketing in de Europese Unie kwalificeren zijn naar mijn mening niet als royalty of licentierecht. Zij zijn weliswaar gericht op het bevorderen van de afzet van de ingevoerde goederen, maar zijn niet als intellectueel eigendom onlosmakelijk met het ingevoerde goed verbonden. Vgl. P. Gonzáles Bianchi & J.D. Barbosa Mariño, The Customs Valuation Treatment of Advertisement with regard to Imported Goods, *GTCJ* 10(11/12), p. 416. Zie ook onderdeel 7.3.7.

133 Conclusie 30 van de Expertgroep Douane (afdeling douanewaarde) betreffende de toepassing van artikel 71(1)(b) en 71(1)(c) van het Douane Wetboek van de Unie.

die benodigd zijn voor de totstandkoming van de ingevoerde goederen. *Fabio* wijst in aanvulling nog op het tijdstip waarop de claim over het intellectuele eigendom start als zijnde een aanwijzing of sprake is van een toelevering of royalty of licentierecht.[134] Indien het intellectuele eigendomsrecht uitgeoefend kan worden voor aanvang van de productie van de goederen waarop de licentie rust, betreft dit een aanwijzing dat sprake is van een toelevering in de zin van artikel 71, lid 1, onderdeel b, ten vierde, DWU. Indien het recht pas na productie kan worden uitgeoefend, is in de regel sprake van een royalty of licentierecht in de zin van artikel 71, lid 1, onderdeel c, DWU. In dat verband wijst *Fabio* ook nog naar het voor douanewaardedoeleinden nuttige onderscheid dat in de OESO-richtlijnen wordt gemaakt tussen *trade intanglibles* en *marketing intangibles*. *Trade intangibles* zien op de onderzoeks- en ontwikkelingsactiviteiten die ondernemingen zelf of onder contract laten verrichten en omvatten onder andere patenten die rechten geven om voor een bepaalde tijd goederen te produceren. *Marketing intangibles* zien op het identificeren van merk- en handelsnamen, designs en symbolen die worden gebruikt voor promotionele doeleinden, waarbij de waarde afhangt van factoren als de geloofwaardigheid van het merk, promotionele investeringen en hoeverre de rechten bij wet zijn beschermd. Een *trade intangible* vormt een aanwijzing dat sprake is van een toelevering (artikel 71, lid 1, onderdeel b, ten vierde, DWU), waar een *marketing intangible* een aanwijzing vormt dat sprake is van een royalty of licentierecht (artikel 71, lid 1, onderdeel c, DWU).

Aan het hiervoor geschetste onderscheid wordt geen afbreuk gedaan als een betaling door partijen als royalty of licentierecht wordt aangeduid, terwijl vanuit douanerechtelijk perspectief sprake is van een toelevering. Dit blijkt bijvoorbeeld uit het *Baywa AG tegen Hauptzollamt Weiden*-arrest van het Hof van Justitie. De door de koper verrichte betalingen werden in deze zaak verricht onder de noemer 'licentierechten'. Het Hof van Justitie merkte deze betalingen echter aan als een betaling voor een toelevering.[135] In voornoemde zaak koopt BayWa AG, een Duitse ondernemer, basiszaad van Duitse kwekers, om deze vervolgens te verkopen aan zaadvermeerderingsbedrijven in Polen en Tsjechoslowakije.[136] Het basiszaad wordt na vermeerdering aangeduid als 'strooizaad'. Baywa AG koopt daaropvolgend het strooizaad, voert het in Duitsland in en verkoopt het aldaar door. De overeenkomsten tussen enerzijds de kwekers en BayWa AG en anderzijds BayWa AG en de vermeerderingsbedrijven zijn nauw met elkaar verbonden en strekken ertoe dat alleen BayWa AG het strooizaad aankoopt en daaropvolgend invoert in Duitsland (behoudens expliciete toestemming van de kwekers). Uit de contracten volgt dat BayWa AG voor 31 mei een licentierecht moet betalen aan de Duitse kwekers, op basis van het in Polen en Tsjechoslowakije geproduceerde strooizaad in het daaraan voorafgaande oogstjaar. Het Hof van Justitie oordeelt dat de licentierechten kosten zijn die op de verkrijging van het basiszaad drukken en derhalve deel uitmaken van de daarvoor in rekening gebrachte prijs. Nu het basiszaad opgaat in de ingevoerde goederen, moet de werkelijk betaalde of te betalen prijs worden verhoogd met de licentierechten. Echter, niet als betaling voor een royalty- of licentierecht, maar als toelevering. De kosten betreffen namelijk een betaling

134 M. Fabio, *Customs Law of the European Union* (5th edition), Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2020, p. 183-185.
135 HvJ EEG 7 maart 1991, nr. C-116/89 (Baywa AG tegen Hauptzollamt Weiden), ECLI:EU:C:1991:104.
136 Polen en (het toenmalige) Tsjechoslowakije waren destijds geen EU-lidstaten.

voor de in de ingevoerde goederen verwerkte materialen, delen en onderdelen in de zin van (thans) artikel 71, lid 1, onderdeel b, ten eerste, DWU.

Het Hof van Justitie komt tot een gelijkluidend oordeel in de *Compaq Computer International Corporation*-zaak.[137] In voornoemde zaak oordeelde het Hof van Justitie over 'gratis' door een niet-EU gevestigde moedermaatschappij geïnstalleerde softwarepakket op ingevoerde computers, dat de economische waarde ervan in aanmerking genomen moest worden bij het bepalen van de douanewaarde. De waarde van de softwarepakketten waren immers niet in de transacties tussen de computerleverancier en de Nederlandse dochtermaatschappij opgenomen en ook niet in de transacties tussen de Nederlandse dochtermaatschappij en de Amerikaanse moedermaatschappij. Het Hof van Justitie liet echter in het midden of de bijtelling plaats moest vinden overeenkomstig de bepalingen aangaande toeleveringen of royalty's en licentierechten. De reden dat het Hof van Justitie zich daarover niet uitsprak was dat de software buiten de Europese Unie was ontwikkeld. Derhalve zou de waarde van de software, ongeacht of (thans) artikel 71, lid 1, onderdeel b of c, DWU toepassing vond, in aanmerking genomen worden. De Advocaat-Generaal kwam echter tot het oordeel dat het ging om een toelevering in de zin van (thans) artikel 71, lid 1, onderdeel b, ten eerste, DWU.[138] De verwijzende rechter kwam, nadat het arrest van het Hof van Justitie was gewezen, tot hetzelfde oordeel.[139]

11.4.3.9 Passieve veredeling

Invoerrechten worden geheven over goederen die in het vrije verkeer van het douanegebied van de Europese Unie worden gebracht en zijn bedoeld om de industrie van het land van invoer te beschermen (onderdeel 2.2.3). De waarde die buiten het douanegebied van de Europese Unie wordt toegevoegd worden derhalve belast. In voorkomende gevallen bestaan de ingevoerde goederen geheel of ten dele uit Uniegoederen[140] die tijdelijk uit het douanegebied van de Europese Unie zijn uitgevoerd om te gebruiken bij één of meer veredelingen (bewerking, verwerking, vernietiging of herstelling).[141] Om de waarde van de Uniegoederen bij terugkeer onbelast te laten, is ten aanzien van toeleveringen in de zin van artikel 71, lid 1, onderdeel b, ten vierde, DWU ('intellectuele toeleveringen') bepaald dat zij niet in aanmerking worden genomen voor de vaststelling van de douanewaarde indien zij zijn verricht of vervaardigd in de Europese Unie. Het in die gevallen uitsluiten van intellectuele toeleveringen van de douanewaarde, is een bewuste keuze geweest bij

137 HvJ EG 16 november 2006, nr. C-306/04 (Compaq Computer International Corporation), ECLI:EU:C:2006:716.

138 A-G Stix-Hackl 26 januari 2006, C-306/04 (Compaq), ECLI:EU:C:2006:68.

139 Gerechtshof Amsterdam 21 augustus 2007, nrs. 01/90034 en 01/90035, ECLI:NL:GHAMS:2007:BB3185.

140 Ex artikel 5, onderdeel 23, DWU wordt onder Uniegoederen begrepen: goederen behorende tot een van de volgende categorieën:
   a. goederen die geheel zijn verkregen in het douanegebied van de Unie zonder toevoeging van goederen die zijn ingevoerd uit landen of gebieden buiten het douanegebied van de Unie,
   b. goederen die in het douanegebied van de Unie zijn binnengebracht uit landen of gebieden buiten dat gebied en die in het vrije verkeer zijn gebracht,
   c. goederen die in het douanegebied van de Unie zijn verkregen of vervaardigd, hetzij uitsluitend uit goederen als bedoeld onder b), hetzij uit goederen als bedoeld onder a) en b).

141 Artikel 5, onderdeel 37, DWU.

het vaststellen van de CVA. Hiermee is namelijk beoogd een gelijk speelveld te creëren qua tarieftoepassing ten opzichte van andere toeleveringen.[142] Voor de andere toeleveringen geldt namelijk dat diverse WHO-leden de van oorsprong zijnde materialen bij terugkeer onbelast laten.

Ook de Europese Unie kent met de bijzondere regeling 'passieve veredeling' een dergelijk systeem. Uniegoederen die tijdelijk uit het douanegebied van de Europese Unie worden gebracht om te worden gebruikt bij één of meer veredelingshandelingen, worden, wanneer de veredelingsproducten in het vrije verkeer worden gebracht, niet belast. De douaneschuld wordt vastgesteld op basis van de veredelingskosten in het derde land. In beginsel worden derhalve toeleveringen, voor zover zij worden verricht of vervaardigd in de Europese Unie, niet belast met invoerrechten. Een ongelukkige uitzondering op deze regel vormt software indien de software afkomstig is uit de Europese Unie en wordt belichaamd in de ingevoerde goederen. De software kwalificeert dan, indien de software gratis of tegen verminderde prijs ter beschikking wordt gesteld door de koper, als toelevering in de zin van artikel 71, lid 1, onderdeel b, ten eerste, DWU (onderdelen 11.4.3.2.1 en 11.4.3.6.4). Voor deze toelevering geldt geen uitzonderingsclausule in de zin dat wanneer de toelevering is verricht of vervaardigd in de Europese Unie, de waarde niet in de douanewaarde begrepen hoeft te worden. Ook kan de waarde niet onbelast blijven met toepassing van de bijzondere regeling passieve veredeling, omdat deze bijzondere regeling alleen toepassing vindt ten aanzien van stoffelijke goederen.

In de lopende zaak *BMW Bayerische Motorenwerke AG tegen Hauptzollamt München*[143] worden standaard softwarecomponenten ter beschikking gesteld door BMW Bayerische Motorenwerke AG aan verschillende fabrikanten uit derde landen, die op de ingevoerde regeleenheden worden geïnstalleerd. De Duitse douaneautoriteiten betogen dat de waarde van de software als toelevering in de zin van artikel 71, lid 1, onderdeel b, ten eerste, DWU in aanmerking moet worden genomen voor de vaststelling van de douanewaarde. BMW Bayerische Motorenwerke AG geeft aan dat een en ander simpel opgelost had kunnen worden indien de bijzondere regeling passieve veredeling toepassing had gevonden. De waarde van de software had dan niet in aanmerking genomen hoeven worden. Nu dat niet het geval is betoogd zij dat artikel 71, lid 1, onderdeel b, DWU in het geheel geen toepassing vindt. Het Hof van Justitie heeft van het Finanzgericht München de vraag voorgelegd gekregen of de waarde van de software op grond van artikel 71, lid 1, onderdeel b, DWU in aanmerking genomen moet worden. De verwijzende rechter heeft een voorkeur om de software aan te merken als toelevering in de zin van artikel 71, lid 1, onderdeel b, ten vierde, DWU. Op die manier wordt "[…] *de door de koper ter beschikking gestelde intellectuele elementen en materialen van oorsprong uit de Unie gelijk behandeld*".[144] Zoals ook in onderdeel 11.4.3.6.4

142 S. Rosenow & B.J. O'Shea, *A Handbook on the WTO Customs Valuation Agreement*, Cambridge: Cambridge University Press 2010, p. 51 en P. Díaz Gavier & J. Guadalupe Báscones, On Article 8.1(b)(iv) of the Customs Valuation Agreement: When Is the Value of Certain Services Supplied by the Buyer Relevant for Customs Value (i.e., Engineering, Development, Artwork, Design, *GTCJ* 9(6), p. 262.

143 Verzoekschrift prejudiciële beslissing 6 juni 2019, nr. C-509/19 (BMW Bayerische Motorenwerke AG tegen Hauptzollamt München).

144 Verzoekschrift prejudiciële beslissing 6 juni 2019, nr. C-509/19 (BMW Bayerische Motorenwerke AG tegen Hauptzollamt München), p. 8.

uiteengezet is, lijkt de software in dit geval juist als toelevering in de zin van artikel 71, lid 1, onderdeel b, ten eerste, DWU aangemerkt te moeten worden. Dat brengt echter de ongelukkige situatie met zich dat software in een dergelijke situatie anders wordt behandeld dan materialen van oorsprong uit de Europese Unie, omdat de bijzondere regeling passieve verdeling niet toegepast kan worden op onstoffelijke zaken.

De waarborging van de neutraliteit van het douanewaardestelsel noopt er echter toe om een gelijk speelveld tussen stoffelijke en niet-stoffelijke materialen te creëren die in de ingevoerde goederen worden belichaamd (onderdeel 11.4.3.2.1). De oplossing, om de ongelukkige uitkomst te voorkomen, zou wat mij betreft gelegen zijn in de uitbreiding van de bijzondere regeling passieve veredeling tot onstoffelijke zaken die van oorsprong zijn uit de Europese Unie.

11.4.4 Allocatie toeleveringen

Indien de koper (in)direct een dienst of goed gratis of tegen verminderde prijs ter beschikking stelt aan de verkoper, moet de waarde van de toelevering aan de werkelijk betaalde of de betalen prijs van de ingevoerde goederen worden toegevoegd zover het daarin niet reeds is begrepen. Indien verscheidene goederen worden betrokken waarvoor de toelevering ter beschikking is gesteld, wordt de waarde van de toelevering naar evenredigheid over de ingevoerde goederen omgeslagen.[145]

In de CVA zijn aantekeningen geplaatst bij artikel 8, lid 1, onderdeel b, ten tweede en ten vierde ('voorwerpen voor de productie' en 'intellectuele toeleveringen').[146] Hoewel de aantekeningen enkel betrekking hebben op voornoemde categorieën toeleveringen, meen ik dat de daarin vervatte algemene principes ook toegepast kunnen worden op de allocatie van de eerste en derde categorie toeleveringen. Uit voornoemde aantekeningen volgt dat voor de omslag van de waarde van de toelevering met twee factoren rekening gehouden moet worden, te weten de waarde van de toelevering enerzijds en de wijze waarop deze waarde over de ingevoerde goederen moet worden omgeslagen anderzijds. De omslag geschiedt op een redelijke, aan de omstandigheden aangepaste wijze en met in achtneming van de algemeen aanvaarde boekhoudkundige beginselen. Methodes die in dat kader geoorloofd zijn betreffen het toerekenen van de gehele waarde aan de eerste zending en het omslaan van de waarde over het aantal eenheden dat tot het tijdstip van de eerste zending is vervaardigd.[147] Ook is het mogelijk dat, indien daarom door de importeur wordt verzocht, de waarde wordt omgeslagen over de gehele geraamde productie. De geraamde productie moet worden gestaafd door contracten of definitieve overeenkomsten waaruit volgt wat de hoeveelheid af te nemen producten is. Mocht bijvoorbeeld door een faillissement van de producent het voorkomen dat niet de gehele geraamde productie wordt geleverd en ten invoer aangegeven, is het naar mijns inziens rechtvaardig als de waarde van de toelevering die betrekking heeft op de niet geleverde en ten invoer aangegeven

145 Artikel 135, lid 6, UDWU.
146 Artikel 71, lid 1, onderdeel b, ten eerste en ten vierde, DWU.
147 Het toerekenen van de gehele waarde aan de eerste zending is door de Douane Expertgroep (afdeling douanewaarde) expliciet geaccepteerd, zie Conclusie 13 van de Expertgroep Douane (afdeling douanewaarde) betreffende kosten van werktuigen.

goederen niet in aanmerking wordt genomen voor de vaststelling van de douanewaarde. Wanneer de methode wordt gekozen dat de waarde wordt omgeslagen over de gehele geraamde productie, zal in Europeesrechtelijk verband in de regel worden aangestuurd op een artikel 73-vergunning (onderdeel 6.4.3). In dat geval wordt bij elke zending een forfait in aanmerking genomen.

In het bijzonder voor intellectuele toeleveringen geldt dat zij betrekking kunnen hebben op verscheidene goederen die de koper betrekt. In dat geval moet een passende evenredige omslag plaatsvinden van de waarde van de intellectuele toelevering op de ingevoerde goederen. Dit kan reeds volgen uit de boekhouding die het ontwerpcentrum voert en waartoe de koper, al dan niet als eigenaar, toegang heeft. Een directe aanpassing kan dan plaatsvinden. Indien de boekhouding niet in zulk detail treedt, omdat de ontwerpkosten bijvoorbeeld als algemene kosten worden geboekt, kan de omslag plaatsvinden door bijvoorbeeld de totale kosten van het ontwerpcentrum om te slaan op de totale productie waarop de diensten van het ontwerpcentrum betrekking hebben. Deze methode heeft als risico dat niet-belaste kosten zoals kosten van wetenschappelijk onderzoek en voorlopige schetsontwerpen of kosten die op de ontwikkeling van andere goederen zien in aanmerking worden genomen. Dit is onwenselijk en er zou derhalve een voorkeur moeten bestaan voor een boekhouding waarin een directe toerekening van de kosten aan de ingevoerde goederen plaatsvindt.

11.4.5 Waardering van de toeleveringen

11.4.5.1 Aankoopprijs, kosten van voortbrenging of andere grondslag

De vraag is wat de waarde van een toelevering is. Indien de goederen of diensten waaruit de toelevering bestaat door de koper is betrokken van een niet-verbonden partij, is de waarde van de toelevering gelijk aan de aankoopprijs van deze goederen of diensten (artikel 135, lid 1, eerste alinea UDWU). Wanneer de koper de goederen of diensten zelf voortbrengt of betrekt van een verbonden partij, wordt de waarde gelijkgesteld aan de kosten van de voortbrenging (artikel 135, lid 1, tweede alinea, UDWU). Indien de aankoopprijs of kosten van de voortbrenging niet kunnen worden bepaald, moet de waarde worden bepaald op basis van objectieve en meetbare gegevens (artikel 135, lid 2, UDWU).

De aankoopprijs kan bijvoorbeeld niet worden bepaald als de koper de goederen leaset of huurt. In dat geval meen ik dat de lease- of huurvergoeding in aanmerking moet worden genomen die de koper betaalt ten tijde dat de goederen gratis of tegen verminderde prijs aan de verkoper van de ingevoerde goederen ter beschikking zijn gesteld.[148] Dit kan echter alleen ten aanzien van de tweede en vierde categorie toeleveringen, omdat bij de eerste en derde categorie toeleveringen de goederen of diensten opgaan (verwerkt respectievelijk verbruikt) in de ingevoerde goederen. Er kan dan, met andere woorden, geen sprake zijn van huur of lease.

148 Punt 2 van de Aantekening bij artikel 8, lid 1, onderdeel b, ten vierde. Hoewel de aantekening hierin alleen lijkt terug te verwijzen naar de toeleveringen zoals genoemd in categorie iv, lijk mij het ook toepasselijk voor de categorie ii.

11.4.5.2 In aanmerking te nemen prijselementen

Bij de waardering van de toelevering mag rekening worden gehouden met bepaalde prijsdrukkende elementen. Zo mag bij de waardering van de toelevering rekening worden gehouden met hun eventuele waardevermindering indien de toelevering bestaat uit goederen en de goederen die, voordat zij worden geleverd door de koper, zijn gebruikt (artikel 135, lid 3, DWU).[149] Daarnaast moeten bepaalde prijselementen al dan niet in aanmerking worden genomen. De waarde van mislukte ontwikkelingsactiviteiten, voor zover deze activiteiten plaatsvonden voor projecten of orders met betrekking tot de ingevoerde goederen, moeten in aanmerking genomen worden (artikel 135, lid 4, UDWU). Specifiek ten aanzien van de vierde categorie toelevering – onderzoek- en ontwikkelingskosten – geldt echter dat de kosten van wetenschappelijk onderzoek en voorlopige schetsontwerpen niet in aanmerking genomen hoeven worden bij de waardering van de toelevering (artikel 136, lid 5, UDWU). Ook kosten met betrekking tot de aflevering van de toeleveringen worden niet in aanmerking genomen. Deze kosten omvatten kosten van vervoer en verzekering alsmede kosten van laden en lossen en op- en overslagkosten.[150] De kosten van aflevering worden echter wel in aanmerking genomen indien deze al in de prijs van de toelevering zijn begrepen. Dat is bijvoorbeeld het geval indien koper A een toelevering verricht aan fabrikant C en de toelevering wordt betrokken van partij B op basis van leveringsconditie 'CIF haven lossing' in het land waar fabrikant C is gevestigd. In dat geval zijn de kosten van aflevering al in de aankoopprijs van de toelevering die koper A aan partij B betaald begrepen (onderdeel 11.7.4).[151]

11.4.5.3 Ontwikkelingskosten

Een toelevering in de zin van artikel 71, lid 1, onderdeel b, ten tweede, DWU bestaat uit een voorwerp dat door de koper gratis of tegen verminderde prijs aan de fabrikant van de ingevoerde goederen ter beschikking wordt gesteld. De koper kan het voorwerp zelf vervaardigen of een derde partij daarvoor inschakelen. In elk van die situaties zullen de ontwikkelingskosten – met in achtneming van artikel 136, leden 4 en 5, UDWU – in aanmerking genomen moeten worden. Indien de koper de voorwerpen vervaardigt, is de waarde van de voorwerpen gelijk aan de kosten van de vervaardiging. Naar mijn mening zullen daarbij de ontwikkelingskosten die aan het voorwerp kunnen worden toegerekend in

149 Zie ook HQ 548667 van 5 oktober 2005 waar de toelevering bestond uit gietvormen die ter beschikking werden gesteld. Er werd goedgekeurd dat rekening gehouden mocht worden met de afschrijvingen. Indien op basis van de algemeen aanvaarde boekhoudkundige beginselen een toelevering geheel is afgeschreven, bestaat, volgens de CBP, de waarde van de toelevering enkel uit de transportkosten naar de plaats van productie, zie HQ544243 van 24 oktober 1988 en HQ 544256 van 15 november 1988. Ik ben het niet met deze visie eens. Ik meen dat omwille van de neutraliteit van het douanewaardestelsel ook in dat geval de kosten van aflevering niet in aanmerking genomen moeten worden. De waarde van de toelevering zal in dergelijk geval nihil zijn.

150 Commentaar 1 van de Expertgroep Douane (afdeling douanewaarde) betreffende de toepassing van artikel 71, lid 1, onder b) van het douanewetboek inzake de douanewaarde van de goederen, punt 5.

151 Zie het voorbeeld in Commentaar 1 van de Expertgroep Douane (afdeling douanewaarde) betreffende de toepassing van artikel 71, lid 1, onder b) van het douanewetboek inzake de douanewaarde van de goederen, punt 6.

aanmerking moeten worden genomen, waarbij aangesloten moet worden bij de algemeen aanvaarde boekhoudkundige beginselen. Indien het voorwerp wordt vervaardigd door een derde partij zullen de ontwikkelingskosten in de regel besloten liggen in de aankoopprijs en worden de ontwikkelingskosten die de derde partij beloopt om die reden automatisch in aanmerking genomen worden bij de waardering van de toelevering. In voorkomende gevallen wordt door de koper aan de derde partij ontwerpmateriaal ter beschikking gesteld voor de vervaardiging van de voorwerpen. Ik meen dat in dat geval de aankoopprijs moet worden vermeerderd met de ontwikkelingskosten die naar redelijkheid, aan de omstandigheid aangepaste wijze en met inachtneming van de algemeen aanvaarde boekhoudkundige beginselen aan de vervaardigde voorwerpen kunnen worden toegerekend. Dit is billijk en komt de neutraliteit van het stelsel ten goede, omdat hiermee een gelijk speelveld wordt gecreëerd ten opzichte van de situatie dat de koper de voorwerpen zelf vervaardigd. De CPB is getuige HQ 544192 een andere zienswijze toegedaan.[152] De CBP stelt dat indien de ontwerpmaterialen gratis ter beschikking worden gesteld aan de derde partij, dit een dienst betreft waarvan de waarde niet in de aankoopprijs van het vervaardigde voorwerp thuishoren. Zoals in de hoofdtekst aangegeven, ben ik het daar niet mij eens, omdat dit een ongelijk speelveld oplevert tussen de situatie dat de koper zelf het voorwerp vervaardigd en wanneer hij dit door een derde laat doen waarbij de koper aan de derde gratis of tegen verminderde prijs ontwerpmaterialen levert. HQ 544192 is ook niet in overeenstemming met Commentary 24.1 van de Technische commissie douanewaarde van de WDO, omdat daarin is opgenomen dat ook de kosten van de gratis ter beschikking gestelde goederen en diensten ter vervaardiging van de toeleveringen in aanmerking genomen moeten worden bij het waarderen van de voorwerpen zoals bedoeld in artikel 71, lid 1, onderdeel b, ten tweede, DWU.[153]

11.4.5.4 Waardering intellectuele toelevering

De complexiteit van de waardering van de intellectuele toeleveringen (artikel 71, lid 1, onderdeel b, ten vierde, DWU) houdt sterk verband met de structuur van de betrokken (multinationale) onderneming, haar managementcultuur en de door haar toegepaste boekhoudmethoden.[154] Zoveel als mogelijk moet voor het waarderen van de intellectuele toeleveringen aangesloten worden bij de gegevens uit de handelsboekhouding van de koper. Dit komt de eenvoud ten goede. Kosten die tot het algemeen domein horen worden niet in aanmerking genomen.[155] Gedacht kan worden aan programmatuur, receptuur, teksten, beelden en geluidsopnamen waarvan de auteursrechten, patenten of soortgelijke belastende rechten zijn verlopen of niet van toepassing zijn. Indien de intellectuele toelevering ten dele zijn verricht of vervaardigd binnen de Europese Unie en ten dele daarbuiten, moet op basis van de algemeen aanvaarde boekhoudkundige beginselen een splitsing worden aangebracht, aangezien de waarde van in de Europese Unie ontwikkelde intellectuele toeleveringen niet in aanmerking worden genomen voor de vaststelling van de douanewaarde.

152 HQ 544192 van 16 juni 1989.
153 Commentary 24.1. Determination of the Value of an Assist under Article 8.1(b) of the Agreement. (Adopted, 31st Session, 29 October 2010, VT0774E1c).
154 Punt 3 van de Aantekening bij artikel 8, lid 1, onderdeel b, ten vierde, CVA.
155 Punt 2 van de Aantekening bij artikel 8, lid 1, onderdeel b, ten vierde, CVA.

11.5 Royalty's en licentierechten[156]

11.5.1 Inleiding

Het in aanmerking nemen van royalty's en licentierechten[157] voor het bepalen van de douanewaarde voor goederen die in de Europese Unie ten invoer worden aangegeven, staat in toenemende mate in de belangstelling. Dat houdt enerzijds verband met het feit dat de waarde van goederen steeds vaker bepaald wordt door de 'beleving' die de koper ervaart bij de goederen die ten invoer worden aangegeven.[158] Het gaat niet alleen maar om de betaling voor de materiële goederen, maar ook om de waarde van de immateriële goederen die daarmee onlosmakelijk zijn verbonden. Indien de waarde van deze immateriële goederen is uitgedrukt in een betaling voor een royalty of licentierecht, moet deze derhalve onder bepaalde voorwaarden in aanmerking worden genomen voor het vaststellen van de douanewaarde. Anderzijds heeft het in de belangstelling staan te maken met het feit dat de Europeesrechtelijke bepalingen waarin de voorwaarden tot 'bijtelling' zijn vervat, op 1 mei 2016 zijn gewijzigd met het van toepassing worden van het DWU.

Onder het DWU worden royalty's en licentierechten niet langer gedefinieerd. Ook lijkt sneller voldaan te zijn aan de voorwaarden waaronder royalty's en licentierechten onderdeel van de werkelijk betaalde of te betalen prijs moeten uitmaken.[159] Hierdoor zullen royalty's en licentierechten eerder belast zijn met als potentieel gevolg dat een hoger bedrag aan invoerrechten voldaan zal moeten worden. De precieze betekenis van de 'lichtere' voorwaarden zijn in de praktijk echter niet eenvoudig te duiden. Ook speelt de vraag in hoeverre de voorwaarden aansluiten bij de voorwaarden zoals vastgelegd in het ruimere internationale douanerecht.

In dit onderdeel wordt ingegaan op de behandeling van royalty's en licentierechten onder het DWU en het verschil in behandeling ten opzichte van haar voorganger (lees: het CDW). Daartoe wordt eerst ingegaan op de internationale en Unierechtelijke wettelijke grondslagen voor de bijtelling van royalty's en licentierechten (onderdeel 11.5.2). Vervolgens wordt stilgestaan bij de definitie van royalty's en licentierechten (onderdeel 11.5.3), waarna de voorwaarden waaronder royalty's en licentierechten onderdeel van de werkelijk betaalde of te betalen prijs uitmaken worden besproken (onderdelen 11.5.4 tot en met 11.5.7).

156 Dit onderdeel is gebaseerd en bouwt verder op mijn publicaties: M.L. Schippers, Royalty's en licentierechten onder het Douane Wetboek van de Unie, *MBB* 2018 (18), p. 346-361 en M.L. Schippers, Royalty voor productie *knowhow* belastbaar bij invoer van halffabricaten?, *NTFR-Beschouwingen* 14(9), p. 14-20.

157 De CVA, instrumenten van de WDO en het DWU maken geen onderscheid tussen royalty's en licentierechten en gebruiken de termen altijd tezamen. Ik zal dat eveneens doen.

158 G. Cottani, Valuation of Intangibles for Direct Tax and Customs Purposes: Is Convergence the Way Ahead?, *ITPJ* 14(5), p. 285. Cottani merkt in dat verband op dat sinds de jaren '90 meer dan drie kwart van de totale markkapitalisatie van de Fortune top-500 bestaat uit immateriële activa.

159 Zie bijvoorbeeld: C. Truel and E. Maganaris, Breaking the code: the impact of the Union Customs Code on international transactions, *WCJ* 9(2), p. 16 en A. Bal, The New Era of EU Customs Legislation, *European Taxation* 56(6), p. 214-215.

11.5.2 De internationale en Unierechtelijke wettelijke grondslagen voor de bijtelling van royalty's en licentierechten

In artikel 8 CVA worden elementen genoemd die, onder voorwaarden, aan de werkelijk betaalde of te betalen prijs moeten worden toegevoegd. In artikel 8, lid 1, onderdeel c, CVA wordt aangegeven dat de werkelijk betaalde of te betalen prijs verhoogd moet worden met: "*royalty's en licentierechten in verband met de goederen waarvan de waarde wordt bepaald, die de koper overeenkomstig de verkoopvoorwaarden direct of indirect moet betalen, voor zover deze royalty's en licentierechten niet in de werkelijk betaalde of te betalen prijs zijn begrepen.*"

In het DWU-wetgevingspakket zijn de bepalingen omtrent de bijtelling van royalty's en licentierechten vervat in artikel 71, lid 1, onderdeel c, DWU en artikel 136 UDWU. De bepalingen omtrent de bijtelling van betalingen van royalty's en licentierechten zijn met het toepasselijk worden van het DWU gewijzigd ten opzichte van de bepalingen die waren opgenomen onder het CDW-wetgevingspakket. In het bijzonder artikel 32, lid 1, onderdeel c, CDW en de artikelen 157 tot en met 162 TCDW zijn daarbij van belang. Op de wijzigingen wordt in de hiernavolgende onderdelen nader teruggekomen.

11.5.3 Definitie royalty's en licentierechten

11.5.3.1 Inleiding

Zoals in onderdeel 11.5.2 is toegelicht, moeten betalingen voor royalty's en licentierechten onder voorwaarden onderdeel uitmaken van de werkelijk betaalde of te betalen prijs voor de goederen die zijn verkocht voor uitvoer naar het douanegebied van de Europese Unie. Alvorens getoetst kan worden aan deze voorwaarden, moet vanuit douanerechtelijk perspectief worden vastgesteld of sprake is van een betaling voor een royalty of licentierecht.

11.5.3.2 Royalty's en licentierechten in de CVA

In de Aantekening op artikel 8, lid 1, onderdeel c, CVA, staat weergegeven dat royalty's en licentierechten onder meer omvatten: betalingen voor octrooien, fabrieks- of handelsmerken en auteursrechten. Hieronder wordt niet begrepen het recht tot reproductie van de ingevoerde goederen in het land van invoer (onderdeel 11.8.6). Ook worden betalingen verricht door de koper voor het recht tot distributie of wederverkoop van de ingevoerde goederen niet onder de reikwijdte van deze bepaling geschaard, tenzij de betalingen een 'voorwaarde voor verkoop' vormen (onderdeel 11.8.9). Zij moeten in een dergelijk geval worden bijgeteld als betaling die een voorwaarde voor verkoop vormt van de ingevoerde goederen.[160] De Technische commissie douanewaarde van de WDO heeft in Commentary 19.1 uitleg gegeven aan de definitie van het begrip 'recht tot reproductie van de ingevoerde goederen'.[161] Hieruit volgt dat het begrip recht tot reproductie niet beperkt is tot de:

160 Zie Bijlage 3 punt 7 van de CVA.

161 Commentary 19.1. Meaning of the expression "right to reproduce the imported goods" within the meaning of the Interpretative Note to Article 8.1 (c). (Adopted, 28th Session, 7 October 1994, 39.000).

> "*2.* […] *physical reproduction of the imported goods* […] *but also to the right to reproduce an invention, creation, thought or idea incorporated in the imported goods.*"

Het heeft namelijk ook betrekking op de:

> "*3.* […] *originals and copies of scientific works* […], *originals of literary works* […], *models* […], *prototypes* […] *and animal or plant species* […]."

Voor de analyse om vast te stellen of sprake is van een recht tot reproductie voorziet Commentary 19.1 in vier elementen die bij een dergelijke analyse van pas kunnen komen. Van belang kan zijn of een idee of oorspronkelijk werk geïncorporeerd is in de geïmporteerde goederen, de reproductie van het idee of werk het voorwerp van het recht tot reproductie is, het recht tot reproductie aan de koper is toegewezen in de verkoopovereenkomst of een aparte overeenkomst en of de houder van het recht tot reproductie een vergoeding voor de toewijzing van het recht heeft verkregen. Belangrijk in dit kader is dat indien een goed wordt ingevoerd en het voorwerp is van een voorbehouden recht, dit recht de koper van de goederen niet altijd ook het recht tot reproductie geeft. Met andere woorden, telkens moet worden nagegaan of sprake is van een recht tot reproductie of dat een voorbehouden recht kwalificeert als bijvoorbeeld een royalty of licentierecht.

De CVA en de Technische commissie douanewaarde van de WDO geven derhalve, zonder het begrip limitatief af te bakenen, richting aan de reikwijdte van het begrip royalty's en licentierechten. Ondanks dat het begrip niet limitatief is afgebakend ben ik van mening dat het CVA een beperkte reikwijdte van het begrip voorstaat. Immers, artikel 8 CVA voorziet in een limitatieve lijst aan elementen die in aanmerking moeten worden genomen voor de vaststelling van de douanewaarde als is voldaan aan specifiek daarvoor geformuleerde criteria.[162] Het vormt daarmee een uitzondering op artikel 1 CVA (de transactiewaarde is de werkelijk betaalde of te betalen prijs).

11.5.3.3 Royalty's en licentierechten in het EU-douanerecht

In jurisprudentie van het Hof van Justitie, gewezen onder de voorganger van het CDW, is al bepaald dat royalty's en licentierechten geen goederen zijn die in de GN zijn opgenomen.[163] De GN heeft enkel betrekking op stoffelijke goederen, hetwelk royalty's en licentierechten als immateriële rechten niet zijn. Daarom worden zij, net als andere onstoffelijke zaken als werkwijze en diensten, als hoofdregel uitgesloten van de douanewaarde, tenzij aan de specifieke voorwaarden is voldaan die in de onderdelen 11.5.4 tot en met 11.5.7 uiteengezet zijn.

In artikel 32, lid 1, onderdeel c, CDW was opgenomen dat onder voorwaarden royalty's en licentierechten in aanmerking moesten worden genomen bij het vaststellen van de

162 Artikel 8, lid 4, CVA. Zie ook nader onderdeel 11.5.4.
163 HvJ EEG 14 juli 1977, nr. C-1/77 (Robert Bosch GbmH tegen Hauptzollamt Hildesheim), ECLI:EU:C:1977:130, r.o. 4.

douanewaarde.[164] In artikel 157, lid 1, TCDW was het begrip royalty's en licentierechten gedefinieerd als betalingen voor het gebruik van rechten nopens:[165]

- De vervaardiging van ingevoerde goederen (met name octrooien, tekeningen, modellen en knowhow); of
- De verkoop voor uitvoer van ingevoerde goederen (met name fabrieks- of handelsmerken, gedeponeerde modellen); of
- Het gebruik of de wederverkoop van ingevoerde goederen (met name auteursrechten, fabricageprocedés die onafscheidelijk in het ingevoerde goed zijn belichaamd).

Naar mijn mening staat de definitie op gespannen voet met de reikwijdte van het begrip royalty's en licentierechten zoals door de WHO voorgestaan (onderdeel 11.5.3.2). De rechten zoals onder het eerste gedachtestreepje zijn genoemd omvatten in mijn optiek rechten die hoogstens als intellectuele toelevering in aanmerking genomen kan worden (onderdeel 11.4.3.8).[166] De rechten die onder het derde gedachtestreepje zijn genoemd zijn daarnaast hoogstens als rechten tot distributie of wederverkoop aan te merken en belastbaar als zij een verkoopvoorwaarde vormen (onderdeel 11.8.9). Met de ruime werkingssfeer die de Europese Commissie voorstaat in artikel 157, lid 1, TCDW heeft zij naar mijn mening haar bevoegdheden overschreden. Artikel 32, lid 1, onderdeel c, CDW staat – uitgelegd in het licht van artikel 8, lid 1, onderdeel c, CVA – een beperkere reikwijdte voor en artikel 157, lid 1, TCDW tast daarom de werkingssfeer van de 'bijtelling' van royalty's en licentierechten aan. Artikel 157, lid 1, TCDW is met andere woorden strijdig met de basisverordening (lees: CDW) en zou, als het Hof van Justitie daarnaar zou worden gevraagd, ongeldig moeten worden verklaard.[167/168/169]

---

164 Equivalent van artikel 8, lid 1, onderdeel c, CVA.

165 Zie ook de toelichting op artikel 32, lid 1, onderdeel c, CDW in Bijlage 23 TCDW.

166 Ten aanzien van octrooien en *knowhow* geldt als uitzondering dat zij als betaling voor een royalty of licentierecht aangemerkt worden indien de geoctrooieerde werkwijze (of *knowhow*) in het goed is belichaamd. Dat is het geval indien de ingevoerde goederen alleen met toepassing van de werkwijze economisch zinvol kan worden gebuikt en de werkwijze slechts toepasbaar is met gebruikmaking van het goed.

167 Zie bijvoorbeeld het arrest HvJ EG 11 november 1999, nr. C-48/98 (Firma Söhl & Söhlke tegen Hauptzollamt Bremen), ECLI:EU:C:1999:548, r.o. 36-40. Hieruit volgt in algemene zin dat de Europese Commissie "[…] *alle noodzakelijke of nuttige toepassingsbepalingen kan vaststellen voor de uitvoering van de basisverordening, mits zij niet in strijd zijn met de basisverordening zelf* […]". De vraag is derhalve wat de reikwijdte van artikel 32, lid 1, onderdeel c, CDW (de basisverordening) is. In dat verband moet, op basis van een verdragsconforme interpretatie, te rade worden gegaan naar de wijze waarop de WHO artikel 8, lid 1, onderdeel c, CVA interpreteert. Zoals in onderdeel 11.5.3.2 weergeven en in de hoofdtekst is toegelicht, lijkt de WHO in de CVA het begrip royalty's en licentierechten beperkter uit te leggen. Tegen die achtergrond kan worden gesteld dat artikel 157, lid 1, TCDW strijdig is met artikel 32, lid 1, onderdeel c, CDW.

168 Dit geldt *mutatis mutandis* ook voor artikel 1, lid 1, Verordening (EEG) nr. 3158/83.

169 In de zaak *Direktor na Teritorialna direktsiya Yugozapadna Agentsiya „Mitnitsi", voorheen Nachalnik na Mitnitsa Aerogara Sofia tegen „Curtis Balkan" EOOD* heeft het Hof van Justitie overwogen dat een royalty die de koper aan zijn moedermaatschappij betaalt als tegenprestatie voor de levering van *knowhow* die noodzakelijk is voor de vervaardiging van eindproducten onder het concept royalty's en licentierechten in valt. HvJ EU 9 juli 2020, nr. C-76/19, (Direktor na Teritorialna direktsiya Yugozapadna Agentsiya „Mitnitsi", voorheen Nachalnik na Mitnitsa Aerogara Sofia tegen „Curtis Balkan" EOOD), ECLI:EU:C:2020:543, r.o. 40. Het Hof van Justitie kon niet anders dan tot deze conclusie komen, omdat voornoemde royaltybetaling onder artikel 157, lid 1, ten derde, TCDW valt en het Hof van Justitie niet naar de geldigheid van deze bepaling was gevraagd.

Artikel 72, lid 1, onderdeel c, DWU betreft de opvolger van artikel 32, lid 1 onderdeel c, CDW. In het DWU is, echter, niet voorzien in een uitvoeringsbepaling waarin het begrip royalty's en licentierechten gedefinieerd is. Daarover wordt in de rechtens niet-bindende *Guidance on Customs Valuation* van de Europese Commissie opgemerkt dat al in een algemene definitie is voorzien in artikel 12, lid 2, OESO-Modelverdrag 2014. Dat artikel is in de *Guidance on Customs Valuation* als volgt geciteerd (onderstreping MLS):[170]

> "[...] *payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, any patent, trademark, design or model, plan, secret formula or process, <u>or for the use of, or the right to use, industrial, commercial or scientific equipment</u>, or for information concerning industrial, commercial, or scientific experience (commonly referred to as "knowhow")*".

Artikel 12, lid 2, OESO-Modelverdrag bevat toewijzingsregels voor de belastingheffing van royalty's ten behoeve van de winstbelasting. Het doel van deze bepaling is daarom ogenschijnlijk anders dan de royaltybepalingen in het douanerecht die, anders dan het OESO-Modelverdrag, het vaststellen van de douanewaarde tot doel hebben. Naar analogie kan uit btw-jurisprudentie van het Hof van Justitie worden afgeleid dat het OESO-Modelverdrag geen invloed heeft op het EU-douanerecht.[171] Dit lijkt ook uit het *Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH tegen Hauptzollamt München*-arrest afgeleid te kunnen worden.[172] De definitie in artikel 12, lid 2, OESO-Modelverdrag heeft ook aldus de OESO-richtlijnen geen relevantie voor het douanerecht.[173] Het is in die zin opmerkelijk dat de *Guidance on Customs Valuation* een verwijzing maakt naar artikel 12, lid 2, OESO-Modelverdrag, omdat de inconsistentie met de *Transfer Pricing Guidelines* immers leidt tot rechtsonzekerheid. Aan de andere kant is de convergentie tussen winstbepalingsregels en douanewaardebepalingen in brede zin een trend die internationaal bij monde van de WDO wordt aangemoedigd (onderdeel 10.4.2.2).[174/175] Het in lijn brengen van begripsbepalingen kan deze convergentie

170 Ook onder Verordening (EEG) nr. 1224/80 werd door nationale rechters verwezen naar artikel 12, lid 2, OESO-Modelverdrag voor een definitie van het begrip royalty's en licentierechten, zie K. Lasiński-Sulecki, Impact of Transfer Pricing Adjustments for VAT and Customs Law Purposes, *ITPJ* 20(3), voetnoot 55.

171 Het Hof van Justitie heeft ten aanzien van de vraag of diensten tussen een hoofdhuis en vaste inrichting voor de btw als belastbare handeling kon worden aangemerkt, geantwoord dat voor deze vraag artikel 7 van het OESO-Modelverdrag, dat ziet op de winsttoerekening tussen een hoofdhuis en vaste inrichting, niet van belang is. Het OESO-Modelverdrag ziet aldus het Hof van Justitie louter op directe belastingen en niet op indirecte belastingen. Aangezien het douanerecht veelal wordt gerekend tot het speelveld van de indirecte belastingen, ben ik van mening dat deze beredenering *mutatis mutandis* ook hier opgaat. HvJ EG 23 maart 2006, nr. C-210/04 (Ministero dell'Economia e delle Finanze en Agenzia delle Entrate tegen FCE Bank plc.), ECLI:EU:C:2006:196, r.o. 39.

172 HvJ EU 20 december 2017, nr. C-529/16 (Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH tegen Hauptzollamt München), ECLI:EU:C:2017:984.

173 OESO-richtlijnen 6.13.

174 WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing (juni 2015, geüpdatet in 2018). De voordelen worden in het rapport als volgt omschreven (p. 5): "*Greater understanding of this issue and a sharing of ideas and solutions will provide more certainty for governments and business and will lead to a more consistent approach and accurate determination of duty liabilities. Burdens on business can also be reduced by taking a more joined-up approach, which can be seen as an important trade facilitation measure.*"

175 Zie nader over de wisselwerking tussen de vaststelling van de douanewaarde en de vaststelling van verrekenprijzen hoofdstuk 10.

bespoedigen en vereenvoudigen. Een verwijzing naar het OESO-Modelverdrag, voor wat betreft de invulling van het begrip royalty's en licentierechten in de *Guidance on Customs Valuation*, is in die zin juist aan te moedigen.

Nu er in de *Guidance on Customs Valuation* expliciet wordt verwezen naar artikel 12, lid 2, OESO-Modelverdrag, rijst echter wel de vraag of het daarin vastgelegde begrip royalty's en licentierechten ook bruikbaar is vanuit douanerechtelijk perspectief. Het is in dat kader merkwaardig dat in de *Guidance on Customs Valuation* wordt gesproken over het OESO-Modelverdrag 2014, nu de wijzigingen van 1992, ten aanzien van lid 2 van artikel 12, niet in de geciteerde tekst in aanmerking zijn genomen. Het onderstreepte tekstdeel is namelijk in 1992 uit artikel 12, lid 2, OESO-Modelverdrag verwijderd.[176] Dit is des te meer opmerkelijk, omdat de elementen die in het hiervoor bedoelde tekstdeel worden genoemd, naar mijn mening niet zijn aan te merken als royalty's en licentierechten in douanerechtelijke zin. Immers, het betreffen toeleveringen in de zin van artikel 71, lid 1, onderdeel b, DWU (onderdeel 11.4) en ik breng in herinnering dat de voorwaarden voor het in aanmerking nemen van toeleveringen afwijken van de voorwaarden die gelden voor het in aanmerking nemen van royalty's en licentierechten. Gelet op het feit dat toeleveringen en royalty's en licentierechten elk hun eigen reikwijdte hebben, meen ik dat in plaats van bij artikel 12, lid 2, OESO-Modelverdrag, er beter aansluiting gezocht kan worden bij het begrip *marketing intangibles* dat naar mijn mening beter aansluit bij wat in douanerechtelijke zin verstaan moet worden onder royalty's en licentierechten (onderdeel 11.4.3.8).

11.5.4 Voorwaarden voor bijtelling van betalingen voor royalty's en licentierechten

Indien een betaling in douanerechtelijke zin kwalificeert als een betaling voor een royalty of licentierecht, moet worden onderzocht of wordt voldaan aan de voorwaarden voor bijtelling. Uit de CVA zijn de volgende voorwaarden te herleiden:[177]

i. De betalingen voor de royalty's en licentierechten zijn niet reeds in de werkelijk betaalde of te betalen prijs opgenomen (onderdeel 11.1);
ii. De betalingen voor de royalty's en licentierechten moeten betrekking hebben op de ingevoerde goederen (onderdeel 11.5.5);
iii. Toevoeging aan de werkelijk betaalde of te betalen prijs moet plaatsvinden op basis van objectieve en meetbare gegevens (onderdeel 11.5.5);[178]
iv. De betalingen voor de royalty's en licentierechten vinden plaats als 'voorwaarde voor verkoop' voor de ingevoerde goederen (onderdeel 11.5.6);
v. De betalingen voor de royalty's en licentierechten moeten, hetzij direct of indirect, worden verricht door de koper van de ingevoerde goederen (onderdeel 11.5.7).

Alleen als aan voornoemde voorwaarden wordt voldaan, vindt 'bijtelling' plaats. Zoals uit bovenstaande opsomming volgt, wordt hierna op een aantal voorwaarden nader ingegaan.

176 Het artikel is gewijzigd vanwege: 'The revision of the Model Convention (23 juli 1992 door de OECD Council)', op grond van paragraaf 23 van het rapport genaamd 'The Taxation of Income Derived from Leasing of Industrial, Commercial or Scientific Equipment (13 september 1983 door de OECD Council)'.
177 Artikel 8, lid 1, onderdeel c, CVA.
178 Artikel 8, lid 3, CVA.

11.5.5 Betrekking op de ingevoerde goederen

11.5.5.1 Inleiding

In het navolgende ga ik in op de vraag wanneer royalty's en licentierechten betrekking hebben op de ingevoerde goederen. Daarbij wordt eerst ingegaan op het in de literatuur gemaakte onderscheid tussen de *contractual* en *influence and control approach* (onderdeel 11.5.5.2). Dit is namelijk van essentiële betekenis voor onder andere de vraag of betalingen voor royalty's en licentierechten betrekking hebben op de ingevoerde goederen. Daarna wordt stilgestaan bij de aanwijzingen waaruit volgt dat een royalty of licentierecht betrekking heeft op een ingevoerd goed (onderdeel 11.5.5.3). Vervolgens wordt ingegaan op de invloed van het tijdstip van betaling van het royalty of licentierecht voor wat betreft de vraag of de betaling betrekking heeft op de ingevoerde goederen (onderdeel 11.5.5.4). Daaropvolgend wordt stilgestaan bij hetgeen Advisory Opinion 4.17 van de WDO ten aanzien van franchisevergoedingen bepaalt over het criterium dat goederen betrekking moeten hebben op de ingevoerde goederen (onderdeel 11.5.5.5) en hoe wordt omgegaan met de situatie dat royalty's en licentierechten slechts gedeeltelijk betrekking hebben op de ingevoerde goederen (onderdeel 11.5.5.6). Tot slot worden de overwegingen om vast te stellen of de royalty's en licentierechten betrekking hebben op de ingevoerde goederen samengevat (onderdeel 11.5.5.8).

11.5.5.2 Contractual approach vs. influence and control approach

Door *Cannistra en Rodríguez Cuadros* wordt onderscheid gemaakt tussen '*contractual approach*' en '*influence and control approach*' om vast te stellen of een betaling voor royalty's en licentierechten moet worden bijgeteld.[179] Ik meen dat dit onderscheid voornamelijk van belang is om te bepalen of voornoemde rechten betrekking hebben op de ingevoerde goederen, maar dat het daarnaast ook betekenis heeft voor de invulling van het criterium 'voorwaarde voor de verkoop' (onderdeel 11.5.6).

Bij de *contractual approach* ligt de nadruk op een contractuele analyse. Deze analyse houdt in dat wanneer de verkoopovereenkomst geen directe verwijzing bevat of is gelinkt aan de royalty- of licentieovereenkomst, de royalty's en licentierechten geen betrekking hebben op de ingevoerde goederen en dus niet bijtelbaar zijn. Een goed voorbeeld van de *contractual approach* is in dit kader terug te lezen in het *Reebok Canada v. Canada*-arrest dat is gewezen door het Canadese Federal Court of Appeal (FCA).[180] In de *Reebok Canada v. Canada*-zaak was de verkoper van de goederen ook de licentiegever. Elke verkooporder vormde een nieuwe koopovereenkomst waaruit zelfstandige verplichtingen voortvloeiden. In deze koopovereenkomsten (c.q. verkooporders) werd niet expliciet opgenomen dat de verkoper de verkoop mocht weigeren als de betaling voor de royalty's en licentierechten niet werd voldaan. Voorts ontbraken overeenkomsten over toekomstige verkopen van de

179 Zie bijvoorbeeld: D. Cannistra & M.A. Rodríguez Cuadros, The Dutiability of Royalty Payments: The Impact of the World Customs Organization's Advisory Opinion 4.15, *GTCJ* 9(2), p. 61-65.

180 Federal Appeal Court 10 april 2002, nr. A-642-97 (Reebok Canada v. Canada (Deputy Minister of National Revenue), r.o. 12

goederen tussen de betrokken koper en verkoper van de goederen. Daarom bepaalde het FCA dat de royalty's en licentierechten niet bijgeteld moesten worden.

Bij de *influence and control approach* ligt de nadruk van de analyse op de vraag hoeveel invloed en controle de ene partij over de andere heeft. Er is bijvoorbeeld sprake van controle als de licentiegever kan toetsen of de importeur de bewaking van *knowhow*, patenten, imago van het merk en diverse kwaliteitsstandaarden met betrekking tot de ingevoerde goederen voldoende in acht neemt. Als de licentiegever ook de bevoegdheid heeft om het de importeur te verbieden om de desbetreffende goederen in te voeren als voornoemde punten niet voldoende worden bewaakt, volgt daaruit dat de royalty's en licentierechten betrekking hebben op de ingevoerde goederen. Op het moment dat ook aan de andere voorwaarden wordt voldaan, moet in zo'n geval de betaling van een royalty- of licentierecht worden bijgeteld.

Uit jurisprudentieonderzoek van *Cannistra en Rodríguez Cuadros* blijkt dat landen ofwel de nadruk leggen op de *contractual approach* of wel op de *influence and control approach*.[181] Het is opmerkelijk dat de in het onderzoek betrokken landen – die allemaal de CVA hebben geïmplementeerd en dus dezelfde regelgeving moeten hanteren – er verschillende opvattingen op na houden en dat zelfs de betrokken EU-lidstaten niet op één lijn lijken te zitten. Uit de hiernavolgende delen volgt dat de WDO een voorkeur heeft om een focus aan te brengen op de *influence and control approach*, terwijl de nationale rechters in Nederland onder het CDW meer focus hebben aanbracht op de *contractual approach*.[182]

11.5.5.3 Aanwijzing

Een voorwaarde voor 'bijtelling' is dat de betaling voor royalty's of licentierechten betrekking moet hebben op de ingevoerde goederen. Een aanwijzing dat een dergelijke betaling betrekking heeft op de ingevoerde goederen volgt in het bijzonder uit de situatie wanneer de krachtens de royalty- en licentieovereenkomst overgedragen rechten in de goederen zijn belichaamd.[183] Onder voorbehoud van tegenbewijs is ook sprake van een aanwijzing wanneer de wijze waarop de prijs van de royalty- of licentiebetaling wordt berekend, verband houdt met de prijs van de ingevoerde goederen.[184] Als de royalty- of licentiebetaling op een andere wijze wordt berekend, kan deze overigens nog steeds betrekking hebben op de

181 D. Cannistra & M.A. Rodríguez Cuadros, The Dutiability of Royalty Payments: The Impact of the World Customs Organization's Advisory Opinion 4.15, *GTCJ* 9(2), p. 61-65.

182 De Nederlandse zienswijze ontleen ik aan nationale jurisprudentie die is gewezen onder het CDW. Zie in dat kader bijvoorbeeld: Gerechtshof Amsterdam 30 april 2015, nrs. 13/00559 en 13/00560, ECLI:NL:GHAMS:2015:3422, Gerechtshof Amsterdam 3 juli 2007, nr. 06/173 DK, ECLI:NL:GHAMS:2007:BB4622, Gerechtshof Amsterdam 25 februari 2005, nr. 03/1826 DK, ECLI:NL:GHAMS:2005:AS7970 en Gerechtshof Amsterdam 15 november 2005, nr. 02/07118, ECLI:NL:GHAMS:2005:AU7518. Of de Nederlandse rechter onder het DWU nog steeds een *contractual approach* aanhangt moet in de komende jaren blijken op het moment dat zaken over de bijtelling van royalty's en licentierechten aanhangig worden gemaakt.

183 Artikel 136, lid 1, DWU. Zie ook Commentary 25.1. Third party royalties and licence fees - General commentary. (Adopted, 32nd Session, 15 April 2011, VT0800E1c).

184 Artikel 136, lid 2, DWU.

ingevoerde goederen.[185] De reden waarom de betaling wordt verricht, inhoudende wat de licentienemer feitelijk ontvangt voor de betaling, is een voornamer element om te bepalen of een royalty of licentierecht betrekking heeft op de goederen.[186] Zo heeft een betaling voor het vervaardigen van niet-gepatenteerde ingevoerde ingrediënten tot eindproducten geen betrekking op de ingevoerde goederen, maar juist op het fabricageproces. Derhalve wordt een betaling voor een royalty of licentierecht in zo'n geval niet in aanmerking genomen voor de vaststelling van de douanewaarde.[187] Dit is anders, zo volgt uit de zaak *Direktor na Teritorialna direktsiya Yugozapadna Agentsiya „Mitnitsi"*, als er een voldoende nauwe band bestaat tussen de royalty's en licentierechten enerzijds en de ingevoerde ingrediënten anderzijds (onderdeel 11.5.5.7).[188]

11.5.5.4 Het tijdstip van betaling

Het tijdstip waarop de betaling voor het royalty of licentierecht plaatsvindt, is ondergeschikt aan de vraag of een betaling betrekking heeft op een ingevoerd goed. Ook als ten tijde van het sluiten van de licentieovereenkomst of het moment waarop een douaneschuld ontstaat onbekend is wat de hoogte van de betaling voor het royalty of licentierecht is, laat dit onverlet dat een dergelijke betaling betrekking heeft op ingevoerde goederen. Dit volgt uit de zaak *GE Healthcare GmbH tegen Hauptzollamt Düsseldorf* van het Hof van Justitie, waarbij het bedrag werd vastgesteld aan het einde van het jaar op basis van een percentage van de jaaromzet.[189]

Indien de hoogte van de royalty- of licentiebetaling wordt bepaald aan de hand van een percentage van de prijs waartegen de goederen na invoer worden doorverkocht, maakt het mijns inziens voor de 'bijtelling' niets uit dat soortgelijke goederen tegen verschillende prijzen worden doorverkocht. Zo oordeelde het Canadian International Trade Tribunal in het *Polygram Inc.*-arrest dat betalingen voor royaltyrechten, welke varieerde afhankelijk van de prijs waartegen de ingevoerde geluidsregistraties werden verkocht, niettemin

185 HvJ EU 9 juli 2020, nr. C-76/19, (Direktor na Teritorialna direktsiya Yugozapadna Agentsiya „Mitnitsi", voorheen Nachalnik na Mitnitsa Aerogara Sofia tegen „Curtis Balkan" EOOD), ECLI:EU:C:2020:543, r.o. 48.

186 Commentaar 3 van het Comité Douanewetboek (afdeling douanewaarde) betreffende de opneming van royalty's en licentierechten in de douanewaarde (*vervallen*), punt 11. Commentaar 3 is onder het DWU komen te vervallen en vervangen door European Commission, 28 Apr. 2016, Guidance Document on Customs Valuation Implementing Act Arts 128 and 136 UCC IA, and Art. 347 UCC IA, 28 Apr. 2016, Taxud B4/ (2016) 808781 revision 2 dat inmiddels is vervangen door European Commission, 17 Sept. 2020, Guidance Document on Customs Valuation Implementing Act Arts 128 and 136 UCC IA, and Art. 347 UCC IA, 17 Sept. 2020, TAXUD/2623395rev2/2020.

187 Advisory Opinion 4.9. Royalties and licence fees under Article 8.1 (c) of the Agreement. (Adopted, 26th Session, 8 October 1993, 38.480). Dit onverlet dat onderzocht moet worden of de betaling als '*assist*' in aanmerking genomen moet worden voor de vaststelling van de douanewaarde.

188 HvJ EU 9 juli 2020, nr. C-76/19, (Direktor na Teritorialna direktsiya Yugozapadna Agentsiya „Mitnitsi", voorheen Nachalnik na Mitnitsa Aerogara Sofia tegen „Curtis Balkan" EOOD), ECLI:EU:C:2020:543, r.o. 49-51.

189 HvJ EU 9 maart 2017, nr. C-173/15 (GE Healthcare GmbH tegen Hauptzollamt Düsseldorf), ECLI:EU:C:2017:195, r.o. 54.

betrekking konden hebben op de ingevoerde goederen, ook als de kosten van de doorverkoop verschilden afhankelijk van de zanger en kosten van de geluidsregistratie.[190]

11.5.5.5 Advisory opinion 4.17 – Franchisevergoedingen

De Technische commissie douanewaarde van de WDO heeft op 12 mei 2017 Advisory Opinion 4.17 aangenomen over het in aanmerking nemen van zogenoemde franchisevergoedingen voor het bepalen van de douanewaarde.[191] Op basis van de voorgelegde casus is de Technische commissie douanewaarde van de WDO van mening dat franchisevergoedingen geen betrekking hebben op de ingevoerde goederen. In voornoemd advies sluit A (importeur, koper en franchisenemer), gevestigd in land X, een franchiseovereenkomst af met B (exporteur, verkoper en franchisegever), gevestigd in land Y. Overeenkomstig de franchiseovereenkomst is A ertoe gehouden om productiemiddelen, ter vervaardiging van de goederen die A in zijn winkels in land X verkoopt, van B te kopen (onder voorwaarden/toestemming ook van andere leveranciers). De productiemiddelen zelf zijn niet gepatenteerd. De franchiseovereenkomst strekt er voorts toe dat A aan B een royalty betaald voor het gebruik van logo's en systemen ter hoogte van een percentage van A's omzet gemaakt met de verkoop van goederen die A vervaardigt met de ingevoerde productiemiddelen. Aangezien de royaltybetaling betrekking heeft op de logo's en systemen en niet op de ingevoerde goederen, hoeft zij niet bij de werkelijk betaalde of te betalen prijs te worden geteld. Ook niet nu de ingevoerde productiemiddelen nodig en essentieel zijn voor de vervaardiging van de door A in land X verkochte producten. Dit zou immers eerder een aanwijzing zijn dat de betalingen betrekking hebben op goederen die in het land van invoer zijn vervaardigd. De behandeling van franchisevergoedingen die de WDO voorstaat in Advisory Opinion 4.17, sluit aan bij de visie die de Europese Commissie er al onder het CDW op na hield en thans onder het DWU erop na houdt.[192]

11.5.5.6 Gedeeltelijk betrekking op ingevoerde goederen

Het douanerecht staat toe dat een correctie wordt gemaakt, indien de royalty- of licentiebetaling 'slechts' gedeeltelijk betrekking heeft op de ingevoerde goederen.[193] Dit is ook bevestigd in het eerdergenoemde *GE Healthcare GmbH tegen Hauptzollamt Düsseldorf*-arrest van het Hof van Justitie.[194] De royalty's en licentierechten hadden in die zaak niet alleen betrekking op de ingevoerde goederen, maar tevens op diensten die plaatsvonden na de invoer van de goederen alsmede voor het gebruik van het handelsteken van GE Healthcare.

190 Canadian International Trade Tribunal 7 mei 1992, nrs. AP-89-151 en AP-89-165 (Polygram Inc. v. Canada (National Revenue)). Hoewel een Canadese rechter in de Europese Unie geen rechtsmacht heeft, lijken mij de in dit arrest formuleerde uitgangspunten nuttig en bruikbaar.

191 Advisory Opinion 4.17. Royalties and licence fees under Article 8.1(c) of the Agreement (Adopted, 44th Session, 12 May 2017, VT1075E1c).

192 Commentaar 3 van het Comité Douanewetboek (afdeling douanewaarde) betreffende de opneming van royalty's en licentierechten in de douanewaarde (*vervallen*), punt 9. European Commission, 17 Sept. 2020, Guidance Document on Customs Valuation Implementing Act Arts 128 and 136 UCC IA, and Art. 347 UCC IA, 17 Sept. 2020, TAXUD/2623395rev2/2020, onderdeel 3.5.

193 Artikel 136, lid 3, DWU.

194 HvJ EU 9 maart 2017, nr. C-173/15 (GE Healthcare GmbH tegen Hauptzollamt Düsseldorf), ECLI:EU:C:2017:195, r.o. 47-54.

Toch stond dit er niet aan in de weg dat de betalingen voor de royalty's en licentierechten moesten worden bijgeteld. Uit de hierna te bespreken zaak *Direktor na Teritorialna direktsiya Yugozapadna Agentsiya „Mitnitsi"*, volgt dat voor het aanpassen van de douanewaarde door royalty's of licentierechten gedeeltelijk aan de werkelijk betaalde of te betalen prijs toe te voegen (thans) artikel 71, lid 1, onderdeel c, DWU de enige autonome grondslag vormt. Dat brengt met zich dat ook in dat geval aan alle voorwaarden zoals genoemd in onderdeel 11.5.4 moet zijn voldaan alvorens de betaling in aanmerking moet worden genomen voor het vaststellen van de douanewaarde.

Voor het gedeeltelijk bijtellen van betalingen van royalty's en licentierechten moeten derhalve ook objectieve en meetbare gegevens voorhanden zijn. Als deze gegevens niet voorhanden zijn, kan de douanewaarde niet overeenkomstig de transactiewaarde van de ingevoerde goederen worden bepaald en moet de douanewaarde overeenkomstig een alternatieve waarderingsmethode worden vastgesteld.[195] Een en ander leid ik – bij gebrek aan nadere regelgeving onder het DWU – af uit de interpretatieve noot op artikel 32, lid 2, CDW die zag op de bijtelling van elementen waaronder betalingen voor royalty's en licentierechten.[196] Dit lijkt mij overigens een betere benadering dan dat wordt gesteld dat de betaling voor de royalty of het licentierecht volledig in aanmerking genomen moet worden. Immers, de transactiewaarde van het ingevoerde goed reflecteert dan niet meer de economische waarde van het goed op het moment van invoer.[197] De waarde zou dan namelijk te hoog worden vastgesteld, wat niet in overeenstemming is met een systeem dat wil waarborgen dat de douanewaarde op een rechtvaardige, eenvormige en neutrale wijze wordt vastgesteld, waarbij het gebruik van willekeurig vastgestelde of fictieve douanewaarden wordt uitgesloten.

11.5.5.7 Direktor na Teritorialna direktsiya Yugozapadna Agentsiya „Mitnitsi" (Curtis Balkan), C-76/19 – Royaltybetaling voor productie-knowhow belast bij invoer halffabricaten?

11.5.5.7.1 Inleiding

In de zaak *Direktor na Teritorialna direktsiya Yugozapadna Agentsiya „Mitnitsi"* lag de vraag voor of een betaling van een royalty die de koper aan zijn moedermaatschappij betaalt als tegenprestatie voor de levering van *knowhow* die noodzakelijk is voor de vervaardiging van eindproducten in de Europese Unie in de douanewaarde van de ingevoerde halffabricaten moet worden begrepen. Dit is een belangrijke zaak. Veelal bestond namelijk de indruk dat bij de invoer van 'niet-gelicentieerde goederen', betalingen voor royalty's geen rol speelden bij de bepaling van de transactiewaarde. Het Hof van Justitie oordeelt in deze zaak echter dat betalingen voor een royalty voor productie-knowhow voor in de Europese

195 HvJ EU 9 juli 2020, nr. C-76/19, (Direktor na Teritorialna direktsiya Yugozapadna Agentsiya „Mitnitsi", voorheen Nachalnik na Mitnitsa Aerogara Sofia tegen „Curtis Balkan" EOOD), ECLI:EU:C:2020:543, r.o. 52.

196 Bijlage 23 TCDW - Aantekeningen voor de interpretatie van de douanewaarde.

197 Het is blijkens diverse arresten van het Hof van Justitie het uitgangspunt van het douanewaardesysteem dat de douanewaarde gelijk is aan de economische waarde van het ingevoerde goed ten tijde dat het ingevoerde goed ten invoer wordt aangegeven. Zie o.a. de arresten zoals aangehaald in voetnoot 29 van hoofdstuk 2.

Unie vervaardigde eindproducten onder voorwaarden gedeeltelijk aan de transactiewaarde van ingevoerde niet-gelicentieerde halffabricaten moeten worden toegevoegd.

In de zaak komt de definitie van royalty's en licentierechten kortstondig aan bod alsook alle voorwaarden waaraan voldaan moet zijn alvorens een betaling voor een royalty of licentierecht in aanmerking genomen moet worden voor het bepalen van de douanewaarde. Ik bespreek deze zaak toch integraal onder onderdeel 11.5.5 'betrekking op de ingevoerde goederen', omdat dit naar mijn mening het belangrijkste punt in deze zaak betreft. Hierna volgt eerst een uiteenzetting van het feitencomplex (onderdeel 11.5.5.7.2) en daaropvolgend wordt opeenvolgend ingegaan of de betaling voor de geleverde *knowhow* als toelevering (onderdeel 11.5.5.7.3) of royalty of licentierecht (onderdeel 11.5.5.7.4) in aanmerking genomen moet worden. Tot slot wordt ingegaan op de betekenis van deze zaak onder het DWU-wetgevingspakket (onderdeel 11.5.5.7.5).

11.5.5.7.2 Feitencomplex

De hoogste Bulgaarse bestuursrechter heeft een verzoek om een prejudiciële beslissing ingediend bij het Hof van Justitie.[198] In de zaak *Direktor na Teritorialna direktsiya Yugozapadna Agentsiya „Mitnitsi"* staat de omvang van de douanewaarde bij invoer van halffabricaten ter discussie. In het bijzonder speelt de vraag of aan de transactiewaarde de betaling voor een royalty of licentierecht gedeeltelijk toegevoegd moeten worden. Het feitencomplex zal hierna uiteengezet worden en is in figuur 11.3 schematisch weergegeven.

Curtis Balkan betrekt bouwpakketten van Curtis USA voor de vervaardiging van brandstofvoorraadindicatoren en de vervaardiging van hoogfrequente snelheidsregulateurs op basis van een gepatenteerde technologie. De aankoop maakt onderdeel uit van een licentieovereenkomst, dat Curtis Balkan tevens het recht geeft om de in de overeenkomst gespecificeerde eindproducten[199] te produceren en distribueren. Curtis Balkan betaalt de verkoopprijs voor de bouwpakketten aan Curtis USA naast een vergoeding voor het gebruiksrecht van het octrooi (productie-*knowhow*). Het octrooi heeft betrekking op de vervaardiging van de eindproducten waarin de gekochte goederen zijn geïntegreerd. Curtis USA en Curtis Balkan hebben daarnaast een tweede overeenkomst gesloten betreffende managementdiensten[200] die Curtis USA ten behoeve van Curtis Balkan verricht tegen een vastgelegde maandelijkse vergoeding.

De in het geding door Curtis Balkan ten invoer aangegeven halffabricaten worden betrokken van derden ('leveranciers') en worden gebruikt voor de vervaardiging van gelicentieerde eindproducten in Bulgarije. Curtis Balkan heeft een zekere mate van operationele autonomie bij de keuze van de leverancier en heeft zeggenschap over de wijze waarop en wie de halffabricaten vervoerd. De halffabricaten die de leveranciers leveren aan Curtis Balkan zijn vervaardigd volgens de specificaties van Curtis USA en speciaal voor diens producten

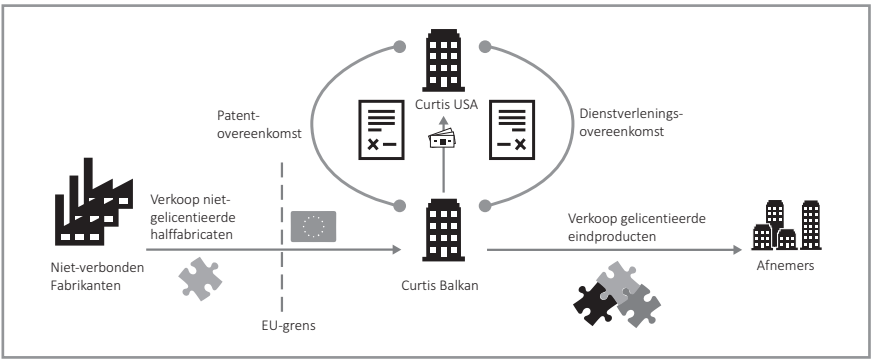
198 Verzoekschrift prejudiciële beslissing 31 januari 2019, nr. C-76/19 (Direktor na Teritorialna direktsiya Yugozapadna Agentsiya „Mitnitsi").

199 Het ging hier om snelheidsregulateurs voor motoren en onderdelen voor scootmobielen.

200 De managementdienstovereenkomst heeft betrekking op marketing, reclame, boekhouding, budgettering en personeelszaken, die Curtis USA ten behoeve van Curtis Balkan verricht.

bestemd. Bij de keuze van de leveranciers moeten de door Curtis USA vastgelegde technische criteria waaraan de ingevoerde goederen moeten voldoen worden geëerbiedigd. Mocht het noodzakelijk zijn over te gaan op een andere leverancier, dan dient Curtis USA hiermee in te stemmen.

Bij de invoer van de halffabricaten zijn op de aangifte inzake de gegevens van de douanewaarde niet de te betalen royalty's of licentierechten voor het gebruik van het octrooi vermeld. De douaneautoriteiten betrekken de stelling dat de halffabricaten in het eindproduct worden verwerkt. Derhalve moet de betaling van het royalty of licentierecht gedeeltelijk in aanmerking worden genomen. De verwijzende rechter – die elf prejudiciële vragen voorlegt aan het Hof van Justitie – vraagt zich in dat kader kortweg af of een royalty die de koper aan zijn moedermaatschappij betaalt als tegenprestatie voor de levering van knowhow die noodzakelijk is voor de vervaardiging van eindproducten in aanmerking moet worden genomen voor het vaststellen van de douanewaarde van de ingevoerde goederen.



Figuur 11.3 – Feitencomplex Direktor na Teritorialna direktsiya Yugozapadna Agentsiya „Mitnitsi"

11.5.5.7.3 Belast als toelevering?

Belangrijk uitgangspunt is dat de douanewaarde de economische waarde van de ingevoerde goederen moet reflecteren. Daarom worden aan de werkelijk betaalde of te betalen prijs prijselementen toegevoegd voor zover zij staan genoemd in artikel 71, lid 1, DWU[201]. Een betaling voor een octrooi kan belast zijn als toelevering in de zin van artikel 71, lid 1, onderdeel b, ten vierde, DWU of als betaling voor royalty's of licentierechten ex artikel 71, lid 1, onderdeel c, DWU.[202] In de onderdelen 11.4.3.8 en 11.5.3 is nader stilgestaan bij respectievelijk het onderscheid tussen toeleveringen en royalty's en licentierechten enerzijds en het begrip royalty's en licentierechten vanuit Europeesrechtelijk en breder internationaal perspectief anderzijds. Daaruit bleek dat wanneer sprake is van immateriële goederen, het onderscheid volgt uit het feit dat een toelevering onlosmakelijk aan de productie van het ingevoerde goed is verbonden, waar een royalty of licentierecht 'beleving' toevoegt aan

201 Destijds artikel 32, lid 1, DWU.
202 Destijds artikel 32, lid 1, onderdeel b, ten vierde, CDW respectievelijk artikel 32, lid 1, onderdeel c, CDW.

de ingevoerde goederen. Afgaand op het feitencomplex in de zaak *Direktor na Teritorialna direktsiya Yugozapadna Agentsiya „Mitnitsi"* lijkt hier sprake van productie-*knowhow* en moet getoetst worden of sprake is van een belaste toelevering.

Als de leverancier gratis of tegen verminderde prijs een octrooi ter beschikking krijgt gesteld en het octrooi noodzakelijk is voor de productie van de ingevoerde goederen, moet de prijs van het octrooi in aanmerking worden genomen voor het bepalen van de douanewaarde overeenkomstig artikel 71, lid 1, onderdeel b, ten vierde, DWU[203]. De octrooien worden niet gratis of tegen verminderde prijs ter beschikking gesteld door of namens Curtis Balkan aan de leverancier noch zijn zij noodzakelijk voor de productie van de halffabricaten waardoor geen sprake is van een belaste toelevering. Daar doet in mijn optiek niet aan af dat Curtis USA de technische specificaties vaststelt waaraan de halffabricaten moeten voldoen, omdat deze geen verband lijken te houden met het octrooi dat door Curtis USA aan Curtis Balkan ter beschikking wordt gesteld.

Het Hof van Justitie gaat aan dit onderscheid voorbij en overweegt dat de betaling voor het octrooi binnen de reikwijdte van het concept royalty's en licentierechten valt. De reden hiertoe is dat artikel 157, lid 1, ten derde, TCDW ook prijselementen als royalty of licentierecht aanmerkt die naar mijn mening eigenlijk als toelevering moeten worden aangemerkt (onderdeel 11.5.3.3). Dit is begrijpelijk nu artikel 157, lid 1, ten derde, TCDW zo ruim in opzet is dat de betaalde octrooien in de onderhavige zaak er ook onder vallen. Indien het Hof van Justitie echter was gevraagd naar de geldigheid van artikel 157, lid 1, ten derde, TCDW was de uitkomst wellicht anders geweest (onderdeel 11.5.3.3).

11.5.5.7.4 Belast als royalty of licentierecht?

Er lijkt dus sprake van een toelevering, maar deze is onbelast omdat niet aan de voorwaarden voor 'bijtelling' wordt voldaan (onderdeel 11.5.5.7.3). Als sprake is van een toelevering (hoewel onbelast), wordt in beginsel niet toegekomen aan de toetsing of de betaling voor het octrooi als royalty of licentierecht in aanmerking genomen moet worden voor het vaststellen van de douanewaarde (onderdeel 11.1). Echter, nu artikel 157, lid 1, TCDW productie-*knowhow* binnen de reikwijdte brengt van royalty's en licentierechten, moet worden onderzocht of bijtelling moet plaatsvinden. De autonome rechtsgrondslag voor het in aanmerking nemen van betalingen voor royalty's of licentierechten ligt besloten in artikel 32, lid 1, onderdeel c, CDW (thans artikel 71, lid 1, onderdeel c, DWU) en niet, zoals ter discussie stond in de onderliggende zaak, in artikel 158, lid 3, TCDW[204].[205] Laatstgenoemd artikel voorziet er naar mijn mening enkel in om de betaling voor royalty's en licentierechten te splitsen als zij deels betrekking heeft op de ingevoerde goederen en deels op verrichtingen en diensten

203 Destijds artikel 32, lid 1, onderdeel b, ten vierde, CDW.

204 Artikel 158, lid 3, TCDW luidt: Indien de royalty's of licentierechten gedeeltelijk op de ingevoerde goederen en gedeeltelijk op andere ingrediënten of bestanddelen die aan de goederen na hun invoer worden toegevoegd of op verrichtingen of diensten na invoer betrekking hebben, worden deze slechts aan de hand van objectieve en meetbare gegevens, overeenkomstig de in bijlage 23 opgenomen noot voor de interpretatie op artikel 32, lid 2, van het wetboek, toegedeeld."

205 HvJ EU 9 juli 2020, nr. C-76/19, (Direktor na Teritorialna direktsiya Yugozapadna Agentsiya „Mitnitsi", voorheen Nachalnik na Mitnitsa Aerogara Sofia tegen „Curtis Balkan" EOOD), ECLI:EU:C:2020:543, r.o. 54.

die na invoer plaatsvinden. Aan de toepassing van dit artikel wordt enkel toegekomen als aan de voorwaarden zoals vervat in artikel 32, lid 1, onderdeel c, CDW is voldaan. In het kort moet daarom worden getoetst of i) de royaltybetaling nog niet in de werkelijk betaalde of te betalen prijs is opgenomen, ii) de betaling voor het octrooi betrekking heeft op de ingevoerde goederen, en iii) de betalingen worden verricht als voorwaarde van de verkoop. Aan de eerste voorwaarde is voldaan nu de betalingen voor de verkrijging van het octrooi niet zijn opgenomen in de werkelijk betaalde of te betalen prijs van de ingevoerde goederen. Op de tweede en derde voorwaarden wordt hierna nader ingegaan.

Betrekking op de ingevoerde goederen

Ten aanzien van de tweede voorwaarde merkt het Hof van Justitie op dat de wijze van berekening van de hoogte van de betaling van het royalty of licentierecht een aanwijzing kan vormen dat de royaltyrechten betrekking hebben op de ingevoerde goederen, maar niet van doorslaggevende betekenis is (onderdeel 11.5.5.3). Het Hof van Justitie overweegt daaropvolgend dat wanneer het eindproduct gelicentieerd is, de royalty's of licentierechten enkel betrekking hebben op de ingevoerde halffabricaten die in het eindproduct worden verwerkt, as er een voldoende nauwe band bestaat tussen deze royalty's of deze licentierechten enerzijds en de ingevoerde halffabricaten anderzijds. Hier is, afgaand op de overwegingen van het Hof van Justitie, sprake van als op grond van de licentieovereenkomst geleverde *knowhow* noodzakelijk is voor de vervaardiging van de ingevoerde halffabricaten. Een aanwijzing dat dit het geval is volgt uit de omstandigheid dat een halffabricaat speciaal is ontworpen om te worden geïntegreerd in het onder licentie staande eindproduct, zonder dat aan de halffabricaten een ander dienstig gebruik werd overwogen. Daar staat volgens het Hof van Justitie tegenover dat wanneer de *knowhow* enkel noodzakelijk is voor de voltooiing van de gelicentieerde eindproducten, er geen voldoende nauwe band bestaat. Het Hof van Justitie overweegt dat moet worden getoetst of in casu een voldoende nauwe band aanwezig is.

Met de introductie van het criterium dat er een voldoende nauwe band aanwezig moet zijn, is voorkomen dat een betaling voor een royalty of licentierecht reeds betrekking kan hebben op de ingevoerde goederen als deze wordt aangewend voor verrichtingen en diensten die na invoer plaatsvinden en waarop het octrooi betrekking heeft. Dit had zich naar mijn mening niet verhouden met het uitgangspunt dat de douanewaarde moet worden vastgesteld overeenkomstig een billijk, uniform en neutraal systeem waarbij het gebruik van willekeurig vastgestelde of fictieve douanewaarden wordt uitgesloten. De voorwaarde of de betalingen betrekking hebben op de ingevoerde goederen zou daarmee afhankelijk worden gesteld van de vraag of de halffabricaten al dan niet worden aangewend voor verrichtingen of diensten na invoer. Dit zou leiden tot een negatieve beïnvloeding van de neutraliteit ten aanzien van de mededinging doordat het zorgt voor een ongelijke behandeling tussen importeurs die halffabricaten wel en importeurs die de halffabricaten niet met een voorbestemd doel aankopen. Voor de vraag of het octrooi betrekking heeft op de ingevoerde goederen, moet worden getoetst of de geoctrooieerde werkwijze in het goed is belichaamd.[206] Dat is het geval indien de halffabricaten alleen met toepassing van

206 HvJ EEG 14 juli 1977, nr. C-1/77 (Robert Bosch GbmH tegen Hauptzollamt Hildesheim), ECLI:EU:C:1977:130, r.o. 5.

de werkwijze economisch zinvol kan worden gebuikt en de werkwijze slechts toepasbaar is met gebruikmaking van het goed.[207] Hoewel de halffabricaten zijn vervaardigd op basis van de technische specificaties die Curtis USA ter beschikking heeft gesteld, volgt niet uit het feitencomplex van de zaak dat de halffabricaten niet voor een ander doel aangewend kunnen worden. Het economische nut van de halffabricaten is met andere woorden niet van het octrooi afhankelijk. Derhalve is aan de voorwaarde – dat de betaling betrekking moet hebben op de ingevoerde goederen – naar mijn mening niet voldaan.

Voorwaarde voor verkoop

De derde voorwaarde omvat de toets of royalty's en licentierechten als voorwaarde van de verkoop betaald moeten worden. Ik merk daarbij op dat uit het *GE Healthcare GmbH tegen Hauptzollamt Düsseldorf*-arrest afgeleid zou kunnen worden dat royalty's of licentierechten (automatisch) een voorwaarde voor de verkoop vormen, "[…] *wanneer – binnen eenzelfde groep van ondernemingen – de betaling van deze royalty's of deze licentierechten wordt verlangd door een onderneming die verbonden is met zowel de verkoper als de koper* […]".[208]

In de onderhavige casus lijkt het Hof van Justitie een iets gematigdere route te bewandelen en niet zondermeer aan te nemen dat sprake is van een voorwaarde voor verkoop als de licentiegever een betaling verlangd en verbonden is met zowel de koper als verkoper. Het Hof van Justitie overweegt dat het belangrijk is dat wordt vastgesteld of de betaling voor de royalty of het licentierecht voor de verkoper dermate belangrijk is dat hij zonder deze betaling niet bereid is om de goederen te verkopen. In dat kader geldt onder het CDW-wetgevingspakket dat wanneer de verkoper van de goederen en licentiegever niet dezelfde persoon zijn, de betaling voor het royalty en licentierecht alleen in aanmerking wordt genomen als de verkoper of een met hem verbonden persoon de betaling verlangd.[209] Daarom rijst de vraag of de leveranciers, als verkopers van de ingevoerde halffabricaten, met de licentiegever, Curtis USA, zijn verbonden in de zin van artikel 143, lid 1, onderdeel e, TCDW ('één van hen de ander, rechtstreeks of zijdelings, controleert').[210] Hierbij moet de controlerende partij wettelijk of feitelijk in staat zijn om ten opzichte van de ander dwang of leiding uit te oefenen. Het Hof van Justitie overweegt dat het aan de verwijzende rechter is om een en ander te bepalen. Curtis Balkan beantwoordt de vraag in ieder geval ontkennend, omdat Curtis USA juridisch noch operationeel in staat is om de leveranciers zijdelings te controleren. De douaneautoriteiten betogen echter dat Curtis USA de producenten zijdelings controleert doordat de licentiegever de producent kiest, het productieproces controleert en

207 HvJ EEG 14 juli 1977, nr. C-1/77 (Robert Bosch GbmH tegen Hauptzollamt Hildesheim), ECLI:EU:C:1977:130, r.o. 5. Ik meen dat royalty's of licentierechten wel betrekking hebben op halffabricaten indien zij in niet-gemonteerde staat worden ingevoegd of wanneer zij voor hun doorverkoop slechts een eenvoudige behandeling, zoals verdunning of verpakking, moeten ondergaan. Onder het CDW-wetgevingspakket was deze anti-misbruikbepaling vastgesteld in artikel 158, lid 2, TCDW.

208 HvJ EU 9 maart 2017, nr. C-173/15 (GE Healthcare GmbH tegen Hauptzollamt Düsseldorf), ECLI:EU:C:2017:195, r.o. 71.

209 Artikel 160 TCDW.

210 Thans artikel 127, lid 1, onderdeel e, UDWU.

de prijs bepaalt waartegen Curtis Balkan het afgewerkte product verkoopt.[211] Uit Commentaar 11 zou inderdaad afgeleid kunnen worden dat Curtis USA invloed heeft op de vervaardiging van de halffabricaten en om die reden verbonden is met de leveranciers. Curtis USA heeft namelijk in grote mate zeggenschap over welke leveranciers de halffabricaten mogen leveren, heeft het recht de boekhouding van Curtis Balkan in te zien en bepaalt aan welke technische specificaties de halffabricaten moeten voldoen. Aan de andere kant volgt niet uit het feitencomplex dat Curtis USA bepaalt aan wie de leveranciers mogen leveren, heeft Curtis USA geen inzicht in de boekhouding van de leveranciers, bepaalt Curtis USA niet de prijs van halffabricaten, kunnen de halffabricaten rechtstreeks door Curtis Balkan worden aangekocht, staat het de leveranciers vrij om concurrerende producten te maken zonder toestemming van Curtis Balkan en heeft Curtis USA geen zeggenschap over de logistiek en de verzending van de halffabricaten. Voornoemde argumenten afgewogen, vind ik dat in dit geval geen sprake is van verbondenheid.

Ongeacht of sprake is van verbondenheid, en dat is de nuance op het *GE Healthcare GmbH tegen Hauptzollamt Düsseldorf*-arrest, overweegt het Hof van Justitie dat voor het bepalen of sprake is van een voorwaarde voor verkoop: "*De enige doorslaggevende vraag* […] *de vraag* [is] *of, rekening houdend met alle relevante gegevens, de verkoopovereenkomsten al dan niet zouden zijn gesloten in de gekozen vorm en bijgevolg de goederen al dan niet zouden zijn geleverd zonder deze betaling*."[212] Gelet op de feiten en omstandigheden zou Curtis Balkan ook zonder betaling voor het octrooi de goederen hebben kunnen aankopen en voor de verkopers lijkt de betaling niet dermate belangrijk dat zij zonder betaling niet bereid zouden zijn geweest om de goederen te verkopen. Daarom is naar mijn mening geen sprake van een voorwaarde voor verkoop.

11.5.5.7.5 Uitkomst onder het DWU?

Gelet op bovenstaande afwegingen, ben ik van mening dat de betalingen voor het octrooi niet in de douanewaarde van de halffabricaten moeten worden begrepen onder het CDW-wetgevingspakket. Dit is onder het DWU-wetgevingspakket niet anders. De conclusie wordt onder het DWU gesterkt doordat het DWU geen bepaling kent waarin productie-*knowhow* (ten onrechte) als royalty of licentierecht wordt aangemerkt (zie onderdeel 11.5.3.3). Om die reden zouden de betalingen voor het octrooi onder het DWU in de eerste plaats al buiten de douanewaarde moeten blijven.

Mocht de betaling voor het octrooi desondanks onder het DWU binnen het concept royalty's en licentierechten vallen, dan moet aan de drie cumulatieve voorwaarden worden getoetst. Aan het betoog ten aanzien van de eerste – is de betaling al in de werkelijk betaalde of te

211 De douaneautoriteiten verwijzen daarbij naar Commentaar 11 waarin aanwijzingen zijn opgenomen om te bepalen of sprake is van zeggenschap als de verkoper en licentiegever niet in dezelfde persoon zijn vereenzelvigd. Commentaar 11 van het Comité Douanewetboek (afdeling Douanewaarde) over de toepassing van artikel 32, lid 1, onder c) van het wetboek in verband met aan een derde betaalde royalties and licentierechten overeenkomstig artikel 160 van Verordening (EEG) nr. 2454/93 (*vervallen*).

212 HvJ EU 9 juli 2020, nr. C-76/19, (Direktor na Teritorialna direktsiya Yugozapadna Agentsiya „Mitnitsi", voorheen Nachalnik na Mitnitsa Aerogara Sofia tegen „Curtis Balkan" EOOD), ECLI:EU:C:2020:543, r.o. 69.

betalen prijs opgenomen – en tweede voorwaarde – inhoudende dat de betaling betrekking moet hebben op de ingevoerde goederen – wijzigt er onder het DWU-wetgevingspakket niets. Met betrekking tot de derde voorwaarde – de royalty's of licentierechten worden betaald als voorwaarde van de verkoop – geldt onder het DWU niet langer dat de koper of een met hem verbonden partij de betaling moet verlangen. Er is al sprake van een voorwaarde voor verkoop als de goederen niet kunnen worden verkocht aan of aangekocht door de koper zonder betaling van royalty's of licentierechten aan een licentiegever (artikel 136, lid 4, onderdeel c, DWU). De voorwaarde voor verkoop lijkt dan zelfs door de licentiegever geschept te kunnen worden, zelfs als deze niet met de verkoper is verbonden. Zoals uit onderdeel 11.5.6.3.2 volgt, lijkt dit iets genuanceerder te liggen en komt het ook in dit geval neer op de vraag of de betaling voor de royalty of het licentierecht voor de verkoper dermate belangrijk is dat hij zonder deze betaling niet bereid is om de goederen te verkopen. Zoals ook in 11.5.5.7.4 besproken lijkt van een voorwaarde voor verkoop geen sprake.

11.5.5.8 Samengevat – Overwegingen tot bijtelling

Afgaande op wat in de hieraan voorafgaande onderdelen is besproken, zijn mijns inziens de volgende overwegingen van belang voor het bepalen of een royalty- of licentiebetaling betrekking heeft op de ingevoerde goederen:[213]

- Waarom zijn de betalingen verricht c.q. wat krijgt de betaler in ruil voor de betaling?
- Op welke wijze heeft de activiteit die door het recht wordt gedekt betrekking op de ingevoerde goederen?
- Wie betaalt aan wie de royalty- of licentiebetaling?
- Wat zijn de afspraken omtrent de royalty- of licentiebetaling en waar vindt de activiteit die verband houdt met voornoemde betaling plaats?

11.5.6 Voorwaarde voor verkoop

11.5.6.1 Inleiding

Wat verstaan moet worden onder een 'voorwaarde voor verkoop' blijkt niet uit de CVA. Wel heeft de WDO nadere invulling gegeven aan het begrip. Ook het DWU voorziet, overigens in tegenstelling tot het CDW, in een definitie. Tot slot is het begrip in de jurisprudentie nader uitgewerkt door zowel nationale rechters alsmede het Hof van Justitie. In het navolgende ga ik in op de invulling van het begrip 'voorwaarde voor verkoop' aan de hand van voornoemde bronnen. Het onderscheid tussen *contractual* en *influence and control approach* komt daarbij tevens aan bod.

11.5.6.2 Wie kan een voorwaarde voor verkoop scheppen?

De vraag is wie een dergelijke voorwaarde voor verkoop kan scheppen. Een strikt formele benadering van de invulling van het begrip 'voorwaarde voor verkoop' zou met zich brengen dat de royalty- of licentiebetaling geen voorwaarde voor de verkoop vormt indien

213 Zie ook M. Lux, D. Cannistra & M.A. Rodriguez Cuadros, The Customs Treatment of Royalties and License Fees with regard to Imported Goods, *GTCJ* 7(4), p. 126.

een royalty- of licentiebetaling door een andere partij dan de verkoper wordt verlangd.[214] Het argument daarvoor is dat bij een koop sprake is van een bilaterale overeenkomst tussen de verkoper en koper waarin alleen de verkoper een voorwaarde jegens de koper kan scheppen. *Lascono*[215] houdt er, in mijn optiek terecht, een andere zienswijze op na. De economische realiteit strekt er namelijk toe dat nog steeds sprake kan zijn van een voorwaarde voor verkoop indien een derde-partij licentiegever die verbonden is aan de verkoper de betaling verlangd.[216] In zo'n geval volstaat het niet om enkel de overeenkomsten tussen de verkoper en koper te analyseren aangezien niet altijd (expliciet) in de verkoop- of licentieovereenkomst is opgenomen dat de koper een royalty- of licentiebetaling moet verrichten als voorwaarde voor de aankoop van de goederen. Een *influence and control approach* lijkt mij derhalve prevaleren boven een *contractual approach*.

11.5.6.3 Zienswijze van de EU-wetgever en Europese Commissie

Zoals eerder gesteld was een definitie van het criterium 'voorwaarde voor verkoop' niet opgenomen in het CDW. Wel had de Europese Commissie nadere richtsnoeren gegeven over de invulling van dit criterium. Zoals hierna zal blijken kent het DWU 'lichtere voorwaarden' om tot bijtelling te komen van royalty- en licentiebetalingen. Deze kentering is in het bijzonder waarneembaar als het gaat om de behandeling van fabrieks- en handelsrechten en royalty's en licentierechten die aan derde-partijen worden betaald. Het CDW kende namelijk voor deze soort royalty's en licentierechten additionele voorwaarden om tot bijtelling over te gaan. Om de verschillen tussen het CDW en het DWU inzichtelijk te maken, zal ik eerst het begrip 'voorwaarde voor verkoop' bespreken zoals dat onder het CDW werd toegepast.

11.5.6.3.1 Het criterium 'voorwaarde voor verkoop' onder het CDW[217]

In artikel 157, lid 2, ten tweede, TCDW stond opgenomen dat een royalty- of licentiebetaling moest worden bijgeteld indien sprake was van een 'voorwaarde voor verkoop'. Nadere wettelijke voorwaarden ontbraken waardoor teruggevallen moest worden op Commentaar

214 De Canadian Supreme Court staat een formele benadering voor. Hij stelt dat geen sprake is van een voorwaarde voor verkoop indien enkel de derde-partij licentiegever de koper van de goederen verplicht om een royalty- of licentiebetaling te verrichten voor de aankoop van de ingevoerde goederen. Het feit dat de verkoper en licentiegever zijn aan te merken als verbonden partijen doet daaraan niets af. Zie Supreme Court of Canada 7 juni 2001, nr. ACS no 37 (Canada (Deputy Minister of National Revenue) v. Mattel Canada Inc), para 67.

215 J.C. Lascano, The Condition of Sale for the Purpose of Royalty-Based Adjustments under Article 8 of the GATT Valuation Agreement, *GTCJ* 9(9), p. 430-431.

216 Die verbondenheid kan volgen uit de zeggenschap die de derde-partij licentiegever heeft op de fabrikant die de goederen verkoopt. Ik kom hierop nog nader terug in onderdeel 11.5.6.3.1.

217 Onder het CDW was het importeurs toegestaan om de douanewaarde vast te stellen op basis van een eerdere of eerste verkoop, voor zover de verkoop gericht was op uitvoer naar het douanegebied van de EU. Deze regeling staat bekend onder de naam *first-sale-for-export*. Veelal had de betaling van royalty's of licentierechten betrekking op een latere verkoop voor uitvoer dan op basis waarvan de douanewaarde werd vastgesteld. Derhalve bleven de royalty's of licentierechten in die situaties onbelast. Nu het DWU het *first-sale* principe heeft afgeschaft ten faveure voor de introductie van het *last-sale* principe, zal een betaling voor een royalty of licentierecht vaker bijgeteld moeten worden. Zie over het bepalen van de douanewaarde onder het DWU onderdeel 9.4.

3 van het Comité Douanewetboek (afdeling douanewaarde) van de Europese Commissie waarin stond opgenomen dat:[218]

> "*In dit geval moet een antwoord worden gegeven op de vraag of de verkoper bereid zou zijn de goederen te verkopen indien geen royalty's of licentierechten worden betaald. Dit kan een expliciete of een impliciete voorwaarde zijn. Meestal is in de licentieovereenkomst bepaald of de betaling van royalty's of licentierechten een voorwaarde is voor de verkoop van de ingevoerde goederen. Een dergelijke bepaling is evenwel niet essentieel.*"

Uit bovenstaande voorwaarde lijkt voort te vloeien dat het Comité Douanewetboek (afdeling douanewaarde) van de Europese Commissie voorstander is van de *influence and control approach.* Ik merk daarbij wel op dat voornoemde analyse ziet op de situatie dat de verkoper ook de licentiegever is; er is dus feitelijk sprake van 'slechts' twee partijen zijnde de verkoper-licentiegever en de koper.[219] Indien sprake is van een derde-partij licentiegever werden nadere voorwaarden gesteld in het CDW. Dat gold ook voor fabrieks- en handelsrechten. Beide situaties worden hierna nader toegelicht.

Fabrieks- en handelsrechten

Onder het CDW was het van belang om fabrieks- of handelsrechten ('*trademarks*') te onderscheiden van andere betalingen voor royalty's en licentierechten die door het CDW werden onderkend. In artikel 159 TCDW waren namelijk nadere voorwaarden geschept die moesten worden vervuld alvorens de royalty's en licentierechten werden bijgeteld. Het ging daarbij dan in het bijzonder om de derde voorwaarde.[220] Daaruit volgde dat fabrieks- en handelsrechten alleen bijgeteld moesten worden indien het de koper niet vrijstond dergelijke goederen van een niet-verbonden leverancier aan te kopen.[221] De analyse die

218 Commentaar 3 van het Comité Douanewetboek (afdeling douanewaarde) betreffende de opneming van royalty's en licentierechten in de douanewaarde (*vervallen*).

219 Indien de verkoper van de ingevoerde goederen tevens de licentiegever van de goederen betreft, hoeft dit niet per definitie te betekenen, dat de royalty's of licentierechten per definitie bijgeteld moeten worden. Ook in die gevallen zal zelfstandig bepaald moeten worden of voldaan is aan de voorwaarden. Zie in kader bijvoorbeeld Advisory Opinions 4.4-4.6, 4.9 en 4.10 van de Technische commissie douanewaarde van de WDO. In Advisory Opinions 4.4 (royalty was belichaamd in de ingevoerde goederen), 4.6 (royalty is een voorwaarde bij doorverkoop) en 4.10 (goederen kunnen niet afhankelijk van de royaltybetaling worden aangekocht) moesten de royalty's en licentierechten in aanmerking worden genomen. In Advisory Opinion 4.5 (ingevoerde goederen mogen ook van andere, derde-partijen worden aangekocht) en 4.9 (voorwaarde voor vervaardiging) hoefden dat juist niet. Zie: Advisory Opinion 4.4. Royalties and licence fees under Article 8.1 (c) of the Agreement (Adopted, 3rd Session, 23 March 1982, 28.560), Advisory Opinion 4.5. Royalties and licence fees under Article 8.1 (c) of the Agreement (Adopted, 3rd Session, 23 March 1982, 28.560), Advisory Opinion 4.6. Royalties and licence fees under Article 8.1 (c) of the Agreement (Adopted, 5th Session, 11 March 1983, 29.960), Advisory Opinion 4.9. Royalties and licence fees under Article 8.1 (c) of the Agreement (Adopted, 26th Session, 8 October 1993, 38.480) en Advisory Opinion 4.10. Royalties and licence fees under Article 8.1 (c) of the Agreement (Adopted, 26th Session, 8 October 1993, 38.480).

220 De eerste twee voorwaarden waren dat: 1) de royalty of het licentierecht betrekking heeft op goederen die in ongewijzigde staat zijn doorverkocht of die na de invoer slechts een eenvoudige behandeling hebben ondergaan; en 2) deze goederen onder de vóór of na de invoer aangebrachte merknaam, waarvoor de royalty of het licentierecht wordt betaald, in de handel worden gebracht.

221 Artikel 159 TCDW.

schuilgaat achter deze vraag werd ook wel aangeduid als de '*theory of separability*'.[222] Dit hield in dat vastgesteld moest worden of de prijs van de aangekochte goederen los kon worden gezien van de royalty- of licentiebetaling.[223] Indien deze vraag bevestigend werd beantwoord, werd de betaling voor het fabrieks- of handelsrecht buiten beschouwing gelaten voor het bepalen van de douanewaarde.

In Nederland werden fabrieks- en handelsrechten vanwege dit vereiste veelal niet bijgeteld, omdat een *contractual approach* werd gehanteerd. Het Gerechtshof Amsterdam oordeelde namelijk in het *Nespresso*-arrest[224] dat zelfs wanneer een koper toestemming aan de licentiegever moet vragen om goederen aan te kopen van een andere, niet met de verkoper verbonden leverancier, betalingen voor fabrieks- en handelsrechten niet in aanmerking genomen hoefden te worden voor de vaststelling van de douanewaarde. Dat de licentiegever aanvullende kwaliteitseisen stelt aan de levering van goederen van niet-verbonden leveranciers of het aantal niet-verbonden leveranciers maximeert, doet daar, op grond van het oordeel van het Gerechtshof Amsterdam, niet aan af. Met andere woorden, ook in voornoemde situatie staat het de koper, ondanks het moeten verkrijgen van toestemming, vrij om de goederen van niet-verbonden leveranciers te kopen en daarom hoeven betalingen voor fabrieks- of handelsrechten niet bij de werkelijk betaalde of te betalen prijs te worden bijgeteld. Het Gerechtshof lijkt daarmee de nadruk te leggen op een *contractual approach*.

Nu in de praktijk het onderscheid tussen fabrieks- en handelsrechten en overige royalty's en licentierechten niet altijd evident was, brengt het wegvallen van het onderscheid rechtszekerheid met zich mee. Daarnaast zorgt het voor een neutraler douanewaardestelsel. Echter, het wegvallen van de extra voorwaarden heeft wel tot gevolg dat een betaling voor een fabrieks- of handelsrecht sneller bijgeteld zal moeten worden. Voorgaande wordt versterkt doordat de voorwaarden tot bijtelling onder het DWU 'versoepeld' lijken te zijn zoals in onderdeel 11.5.6.3.2 wordt toegelicht.

Royalty- en licentiebetalingen aan de derde-partij licentiegever

Indien de verkoper en licentiegever niet in dezelfde partij zijn vereenzelvigd (er zijn dus drie partijen betrokken), moest ex artikel 160 TCDW aan aanvullende eisen worden voldaan om vast te stellen of de royalty's of licentierechten bijgeteld moesten worden. Een betaling in het kader van royalty's of licentierechten aan een derde-partij licentiegever waren op

222 S.L. Sherman & H. Glashoff, *Customs valuation: commentary on the GATT customs valuation code*, ICC Pub: 1988, p. 131.

223 Overigens kan worden betoogd dat deze extra voorwaarde voor wat betreft de behandeling van fabrieks- en handelsrechten nadere invulling geeft aan het vereiste of een royalty- of licentierecht betrekking heeft op de ingevoerde goederen. Ik heb echter besloten om de behandeling van fabrieks- en handelsrechten onder het CDW hier te behandelen, omdat artikel 159 TCDW voor de 'bijtelling' een extra verkoopvoorwaarde schept. Derhalve vind ik de discussie beter tot zijn recht komen onder het onderdeel 'voorwaarde voor verkoop'.

224 Gerechtshof Amsterdam van 3 juli 2007, nr. 06/173 DK, ECLI:NL:GHAMS:2007:BB4622. In deze zaak had de inspecteur overigens opgeworpen dat artikel 159 TCDW alleen toepasbaar is op situaties dat slechts twee partijen bij de verkoop zijn betrokken. Derhalve zou, aangezien drie partijen (koper, verkoper, licentiegever) bij de transactie waren betrokken, artikel 160 TCDW toegepast moeten worden. Voor dat standpunt vindt het Gerechtshof echter geen steun in de wettelijke bepalingen (r.o. 6.2).

grond van deze bepaling namelijk enkel bijtelbaar indien de verkoper of een met hem verbonden persoon die betaling van de koper verlangde. Het Comité Douanewetboek (afdeling douanewaarde) merkte daarover op dat:[225]

> "[…] *de betaling van royalties aan een partij die rechtstreeks of onrechtstreeks zeggenschap heeft over de fabrikant (wat betekent dat zij verbonden partijen zijn in de zin van artikel 143 van de Uitv.bep.)* [wordt] *beschouwd als een verkoopvoorwaarde.*"

De vraag of een licentiegever rechtstreeks of onrechtstreeks zeggenschap had over de fabrikant, speelde in het bijzonder in structuren waarbij (vaak om winstbelasting moverende redenen) de derde-partij licentiegever verbonden was met de koper van de ingevoerde goederen (zie figuur 11.4). Vooral in die situaties bleek het van belang te analyseren of de derde-partij licentiegever rechtstreeks of onrechtstreeks zeggenschap uitoefende op de verkoper.[226] In Commentaar 11 van het Comité Douanewetboek (afdeling douanewaarde) stond voor deze analyse een lijst opgenomen met indicatoren waaruit afgeleid kon worden of de licentiegever zeggenschap had over de fabrikant (verkopende partij). Als de licentiegever zeggenschap uitoefende over de fabrikant, doordat hij bijvoorbeeld de koper verplichtte bij deze fabrikant te kopen, werd geacht sprake te zijn van een 'voorwaarde voor verkoop'. Dientengevolge moest de betaling van de royalty of het licentierecht worden bijgeteld. Het Comité Douanewetboek (afdeling douanewaarde) leek derhalve uit te gaan van een *influence and control approach*.[227] Commentaar 11 lijkt met het van toepassing worden van het DWU niet langer van toepassing.[228] In onderdeel 11.5.6.3.2 wordt derhalve nader ingegaan op de vraag wanneer royalty's en licentierechten onder het DWU in aanmerking moeten worden genomen voor het bepalen van de douanewaarde en welke bronnen daarbij van belang zijn.

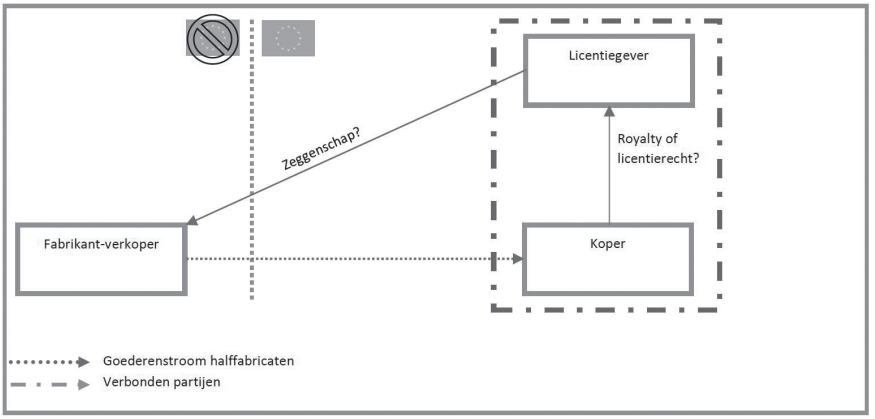
---

225 Commentaar 11 van het Comité Douanewetboek (afdeling Douanewaarde) over de toepassing van artikel 32, lid 1, onder c) van het wetboek in verband met aan een derde betaalde royalties and licentierechten overeenkomstig artikel 160 van Verordening (EEG) nr. 2454/93 (*vervallen*).

226 HvJ EU 9 juli 2020, nr. C-76/19, (Direktor na Teritorialna direktsiya Yugozapadna Agentsiya „Mitnitsi", voorheen Nachalnik na Mitnitsa Aerogara Sofia tegen „Curtis Balkan" EOOD), ECLI:EU:C:2020:543, r.o. 68.

227 Het Gerechtshof Amsterdam legde het begrip 'zeggenschap' in dergelijke gevallen beperkter uit en leek een meer *contractual approach* erop na te houden. Zie Gerechtshof Amsterdam van 30 april 2015, nrs. 13/00561 en 13/00562, ECLI:NL:GHAMS:2015:3414, Gerechtshof Amsterdam van 30 april 2015, nrs. 13/00559 en 13/00560, ECLI:NL:GHAMS:2015:3422 en Gerechtshof Amsterdam van 30 april 2015, nr. 13/00558, ECLI:NL:GHAMS:2015:3423. In deze zaken was de licentiegever gerechtigd tot het uitvoeren van inspecties bij de fabrikant, was het aantal fabrikanten gemaximeerd tot 20 en waren de fabrikanten vooraf aangewezen. Desondanks oordeelde het Gerechtshof dat geen zeggenschap over de fabrikanten werd uitgeoefend door de licentiegever en dat derhalve de royalty's en licentierechten niet in aanmerking moesten worden genomen.

228 In het *EC Compendium of Customs Valuation Texts*, 2018 is Commentaar 11 niet meer opgenomen.



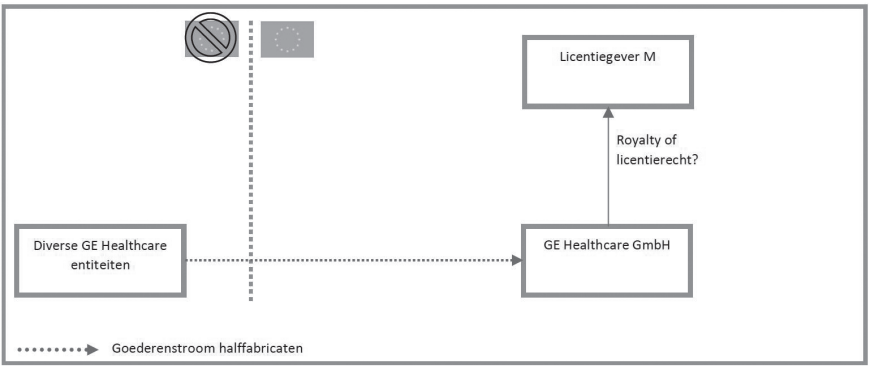
Figuur 11.4 – Derde-partij licentiegever verbonden met koper-licentienemer.

Het kan ook voorkomen dat alle drie de partijen (koper, verkoper en licentiegever) in douanerechtelijke zin met elkaar verbonden zijn. In Commentaar 3 van het Comité Douanewetboek (afdeling douanewaarde) werd daarover opgemerkt dat:

> "*Wanneer goederen van een bepaalde persoon worden betrokken en aan een andere persoon een royalty of licentierecht moet worden betaald, kan deze betaling in bepaalde omstandigheden niettemin als een voorwaarde van de verkoop van de goederen worden beschouwd (zie artikel 160 van de toepassingsbepalingen). Er mag worden van uitgegaan dat de verkoper of een met hem verbonden persoon van de koper eist dat deze de betrokken betaling verricht. Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer, in een multinationale groep, goederen bij één lid van de groep worden gekocht en de royalty's aan een ander lid van dezelfde groep moeten worden betaald. Het geldt ook wanneer de verkoper een licentienemer is van de ontvanger van de royalty's en laatstgenoemde de voorwaarden van de verkoop bepaalt.*"

Uit het *GE Healthcare GmbH tegen Hauptzollamt Düsseldorf*-arrest volgt in dat kader dat 'een derde (licentiegever)' en de met de verkoper 'verbonden onderneming' één en dezelfde persoon kunnen zijn.[229] In figuur 11.5 is het feitencomplex in voornoemde zaak geschetst.

229 HvJ EU 9 maart 2017, nr. C-173/15 (GE Healthcare GmbH tegen Hauptzollamt Düsseldorf), ECLI:EU:C:2017:195, r.o. 63-68.



Figuur 11.5 –Feitencomplex GE Healthcare GmbH tegen Hauptzollamt Düsseldorf-arrest.

GE Healthcare GmbH voert goederen in, die zij aankoopt van GE Healthcare-entiteiten die tot het GE-concern behoren. Licentiegever M, die ook toebehoort aan het GE-concern, verlangt van GE Healthcare GmbH betaling van royalty's en licentierechten. Eén van de punten die GE Healthcare aandraagt is dat uit de Duitstalige tekst van het TCDW zou volgen dat een 'derde (licentiegever)' en met de verkoper 'verbonden onderneming' niet één en dezelfde persoon kunnen zijn; het woord 'derde' suggereert namelijk, aldus GE Healthcare Duitsland, dat geen sprake van verbondenheid zou zijn. Aangezien de betaling van de royalty's en licentierechten niet wordt verlangd van één van de GE-entiteiten waarvan de goederen worden aangekocht, hoeft de royaltybetaling, aldus GE Healthcare GmbH, niet in aanmerking genomen te worden. Het Hof van Justitie besliste echter anders. Het Hof van Justitie stelt dat in het geval de licentiegever zowel met de koper en verkoper verbonden is en betaling van een royalty of licentierecht verlangd wordt van de koper door de licentiegever, deze betaling in aanmerking moet worden genomen voor het bepalen van de douanewaarde.[230]

De verbondenheid tussen koper, verkoper en licentiegever in de *GE Healthcare GmbH tegen Hauptzollamt Düsseldorf* zaak lijkt hier van doorslaggevende betekenis voor het Hof van Justitie om vast te stellen of de royaltybetaling moet worden 'bijgeteld'. De zaak *Direktor na Teritorialna direktsiya Yugozapadna Agentsiya „Mitnitsi", voorheen Nachalnik na Mitnitsa Aerogara Sofia tegen „Curtis Balkan" EOOD* lijkt een en ander te nuanceren. Uit deze zaak volgt namelijk dat beslissend is of, rekening houdend met alle relevante gegevens, de verkoopovereenkomst al dan niet in de gekozen vorm gesloten zou zijn en bijgevolg de goederen al dan niet zouden zijn geleverd zonder deze betaling.[231] Er lijkt derhalve niet automatisch sprake van een voorwaarde voor verkoop bij verbonden partijen. Verbondenheid kan wel een rol spelen bij de vraag of sprake is van een voorwaarde voor verkoop. Dit volgt bijvoorbeeld uit de casus waarover de Technische commissie douanewaarde van de WDO zich

230 In soortgelijke zin zie Advisory Opinion 4.11. Royalties and licence fees under Article 8.1 (c) of the Agreement (Adopted, 26th Session, 8 October 1993, 38.480).

231 HvJ EU 9 juli 2020, nr. C-76/19, (Direktor na Teritorialna direktsiya Yugozapadna Agentsiya „Mitnitsi", voorheen Nachalnik na Mitnitsa Aerogara Sofia tegen „Curtis Balkan" EOOD), ECLI:EU:C:2020:543, r.o. 69.

heeft gebogen in Advisory Opinion 4.8. In tegenstelling tot GE Healthcare zijn de betrokken partijen in Advisory Opinion 4.8 niet met elkaar verbonden. De licentiegever verlangt van de koper betaling van een royaltyrecht voor elk paar schoenen dat de koper invoert voor zover op deze schoenen een handelsrecht van de licentiegever rust. De Technische commissie douanewaarde van de WDO komt tot de conclusie dat nu de betrokken partijen niet met elkaar zijn verbonden en de koopovereenkomst geen verwijzing naar de royaltybetaling bevat, de betaling voor de royalty niet in aanmerking genomen hoeft te worden.

11.5.6.3.2 Het criterium 'voorwaarde voor verkoop' onder het DWU

In het DWU wordt voor het begrip 'voorwaarde voor verkoop' voorzien in een wettelijke definitie. Artikel 136, lid 4 noemt drie alternatieve condities waaronder een royalty of licentierecht wordt geacht te zijn betaald als voorwaarde voor verkoop. Deze luiden:

a) De verkoper of een met hem verbonden persoon verlangt deze betaling van de koper;
b) De betaling door de koper is gedaan om te voldoen aan de verplichting van de verkoper, in overeenstemming met contractuele verplichtingen;
c) De goederen kunnen niet worden verkocht aan of aangekocht door de koper zonder betaling van royalty's of licentierechten aan een licentiegever.

In het bijzonder de derde conditie springt in het oog zover het gaat om het zinsdeel 'aan een licentiegever'. Deze derde conditie wijkt af van het CDW en lijkt ertoe te strekken dat een betaling voor een royalty of licentierecht in aanmerking moet worden genomen voor het bepalen van de douanewaarde indien een niet met de koper of verkoper verbonden licentiegever deze betaling verlangd. Voornoemde toevoeging lijkt tot gevolg te hebben dat betalingen voor royalty's of licentierechten in bijna alle situaties in aanmerking moeten worden genomen voor het bepalen van de douanewaarde. Deze conditie wordt dan ook wel een '*catch-all*' bepaling genoemd.[232]

De derde voorwaarde wijkt daarmee niet alleen af van de invulling van het criterium 'voorwaarde voor verkoop' onder het CDW, maar lijkt ook af te wijken van de zienswijze van de Technische commissie douanewaarde van de WDO. Zoals uiteengezet onder onderdeel 11.5.6.3.1, wordt in Advisory Opinion 4.8 duidelijk dat wanneer de koper, verkoper en licentiegever niet zijn verbonden en enkel de licentiegever de betaling voor een royalty of licentierecht verlangd zonder dat er in de koopovereenkomst wordt verwezen naar royaltyovereenkomst, deze niet bijgeteld hoeft te worden. Ook indien de in Commentary 25.1 geformuleerde overwegingen worden nagegaan, lijkt daaruit te volgen dat indien de licentiegever enkel uit hoofde van een overeenkomst tussen de koper en de licentiegever de betaling voor een royalty of licentierecht verlangd, dit onvoldoende is om tot bijtelling over te gaan.[233] Daarnaast hebben lidstaten al opgemerkt tijdens een bijeenkomst van het Comité Douanewetboek (afdeling douanewaarde) dat deze voorwaarde, indien deze te ruim

232 A. Willems & D. Leys, Changes in the Treatment of Trademark Royalties in EU Customs Law: The Example of 3D Printing, *GTCJ* 10(5), p. 174.

233 Commentary 25.1. Third party royalties and licence fees - General commentary. (Adopted, 32nd Session, 15 April 2011, VT0800E1c). Ik kom hier in onderdeel 11.5.7.5 nader op terug.

wordt toegepast, handhavingsproblemen met zich brengt.[234] Tot slot geeft de *Guidance on Customs Valuation* van de Europese Commissie aan dat de royaltybepalingen in het DWU slechts marginaal zijn gewijzigd. Over artikel 136, lid 4, onderdeel c, DWU wordt opgemerkt:

> *"18. A further indication is also now provided in Article 136(4) c) UCC IA, which refers to payment of royalties to the licensor. This is not a major clarification, it simply makes explicit the fact that royalties are, by definition, paid to the owner (licensor) of the licenced rights and are usually paid by the buyer of the goods.*
>
> *The rule indicates that condition of sale provisions are based on commitments entered into, and binding on, by the buyer or the seller. This indicates that the "condition of sale" criterion refers not only to conditions imposed by or on the seller, but also on the buyer, and this is a useful clarification.*
>
> *This also reflects the wording of Article 71(1)(c) UCC which refers to:*
>
> > *"royalties and licence fees related to the goods being valued that the buyer must pay", **as a condition of sale of the goods** being valued.*
>
> *19. Therefore, the underlying condition of sale test will continue to play a role."*

Tevens wordt in de *Guidance on Customs Valuation* aangegeven dat deze conditie aansluit bij Commentary 25.1 van de Technische commissie douanewaarde. Ik meen dat daaruit moet worden afgeleid dat de soep niet zo heet gegeten wordt als zij werd opgediend. Zoals uit het hiernavolgende onderdeel blijkt, hoeft namelijk niet elke betaling aan een licentiegever bijgeteld te worden indien wordt uitgegaan van de voorwaarden van Commentary 25.1.

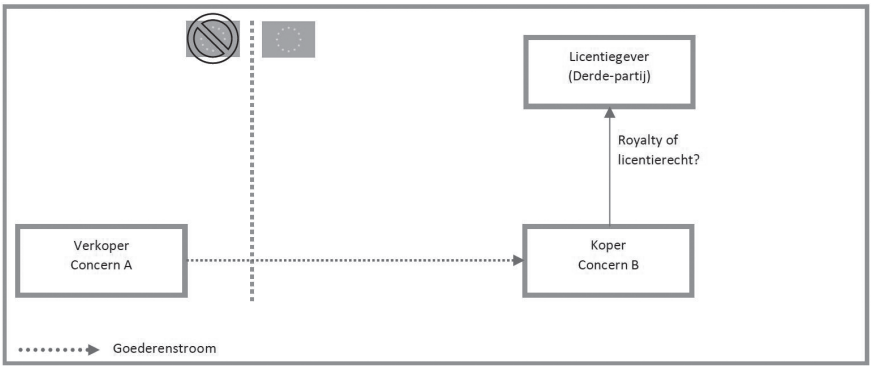
11.5.6.4 Zienswijze van de Technische commissie douanewaarde van de WDO (Commentary 25.1)

Commentary 25.1 van de Technische commissie douanewaarde van de WDO ziet op de gevallen waarbij een derde-partij licentiegever een royalty- of licentiebetaling ontvangt en de derde-partij licentiegever niet aan de verkoper is verbonden.[235/236] In figuur 11.6 is de relatie tussen voornoemde personen geïllustreerd.

234 Minutes of the 20th meeting of the Customs Code Committee - Valuation held on 3rd and 4th March 2016, TAXUD/B4/ARES(2016)5569169.

235 Commentary 25.1. Third party royalties and licence fees - General commentary. (Adopted, 32nd Session, 15 April 2011, VT0800E1c).

236 Het Comité Douanewetboek (afdeling douanewaarde) lijkt in Commentaar 11 voor te staan dat wanneer een licentiegever zeggenschap uitoefent op de fabrikant dit leidt tot verbondenheid en derhalve een verkoopvoorwaarde. De Technische commissie douanewaarde van de WDO geeft echter aan dat (punt 7): "[…] *When the royalty or licence fee is paid to a third party related to the seller of the imported goods, it is more likely that the fee is paid as a condition of sale than when it is paid to a third party unrelated to the seller.* […]" De vraag is in mijn optiek of dit betekent dat de licentiegever een verkoopvoorwaarde kan scheppen zonder dat de verkoper en licentiegever – door de zeggenschap die de licentiegever op de verkoper uitoefent – verbonden zijn.



Figuur 11.6 – Feitencomplex Commentary 25.1.

De belangrijkste overweging om na te gaan of in dat geval sprake is van een voorwaarde voor verkoop betreft de vraag of het de koper vrijstaat de goederen aan te kopen zonder royalty- of licentiebetaling. Telkens zullen alle feiten en omstandigheden van de verkoop derhalve geanalyseerd moeten worden om na te gaan of het de koper vrij staat om de goederen aan te kopen zonder een betaling te verrichten voor royalty's of licentierechten of dat de koper wordt verplicht een dergelijke betaling te verrichten. De belangrijkste aanwijzing voor een dergelijke verplichting betreft de situatie waarbij de verkoop- of royaltyovereenkomst expliciet vermeldt dat een royalty- of licentiebetaling moet plaatsvinden.

Gelet op voorgaande overwegingen moeten, aldus de Technische commissie douanewaarde van de WDO, derhalve de volgende elementen in acht worden genomen bij de beoordeling van de feiten en omstandigheden om vast te stellen of sprake is van een voorwaarde voor verkoop:[237]

- Wordt er gerefereerd aan de royalty- of licentiebetaling in de verkoopovereenkomst of aanverwante overeenkomsten?
- Wordt er gerefereerd aan de verkoop in de royalty- of licentieovereenkomst?
- Kan, afgaand op de condities van de verkoopovereenkomst of de royalty- of licentieovereenkomst, de verkoopovereenkomst worden beëindigd als gevolg van de niet-naleving van de royalty- of licentieovereenkomst, omdat de koper de royalty- of licentiebetaling niet aan de licentiegever heeft verricht?
- Is er een conditie in de royalty- of licentieovereenkomst opgenomen, die het de fabrikant verbiedt goederen, waarin de royalty- of licentierechten zijn belichaamd, te vervaardigen en te verkopen aan de importeur wanneer er geen betaling voor de royalty's of licentierechten plaatsvindt?
- Is er een conditie in de royalty- of licentieovereenkomst opgenomen die de licentiegever toestaat om controle uit te oefenen op de productie en/of de verkoop van de goederen van de fabrikant aan de importeur dat verder gaat dan kwaliteitscontrole?

237 Commentary 25.1. Third party royalties and licence fees - General commentary. (Adopted, 32nd Session, 15 April 2011, VT0800E1c), punt 9. Niet-officiële vertaling.

Een bevestigend antwoord op één van de hiervoor opgenomen vragen betreft een aanwijzing dat, afhankelijk van de overige feiten en omstandigheden, de royalty- of licentiebetaling een voorwaarde voor verkoop van de ingevoerde goederen vormt. Het komt mij voor dat in situaties als beschreven in Commentary 25.1 de nadruk ligt op de *contractual approach.* Immers, zelfs laatstgenoemde conditie, die aanspoort tot onderzoek naar de mate van controle die de licentiegever heeft, wordt geanalyseerd op basis van een onderzoek naar de contractuele afspraken. Dat maakt dat bij een niet-verbonden licentiegever de royalty's en licentierechten niet per definitie bijgeteld hoeven worden, zoals artikel 136, lid 4, onderdeel c, DWU met zich leek te brengen.

11.5.7 Indirecte of directe betaling

Zowel als er een indirecte of directe betaling plaatsvindt als voorwaarde voor de verkoop van de ingevoerde goederen, wordt deze betaling bijgeteld. Een directe betaling vindt plaats indien de betaling wordt verricht aan de verkoper van de goederen. Het maakt daarbij niet uit dat de verkoper het ontvangen bedrag afdraagt aan een derde partij uit hoofde van een verplichting die de derde partij de verkoper van de ingevoerde goederen heeft opgelegd.[238] 'Indirecte betaling' kan op twee manieren worden geduid. Hieruit kan worden opgemaakt dat ook een betaling in natura tot bijtelling kan leiden en voorts kan hier een bevestiging in worden gevonden dat een royalty- of licentiebetaling aan een derde-licentiegever onder bepaalde voorwaarden ook bijgeteld moet worden.[239]

11.6 Opbrengst uit latere verkoop

Indien de koper en verkoper overeenkomen dat een aandeel in de winst bij een latere wederverkoop, overdracht of gebruik van de goederen indirect of direct ten goede komt aan de verkoper, moet de werkelijk betaalde of te betalen prijs met dit bedrag worden verhoogd overeenkomstig artikel 71, lid 1, onderdeel d, DWU. Indien de werkelijke betaalde of te betalen prijs de opbrengst uit latere wederverkoop, overdracht of gebruik al omvat, maar de opbrengst wordt aangepast vanwege bijvoorbeeld een wijziging in de verkoopprijs[240] of een valutaverschil[241] moet naar mijn mening de opbrengst na aanpassing in aanmerking worden genomen.

Voor het in aanmerking nemen van een opbrengst uit latere wederverkoop, opbrengst of gebruik volgt uit artikel 71, lid 1, onderdeel d, DWU noch uit andere bepalingen dat sprake moet zijn van een voorwaarde voor verkoop. In mijn optiek is deze voorwaarde echter impliciet besloten in voornoemd artikel en hoeft (een deel van) de opbrengst alleen in aanmerking genomen te worden als zulks volgt uit contractuele afspraken tussen koper en verkoper. Daarnaast moet er een direct verband bestaan tussen de werkelijk betaalde

238 Advisory Opinion 4.7. Royalties and licence fees under Article 8.1 (c) of the Agreement. (Royalty that the importer is required to pay to a seller, who has been assigned world-wide reproduction, marketing and distribution rights by a rights holder, for the marketing and distribution rights in the country of importation.) (Adopted, 26th Session, 8 October 1993, 38.480).

239 S.L. Sherman & H. Glashoff, *Customs valuation: commentary on the GATT customs valuation code*, ICC Pub: 1988, p. 125.

240 HQ 542746 van 30 maart 1982.

241 HQ 542879 van 3 november 1982.

of te betalen prijs voor de ingevoerde goederen en de opbrengst uit latere verkoop.[242] Dividenden zijn derhalve niet aan te merken als opbrengsten uit latere verkopen.[243] Ook rentebetalingen en vergoedingen voor andere financiële dienstverlening vormen om die reden geen opbrengsten uit latere verkopen, zelfs niet als de hoogte van de vergoeding wordt berekend als percentage van de opbrengst die wordt behaald uit de latere wederverkoop, overdracht of gebruik van de ingevoerde goederen.[244] Dit geldt ook voor betalingen voor royalty- of licentierechten waarbij voornoemde berekeningsmethode wordt toegepast. De werkelijk betaalde of te betalen prijs wordt alleen verhoogd met betalingen voor royalty- of licentierechten indien aan de voorwaarden van artikel 71, lid 1, onderdeel c, DWU is voldaan (onderdeel 11.5). Sterker, indien niet aan de voorwaarden is voldaan in artikel 71, lid 1, onderdeel c, DWU wordt een betaling voor een royalty- of licentierecht niet alsnog belastbaar onder artikel 71, lid 1, onderdeel d, DWU.[245]

Het bedrag van de opbrengst moet bepaalbaar zijn, omdat dit anders een grond vormt om de transactiewaarde op basis van artikel 70, lid 3, onderdeel c, DWU te verwerpen vanwege het niet voldoen aan één van de voorwaarden voor de toepassing van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen (onderdeel 7.5.3). Indien op het moment van invoer de berekeningswijze vaststaat,[246] maar het bedrag nog niet kan worden bepaald, moet een vereenvoudigde aangifte worden ingediend (onderdeel 6.4.2). Ook kan een forfait in aanmerking worden genomen als aan de voorwaarden van een artikel 73-vergunning wordt voldaan (onderdeel 6.4.3). Artikel 70, lid 3, onderdeel c, DWU lijkt hier niet – als voorwaarde voor de toepassing van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen – aan in de weg te staan. Immers, aan deze voorwaarde wordt voldaan als een toepasselijke aanpassing wordt gedaan. Ook artikel 73, onderdeel b, DWU lijkt geen beperking aan te leggen ten aanzien van artikel 71, lid 1, onderdeel d, DWU. Er wordt immers alleen gesproken over 'de in de artikelen 71 en 72 bedoelde bedragen' zonder de opbrengst uit latere verkoop daarvan uit te sluiten.

11.7 Kosten van vervoer en verzekering

11.7.1 Inleiding

Ten aanzien van de mate van belastbaarheid van de kosten van vervoer en verzekering komt de WHO-leden een zekere vrijheid toe. Zij kunnen overeenkomstig artikel 8, lid 2,

242 Indien de goederen na invoer worden bewerkt en de koper en verkoper van de ingevoerde goederen overeenkomen dat een deel van de opbrengst van de producten na bewerking toekomt aan de verkoper, zal dit naar mijn mening niet in aanmerking worden genomen als de ingevoerde goederen niet meer in het eindproduct geïdentificeerd kunnen worden. Zie ook HQ 545307 van 3 februari 1995, HQ 545419 30 november 1995.

243 Punt 4 van de Aantekening op artikel 1 CVA, Case study 2.2. Treatment of proceeds under Article 8.1 (d). (Adopted, 5th Session, 11 March 1983, 29.960), punten 5 en 15 en J.P. Rizzi, Could dividends justify a customs value adjustment, *World Customs Journal* 13(1), p. 147-152.

244 Case study 2.2. Treatment of proceeds under Article 8.1 (d). (Adopted, 5th Session, 11 March 1983, 29.960), punten 12 en 13.

245 S.L. Sherman & H. Glashoff, *Customs valuation: commentary on the GATT customs valuation code*, ICC Pub: 1988, p. 155.

246 Een voorbeeld van een berekeningswijze, zie Case study 2.1. Application of Article 8.1 (d) of the Agreement. (Adopted, 5th Session, 11 March 1983, 29.960).

onderdeel a, CVA bepalen dat de volgende elementen geheel of ten dele, hetzij van de douanewaarde worden uitgesloten, hetzij daarin worden begrepen:
- De kosten van het vervoer van de ingevoerde goederen tot de haven of plaats van invoer;
- De kosten van laden, lossen en behandeling van de ingevoerde goederen in verband met het vervoer daarvan tot de haven of plaats van invoer; en
- De verzekeringskosten.[247]

Indien een WHO-lid de keuze maakt dat voornoemde kosten in de douanewaarde moeten worden begrepen, wordt in termen van leveringsvoorwaarden (Incoterms) aangesloten bij de CIF-waarde. Indien de kosten niet in de douanewaarde moeten worden begrepen, wordt aangesloten bij de FOB-waarde. Op de leveringsvoorwaarden wordt nader ingegaan in onderdeel 11.7.4.

Het DWU sluit voor de vaststelling van de douanewaarde aan bij de CIF-waarde van de goederen. Dat houdt in dat de transactiewaarde moet worden verhoogd met de kosten van het vervoer die betrekking hebben op de ingevoerde goederen tot de plaats van binnenkomst voor zover die niet reeds in de betaalde of te betalen prijs zijn opgenomen.[248] De kosten die hieronder moeten worden verstaan zijn ex artikel 71, lid 1, onderdeel e, DWU:
- De kosten van vervoer en verzekering van de ingevoerde goederen; en
- De met het vervoer verband houdende kosten van het laden en behandelen van de ingevoerde goederen.

Kosten die zien op het vervoer van de goederen na de plaats van binnenkomst worden overeenkomstig artikel 72, onderdeel a, DWU van de douanewaarde uitgesloten.[249] Voor de bijtelling van vervoerskosten maakt het niet uit of het gaat om goederen met of zonder handelskarakter.[250]

In het navolgende zal nader op de kosten van vervoer en verzekering worden ingegaan. In dat kader wordt in onderdeel 11.7.2 stilgestaan bij de reikwijdte van het begrip 'kosten van vervoer'. In het kader van de 'kosten van vervoer' wordt daaropvolgend ingegaan op kosten die worden doorberekend door een derde partij in onderdeel 11.7.3. In onderdeel 11.7.4 wordt vervolgens ingegaan op leveringsvoorwaarden die partijen in internationale handelsovereenkomsten gebruiken en de wijze waarop dat de bijtelling van kosten van vervoer raakt. Zoals hiervoor al benoemd moeten de kosten tot de plaats van binnenkomst in de douanewaarde worden begrepen. Onderdeel 11.7.5 gaat in op wat in dat verband verstaan moet worden onder 'plaats van binnenkomst'. Daaropvolgend wordt in onderdeel 11.7.6 ingegaan op de vraag hoe, voor het in aanmerking nemen van de kosten van vervoer, de vervoer- en verzekeringskosten moeten worden verdeeld en welke bewijsstukken de aangever op verzoek moet aanleveren. In onderdeel 11.7.7 wordt ingegaan op de behandeling

247 Onder 'verzekering' moet worden verstaan de kosten die gemaakt worden ten aanzien van het vervoer van de ingevoerde goederen. Advisory opinion 13.1. Scope of the word "insurance" under Article 8.2 (c) of the Agreement. (Adopted, 6th Session, 16 September 1983, 30.480).
248 Artikel 71, lid 1, onderdeel e, DWU.
249 Zie onderdeel 11.8.2.
250 Conclusie 7 van de Douane Expertgroep (afdeling douanewaarde) betreffende luchtvrachtkosten bij invoer zonder handelskarakter.

van opslag- en daaraan gerelateerde kosten. Tot slot wordt in onderdeel 11.7.8 ingegaan op de behandeling van postzendingen.

11.7.2 Reikwijdte van het begrip 'kosten van vervoer'

Ten aanzien van artikel 8, lid 1, onderdeel e, Verordening (EEG) nr. 1224/80 heeft het Hof van Justitie in het *Unifert Handels GmbH tegen Hauptzollamt Münster*-arrest overwogen dat onder het begrip 'kosten van vervoer' moet worden verstaan:[251]

> *"De „kosten van vervoer" omvatten alle hoofd- en nevenkosten die verband houden met het vervoer van de goederen naar het douanegebied van de Gemeenschap."*

In het *The Shirtmakers BV tegen Staatssecretaris van Financiën*-arrest voegt het Hof van Justitie ten aanzien van artikel 32, lid 1, onderdeel e, ten eerste, CDW (artikel 71, lid 1, onderdeel e, ten eerste) daaraan toe dat het, voor de vraag of kosten als kosten van vervoer worden aangemerkt, van belang is dat de kosten:[252]

> "[…] *verband* […] *houden met de overbrenging van goederen naar het douanegebied van de Unie, ongeacht of die kosten inherent zijn aan of noodzakelijk zijn voor het feitelijke vervoer van die goederen.*"

Hoewel deze overweging enkel ziet op onderdeel e, ten eerste ('kosten van vervoer en verzekering van de ingevoerde goederen'), lijkt mij voornoemd oordeel van het Hof van Justitie ook relevant bij de interpretatie van (thans) artikel 71, lid 1, onderdeel e, ten tweede, DWU ('de met het vervoer verband houdende kosten van het laden en behandelen van de ingevoerde goederen').

Vanwege de ruime interpretatie die het Hof van Justitie geeft aan het begrip 'kosten van vervoer', zullen de volgende kosten ook daaronder worden begrepen: bepaalde vervoerstoeslagen voor gevaarlijk transport,[253] haven- en luchtvaartgelden in het land van vertrek, overlaadgelden (daaronder begrepen kosten voor tijdelijke opslag bij verandering van de vervoersmodaliteit voor binnenkomst in het douanegebied van de EU), kosten voor het wegen van containers in het land van uitvoer[254] en de huur- en verpakkingskosten voor container- en ander soortelijk vervoer.[255]

---

251 HvJ EEG 6 juni 1990, nr. C-11/89 (Unifert Handels GmbH tegen Hauptzollamt Münster), ECLI:EU:C:1990:237.

252 HvJ EU 11 mei 2017, nr. C-59/16 (The Shirtmakers BV tegen Staatssecretaris van Financiën), ECLI:EU:C:2017:362, r.o. 25.

253 In dat kader kan ook gedacht worden aan toeslagen als de *Bunker Adjustment Factor* (een brandstoftoeslag), de *Currency Adjustment Factor* (een toeslag ter compensatie van koersverschillen) en de *High Cube*-toeslag (een toeslag voor containers met afwijkende maat), zie Rechtbank Noord-Holland 15 juli 2010, nrs. AWB 08/8005 tot en met AWB 08/8023, ECLI:NL:RBHAA:2010:BN4170.

254 Conclusie 33 van de Douane Expertgroep (afdeling douanewaarde) betreffende de behandeling van kosten voor het wegen van containers.

255 S.L. Sherman & H. Glashoff, *Customs valuation: commentary on the GATT customs valuation code*, ICC Pub: 1988, p. 163.

11.7.3 Kosten doorberekend door een derde partij

In het *The Shirtmakers BV tegen Staatssecretaris van Financiën*-arrest overweegt het Hof van Justitie dat:[256]

> "[…] *de „kosten van vervoer" in de zin van die bepaling niet noodzakelijk beperkt tot bedragen die in rekening worden gebracht door vervoerders die zelf de ingevoerde goederen vervoeren. De geldsommen die andere dienstverleners zoals expediteurs in rekening brengen, kunnen kosten van vervoer vormen indien zij verband houden met de overbrenging van de goederen naar het douanegebied van de Unie.*"

Voornoemde brengt met zich dat kosten die worden doorberekend door een derde partij ook onderdeel kunnen uitmaken van de kosten van vervoer. In het *The Shirtmakers BV tegen Staatssecretaris van Financiën*-arrest regelde een expediteur – Fracht FWO BV – het vervoer en belaste de vervoerskosten vervolgens door aan The Shirtmakers BV inclusief de door haarzelf gemaakte kosten en een eigen winst die betrekking heeft op het vervoer. Ook de doorbelaste kosten en winstmarge maken, afgaand op de overwegingen van het Hof van Justitie, deel uit van de kosten van vervoer waarmee de transactiewaarde moet worden verhoogd. De gemaakte kosten en de winst die in rekening worden gebracht voor de bemoeienissen zijn namelijk als nevenkosten aan te merken die worden gemaakt in verband met het vervoer van de goederen naar het douanegebied van de Europese Unie. Het maakt daarbij niet uit wat voor soort overeenkomst tussen koper en expediteur is gesloten. Ik meen dat het Hof van Justitie met voornoemde uitspraak het prijselement 'kosten van vervoer en verzekering' te ruim uitlegt en daarmee de werkingssfeer van het prijselement 'inkoopcommissies' onterecht beperkt (onderdeel 11.2.3.3.2).

Het Hof van Justitie oordeelt dat ook overliggelden tot de kosten van vervoer behoren.[257] Hieronder wordt verstaan "[…] *een in de vervoerovereenkomst voorziene vergoeding voor de reder ter compensatie van vertraging bij het laden van het schip* […]".[258] De vraag is wel hoe een en ander zich verhoudt met het *The Shirtmakers BV tegen Staatssecretaris van Financiën*-arrest waarin het Hof van Justitie overweegt dat het beslissend criterium om kosten als kosten van vervoer aan te merken verband houdt met de daadwerkelijke overbrenging van goederen. Gesteld zou kunnen worden dat overliggelden niet in alle gevallen worden aangewend om de goederen fysiek te verplaatsen en het in die zin onjuist is om overliggelden per definitie toe te rekenen aan kosten van vervoer. In dat kader lijkt de plaats waar de overliggelden zijn ontstaan bepalend.[259] Indien zij ontstaan voor de fysieke aankomst van de goederen in het douanegebied, zouden zij onderdeel uitmaken van de

256 HvJ EU 11 mei 2017, nr. C-59/16 (The Shirtmakers BV tegen Staatssecretaris van Financiën), ECLI:EU:C:2017:362, r.o. 26.

257 HvJ EEG 6 juni 1990, nr. C-11/89 (Unifert Handels GmbH tegen Hauptzollamt Münster), ECLI:EU:C:1990:237.

258 HvJ EEG 6 juni 1990, nr. C-11/89 (Unifert Handels GmbH tegen Hauptzollamt Münster), ECLI:EU:C:1990:237, r.o. 30.

259 Conclusie 18 van de Douane Expertgroep (afdeling douanewaarde) betreffende overliggeld en Commentary 7.1. Treatment of storage and related expenses under the provisions of Article 1 (Adopted, 6th Session, 16 September 1983, 30.480).

kosten van vervoer.[260] Overliggelden maken echter geen onderdeel uit van de te maken kosten van vervoer indien zij worden betaald ter compensatie van vertraging bij het lossen van het schip in de haven van aankomst.[261] Immers, het vervoer tot aan het douanegebied van de Unie heeft dan reeds plaatsgevonden.

Ondanks de ruimte interpretatie van het begrip kosten van vervoer, zijn er ook kosten die niet als hoofd- of nevenkosten van het vervoer kunnen worden beschouwd. De Douane Expertgroep (afdeling douanewaarde) geeft in Conclusie 8 aan dat kosten die verband houden met het innen van vervoerskosten door een luchtvaartmaatschappij van de geadresseerde bij een FOB-levering, geen onderdeel uitmaken van de kosten van het vervoer.[262] De in rekening gebrachte inningskosten vormen de vergoeding voor een te onderscheiden aparte dienst die, gezien de zienswijze van het Douane Expertgroep, kennelijk niet voldoende met het vervoer samenhangt om als hoofd- of nevenkosten te worden aangemerkt. Voorts maken de kosten die verband houden met het lossen van de goederen geen onderdeel uit van de kosten van vervoer. 'Lossen' is namelijk niet opgenomen in artikel 71, lid 1, onderdeel e, sub ii, DWU.[263] Overigens is het in mijn optiek gerechtvaardigd om de loskosten – tenzij het gaat om lossen in verband met het overladen van de goederen in een haven buiten de EU – sowieso buiten de kosten van vervoer te houden. Immers, die kosten hangen dan niet meer samen met het feitelijk vervoer van de goederen naar het douanegebied van de Europese Unie. Tot slot behoren ook de kosten die de koper krijgt doorberekend voor het indienen van een summiere aangifte niet toe aan de douanewaarde.[264]

11.7.4 Leveringsvoorwaarden

In het internationaal goederenverkeer wordt voor de vormgeving van de leveringsvoorwaarden veelal aangesloten bij de standaarden die de Internationale Kamer van Koophandel heeft samengesteld en die bekend staan onder de naam Incoterms. De Incoterms bepalen ten aanzien van (internationale) overeenkomsten de verdeling van kosten, risico's en verplichtingen tussen koper en verkoper op het gebied van vervoer, de verzekeringen, vergunningen en douaneformaliteiten. De standaarden worden elke tien jaar geüpdatet en de laatste editie betreft de Incoterms® 2020. De Incoterms zijn niet vastgesteld in een wet of verdrag en het staat partijen derhalve vrij om de Incoterms te gebruiken in hun internationale overeenkomsten.

260 *Sherman & Glashoff* geven aan dat inningskosten in het land van uitvoer ook niet in de douanewaarde moeten worden begrepen, omdat zij geen verband houden met het daadwerkelijk vervoer. In de Europese Unie lijkt deze zienswijze niet op te gaan door de ruimte interpretatie die het Hof van Justitie en Conclusie 18 van de Douane Expertgroep (afdeling douanewaarde) geven aan 'kosten van vervoer'. S.L. Sherman & H. Glashoff, *Customs valuation: commentary on the GATT customs valuation code*, ICC Pub: 1988, p. 163.

261 Conclusie 18 van de Douane Expertgroep (afdeling douanewaarde) betreffende overliggeld.

262 Conclusie 8 van de Douane Expertgroep (afdeling douanewaarde) betreffende kosten voor het innen van luchtvrachtkosten.

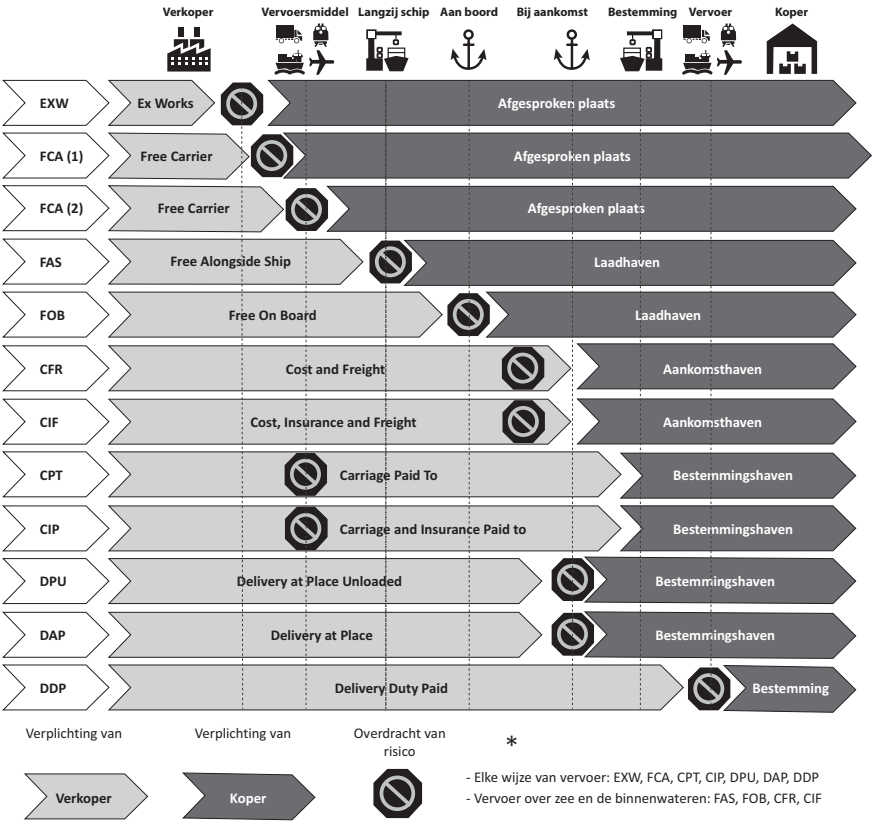
263 Artikel 8, lid 2, onderdeel b, CVA biedt WHO-leden de mogelijkheid om ook losgelden in de heffing te betrekken.

264 Conclusie 27 van de Douane Expertgroep (afdeling douanewaarde) betreffende de behandeling van vergoedingen verbonden aan de summiere aangifte voor douanewaarde doeleinden.

In de Europese Unie wordt voor het bepalen van de douanewaarde aangesloten bij de CIF-waarde. Dat betekent dat alle vervoer- en verzekeringskosten tot aan het douanegebied van de Europese Unie door de verkoper worden gedragen en derhalve wordt verondersteld dat deze kosten in de transactieprijs van de ingevoerde goederen zijn begrepen. Er hoeven derhalve geen vervoer- of verzekeringskosten separaat in aanmerking te worden genomen voor het bepalen van de douanewaarde noch mogen vervoer- en verzekeringskosten in aftrek worden gebracht. De leveringsvoorwaarden die ten grondslag liggen aan de verkoopovereenkomst tussen verkoper en koper sluit niet altijd aan bij de CIF-waarde van de ingevoerde goederen. Indien andere leveringsvoorwaarden worden afgesproken, vormt dit een aanwijzing dat de werkelijk betaalde of te betalen prijs moet worden verhoogd met de kosten van vervoer of dat bepaalde kosten van vervoer niet in de douanewaarde hoeven te worden begrepen. In figuur 11.7 is weergegeven welke partij zorgdraagt voor het vervoer en voor wiens rekening de vervoer – en verzekeringskosten per Incoterm komen.

Bij een zuivere toepassing van Incoterms EXW, FCA, FAS en FOB draagt de koper (ten dele) de kosten van het vervoer tot aan het douanegebied van de Europese Unie. Deze kosten zullen in dat geval niet (volledig) in de werkelijk betaalde of te betalen prijs zijn begrepen en moeten daar apart aan worden toegevoegd. Bij een CFR-levering moeten de verzekeringskosten nog ten dele worden bijgeteld, afhankelijk van het moment dat de goederen aan de eerste vervoerder worden overgedragen. Of er vervoerskosten bijgeteld moeten worden, hangt af of de genoemde bestemming voor of na het moment van fysieke aankomst van de goederen in het douanegebied van de Europese Unie is gelegen. Bij een zuivere CIF-levering hoeven er geen additionele kosten van vervoer in aanmerking te worden genomen of in aftrek te worden gebracht. Indien partijen een CIF-levering overeenkomen, maar de koper desondanks, separaat van de afgesproken prijs, kosten krijgt aangerekend voor het vervoer tot de plaats van binnenkomst van de goederen in het douanegebied van de Europese Unie, moeten deze bij de werkelijk betaalde of te betalen prijs worden opgeteld voor de vaststelling van de douanewaarde. De naamgeving van de separaat in rekening gebrachte kosten doet in dat kader niet ter zake (in de praktijk worden dit soort kosten onder diverse namen in rekening gebracht waaronder *THC surcharge, ISPS surcharge, Eco tax, Surcharge, Transfer fees, Incentive Refund, LCL Services Charge, Handling Fee, Refund Delivery Order, Agency, Discharging, Refund or Far East Import Surcharge*).[265] Bij de zuivere toepassing van de Incoterms CPT, CIP, DPU, DAP en DDP draagt de verkoper (ten dele) de kosten van vervoer na aankomst in het douanegebied van de Europese Unie. Deze kosten worden niet in de douanewaarde begrepen. Op de verdeling en bewijsvoering van kosten van vervoer wordt nader ingegaan in onderdeel 11.7.6.

265 Conclusie 32 van de Douane Expertgroep (afdeling douanewaarde) betreffende de behandeling van vervoerskosten in specifieke omstandigheden (betekenis van zogenoemde "*kick-back incentives*").



Figuur 11.7 – Incoterms® 2020

De situatie kan zich voordoen dat de vervoerskosten tot aan het douanegebied van de Europese Unie, gelet op de afgesproken leveringsvoorwaarden, voor rekening komen van de verkoper. Om hem moverende redenen, kan hij besluiten om slechts een deel van de vervoerskosten door te belasten. Dit is bijvoorbeeld het geval in de lopende zaak *„Lifosa" AB tegen Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos.*[266] Naftan OAO, een in Wit-Rusland gevestigde onderneming, verkoopt verscheidene hoeveelheden technisch zwavelzuur aan Lifosa AB, een in Litouwen gevestigde onderneming die onder meer meststoffen produceert. Dit bijproduct kan Naftan OAO niet verwerken of opslaan en de terugwinning zou zeer hoge kosten met zich brengen. De aan Lifosa AB berekende prijs dekt niet de daadwerkelijke vervoerskosten, maar, zo volgt uit de verwijzingsbeschikking, is wel redelijk en economisch rendabel voor Naftan OAO, omdat de kosten die gemoeid gaan bij de terugwinning – en dan met name de opgelegde milieubelasting – hoger is dan de aangegeven douanewaarde en de vervoerskosten. Hoewel de transactiewaarde berust op een subjectieve waarde benadering, inhoudende dat in beginsel wordt gekeken naar

266 Verzoekschrift prejudiciële beslissing 13 februari 2020, nr. C-75/20 („Lifosa" AB tegen Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos).

wat partijen onderling afspreken, geldt naar mijn mening ten aanzien van vervoerskosten een objectieve waarde benadering. Er moet met andere woorden worden aangesloten bij de daadwerkelijk gemaakte vervoerskosten. Hierbij kan ook een parallel worden getrokken naar de situatie dat de goederen kosteloos naar de koper worden vervoerd. Ook in dat geval zullen de vervoerskosten, ten bedrage van de vrachttarieven die gewoonlijk gelden voor dezelfde vervoerswijzen, in aanmerking worden genomen ex artikel 138, lid 4, UDWU. Ook indien gesteld wordt dat het technisch zwavelzuur elk handelskarakter ontbeert zullen de daadwerkelijke vervoerskosten in aanmerking genomen moeten worden, waarmee de conclusie dat de daadwerkelijke in plaats van enkel de doorbelaste vervoerskosten in aanmerking genomen moeten worden voor het vaststellen van de douanewaarde gesterkt wordt.[267] Indien het Hof van Justitie dezelfde route bewandeld, leert deze zaak dat leveringsvoorwaarden, zoals bijvoorbeeld uitgedrukt in Incoterms, een aanwijzing vormen of de vervoerskosten reeds in de werkelijk betaalde of te betalen prijs zijn begrepen of daar aan moeten worden toegevoegd, echter, dat altijd ook naar de onderliggende stukken gekeken moet worden of de vervoerskosten ook de daadwerkelijk gemaakte vervoerskosten beslaan.[268]

11.7.5 Plaats van binnenkomst

De plaats waar de goederen het douanegebied van de Europese Unie worden binnengebracht is onder andere afhankelijk van de gekozen vervoerswijzen. In dat kader bepaalt artikel 137, lid 1, onderdeel a, UDWU dat als hoofdregel voor zeevervoer geldt, dat wordt aangesloten bij de haven waar de goederen voor het eerst het douanegebied binnenkomen.[269] Een uitzondering geldt voor goederen die over zee worden vervoerd naar één van de Franse overzeese departementen die deel uitmaken van het douanegebied van de Europese Unie en die rechtstreeks naar een ander deel van het douanegebied van de Europese Unie

267 Conclusie 7 van de Douane Expertgroep (afdeling douanewaarde) betreffende luchtvrachtkosten bij invoer zonder handelskarakter.

268 Deze situatie verschilt van de casus zoals geschetst in Commentaar 12 waarin de feitelijke vervoerskosten wel dergelijk in de verkoopprijs zijn begrepen en de verkoopprijs ook niet overstijgen. In Commentaar 12 worden goederen verkocht voor een prijs van 40.000 EUR onder leveringsconditie CIF of FOB. De kosten van het zeevervoer tot de Europese Unie bedragen 1.000 EUR en zijn in de werkelijk betaalde of te betalen prijs inbegrepen bij een CIF-levering en moeten daaraan worden toegevoegd bij een FOB-levering. In het leveringscontract is opgenomen dat de verkoper zorg moet dragen voor tijdige aflevering van de goederen. Dat kan betekenen dat de goederen per luchtvervoer in plaats van per schip worden vervoerd. De meerkosten om de goederen per luchtvracht in plaats van per schip te vervoeren komen voor rekening van de verkoper. Indien de luchtvrachtkosten 2.000 EUR bedragen werkt dat als volgt uit. Bij een CIF-levering worden kosten geacht in de werkelijk betaalde of te betalen prijs te zijn begrepen. De aan te geven douanewaarde blijft derhalve 40.000 EUR met dien verstande dat daarvan 2.000 EUR vermenigvuldigd met het luchtvrachtpercentage zoals opgenomen in Bijlage 23-01 UDWU vanaf mag worden getrokken voor het vervoer binnen de Europese Unie (onderdeel 11.7.6.2). Als de verkoper de meerkosten ook voor zijn rekening neemt onder een FOB-levering, is feitelijk sprake van een CIF-levering en wordt de douanewaarde vastgesteld overeenkomstig de wijze zoals hiervoor genoemd. Commentaar 12 van de Douane Expertgroep (afdeling douanewaarde) betreffende de behandeling van transportkosten (zee- en luchtvracht).

269 In artikel 163 TCDW werd hieronder verstaan de haven van lossing dan wel de haven van overlading indien de overlading werd bevestigd door de douane van die haven.

worden vervoerd, of *vice versa*.[270] In dat geval wordt aangesloten bij de eerste haven in het douanegebied van de Europese Unie waar de goederen aankomen, op voorwaarde dat zij daar worden gelost of overgeladen. Deze uitzondering beoogt te voorkomen dat goederen eerst naar één van de Franse overzeese departementen worden gebracht en daaropvolgend naar hun eigenlijke bestemming in een ander deel van het douanegebied van de Europese Unie (of omgekeerd) om daarmee de kosten van vervoer (grotendeels) buiten de douanewaarde te houden. Indien de goederen zonder overlading eerst over zee en daarna via binnenwateren worden vervoerd, geldt als eerste plaats van binnenkomst de haven die voor lossing in aanmerking komt.[271]

Voor goederen die per spoor, binnenwateren of over de weg worden vervoerd betreft de plaats van binnenkomst de plaats waar het douanekantoor van binnenkomst is gevestigd.[272] Andere modaliteiten –luchtvervoer of per pijpleiding – behoren aan te sluiten bij de plaats waar de grens van het douanegebied van de Europese Unie wordt overschreden.[273] Daarbij geldt dat voor de plaats van binnenkomst voor goederen die het douanegebied binnenkomen en direct daaropvolgend over het grondgebied buiten het douanegebied van de Europese Unie worden vervoerd naar de plaats van bestemming, wordt aangesloten bij de plaats waar de goederen het eerst zijn binnengebracht.[274] Wel is in dergelijke gevallen vereist dat de goederen rechtstreeks over het grondgebied van die landen worden vervoerd en het vervoer langs een normale weg naar de plaats van bestemming plaatsvindt. Het maakt daarbij niet uit dat de goederen buiten het douanegebied om vervoerstechnische redenen zijn gelost, overgeladen of tijdelijk zijn opgehouden.[275]

Artikel 137, lid 4, UDWU betreft een vangnetbepaling voor het geval niet is voldaan aan de voorwaarden van artikel 137, lid 1, onderdeel b (zeevervoer naar een van de Franse overzeese departementen) of leden 2 en 3 (binnenbrengen gevolgd door vervoer over grondgebieden buiten de Europese Unie). Voor zeevervoer wordt in dat geval aangesloten bij de haven van lossing en voor goederen die via andere modaliteiten worden vervoerd, wordt in dat geval aangesloten bij de in artikel 137 DWU, lid 1, onderdeel c, d of e, UDWU bedoelde plaats die is gelegen in dat deel van het douanegebied van de Europese Unie waarvoor de goederen bestemd zijn.

270 Artikel 137, lid 1, onderdeel b, UDWU.
271 Artikel 137, lid 1, onderdeel c, UDWU.
272 Artikel 137, lid 1, onderdeel d, UDWU. Onder een douanekantoor van eerste binnenkomst wordt ex artikel 1, lid 15, GDWU verstaan het douanekantoor dat bevoegd is voor het douanetoezicht op de plaats van aankomst van het vervoersmiddel waarmee de goederen worden vervoerd. 'Aankomen' lijkt ook de situatie te omvatten, dat een schip enkel een tussenstop maakt in een zeehaven die deel uitmaakt van het douanegebied van de Europese Unie, maar daar nog niet tot lossing of overlading overgaat.
273 Artikel 137, lid 1, onderdeel e, UDWU.
274 Artikel 137, lid 2, UDWU.
275 Artikel 137, lid 3, UDWU.

11.7.6 Verdelen en bewijzen van de vervoerskosten

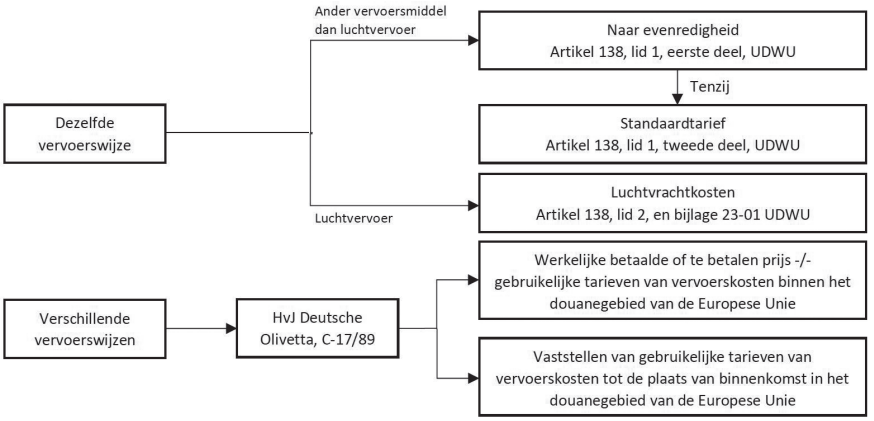
11.7.6.1 Inleiding

Voor het in aanmerking nemen van de kosten van vervoer voor het bepalen van de douanewaarde, moet worden vastgesteld hoe de koper en de verkoper de kosten hebben verdeeld. Dit zal, zoals toegelicht in onderdeel 11.7.4, veelal plaatsvinden aan de hand van de leveringsvoorwaarden die partijen overeenkomen. Daarbij kan een viertal scenario's worden onderscheiden:

i. Het vervoer wordt kosteloos verricht;
ii. De koper verricht het vervoer tot aan de plaats van binnenkomst en het vervoer tot de plaats die verder binnenwaarts is gelegen;
iii. De verkoper verricht het vervoer tot de plaats van binnenkomst en de koper het vervoer tot de plaats die verder binnenwaarts is gelegen;
iv. De verkoper verricht het vervoer tot de plaats van binnenkomst en (ten dele) het vervoer tot de plaats die verder binnenwaarts is gelegen.

In het eerste en tweede scenario worden de in de douanewaarde op te nemen vervoerskosten berekend volgens de vrachttarieven die gewoonlijk gelden voor dezelfde vervoerswijzen.[276] Bij het derde scenario is de afgesproken prijs gelijk aan de CIF-waarde en vindt geen correctie van de werkelijk betaalde of te betalen prijs plaats (onderdeel 11.7.4). De kosten van vervoer tot de plaats van binnenkomst zijn immers in de werkelijk betaalde of te betalen prijs begrepen en de kosten van vervoer tot de plaats die verder binnenwaarts is gelegen zijn daarvan reeds uitgesloten. Voor het vierde scenario hangt de berekening van de in de douanewaarde van de goederen op te nemen vervoerskosten af van enerzijds de gebruikte vervoerswijze en anderzijds of één of verschillende vervoerswijzen zijn toegepast. Een en ander laat zich het best toelichten aan de hand van het stroomschema zoals opgenomen in figuur 11.8.

276 Artikel 138, lid 3, UDWU. Er kunnen vraagtekens worden geplaatst bij in hoeverre de term 'vrachttarieven die gewoonlijk gelden' zich verhoudt met de CVA-bepalingen. Het in aanmerking nemen van 'vrachttarieven die gewoonlijk gelden' lijkt namelijk een wettelijke grondslag in de CVA te ontberen. Deze 'oplossing' biedt echter wel de meest eenvoudige wijze waarop de vervoerskosten in gevallen dat het vervoer kosteloos of door de koper worden verricht in aanmerking kunnen worden genomen. Het risico bestaat echter dat de werkelijke gemaakte kosten voor het vervoer lager zijn, doordat de koper bijvoorbeeld gebruikmaakt van een verbonden partij die voor de gehele groep het vervoer regelt. Derhalve zou het bij het overleggen van bewijs aangaande 'vrachttarieven die gewoonlijk gelden' naar mijn mening toegestaan moeten zijn om informatie over de werkelijke vervoerskosten te overleggen om op die manier te waarborgen dat de douanewaarde zoveel als mogelijk aansluit bij de economische waarde van de ingevoerde goederen.



Figuur 11.8 – Stroomschema vervoerskosten

Uit het stroomschema volgt op welke wijze de in aanmerking te nemen vervoerskosten moeten worden bepaald. De eerste stap betreft het bepalen of sprake is van dezelfde vervoerswijze (onderdeel 11.7.6.2) of verschillende vervoerswijzen (onderdeel 11.7.6.3). Indien sprake is van dezelfde vervoerswijze (met hetzelfde vervoersmiddel), worden de vervoerskosten naar evenredigheid bepaald, tenzij een standaardtarief beschikbaar is. Een uitzondering daarop betreft de situatie dat de goederen worden vervoerd per luchtvracht. In dat geval worden de in aanmerking te nemen vervoerskosten vastgesteld aan de hand van bijlage 23-01 UDWU. Indien gebruik wordt gemaakt van verschillende vervoerswijzen (verschillende vervoersmiddelen) kan uit het *Hauptzollamt Frankfurt am Main-Ost tegen Deutsche Olivetti GmbH*-arrest worden afgeleid hoe de vervoerskosten moeten worden vastgesteld (onderdeel 11.7.6.3).[277]

De verschillende stappen in het stroomschema worden hierna nader toegelicht. In onderdeel 11.7.6.2 wordt daartoe ingegaan op de situatie dat de goederen via dezelfde vervoerswijzen worden vervoerd. Daaropvolgend gaat onderdeel 11.7.6.3 in op de situatie dat de goederen via verschillende vervoerswijzen worden vervoerd. Tot slot wordt in onderdeel 11.7.6.4 stilgestaan bij bewijsstukken die voorhanden moeten zijn.

11.7.6.2 Dezelfde vervoerswijze

Indien dezelfde vervoerswijze (lees: met hetzelfde vervoersmiddel)[278] wordt gebruikt om de goederen te vervoeren moet een evenredige onderverdeling worden gemaakt tussen

277 HvJ EEG 6 juni 1990, nr. C-17/89 (Hauptzollamt Frankfurt am Main-Ost tegen Deutsche Olivetti GmbH), ECLI:EU:C:1990:238.

278 Oorspronkelijk stond in artikel 138, lid 1, UDWU 'met hetzelfde vervoersmiddel'. Ter verduidelijking is dit aangepast naar 'via dezelfde vervoerswijze', zo volgt uit: Uitvoeringsverordening (EU) 2017/989 van de Commissie van 8 juni 2017 tot rectificatie en wijziging van Uitvoeringsverordening (EU) 2015/2447 houdende nadere uitvoeringsvoorschriften voor enkele bepalingen van Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en de Raad tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie, *PB* L 149 van 13.6.2017, p. 19-56.

het vervoer tot de plaats van binnenkomst in het douanegebied van de Europese Unie en het vervoer dat verder binnenwaarts is gelegen.[279/280] Indien dit ten genoegen van de douaneautoriteiten kan worden aangetoond, mag ook worden uitgegaan van de vrachtkosten die volgens een standaardtarief verschuldigd zouden zijn voor het vervoer van de goederen naar de plaats waar de goederen het douanegebied van de Europese Unie worden binnengebracht. De vrachtkosten die volgens een standaardtarief worden vastgesteld, zijn niet noodzakelijk voor alle plaatsen van bestemming in het douanegebied van de Europese Unie uniform.[281] Afhankelijk van de afstand van de plaats van binnenkomst tot de plaats van de eindbestemming zal een ander standaardtarief gelden.

Een uitzondering op de hiervoor beschreven wijze van kostenverdeling, vormt de situatie dat sprake is van luchtvervoer. Artikel 138, lid 2, UDWU schrijft voor dat bij luchtvervoer de luchtvrachtkosten, met inbegrip van de kosten van expressieleveringen, overeenkomstig bijlage 23-01 worden vastgesteld. Bijlage 23-01 geeft aan welk percentage van de gehele luchtvracht bijgeteld moet worden, waarbij het percentage afhankelijk is gesteld van het land van verzending of, in voorkomende gevallen, de plaats van verzending.[282] De situatie kan zich voordoen dat goederen per luchtvervoer naar het douanegebied van de Europese Unie worden getransporteerd en er sprake is van twee of meer opeenvolgende vluchten met verschillende luchtvaartmaatschappijen. Afgaand op bijlage 23-01 moet in een dergelijk geval worden aangesloten bij de laatste luchthaven buiten de Europese Unie voor het bepalen van het toepasselijk verdelingspercentage. Dit is anders als gebruik wordt gemaakt van één luchtvrachtbrief en het vervoer enkel wordt onderbroken om logistieke redenen. Op dat moment wordt voor het bepalen van het verdelingspercentage in bijlage 23-01 aangesloten bij de oorspronkelijke luchthaven van vertrek.[283]

---

279 Indien goederen in een container wordt vervoerd per schip en opvolgend per vrachtwagen, dan is geen sprake van 'hetzelfde vervoersmiddel'. Immers, containervervoer is niet aan te merken als een soort vervoersmiddel in de zin van artikel 138, lid 1, UDWU. Vergelijk HvJ EEG 6 juni 1990, nr. C-17/89 (Hauptzollamt Frankfurt am Main-Ost tegen Deutsche Olivetti GmbH), ECLI:EU:C:1990:238.

280 Voor de evenredige verdeling geldt voor spoorvervoer nog een vereenvoudiging die aansluit bij de gebruikelijke handelspraktijken. Normaal gesproken zouden de vervoerskosten tot de plaats waar het douanekantoor van binnenkomst is gevestigd (plaats van binnenkomst bij spoorvervoer) bijgeteld moeten worden. Indien bij de factuur een vrachtbrief overgelegd wordt, waarin overeenkomstig de internationale conventies voor het vervoer per spoor, de vrachtkosten zijn gesplitst in een bedrag voor het vervoer vanaf de plaats van vertrek tot het tariefgrenspunt en een bedrag voor het vervoer vanaf dat punt tot de plaats van bestemming, hoeven de vrachtkosten voor het traject tussen het tariefgrenspunt en het eerste douanekantoor niet in aanmerking te worden genomen. Conclusie 6 van de Douane Expertgroep (afdeling douanewaarde) betreffende de splitsing van de transportkosten voor per spoor vervoerde goederen.

281 HvJ EEG 14 februari 1980, nr. 84/79 (Richard Meyer-Uetze KG tegen Hauptzollamt Bad Reichenhall), ECLI:EU:C:1980:45.

282 Gelet op de omvang van bepaalde landen en de invloed daarvan op de af te leggen afstand tot aan het douanegebied van de Europese Unie, maakt het voor Canada, Rusland en de Verenigde Staten uit wat de plaats van verzending is voor de vaststelling van het toepasselijk verdelingspercentage.

283 Commentaar 9 van de Douane Expertgroep (afdeling douanewaarde) betreffende de verdeling van de luchtvrachtkosten (overeenkomstig bijlage 23-02 UDWU).

11.7.6.3 Verschillende vervoerswijzen

Indien verschillende vervoerswijzen worden aangewend om de goederen te vervoeren naar het douanegebied van de Europese Unie, lijkt het UDWU niet te voorzien in de wijze waarop de kosten van vervoer moeten worden verdeeld. Splitsing naar evenredigheid lijkt in ieder geval niet mogelijk, omdat de tarieven per vervoersmodaliteit zullen verschillen. Indien naar afstand een evenredige splitsing wordt gehanteerd overeenkomstig artikel 138, lid 1, UDWU, zou dit kunnen leiden tot de vaststelling van fictieve of arbitraire douanewaarden.[284]

In de jurisprudentie is echter wel voorzien in een mechanisme om bij de aanwending van verschillende vervoerswijzen een verdeling aan te brengen. In het *Hauptzollamt Frankfurt am Main-Ost tegen Deutsche Olivetti GmbH*-arrest heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat één van de twee hiernavolgende methodes toepassing vindt.[285] Bij toepassing van de in aanmerking te nemen vervoerskosten op basis van de eerste methode wordt eerst de voor de goederen in de Europese Unie afgelegde afstand geldende of gebruikelijke prijs vastgesteld en deze wordt vervolgens van de betaalde of te betalen vervoerskosten afgetrokken.[286] De tweede methode sluit aan bij artikel 138, lid 1, UDWU en stelt dat rechtstreeks de volgens de gebruikelijk tarieven bepaalde kosten van het vervoer tot de plaats van binnenkomst vast moeten worden gesteld. Voornoemde methodes zijn beide gebaseerd op de gebruikelijke tarieven die gelden voor het vervoersmiddel dat wordt aangewend. In beide gevallen gaat het dus, zo overweegt het Hof van Justitie, om een raming van de vervoerkosten op basis van in de Europese Unie beschikbare gegevens. De nationale instanties moeten de methode toepassen, waarmee de vaststelling van de douanewaarde op arbitraire en fictieve waarden het best wordt vermeden.[287]

Bij het maken van een verdeling van de kosten van vervoer, maakt het niet uit dat het vervoersmiddel waarmee de goederen worden vervoerd gelet op het type goederen ongebruikelijk en bijzonder kostbaar is.[288] Dit is zelfs het geval indien het gebruik niet aan toevallige omstandigheden kan worden toegeschreven, de ongebruikelijk gekozen vervoersmodaliteit leidt tot een hogere verkoopprijs in een opvolgende levering of de

284 HvJ EEG 6 juni 1990, nr. C-17/89 (Hauptzollamt Frankfurt am Main-Ost tegen Deutsche Olivetti GmbH), ECLI:EU:C:1990:238, r.o. 14.

285 HvJ EEG 6 juni 1990, nr. C-17/89 (Hauptzollamt Frankfurt am Main-Ost tegen Deutsche Olivetti GmbH), ECLI:EU:C:1990:238, r.o. 17 e.v.

286 HvJ EEG 6 juni 1990, nr. C-17/89 (Hauptzollamt Frankfurt am Main-Ost tegen Deutsche Olivetti GmbH), ECLI:EU:C:1990:238, r.o. 19.

287 HvJ EEG 6 juni 1990, nr. C-17/89 (Hauptzollamt Frankfurt am Main-Ost tegen Deutsche Olivetti GmbH), ECLI:EU:C:1990:238, r.o. 24.

288 HvJ EEG 10 december 1970, nr. C-27/70 (C. W. Edding & Co. tegen Hauptzollamt Hamburg-St. Annen), ECLI:EU:C:1970:106, r.o. 8. Zie in dat kader ook Conclusie 12 van de Douane Expertgroep (afdeling douanewaarde) betreffende de douanewaarde van door de lucht vervoerde handelsmonsters. In deze conclusie worden monsters met een waarde van 5 rekeneenheden verkocht voor uitvoer naar het douanegebied van de EU. De luchtvrachtkosten bedragen 50 rekeneenheden, terwijl een monster per schip tegen 5 rekeneenheden per monster had kunnen worden vervoerd. Desalniettemin moet de transactiewaarde worden verhoogd met de daadwerkelijke transportkosten ter hoogte van 50 rekeneenheden.

vervoerskosten meer bedragen dan de verkoopprijs van de ingevoerde goederen.[289] Het uitgangspunt is immers dat wordt aangesloten bij wat partijen onder voorwaarden van vrije mededinging met elkaar afspreken. Het zou vanuit die grondgedachte niet wenselijk zijn om voor bepaalde vervoersmodaliteiten een andere toedeling van de vervoerskosten aan de transactiewaarde toe te staan enkel en alleen, omdat de keuze voor het aangewende vervoersmiddel ongebruikelijk is gelet op het type ingevoerde goed. Deze zienswijze sluit ook beter aan bij de commerciële realiteit; mogelijk was er namelijk een goede commerciële reden om van een 'ongebruikelijke', kostbaarder vervoersmiddel gebruik te maken. De snelheid waarmee het vervoersmiddel de goederen kan afleveren of de waarborging van de veiligheid kunnen bijvoorbeeld aan de keuze van een bepaald vervoersmiddel ten grondslag liggen.[290]

11.7.6.4 Bewijsstukken

Uit de bewijsstukken moet het vervoer dat zich voordoet voordat de goederen zijn aangebracht bij de plaats van binnenkomst kunnen worden onderscheiden van het vervoer dat zich daarna voordoet. Dat houdt niet in dat gegevens van de totale vrachtkosten voorhanden moeten zijn om de kosten van het vervoer binnen de Europese Unie buiten de vaststelling van de douanewaarde te houden.[291] Dit is namelijk ook mogelijk indien de koper twee facturen krijgt uitgereikt voor de ingevoerde goederen, waarbij de ene de prijs inclusief de kosten tot de plaats van binnenkomst vermeldt en de ander de kosten van het vervoer van de plaats van binnenkomst tot aan de plaats van bestemming. In dat geval zullen de vervoerskosten zoals opgenomen op de laatste factuur niet in aanmerking worden genomen, omdat de kosten van het vervoer binnen de Europese Unie van de douanewaarde moeten worden uitgesloten. Dat laat onverlet dat het de douaneautoriteiten vrijstaat om, mochten de omstandigheden dit rechtvaardigen, de apart gefactureerde kosten te verifiëren. De verificatie is bedoeld om vast te stellen dat de gefactureerde prijs overeenkomt met de werkelijk betaalde kosten. Het zou anders de importeur vrij staan om bepaalde kosten op te voeren als kosten van het vervoer van de plaats van binnenkomst tot de plaats van bestemming, om zo de douanewaarde te verminderen. Een dergelijke vrijheid verhoudt zich niet met het doel van de vaststelling van de douanewaarde, in het bijzonder het voorkomen van arbitraire en fictieve douanewaarden.[292]

---

289 Zie echter ten aanzien van dat laatste punt onderdeel 11.7.4 waarin de lopende zaak *„Lifosa" AB tegen Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos* wordt besproken. In voornoemde zaak ligt de prejudiciële vraag voor of de daadwerkelijk gemaakte vervoerskosten aan de werkelijk betaalde of te betalen prijs moeten worden toegevoegd, als i) de verkoper de vervoerskosten tot aan het douanegebied van de Europese Unie draagt overeenkomstig de overeengekomen leveringsvoorwaarden, ii) de vervoerskosten hoger waren dan de overeengekomen en door de koper werkelijk betaalde (te betalen) prijs, maar iii) de door de koper werkelijk betaalde (te betalen) prijs overeenstemde met de werkelijke waarde van de goederen, ook al was deze prijs ontoereikend om alle door de producent gemaakte vervoerskosten te dekken.

290 HvJ EEG 10 december 1970, nr. C-27/70 (C. W. Edding & Co. tegen Hauptzollamt Hamburg-St. Annen), ECLI:EU:C:1970:106, r.o. 8.

291 Conclusie A-G Lenz 12 november 1985, nr. C-290/84 (Hauptzollamt Schweinfurt en Mainfrucht Obstverwertung GmbH), ECLI:EU:C:1985:455, r.o. 3, onder e.

292 HvJ EEG 10 december 1985, nr. C-290/84 (Hauptzollamt Schweinfurt en Mainfrucht Obstverwertung GmbH), ECLI:EU:C:1985:493, r.o. 35-36.

11.7.7 Behandeling van opslag- en daaraan gerelateerde kosten

11.7.7.1 Inleiding

Zoals uiteengezet in onderdeel 11.7.2 staat het Hof van Justitie een ruime reikwijdte van het begrip 'kosten van vervoer' voor. Het omvat alle hoofd- en nevendiensten die verband houden met het vervoer van de goederen naar het douanegebied van de Europese Unie.[293] Deze kosten kunnen ook opslag- en daaraan gerelateerde kosten omvatten. In Commentaar 7.1 van de Technische commissie douanewaarde van de WDO wordt aandacht besteed aan in hoeverre opslagkosten en daaraan gerelateerde kosten moeten worden bijgeteld.[294] Aldus het commentaar moet onder opslag- en daaraan gerelateerde kosten worden verstaan de daadwerkelijk opslagkosten en kosten die verband houden met het verplaatsen van goederen naar en vanuit de opslag. Kosten die verband houden met de verpakking en behandelingen behoren daartoe niet.

Commentary 7.1 wordt nader besproken in onderdeel 11.7.7.2. Daaropvolgend wordt Commentary 7.1 in onderdeel 11.7.7.3 nader beschouwd vanuit een Europeesrechtelijk perspectief waarbij met name wordt ingegaan op wanneer opslag- en daaraan gerelateerde kosten verband houden met het vervoer van de ingevoerde goederen en de behandeling van opslagkosten en daaraan gerelateerde kosten die worden gemaakt indien goederen in het douanegebied van de Europese Unie worden opgeslagen. Op voornoemde punten wordt namelijk niet uitputtend ingegaan in Commentary 7.1. In onderdeel 11.7.7.4 wordt op basis van de overwegingen in Commentary 7.1 en de beschouwing daarop in respectievelijk de onderdelen 11.7.7.2 en 11.7.7.3 een beslisschema gepresenteerd aan de hand waarvan een beslissing kan worden gemaakt of de opslag- en daaraan gerelateerde kosten wel of niet in aanmerking moeten worden genomen voor de vaststelling van de douanewaarde.

11.7.7.2 Commentary 7.1 'Treatment of storage and related expenses under the provisions of Article 1.'

Commentary 7.1 van de Technische commissie douanewaarde van de WDO benadert de behandeling van de opslag- en daaraan gerelateerde kosten vanuit artikel 1 CVA (artikel 70 DWU 'Op de transactiewaarde gebaseerde methode voor de vaststelling van de douanewaarde') en niet vanuit artikel 8 CVA (artikel 71 DWU 'Elementen van de transactiewaarde'). Dit lijkt de reden dat niet uitputtend is ingegaan op de vraag wanneer opslag- en daaraan gerelateerde kosten verband houden met het vervoer van de ingevoerde goederen. Daarbij wordt derhalve afzonderlijk in onderdeel 11.7.7.3 stilgestaan.

In Commentary 7.1 worden vier niet-limitatieve scenario's onderscheiden:

i. The goods are in storage abroad at the time of the sale for export to the country of importation;

293 HvJ EEG 6 juni 1990, nr. C-11/89 (Unifert Handels GmbH tegen Hauptzollamt Münster), ECLI:EU:C:1990:237.

294 Commentary 7.1. Treatment of storage and related expenses under the provisions of Article 1 (Adopted, 6th Session, 16 September 1983, 30.480).

ii. The good are put into storage abroad subsequent to their purchase but prior to their export to the country of importation;
iii. The goods are put into storage in the country of importation prior to their clearance for home use;
iv. The goods are temporarily stored incidental to their transport.

In het eerste scenario wordt verondersteld dat de opslagkosten in de werkelijk betaalde of te betaalde prijs zijn begrepen. Indien dat niet het geval is – de koper krijgt de opslagkosten separaat doorbelast of vergoedt de opslaghouder als voorwaarde voor de verkoop de opslagkosten – vormen de opslagkosten een betaling die (indirect) ten goede komt aan de verkoper van de ingevoerde goederen. De opslagkosten zullen in dat geval apart in aanmerking genomen moeten worden voor het vaststellen van de douanewaarde.

In het tweede en derde scenario worden de goederen voor een langere periode opgeslagen en houdt de opslag geen verband met het vervoer van de ingevoerde goederen.[295] De betaling voor de opslagkosten vormt in dat geval geen directe of indirecte tegemoetkoming aan de verkoper en de opslagkosten maken derhalve geen onderdeel uit van de werkelijk betaalde of te betalen prijs. De opslagkosten behoeven derhalve enkel bijgeteld te worden indien artikel 8 CVA (equivalent van artikel 71 DWU) hierin voorziet. De Technische commissie douanewaarde van de WDO geeft naar mijn mening terecht aan dat uit voornoemd artikel een dergelijke plicht tot bijtelling niet volgt.

In het vierde scenario worden de goederen slechts kortstondig in afwachting van hun (verdere) vervoer opgeslagen. Er kan daarbij onderscheidt worden gemaakt tussen de situatie dat de opslag plaatsvindt voor of nadat de goederen het douanegebied van de Europese Unie hebben bereikt. Indien de opslag plaatsvindt voordat de goederen het douanegebied van de Europese Unie hebben bereikt, worden de opslagkosten geacht verband te houden met het vervoer van de goederen naar het douanegebied van de Europese Unie en moeten zij overeenkomstig artikel 8, lid 2, onderdeel b, CVA (artikel 71, lid 1, onderdeel e, ten tweede, DWU) worden bijgeteld. Indien de opslag plaatsvindt nadat de goederen het douanegebied van de Europese Unie hebben bereikt, worden de opslagkosten niet in aanmerking genomen gelet op het in punt 3b van de Aantekening bij artikel 1 CVA (artikel 72, onderdeel a, DWU) bepaalde indien zij van de werkelijk betaalde of te betalen prijs kunnen worden onderscheiden.

11.7.7.3 Beschouwing van Commentary 7.1

Uit Commentary 7.1 van de Technische commissie douanewaarde van de WDO lijkt niet te volgen: i) wanneer opslag- en daaraan gerelateerde kosten verband houden met het vervoer van de ingevoerde goederen, en ii) hoe opslagkosten en daaraan gerelateerde kosten worden behandeld indien goederen in het douanegebied van de Europese Unie worden opgeslagen. Op voornoemde twee punten wordt hierna ingegaan.

295 De Technische commissie douanewaarde van de WDO noemt bijvoorbeeld de situatie dat de goederen worden opgeslagen (in een douane-entrepot) in afwachting van de aanvang van een productieschema waarbij de goederen als grondstof/halffabricaat worden gebruikt.

Ten aanzien van het eerste punt kan worden opgemerkt dat het vierde scenario zich onderscheidt van het tweede en derde scenario, omdat de goederen in het vierde scenario kortstondig worden opgeslagen in afwachting van hun (verdere) vervoer, terwijl in het tweede en derde scenario de goederen voor een langere periode worden opgeslagen en de opslag geen verband houdt met het vervoer van de ingevoerde goederen. Commentary 7.1 voorziet echter niet in verdere richtsnoeren om te bepalen of de opslag verband houdt met het vervoer van de ingevoerde goederen. Uit het *The Shirtmakers BV tegen Staatssecretaris van Financiën*-arrest kosten:[296]

> "[…] *verband* […] *houden met de overbrenging van goederen naar het douanegebied van de Unie, ongeacht of die kosten inherent zijn aan of noodzakelijk zijn voor het feitelijke vervoer van die goederen.*"

De 'hobbel' om de opslagkosten aan te merken als kosten van vervoer lijkt betrekkelijk laag gegeven voornoemde overweging. De Douane Expertgroep (afdeling douanewaarde) lijkt enige nuance aan te brengen in Conclusie 34. In dit instrument stelt zij dat sprake is van kosten vervoer, indien de activiteiten waarvoor de kosten worden gemaakt functioneel zijn aan en onmisbaar zijn bij het vervoer van de ingevoerde goederen.[297] Dit zal per geval afzonderlijk moeten worden nagegaan. Dat laatste brengt met zich dat het niet mogelijk is om een limitatieve lijst met alle hoofd- en nevenkosten te publiceren die verband houden met het vervoer van de goederen naar het douanegebied van de Europese Unie.

Ten aanzien van het tweede punt wordt in Commentary 7.1 aangegeven dat wanneer de koper voor eigen rekening de goederen opslaat in het douanegebied van de Europese Unie, deze kosten geen onderdeel behoren uit te maken van de douanewaarde. De Technische commissie douanewaarde van de WDO spreekt zich echter niet uit over de behandeling van kosten gerelateerd aan de opslagkosten en de situatie dat de voor rekening van de verkoper de goederen in het douanegebied van de Europese Unie worden opgeslagen. In het *Enka BV tegen Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen te Arnhem*-arrest oordeelt het Hof van Justitie dat de door de koper betaalde of te betalen prijs niet de kosten van opslag en bewaring in goede staat van goederen tijdens hun verblijf in een entrepot op het grondgebied van de Europese Unie omvat.[298] Sterker, indien zij daarin zijn opgenomen, dan moet de prijs zodanig worden aangepast dat deze elementen daarin niet langer zijn opgenomen. Ik merk daarbij op dat het arrest is gewezen ten tijde dat in Richtlijn 69/74 in artikel 10, lid 2, sub d, was opgenomen dat (onderstreping MLS):

> "*in de douanewaarde moeten niet worden begrepen de kosten voor opslag en bewaring in goede staat van de goederen tijdens hun verblijf in de entrepots, <u>die een koper draagt</u>, wanneer de door hem betaalde of te betalen prijs basis voor de waardebepaling is*"

296 HvJ EU 11 mei 2017, nr. C-59/16 (The Shirtmakers BV tegen Staatssecretaris van Financiën), ECLI:EU:C:2017:362, r.o. 25.

297 Conclusie 34 van de Douane Expertgroep (afdeling douanewaarde) betreffende de behandeling van opslagkosten.

298 HvJ EEG 23 november 1977, nr. 38/77 (Enka BV tegen Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen te Arnhem), ECLI:EU:C:1977:190.

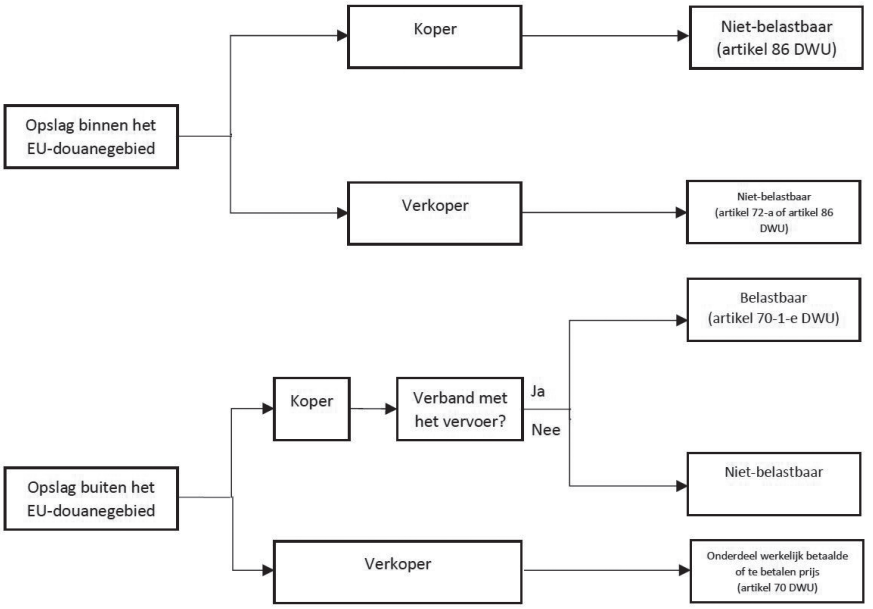
De aan de opslag verwante kosten lijken derhalve hetzelfde regime te volgen als de opslagkosten. Wel lijkt uit voorgaande uitspraak en wetsbepaling afgeleid te kunnen worden dat de kosten enkel buiten de douanewaarde blijven als de kosten voor rekening van de koper komen. Echter, zonder aan te geven wie de opslagkosten draagt, is in artikel 86, lid 1, eerste alinea, DWU een bepaling met dezelfde strekking opgenomen, dat luidt:

> "*Indien voor onder een douaneregeling of in tijdelijke opslag geplaatste goederen in het douanegebied van de Unie kosten voor opslag of gebruikelijke behandelingen zijn ontstaan, worden deze kosten of de waardevermeerdering niet in aanmerking genomen voor de berekening van het bedrag aan invoerrechten voor zover de aangever afdoende bewijs van het bestaan van die kosten levert.*"

Uit voorgaand wetsartikel lijkt afgeleid te kunnen worden dat zelfs indien de opslagkosten of daaraan gerelateerde kosten voor de opslag van de goederen in het douanegebied van de Europese Unie voor rekening van de verkoper komen, zij buiten de douanewaarde behoren te blijven. Indien zij desondanks in de werkelijke betaalde of te betalen prijs zijn begrepen, mogen zij, voor zover zij te onderscheiden zijn, in aftrek worden gebracht overeenkomstig artikel 72, onderdeel a, DWU.

11.7.7.4 Beslisschema

In het beslisschema zoals opgenomen in figuur 11.9 is opgenomen onder welke voorwaarden en gebaseerd op welke grondslag opslag- en daaraan gerelateerde kosten bijgeteld moeten worden op basis van Commentary 7.1 van de Technische commissie douanewaarde, jurisprudentie van het Hof van Justitie en het DWU-wetgevingspakket. Hieruit volgt dat eerst bepaald moet worden of de opslag plaatsvindt binnen of buiten het douanegebied van de Europese Unie. Indien de goederen binnen het douanegebied van de Europese Unie worden opgeslagen, moet vervolgens worden bepaald of de koper of verkoper de kosten van de opslag draagt. In beide gevallen zijn de opslagkosten niet belastbaar, echter, is de wettelijke grondslag anders. Indien goederen buiten het douanegebied van de Europese Unie worden opgeslagen, moet eveneens worden bepaald of de koper of verkoper de kosten draagt. Als de koper de opslagkosten draagt, zijn de opslagkosten enkel belastbaar als zij verband houden met het vervoer. Al de verkoper de opslagkosten draagt, wordt verondersteld dat de opslagkosten in de werkelijk betaalde of te betaalde prijs zijn begrepen. Indien dat niet het geval is – de koper krijgt de opslagkosten separaat doorbelast of vergoedt de opslaghouder als voorwaarde voor de verkoop de opslagkosten – vormen de opslagkosten een betaling die (indirect) ten goede komt aan de verkoper van de ingevoerde goederen. De opslagkosten zullen in dat geval apart in aanmerking genomen moeten worden voor het vaststellen van de douanewaarde.



Figuur 11.9 – Stroomschema behandeling opslag- en daaraan gerelateerde kosten

11.7.8 Postzendingen

In artikel 139 UDWU wordt ingegaan op de behandeling van kosten op postzendingen. In voornoemd artikel wordt bepaald dat portokosten tot de plaats van bestemming op met de post verzonden goederen in de douanewaarde begrepen dienen te worden, met uitzondering van de bijkomende postale kosten, die eventueel in het douanegebied van de Europese Unie worden geheven. Het is opmerkelijk dat voor postzendingen in de UDWU een andere benadering is gekozen dan in artikel 71, lid 1, onderdeel e, DWU, waarin voor het in aanmerking nemen van kosten van vervoer wordt aangesloten bij de plaats van binnenkomst van de goederen. Een verklaring voor de afwijking kan gelegen zijn in het feit dat artikel 139 UDWU een procedureregel is die ziet op de uitvoering van artikel 70, lid 1, DWU ('Op de transactiewaarde gebaseerde methode voor de vaststelling van de douanewaarde') en de Europese Commissie zich om die reden heeft gepermitteerd om via artikel 76 DWU van het DWU afwijkende procedureregels vast te stellen. Zoals *Van Vliet* betoogt, is het de vraag of de Europese Commissie hiermee haar uitvoeringsbevoegdheden heeft overschreden.[299] Ik meen dat deze vraag bevestigend moet worden beantwoord. De Europese Commissie is namelijk bij de uitoefening van zijn uitvoeringsbevoegdheid niet gerechtigd om de wetgevingshandeling (i.c. het DWU) te wijzigen of aan te vullen, zelfs niet indien het de niet-essentiële onderdelen ervan betreft.[300] In dat kader moet worden getoetst of artikel 139 UDWU enerzijds de door de artikelen 70, leden 1 en 2, 71 en 72 DWU

299 D.G. van Vliet, *Douanerecht* (2de druk), Deventer: Kluwer 2019, p. 240-241.
300 HvJ EU 15 oktober 2014, nr. C-65/13 (Europees Parlement/Europese Commissie), ECLI:EU:C:2014:2289, r.o. 45.

nagestreefde algemene hoofddoelen eerbiedigt en artikel 139 UDWU anderzijds noodzakelijk of nuttig is voor de uitvoering van de artikelen 70, leden 1 en 2, 71 en 72 DWU, zonder dat zij deze aanvult of wijzigt. Het hoofddoel in dit concrete geval van de artikelen 70, leden 1 en 2, 71 en 72 DWU is kortgezegd het in de heffing betrekken van kosten van vervoer tot de plaats van binnenkomst en de kosten die zien op het vervoer binnen de Europese Unie daarvan uit te sluiten. Artikel 139 UDWU heeft als consequentie dat een deel van de kosten van vervoer binnen de Europese Unie in de heffing worden betrokken en wijzigt daarmee de bepalingen in het DWU. De uitzondering die artikel 139 UDWU daarnaast presenteert is ook niet noodzakelijk of nuttig, omdat reeds in splitsingsregels voor kosten van vervoer is voorzien in artikel 138 UDWU. Indien daarnaar gevraagd, zal het Hof van Justitie mijns inziens artikel 139 UDWU ongeldig moeten verklaren.

11.8 Niet in de douanewaarde te begrijpen elementen

11.8.1 Inleiding

Naast elementen die in de douanewaarde moeten worden begrepen, worden een aantal elementen expliciet genoemd die geen onderdeel uitmaken van de douanewaarde. De juridische basis is terug te vinden in de CVA, de Aantekeningen bij de CVA en een Decision.[301] In artikel 72 DWU worden de volgende elementen genoemd die bij de vaststelling van de douanewaarde niet moeten worden inbegrepen:[302]

- Kosten van het vervoer binnen het douanegebied van de Europese Unie (onderdeel 11.8.3);
- Kosten van constructiewerkzaamheden, installatie, montage, onderhoud of technische bijstand (onderdeel 11.8.4);
- Te betalen rente (onderdeel 11.8.5);
- De kosten ter verkrijging van het recht tot verveelvoudiging (onderdeel 11.8.6);
- Inkoopcommissies (onderdeel 11.8.7);
- Rechten en heffingen van het land van invoer (onderdeel 11.8.8);
- Verkrijging rechten tot distributie of wederverkoop (onderdeel 11.8.9).

301 Artikel 8, lid 1, onderdeel a, ten eerste en lid 2, CVA, punt 3 op de Aantekening op artikel 1 CVA, de Aantekening op artikel 8, lid 1, onder c, CVA en Decision 3.1. Treatment of interest charges in the Customs value of imported goods. (Adopted, 9th meeting, 26 April 1984).

302 Voor de btw geldt dat de maatstaf van heffing voor het belastbaar feit invoer van goederen gelijk is aan de douanewaarde ex artikel 85 Btw-richtlijn. In afwijking van de douanewaardebepalingen moeten echter bepaalde elementen additioneel in de maatstaf van heffing worden opgenomen voor zover zij daarin niet reeds zijn begrepen. Het gaat daarbij ex artikel 86 Btw-richtlijn om de volgende elementen:

a) De buiten de lidstaat van invoer verschuldigde rechten, heffingen en andere belastingen, alsmede die welke ter zake van de invoer verschuldigd zijn, met uitzondering van de te heffen BTW;

b) De bijkomende kosten, zoals de kosten van commissie, verpakking, vervoer en verzekering, tot de eerste plaats van bestemming binnen het grondgebied van de lidstaat van invoer, alsmede de kosten die voortvloeien uit het vervoer naar een andere plaats van bestemming in de Gemeenschap, indien deze plaats bekend is op het tijdstip waarop het belastbare feit plaatsvindt.

In het navolgende worden voornoemde elementen nader besproken. Daaraan voorafgaand wordt stilgestaan bij de voorwaarden waaronder de elementen niet in de douanewaarde worden begrepen in onderdeel 11.8.2.

11.8.2 Voorwaarden voor het niet in aanmerking nemen van de 'aftrekelementen'

De 'aftrekelementen' stonden voorheen in artikel 33 CDW opgenomen.[303] In artikel 33 CDW wordt genoemd dat aftrekelementen enkel in aftrek mogen worden gebracht indien zij van de werkelijk betaalde of te betalen prijs te onderscheiden zijn. De vraag is wat onder 'onderscheiden' moet worden verstaan. Het Hof van Justitie heeft zich hierover diverse malen uitgesproken onder toepassing van artikel 33 CDW en daarvoor onder toepassing van artikel 3 Verordening (EEG) nr. 1495/80 (in chronologische volgorde):

- Over te onderscheiden vervoerskosten na de invoer in het douanegebied van de Europese Unie oordeelde het Hof van Justitie in de zaak *Hauptzollamt Schweinfurt en Mainfrucht Obstverwertung GmbH*.[304] De aangever had bij de douaneaangifte twee facturen gevoegd. De ene vermeldde een prijs inclusief de kosten tot de plaats van binnenkomst en de ander de kosten van het vervoer van de plaats van binnenkomst tot aan de plaats van bestemming. Het Hof van Justitie oordeelde dat laatstgenoemde factuur niet in aanmerking genomen moest worden, omdat uit de ontstaansgeschiedenis en opzet van de regeling naar voren kwam dat kosten van vervoer binnen het douanegebied van de Europese Unie buiten de waarde moesten blijven.
- Ten aanzien van inkoopcommissies oordeelde het Hof van Justitie in de zaak *Hauptzollamt Karlsruhe tegen Gebrüder Hepp GmbH & Co. KG*.[305] dat indien in de douaneaangifte een nettoprijs van de goederen staat genoemd (dus zonder vermelding van de inkoopcommissie) en de inkoopcommissie apart gefactureerd is, deze inkoopcommissie niet tot de douanewaarde moet worden gerekend.
- In de zaak *Wünsche Handelsgesellschaft International GmbH & Co. tegen Hauptzollamt Hamburg-Jonas*[306] had de aangever de rentebetalingen niet in zijn douaneaangiften opgenomen. Het Hof van Justitie overwoog desondanks dat die betalingen als onderscheiden van de werkelijke betaalde prijs van de ingevoerde goederen konden worden beschouwd.
- In de zaken Brown Boveri & Cie AG tegen Hauptzollamt Mannheim, Overland Footwear Ltd tegen Commissioners of Customs & Excise I en Overland Footwear Ltd tegen

303 Met uitzondering van artikel 72, onderdeel g, DWU waarin de verkrijging van rechten tot distributie als aftrekelement staat genoemd. Voornoemde bepaling kent geen equivalent in het CDW. Wel is in artikel 32, lid 5, onderdeel b, CDW genoemd dat, zonder afbreuk te willen doen aan de bijtelling van betalingen voor royalty- en licentierechten, de volgende elementen niet aan de werkelijk betaalde of te betalen prijs worden toegevoegd: i) kosten ter verkrijging van het recht tot verveelvoudiging en ii) door de koper verrichte betalingen ter verkrijging van het recht tot distributie of wederverkoop van de ingevoerde goederen indien deze betalingen geen voorwaarde zijn voor de verkoop van de ingevoerde goederen voor uitvoer naar de Europese Unie.

304 HvJ EEG 10 december 1985, nr. C-290/84 (Hauptzollamt Schweinfurt en Mainfrucht Obstverwertung GmbH), ECLI:EU:C:1985:493, r.o. 32.

305 HvJ EEG 25 juli 1991, nr. C-299/90 (Hauptzollamt Karlsruhe tegen Gebrüder Hepp GmbH & Co. KG.), ECLI:EU:C:1991:334.

306 HvJ EEG 4 juni 1992, nr. C-21/91 (Wünsche Handelsgesellschaft International GmbH & Co. tegen Hauptzollamt Hamburg-Jonas), ECLI:EU:C:1992:248.

Commissioners of Customs & Excise II[307] heeft het Hof van Justitie ten aanzien van inkoopcommissies en kosten voor montagewerkzaamheden overwogen dat deze elementen slechts als onderscheiden kunnen worden beschouwd als zij in de invoeraangifte apart staan vermeld van de werkelijk betaalde of te betalen prijs voor de ingevoerde goederen.

– Uit de zaak *Klaus Thierschmidt GmbH tegen Hauptzollamt Essen*[308] kan worden afgeleid dat niet tot de douanewaarde behorende quotakosten niet apart in de aangifte van de douanewaarde opgevoerd behoeven te worden.
– Het Hof van Justitie heeft ten aanzien van te betalen rentes in de zaak Kyocera Electronics Europe GmbH tegen Hauptzollamt Krefeld geoordeeld dat: "[…] interesten ook dan onderscheiden zijn van de prijs van de goederen, wanneer de douaneautoriteiten op het moment van de aanvaarding van de douaneaangifte alleen beschikken over de factuur met de nettoprijs van de goederen, en hieruit – evenmin als uit de aangifte inzake de douanewaarde – expliciet noch impliciet blijkt dat de koper in het kader van de betrokken import aan de verkoper interesten heeft betaald of moet betalen".[309]
– In de zaak *Gaston Schul BV tegen Staatssecretaris van Financiën*[310] laat het Hof van Justitie zich uit over of de invoerrechten te onderscheiden zijn indien de verkoper (en tevens importeur) en de koper de leveringsvoorwaarde DDP overeengekomen zijn (de invoerrechten komen voor rekening van de verkoper) en ervan uitgaan dat, naar later blijkt ten onrechte, er geen invoerrechten zijn verschuldigd.[311] Het Hof van Justitie overweegt over de in artikel 32 CDW gestelde voorwaarde dat: "[…] *invoerrechten „onderscheiden" zijn van de werkelijk betaalde of te betalen prijs voor de ingevoerde goederen is vervuld, wanneer de contractpartijen zijn overeengekomen dat de goederen DDP zullen worden geleverd en zij deze vermelding op de douaneaangifte hebben ingeschreven, maar zij wegens een vergissing inzake de oorsprong van die goederen geen bedrag aan invoerrechten hebben vermeld*".

Voor de uitleg van het vereiste dat de niet-belastbare elementen moeten kunnen worden onderscheiden van de werkelijk betaalde of te betalen prijs, kunnen de volgende twee situaties worden onderkend:

i. De aangever geeft een nettoprijs op aan de douaneautoriteiten zonder vermelding van de niet-belastbare elementen en in zijn eigen administratie beschikt hij over documenten waarop de betalingen voor de niet-belastbare elementen zijn opgenomen;
ii. De aangever geeft een samengesteld bedrag op bestaande uit de nettoprijs voor de goederen en één of meer niet-belastbare elementen.

307 HvJ EEG 18 april 1991, nr. C-79/89 (Brown Boveri & Cie AG tegen Hauptzollamt Mannheim), ECLI:EU:C:1991:153, HvJ EG 5 december 2002, nr. C-379/00 (Overland Footwear Ltd tegen Commissioners of Customs & Excise I), ECLI:EU:C:2002:723 en HvJ EG 20 oktober 2005, nr. C-468/03 (Overland Footwear Ltd tegen Commissioners of Customs & Excise II), ECLI:EU:C:2005:624.

308 HvJ EG 9 augustus 1994, nr. C-340/93 (Klaus Thierschmidt GmbH tegen Hauptzollamt Essen), ECLI:EU:C:1994:313, r.o. 28.

309 HvJ EEG 20 november 2003, nr. C-152/01 (Kyocera Electronics Europe GmbH tegen Hauptzollamt Krefeld), ECLI:EU:C:2003:623, r.o. 43.

310 HvJ EU 15 juli 2010, nr. C-354/09 (Gaston Schul BV tegen Staatssecretaris van Financiën), ECLI:EU:C:2010:439, r.o. 40.

311 De Hoge Raad overweegt dat dit zelfs het geval is als de verkoper weet heeft dat de opgegeven oorsprong vals is. De in die casus nagevorderde antidumpingrechten komen in mindering op de overeengekomen prijs ter vaststelling van de douanewaarde. Hoge Raad 29 juni 2018, nr. 16/04263, ECLI:NL:HR:2018:1022.

Uit voornoemde uitspraken van het Hof van Justitie kan het volgende ten aanzien van deze twee situaties worden opgemerkt. Ten aanzien van de eerste situatie lijkt het toegestaan dat een aangever de nettoprijs opgeeft aan de douane zonder vermelding van de niet-belastbare elementen en in zijn eigen administratie beschikt over documenten waarop de betalingen voor de niet-belastbare elementen is opgenomen. Deze handelswijze is zelfs passend gelet op de uitgangspunten van het douanewaardesysteem. Immers, het reduceert het risico dat de douanewaarde overeenkomstig een willekeurig of fictieve prijs wordt vastgesteld. Eventuele verificatieproblemen aan de zijde van de douaneautoriteiten zijn in een dergelijk geval overkomelijk. De douaneautoriteiten hebben namelijk de bevoegdheid om bij gegronde twijfels over of de transactiewaarde overeenstemt met het totale en of te betalen bedrag, de aangever te vragen om aanvullende informatie. De noodzaak tot 'onderscheiden' doet zich in voornoemde situatie dus niet voor. Dat is anders in de tweede situatie wanneer sprake is van een samengesteld bedrag bestaande uit de nettoprijs voor de goederen en één of meer niet-belastbare elementen. Met andere woorden, indien de aangever de prijs zonder de niet-belastbare elementen als douanewaarde vastgesteld wil zien worden, moet hij de bedragen afzonderlijk opnemen in de douaneaangifte. Het vereiste dat het niet-belastbare element zich onderscheid van de werkelijk betaalde of te betalen prijs, functioneert daarmee in wezen als bewijsregeling en is niet bedoeld als juridische kwalificatie.

In artikel 72 DWU is de voorwaarde dat de elementen moeten kunnen worden onderscheiden niet opgenomen. In dit artikel wordt aangegeven dat bij het vaststellen van de douanewaarde overeenkomstig de transactiewaarde van de ingevoerde goederen, de aftrekelementen niet worden inbegrepen. *Lyons* betrekt de stelling dat nu eerdergenoemde voorwaarde niet is opgenomen in artikel 72 DWU, de aftrekelementen zonder nadere voorwaarden en zonder dat de aftrekelementen afzonderlijk worden weergegeven in aftrek mogen worden gebracht.[312] *Armella* lijkt hetzelfde standpunt te huldigen.[313] *Van Vliet* merkt op dat in artikel 71, lid 2, DWU is opgenomen dat wanneer de 'bijtelelementen' aan de werkelijk betaalde of te betalen prijs worden toegevoegd, dit enkel plaatsvindt op basis van objectieve en meetbare gegevens waaruit de exacte bedragen voortvloeien.[314] Hoewel deze voorwaarde niet is opgenomen in artikel 72 DWU zal belanghebbende wel het bestaan van de kosten en de omvang ervan moeten waarmaken. Indien de belanghebbende daarin niet slaagt, wordt de transactiewaarde niet verworpen, maar wordt volstaan met het niet toelaten van de aftrekpost. In Conclusie 5 wordt door de Douane Expertgroep (afdeling douanewaarde)

312 T. Lyons, *EC Customs Law* (3rd edition), Oxford: Oxford University Press 2018, p. 346-347 (voetnoot 236).

313 S. Armella, *EU Customs Code*, Milaan: Bocconi University Press 2018, p. 203.

314 D.G. van Vliet, *Douanerecht* (2de druk), Deventer: Kluwer 2019, p. 242. Naar mijn mening hoeven uit de objectieve en meetbare gegevens niet altijd op het moment van invoer de exacte bedragen voort te vloeien. Indien bijvoorbeeld de hoogte van een betaling voor een royalty- of licentierecht afhangt van de opbrengst van de wederverkoop van de goederen, staat dit de toepassing van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen niet in de weg, als volgt uit de objectieve en meetbare gegevens wat de berekeningsmethode is om de omvang van de betaling voor het royalty of licentierecht op een later moment te kunnen betalen. HvJ EU 9 maart 2017, nr. C-173/15 (GE Healthcare GmbH tegen Hauptzollamt Düsseldorf), ECLI:EU:C:2017:195, r.o. 46. Indien de exacte bedragen echter niet kunnen worden bepaald zal gebruik moeten worden gemaakt van een vereenvoudigde aangifte of, indien aan de voorwaarde is voldaan, een forfaitaire waarde vaststelling (onderdelen 6.4.2 en 6.4.3).

over deze kwestie opgemerkt dat de aftrekelementen op basis van objectieve en meetbare gegevens onderscheiden moeten worden, omdat deze voorwaarde – zoals vastgelegd in artikel 71, lid 2, DWU t.a.v. de 'bijtelelementen' – als algemeen principe voor het bepalen van de douanewaarde moet worden beschouwd.[315]

Ik sluit mij aan bij *Van Vliet* en de Douane Expertgroep (afdeling douanewaarde) en meen dat de zienswijze zoals uiteengezet ten aanzien van de twee te onderscheiden situaties zoals hiervoor besproken nog steeds toepassing vindt onder het DWU. Ten aanzien van de eerste situatie draagt dat bij aan de eenvoud van het douanewaardesysteem door de afname van de administratieve lasten aan de zijde van de aangever. Voor de eerste en tweede situatie draagt deze zienswijze ook bij aan het principe dat moet worden voorkomen dat de douanewaarde op fictieve of arbitraire waardes wordt vastgesteld. Het eventuele verificatieprobleem weegt daar niet tegenop, nu ook onder het DWU de douaneautoriteiten op basis van artikel 140 UDWU de bevoegdheid toekomen om bij twijfels over de aangegeven prijs, de aangever te verzoeken om additionele informatie.

Tot slot merk ik op dat mocht onverhoopt de douanewaarde te hoog zijn aangegeven, doordat, naar later blijkt, onterecht een 'aftrekelement' in aanmerking is genomen voor de vaststelling van de douanewaarde, dit bedrag thans op basis van artikel 117 DWU teruggevraagd kunnen worden, onder voorwaarden dat het bestaan en de omvang ervan kan worden aangetoond. Ook kan de aangever, indien de bedragen van de 'aftrekelementen' niet precies te bepalen zijn, worden toestaan dat een forfait in aftrek wordt gebracht indien aan de voorwaarden van artikel 73 DWU wordt voldaan (onderdeel 6.4.3).

11.8.3 Kosten van het vervoer binnen het douanegebied van de Europese Unie

De kosten van het vervoer binnen het douanegebied van de Europese Unie worden voor de vaststelling van de douanewaarde overeenkomstig de transactiewaarde van de ingevoerde goederen niet in aanmerking genomen. Vanuit Europeesrechtelijk verband waarborgt het uitsluiten van de kosten van het vervoer binnen het douanegebied van de Europese Unie dat het gelijkheidsbeginsel niet wordt geschaad. Immers, indien deze vervoerskosten wel deel uitmaken van de transactiewaarde, worden dezelfde goederen naar gelang hun plaats van bestemming in de Europese Unie verschillend belast. Dit levert discriminatie tussen de marktdeelnemers van de Europese Unie op en tast daarmee de neutraliteit aan van het douanewaardestelsel.[316]

In de CVA wordt aangegeven dat de kosten van vervoer na invoer niet tot de douanewaarde worden gerekend.[317] In Europeesrechtelijk verband wordt in artikel 72, onderdeel a, DWU in plaats van 'na invoer' gesproken over 'na binnenkomst' van de ingevoerde goederen

315 Commentaar 5 van de Douane Expertgroep (afdeling douanewaarde) betreffende de behandeling van bepaalde wel of niet in de douanewaarde te begrijpen elementen.
316 HvJ EEG 10 december 1985, nr. C-290/84 (Hauptzollamt Schweinfurt en Mainfrucht Obstverwertung GmbH), ECLI:EU:C:1985:493, r.o. 32.
317 Punt 3b van de Aantekening bij artikel 1 CVA ten aanzien van de werkelijk betaalde of te betalen prijs en artikel 72, onderdeel a, DWU.

in het douanegebied van de Unie. Dit lijkt dezelfde betekenis te hebben.[318] Het moment van binnenkomst is afhankelijk van het vervoersmiddel waarmee de goederen worden vervoerd ex artikel 137 UDWU (onderdeel 11.7.5). Hoewel artikel 72, onderdeel a, DWU enkel spreekt over kosten van vervoer, wordt hier naar mijn mening ook de in artikel 71, lid 1, onderdeel 1, sub e, DWU genoemde verzekeringskosten van de ingevoerde goederen en de met het vervoer verband houdende kosten van het laden en behandelen van de ingevoerde goederen onder begrepen.[319] Indien de goederen met dezelfde vervoerswijze worden vervoerd, het vervoer kosteloos of door de koper is verstrekt, regelt artikel 138 UDWU de wijze waarop een onderscheid moet worden gemaakt tussen de kosten van vervoer voor en na binnenkomst van de goederen in het douanegebied van de Europese Unie. Bij de aanwending van verschillende vervoerswijzen voorziet het *Hauptzollamt Frankfurt am Main-Ost tegen Deutsche Olivetti GmbH*-arrest van het Hof van Justitie in een tweetal 'verdelingsmethoden' (onderdeel 11.7.6).[320]

11.8.4 Kosten van constructiewerkzaamheden, installatie, montage, onderhoud of technische bijstand

De kosten van constructiewerkzaamheden, installatie, montage, onderhoud of technisch bijstand behoren niet tot de douanewaarde, zelfs niet als zij een voorwaarde voor verkoop vormen. Kosten van na de invoer verrichte werkzaamheden hebben zowel betrekking op materiaal- als arbeidskosten en zullen met name (maar niet uitsluitend) worden gemaakt ten aanzien van het operationeel maken van ingevoerde goederen zoals fabrieksinstallaties, machines of uitrustingen.[321] Hierbij kan gedacht worden aan exploitatie- en trainingskosten die de koper maakt en vergoed aan de verkoper ten aanzien van de ingevoerde goederen in het land van invoer.[322] Kosten die de koper maakt en vergoed aan de verkoper voor de certificering en het verkrijgen van goedkeuring van autoriteiten in het land van invoer om een machine te gebruiken kunnen als technische bijstand als aftrekpost in aanmerking worden genomen.[323] Een ander voorbeeld betreft de situatie dat dia's worden ingevoerd en dat de koper de verkoper kosten vergoed voor diensten die een derde na invoer verricht voor het ontwikkelen en omkaderen van de dia's. De kosten behoren als zijnde kosten van constructiewerkzaamheden, installatie, montage, onderhoud of technisch bijstand niet tot de douanewaarde.[324] Indien het materiaal dat wordt gebruikt bij de werkzaamheden aan de ingevoerde goederen eveneens wordt ingevoerd, kunnen de kosten niet buiten de douanewaarde worden gehouden. Indien één prijs is afgesproken voor het ingevoerde goed

318 'Na invoer' zoals gebezigd in de CVA lijkt uitgelegd te moeten worden als *'the act of bringing or causing any goods to be brought into Customs territory'*. Commentary 9.1. Treatment of costs of activities taking place in the country of importation. (Adopted, 8th Session, 5 October 1984, 31.900), punt 5. 'Na binnenkomst' (in het douanegebied van de Europese Unie), welke terminologie in artikel 72, onderdeel a, DWU wordt gebruikt, lijkt dezelfde reikwijdte te hebben.

319 Commentary 9.1. Treatment of costs of activities taking place in the country of importation. (Adopted, 8th Session, 5 October 1984, 31.900), punt 7.

320 HvJ EEG 6 juni 1990, nr. C-17/89 (Hauptzollamt Frankfurt am Main-Ost tegen Deutsche Olivetti GmbH), ECLI:EU:C:1990:238, r.o. 17 e.v.

321 Punt 3a van de Aantekening op artikel 1 CVA geeft als voorbeelden van goederen.

322 HQ 543161 van 3 januari 1984.

323 HQ 543107 van 14 oktober 1983.

324 Conclusie 4 van de Expertgroep Douane (afdeling douanewaarde) betreffende kosten van na de invoer verrichte werkzaamheden.

en de materialen, zal een toedeling moeten plaatsvinden gebaseerd op basis van de uitgangspunten van de algemeen aanvaarde boekhoudkundige beginselen (onderdeel 7.2.4.2). Daarnaast moeten de kosten van werkzaamheden na invoer worden onderscheiden van de diensten en goederen die een koper gratis of tegen een verminderde prijs heeft geleverd aan de leverancier. Deze moeten namelijk onder voorwaarde als toeleveringen aan de leverancier worden bijgeteld (onderdeel 11.4).

De kosten van werkzaamheden kunnen als aftrekpost in aanmerking worden genomen als zij worden verricht na invoer. Het vereiste dat de werkzaamheden 'na invoer' moet plaatsvinden, moet flexibel worden geïnterpreteerd. De werkzaamheden mogen bijvoorbeeld vooruitlopend op de invoer van de goederen aanvangen, zolang zij betrekking hebben op de installatie van de ingevoerde goederen.[325] Een voorbeeld is het aanleggen van een fundering waarop een machine na invoer wordt gemonteerd.

11.8.5 Te betalen rente

De niet in de douanewaarde te begrijpen rente zoals bedoeld in artikel 72, onderdeel c, DWU[326] betreffen rentes die een koper maakt in verband met de voor de ingevoerde goederen gesloten financieringsovereenkomst. De financieringsovereenkomst waaruit de te betalen rentes volgen kunnen verband houden met betalingstermijnen die de koper met een verkoper of een derde (die de aangekochte goederen voorfinanciert) persoon heeft afgesproken.[327] Indien de rentes ten aanzien van een door een verkoper verleende betalingstermijn afzonderlijk op de factuur zijn opgevoerd, wordt aangenomen dat de koper heeft ingestemd met de verschuldigde rentekosten.[328] Het gaat niet om rentekosten die de verkoper beloopt en doorbelast aan de koper in het kader van de verkoop van de ingevoerde goederen.[329] Rentekosten komen in aanmerking als aftrekpost ongeacht of de financiering door de verkoper of door een andere persoon wordt verstrekt (zoals bijvoorbeeld een bank), mits de financieringsovereenkomst schriftelijk is en de koper, desgevraagd, kan aantonen dat:

i. De ingevoerde goederen werkelijk tegen de prijs die als werkelijke betaalde of te betalen prijs is aangegeven, worden verkocht; en
ii. De gevraagde rentevoet niet hoger is dan in het land waar en op het tijdstip waarop de financiering heeft plaatsgevonden voor dergelijke transacties gebruikelijk is.

Indien de koper aan de verkoper de rentekosten vergoedt, zal ten aanzien van de eerste voorwaarde niet alleen uit een financieringsovereenkomst moeten volgen dat de betaling

325 Commentary 9.1. Treatment of costs of activities taking place in the country of importation. (Adopted, 8th Session, 5 October 1984, 31.900), punt 6.
326 Artikel 72, onderdeel c, DWU is de implementatie van Decision 3.1. Treatment of interest charges in the Customs value of imported goods. (Adopted, 9th meeting, 26 April 1984)
327 HvJ EEG 4 juni 1992, nr. C-21/91 (Wünsche Handelsgesellschaft International GmbH & Co. tegen Hauptzollamt Hamburg-Jonas), ECLI:EU:C:1992:248, r.o. 22 en HvJ EG 29 mei 1997, nr. C-93/96 (Indústria e Comércio Têxtil SA (ICT) tegen Fazenda Pública), ECLI:EU:C:1997:265, r.o. 22.
328 HvJ EEG 4 juni 1992, nr. C-21/91 (Wünsche Handelsgesellschaft International GmbH & Co. tegen Hauptzollamt Hamburg-Jonas), ECLI:EU:C:1992:248, r.o. 19.
329 HQ 543765 van 8 augustus 1986, HQ 544610 van 23 december 1991 en HQ 545606 van november 1994.

van de koper aan de verkoper ten dele bestaat uit rentekosten, maar zal de verkoper dit ook als zodanig overeenkomstig de algemeen aanvaarde boekhoudkundige beginselen in zijn boekhouding moeten opvoeren.[330]

De te betalen rente moet kunnen worden onderscheiden van de werkelijk betaalde of te betalen prijs (onderdeel 11.8.2). Dit is reeds mogelijk wanneer de douaneautoriteiten op het moment van de aanvaarding van de douaneaangifte alleen beschikken over de factuur met de nettoprijs van de goederen, en hieruit – evenmin als uit de douaneaangifte – expliciet noch impliciet blijkt dat de koper in het kader van de betrokken import aan de verkoper interesten heeft betaald of moet betalen.[331]

11.8.6 De kosten ter verkrijging van het recht tot verveelvoudiging

De kosten ter verkrijging van het recht tot verveelvoudiging worden niet in de douanewaarde begrepen overeenkomstig artikel 72, onderdeel d, DWU. In dat kader is het van belang om dit recht tot verveelvoudiging te onderscheiden van royalty's en licentierechten (onderdeel 11.5.3.2).[332] Uit Commentary 19.1 van de Technische commissie douanewaarde volgt dat:[333]

> "[…] *the term "right to reproduce" would seem to refer not only to the physical reproduction of the imported goods (e.g., a sample article is imported and a mould is produced by the importer which is used to manufacture exact copies of the original imported article) but also to the right to reproduce an invention, creation, thought or idea incorporated in the imported goods. Examples of the latter would include an importation of a schematic diagram containing newly developed circuitry to be etched onto circuit boards (invention), an importation of a sculpture by a museum to be reproduced into miniature versions for resale (creation) and an importation of a transparency embodying a drawing of a cartoon character to be reproduced on to greeting cards (thought or idea).*
>
> *It would also refer to originals and copies of scientific works (such as the importation of a new strain of bacterium which will be reproduced into a form necessary for the production of a vaccine), originals of literary works (such as an importation of a manuscript for the purpose of reproduction into a book), models (importation of a scaled down model of a new type of automobile to be reproduced into other identical models), prototypes (a prototype of a new toy which will be reproduced into exact copies of the new toy) and animal or plant species (a genetically altered insect which will be reproduced to combat the spread of the original species).*"

Het recht tot verveelvoudiging is een aanvullend recht en heeft geen betrekking op de beschikkingsmacht over de ingevoerde goederen en is in de ingevoerde goederen ook niet onafscheidelijk belichaamd. Het heeft dus niet zozeer betrekking op de ingevoerde goederen, maar met name betrekking op goederen die vervaardigd, gefokt of gekweekt

330 HQ 546070 van 25 april 1996 en HQ 546349 van 23 augustus 1996.
331 HvJ EEG 20 november 2003, nr. C-152/01 (Kyocera Electronics Europe GmbH tegen Hauptzollamt Krefeld), ECLI:EU:C:2003:623, r.o. 43.
332 Aantekening bij artikel 8, lid 1, onderdeel c, CVA.
333 Commentary 19.1. Meaning of the expression "right to reproduce the imported goods" within the meaning of the Interpretative Note to Article 8.1 (c). (Adopted, 28th Session, 7 October 1994, 39.000), punten 2 en 3.

worden in het land van invoer.[334] Het recht volgt in de regel niet uit de aankoop van het ingevoerde goed, maar wordt meestal verkregen uit hoofde van een speciaal afgesloten overeenkomst.[335] In deze overeenkomst zal vaak ook een aparte vergoeding worden bedongen voor het verkrijgen van het recht tot reproductie.[336]

11.8.7 Inkoopcommissies

In tegenstelling tot commissies en courtages, behoort een inkoopcommissie niet tot elementen die tot de douanewaarde moeten worden begrepen ex artikelen 71, lid 1, onderdeel a, ten eerste, jo. 72, onderdeel e, DWU. Overeenkomstig artikel 5, lid 41, DWU wordt onder een inkoopcommissie begrepen: de door een importeur aan een agent betaalde vergoeding voor zijn vertegenwoordiging bij de aankoop van goederen waarvan de douanewaarde wordt bepaald. Voor een nadere uiteenzetting over commissies en courtages en in het bijzonder inkoopcommissies verwijs ik naar de onderdelen 11.2 respectievelijk 11.2.4.

11.8.8 Rechten en heffingen van het land van invoer

Het is onwenselijk bevonden om het bedrag aan verschuldigde invoerrechten in de douanewaarde te begrijpen. Dit zou immers tot dubbele belasting leiden. Derhalve bepaalt artikel 72, onderdeel f, DWU dat rechten bij invoer geheven vanwege de invoer van de goederen, uitgesloten moeten worden van de douanewaarde. Ook andere belastingen die in het kader van de invoer van goederen moeten worden voldaan zijn elementen die van de douanewaarde uitgesloten moeten worden. Gedacht kan bijvoorbeeld worden aan btw en accijnzen die verschuldigd zijn ten aanzien van het belastbaar feit invoer van goederen. Betalingen voor echtheidscertificaten die voor de toepassing van de contingenteringsregeling vereist zijn en die de koper aan de verkoper betaald, moeten worden geacht deel uit te maken van de douanewaarde.[337] Zij kunnen niet als rechten en heffingen van het land van invoer worden aangemerkt en om die reden in aftrek worden gebracht onder (thans) artikel 72, onderdeel f, DWU.[338] De werkelijk betaalde of te betalen prijs kan ook een bedrag aan binnenlandse belastingen omvatten waaraan de betrokken goederen in het land van oorsprong of van uitvoer onderworpen zijn. In artikel 146 TCDW was voorzien in een regeling inhoudende dat voornoemd bedrag niet in de douanewaarde werd begrepen op voorwaarde dat aangetoond kon worden dat die goederen van de binnenlandse belasting werden vrijgesteld ten voordele van de koper. Hoewel het DWU geen equivalent kent van artikel 146 TCDW meen ik dat de uitwerking onder het DWU hetzelfde moet zijn. De

334 S.L. Sherman & H. Glashoff, *Customs valuation: commentary on the GATT customs valuation code*, ICC Pub: 1988, p. 139.

335 Commentary 19.1. Meaning of the expression “right to reproduce the imported goods” within the meaning of the Interpretative Note to Article 8.1 (c). (Adopted, 28th Session, 7 October 1994, 39.000), punt 5.

336 Commentary 19.1. Meaning of the expression “right to reproduce the imported goods” within the meaning of the Interpretative Note to Article 8.1 (c). (Adopted, 28th Session, 7 October 1994, 39.000), punt 4.

337 HvJ EEG 28 maart 1990, nr. C-219/88 (Malt GmbH tegen Hauptzollamt Düsseldorf), ECLI:EU:C:1990:146, r.o. 17 en Conclusie 15 van de Expertgroep Douane (afdeling douanewaarde) betreffende quotakosten in verband met echtheidscertificaten.

338 HvJ EEG 28 maart 1990, nr. C-219/88 (Malt GmbH tegen Hauptzollamt Düsseldorf), ECLI:EU:C:1990:146, r.o. 21.

uitsluiting van deze binnenlandse belastingen van de douanewaarde vindt echter niet plaats onder artikel 72, onderdeel f, DWU, maar vindt in mijn optiek haar grondslag reeds in de bewoordingen van artikel 70, lid 1, DWU, in het bijzonder het onderdeel 'werkelijk betaalde of te betalen prijs'.[339]

In het internationale handelsverkeer is het gebruikelijk om op basis van leveringsvoorwaarden (Incoterms) onder andere te bepalen ten laste van wie de rechten en heffingen van het land van invoer komen (onderdeel 11.7.4). De rechten en heffingen van het land van invoer komen bij de toepassing van alle Incoterms ten laste van koper, op de Incoterm DDP na, waar de verkoper de rechten en heffingen voor zijn rekening neemt. Indien de rechten en heffingen van het land van invoer ten laste komen van de koper, wordt aangenomen dat de rechten en heffingen niet in de werkelijk betaalde of te betalen prijs zijn opgenomen.[340] In dat geval speelt artikel 72, onderdeel f, DWU geen rol. Immers, rechten en heffingen die niet in de werkelijke betaalde of te betalen prijs zijn opgenomen, kunnen niet nogmaals in aftrek worden gebracht. Indien koper en verkoper een levering aangaan onder Incoterm DDP, verzorgt de verkoper de douaneformaliteiten in het land van invoer en komen de rechten en heffingen ten laste van de verkoper. De verkoper zal de rechten en heffingen doorberekenen aan de koper. Met andere woorden, de rechten en heffingen zullen onderdeel uitmaken van de werkelijk betaalde of te betalen prijs. Voor het bepalen van de douanewaarde mogen de rechten en heffingen echter buiten beschouwing worden gelaten, mits zij kunnen worden onderscheiden (onderdeel 11.8.2). In dat kader merkt de Technische commissie douanewaarde van de WDO in Advisory opinion 3.1 op dat:[341]

> "*Since the duties and taxes of the country of importation are by their nature distinguishable from the price actually paid or payable, they do not form part of the Customs value*"

De Expertgroep Douane (afdeling douanewaarde) merkt op dat Advisory opinion 3.1 betrekking heeft: "[…] *op een geval waarin de rechten/heffingen niet afzonderlijk op de factuur waren vermeld. Het spreekt echter vanzelf dat moet worden aangenomen dat op de factuur of op een ander begeleidend document duidelijk was vermeld dat de werkelijk betaalde of te betalen prijs deze kosten omvatte*."[342] De aanduiding dat de eventueel verschuldigde invoerrechten ten laste komen van de verkoper onder vermelding van Incoterm DDP lijkt in dat opzicht voldoende.

Indien de verkoper (en tevens importeur) en de koper de leveringsvoorwaarde DDP overeenkomen (de invoerrechten komen voor rekening van de verkoper) en er tevens vanuit

339 Zie in dit kader ook artikel VII:3 GATT 1947 en onderdeel 3.2.2.1.

340 Indien een andere Incoterm dan DDP is afgesproken tussen partijen, kan de stelling niet worden betrokken dat de betaling die de koper verricht ten dele een betaling voor invoerrechten omvat die als zodanig geëlimineerd mag worden voor de vaststelling van de douanewaarde. Een andere Incoterm dan DDP veronderstelt immers dat de invoerrechten niet in de werkelijk betaalde of te betalen prijs zijn opgenomen, zie in dat kader bijvoorbeeld: Gerechtshof Amsterdam 7 juli 2015, nr. 13/00453 en 13/00454, ECLI:NL:GHAMS:2015:3991.

341 Advisory opinion 3.1. Meaning of "are distinguished" in the Interpretative Note to Article 1 of the Agreement: duties and taxes of the country of importation. (Adopted, 2nd Session, 2 October 1981, 27.960).

342 Commentaar 5 van de Douane Expertgroep (afdeling douanewaarde) betreffende de behandeling van bepaalde wel of niet in de douanewaarde te begrijpen elementen.

gingen dat geen invoerrechten waren verschuldigd, komt de vraag op of de invoerrechten ook dan nog als aftrekpost kunnen worden opgevoerd. Hierover heeft het Hof van Justitie zich uitgelaten in de zaak *Gaston Schul BV tegen Staatssecretaris van Financiën*.[343] In deze zaak waren de contractspartijen, een verkoper gevestigd in IJsland en een koper gevestigd in Nederland, overeengekomen dat visproducten op basis van leveringsvoorwaarde DDP zouden worden verkocht. Er werd daarbij verondersteld dat een beroep kon worden gedaan op het preferentieel nultarief, omdat ervan uit werd gegaan dat de goederen van oorsprong Europese Economische Ruimte waren. Nu dat laatste op een misverstand bleek te berusten en de goederen van oorsprong uit een ander derde land afkomstig waren, werd door de Nederlandse douaneautoriteiten overgegaan tot oplegging van een navordering. De invoerrechten werden geheven over de transactiewaarde zoals overeengekomen tussen contractspartijen. Daarop stelde Gaston Schul BV dat het bedrag van de berekende douanerechten van de overeengekomen prijs moest worden afgetrokken. Het Hof van Justitie overwoog dat wanneer een koper en verkoper een internationale goederentransactie aangaan onder DDP en de verkoper een vergissing inzake de oorsprong van het ingevoerde goed maakt ten gevolge waarvan minder of geen invoerrechten worden geheven, de bij een correctie verschuldigde invoerrechten desalniettemin in mindering kunnen worden gebracht op de douanewaarde. In een andere zaak heeft de Hoge Raad overwogen dat het daarbij niet uitmaakt dat de verkoper weet heeft dat de opgegeven oorsprong vals is. De in dat geval nagevorderde antidumpingrechten komen ook in dat geval in mindering op de overeengekomen prijs ter vaststelling van de douanewaarde.[344]

11.8.9 Verkrijging rechten tot distributie of wederverkoop

11.8.9.1 Inleiding

De rechten tot distributie of wederverkoop worden in de handel vaak gebruikt om een partij het (exclusieve) recht te geven om in een bepaald gebied, voor het eerst en over een bepaalde periode goederen te distribueren en/of weder te verkopen. Artikel 72, onderdeel g, DWU voorziet in de mogelijkheid om betalingen die de koper verricht voor de verkrijging van rechten tot distributie of wederverkoop van de ingevoerde goederen

343 HvJ EU 15 juli 2010, nr. C-354/09 (Gaston Schul BV tegen Staatssecretaris van Financiën), ECLI:EU:C:2010:439

344 Hoge Raad 29 juni 2018, nr. 16/04263, ECLI:NL:HR:2018:1022. Dat betekent bijvoorbeeld dat als de overeengekomen prijs 110 EUR bedraagt en invoerrecht 10%, dan komt is 100 EUR de douanewaarde na aftrek van de verschuldigde invoerrechten (110 / 1,1 = 100).

niet in de douanewaarde te begrijpen.[345] Daarbij gelden twee voorwaarden. Ten eerste mag met de betaling voor het verkrijgen van het recht geen afbreuk worden gedaan aan artikel 71, lid 1, onderdeel c, DWU waarin is bepaald dat de werkelijk betaalde of te betalen prijs onder voorwaarden moet worden verhoogd met betalingen voor royalty- en licentierechten. Daarnaast, ten tweede, mag de betaling geen voorwaarde voor de verkoop vormen ('*condition of sale test*'). Op deze twee voorwaarden wordt hierna nader ingegaan (onderdelen 11.8.9.3 respectievelijk 11.8.9.4). Daaropvolgend wordt de zaak *5th AVENUE Products Trading GmbH/Hauptzollamt Singen* besproken (onderdeel 11.8.9.5).[346]

Bij de bespreking van distributierechten wordt onderscheid gemaakt tussen het recht tot distributie en wederverkoop enerzijds en het alleenrecht tot distributie en wederverkoop anderzijds. Op dit verschil wordt hieronder nader ingegaan (11.8.9.2), omdat het naar mijn mening relevant is voor de invulling van de twee voorwaarden waaronder het recht in de douanewaarde moet worden begrepen.

11.8.9.2 Recht tot distributie en wederverkoop vs. alleenrecht tot distributie en wederverkoop

De inhoud van het recht tot distributie en wederverkoop volgt al reeds uit de naam. Het geeft de koper van de goederen het recht tot verspreiding en doorverkoop van de goederen. Op basis van de in de onderdelen 11.8.9.3 respectievelijk 11.8.9.4 te bespreken voorwaarden moet worden bepaald of dit recht in aanmerking genomen moet worden voor het vaststellen van de douanewaarde. In de praktijk zullen de goederen in de regel niet los van dit recht aangekocht kunnen worden met als gevolg dat de waarde van dit recht in de douanewaarde wordt betrokken.

345 In artikel 33 CDW, waarin de niet in de douanewaarde te begrijpen elementen stonden genoemd, was deze bepaling niet opgenomen. Wel voorzag artikel 32, lid 5, CDW in een bepaling waaruit volgde dat rechten tot distributie en wederverkoop niet aan de douanewaarde toegevoegd moesten worden, mits de bepalingen van artikel 32, lid 1, onderdeel c, CDW betreffende de bijtelling van betalingen van royalty- en licentierechten niet zou worden geschaad. Daarnaast gold voor de betalingen voor rechten tot distributie dat zij toch zouden worden toegevoegd aan de werkelijk betaalde of te betalen prijs indien zij een verkoopvoorwaarde vormde. Dit gold niet voor betalingen voor rechten tot wederverkoop, wat thans onder het DWU wel het geval is. Dit is in lijn met de CVA waarin deze voorwaarde zowel geldt voor rechten tot distributie als wederverkoop, zie Punt 2 van de aantekening bij artikel 8, lid 1, onderdeel c, CVA. De reden in het DWU rechten tot distributie en wederverkoop zijn ondergebracht in artikel 72 DWU in plaats van artikel 71 DWU, lijkt verband te houden met het feit dat wanneer betalingen tot distributie of wederverkoop onder het CDW in de werkelijk betaalde of te betalen prijs waren opgenomen, er geen wettelijke basis bestond om deze betalingen buiten de douanewaarde te houden. De opname in artikel 72, onderdeel f, DWU lijkt dus redactioneel van aard, waar dat ook geldt voor aparte opname van inkoopcommissies in artikel 72, onderdeel e, DWU (zie ook onderdeel 11.2.2).

346 HvJ EU 19 november 2020, nr. C-775/19 (5th AVENUE Products Trading GmbH tegen Hauptzollamt Singen), ECLI:EU:C:2020:948.

Dit is anders indien de koper de mogelijkheid wordt gegund om het alleenrecht tot distributie of wederverkoop tegen een aparte betaling te verkrijgen.[347] In dat laatste geval heeft de verkrijging van het recht tot distributie of wederverkoop tot doel om het afzetgebied te beschermen en daarmee de verkopen van de koper – die dan optreedt als exclusieve distributeur – in het gebied waarop het distributierecht betrekking heeft te stimuleren. Het recht tot distributie en wederverkoop fungeert dan als aanvullend recht. In de regel zal het de koper vrij staan om dit alleenrecht al dan niet af te nemen. In dat geval vormt de betaling voor het recht – wanneer de koper besluit het alleenrecht te betrekken – geen voorwaarde voor de verkoop en blijft de waarde ervan buiten de douanewaarde.

11.8.9.3 Voorwaarde 1: Afbreuk artikel 71, lid 1, onderdeel c, DWU?

De interpretatie van de termen distributie of wederverkoop enerzijds en royalty's en licentierechten anderzijds moet *in pari materia* (in onderlinge samenhang) plaatsvinden (onderdeel 11.1). Rechten tot distributie of wederverkoop zijn namelijk enkel onbelast als zij niet als royalty of licentierecht zijn aan te merken en niet worden betaald als voorwaarde voor de verkoop. In dat kader wordt in de Aantekening op artikel 8, lid 1, onderdeel c, CVA, aangegeven dat royalty's en licentierechten onder meer omvatten: betalingen voor octrooien, fabrieks- of handelsmerken en auteursrechten (zie nader onderdeel 11.5.3). Het moet dus gaan om intellectuele eigendomsrechten.[348] Nadere duiding over het onderscheid tussen royalty's en licentierechten en rechten tot distributie en wederverkoop ontbreekt. Een nuttige aanwijzing ten aanzien van het onderscheid is echter te vinden in het OESO-Modelverdrag waarin is opgenomen dat exclusieve distributierechten niet zijn aan te merken als royalty of licentierecht:[349]

> "*Payments that are solely made in consideration for obtaining the exclusive distribution rights of a product or service in a given territory do not constitute royalties as they are not made in consideration for the use of, or the right to use, an element of property included in the definition. These payments, which are best viewed as being made to increase sales receipts, would rather fall under Article 7. An example of such a payment would be that of a distributor of clothes resident in one Contracting State who pays a certain sum of money to a manufacturer of branded shirts, who is a resident of the other Contracting State, as consideration for the exclusive right to sell in the first State the branded shirts manufactured abroad by that manufacturer. In that example, the resident distributor does not pay for the right to use the trade name or trade mark under which the shirts are sold; he merely obtains the exclusive right to sell in his State of residence shirts that he will buy from the manufacturer*."

Een bruikbaar criterium dat uit voorgaande passage kan worden afgeleid is dat het recht tot distributie of wederverkoop niet in de ingevoerde goederen is belichaamd en daarmee onlosmakelijk is verbonden, waar een royalty of licentierecht dat wel is. De rechten tot distributie of wederverkoop 'verdwijnen' bij de wederverkoop van de goederen en geven geen additionele 'beleving' aan de goederen.

347 Zie tegengesteld: HvJ EU 19 november 2020, nr. C-775/19 (5th AVENUE Products Trading GmbH tegen Hauptzollamt Singen), ECLI:EU:C:2020:948. In dit arrest lijkt geen onderscheid te worden aangelegd tussen het recht tot distributie en wederverkoop vs. het alleenrecht tot distributie en wederverkoop. Zie onderdeel 11.8.9.5

348 HvJ EU 19 november 2020, nr. C-775/19 (5th AVENUE Products Trading GmbH tegen Hauptzollamt Singen), ECLI:EU:C:2020:948, r.o. 29.

349 OESO-Modelverdrag, p. 277.

11.8.9.4 Voorwaarde 2: Voorwaarde voor de verkoop?

Met betrekking tot de vraag of sprake is van een voorwaarde voor de verkoop zal naar mijn mening aansluiting gezocht kunnen worden bij artikel 70, lid 2, DWU. In onderdeel 7.3.2 is in dat kader reeds stilgestaan bij de *condition of sale test*. Daaruit volgt dat sprake is van een voorwaarde voor de verkoop van de goederen waarvan de waarde moet worden bepaald, wanneer in het kader van de contractuele betrekkingen die zijn vastgesteld tussen de verkoper, of de met hem verbonden persoon, en de koper, deze betaling voor de verkoper dermate belangrijk is dat hij zonder deze betaling niet bereid is de goederen te verkopen.[350] Als de koper de goederen aankoopt met de bedoeling om de goederen daaropvolgend te distribueren of door te verkopen en hij daarvoor een aparte betaling verricht, lijkt die betaling in de regel een voorwaarde voor de verkoop te vormen. De betaling moet naar mijn mening echter wel betrekking hebben op de goederen om ook daadwerkelijk in aanmerking genomen te moeten worden (zie verderop).

Wanneer het gaat om een alleenrecht (exclusieve distributieovereenkomst) ligt de zaak anders en moet naar mijn mening de *condition of sale test* beperkter worden uitgelegd. Met andere woorden, er is dan enkel sprake van een voorwaarde van de verkoop als de koper de ingevoerde goederen niet kan aankopen zonder betaling van de exclusieve distributievergoeding. Indien de koper de optie wordt gegeven om het alleenrecht tot distributie te verkrijgen, is zodoende naar mijn mening geen sprake van een verkoop voor uitvoer. De reden is dat het alleenrecht zorgt dat de koper zijn marktaandeel kan vergroten, maar verhoogt niet de economische waarde van de goederen, wat anders is bij de uitoefening van de optie tot het verkrijgen van het recht tot distributie of wederverkoop. Dit laatste – het verkrijgen van het recht van overdraagbaarheid – voegt namelijk '*exchange value*' toe aan de waarde van het ingevoerde goed. De economische waarde van de ingevoerde goederen neemt daardoor toe, wat niet het geval is bij de verkrijging van een alleenrecht.

Ongeacht of het gaat om een 'normaal' recht tot distributie of wederverkoop of een alleenrecht, moet het recht betrekking hebben op de ingevoerde goederen. Om dit vast te kunnen stellen lijkt het noodzakelijk dat er een verband bestaat tussen de betaling van de rechten tot distributie of wederverkoop en de ingevoerde goederen. Een aanwijzing daarvoor betreft de situatie dat de betaling verband houdt met de (hoeveelheid) ingevoerde goederen.[351] Indien de betaling voor het recht tot distributie of wederverkoop plaatsvindt, ongeacht of er goederen worden afgenomen, vormt dit een sterke aanwijzing dat de betaling geen betrekking heeft op de ingevoerde goederen. Ook kan een distributieovereenkomst op een aantal jaren betrekking hebben en de hoogte van de betaling reeds bij aanvang van de overeenkomst vaststaan ongeacht hoeveel goederen uiteindelijk worden betrokken. Ook in dat geval lijkt een direct verband tussen de verkrijging van het recht tot distributie en de ingevoerde goederen niet aanwezig, wat het vermoeden sterkt dat de verkrijging van

350 HvJ EU 9 maart 2017, nr. C-173/15 (GE Healthcare GmbH tegen Hauptzollamt Düsseldorf), ECLI:EU:C:2017:195, r.o. 60.
351 HQ H242894 van 4 december 2013.

het recht tot distributie geen betrekking heeft op de ingevoerde goederen en dus ook geen voorwaarde voor de verkoop vormt.[352]

11.8.9.5 5th AVENUE Products Trading GmbH/Hauptzollamt Singen

In de zaak *5th AVENUE Products Trading GmbH/Hauptzollamt Singen* koopt 5th AVENUE Products Trading GmbH, een groothandelaar in sigaren, Cubaanse sigaren van Habanos S.A zonder dat daaraan een schriftelijke koopovereenkomst ten grondslag ligt.[353] Voornoemde ondernemingen hebben wel een exclusieve distributieovereenkomst gesloten die 5th AVENUE Products Trading GmbH het alleenrecht geeft om zowel op de Oostenrijkse als Duitse markt sigaren van Habanos S.A. te distribueren. De overeenkomst had een looptijd van vier jaar. De vergoeding voor het alleenrecht bedroeg 25% van de verkoopopbrengst en werd jaarlijks gefactureerd. Voor het alleenrecht in Duitsland werd geen vergoeding in rekening gebracht.

Na aankomst in het douanegebied van de Europese Unie werden de sigaren geplaatst in een douane-entrepot, omdat bij aankomst van de sigaren in de regel niet vaststond of de sigaren bedoeld waren voor de Duitse en Oostenrijkse markt. Bij de plaatsing van de sigaren in het douane-entrepot is ten behoeve van de vaststelling van de douanewaarde aangifte gedaan van de werkelijk betaalde aankoopprijzen zonder daarbij de vergoeding voor het verkrijgen van het distributierecht in aanmerking te nemen. De Duitse douaneautoriteiten stelden zich op het standpunt dat de vergoeding voor het verkrijgen van het exclusieve distributierecht op de Oostenrijkse markt in aanmerking moest worden genomen. 5th AVENUE Products Trading GmbH keerde zich tegen deze beslissing. In beroep heeft het Finanzgericht Baden-Württemberg de zaak geschorst en aan het Hof van Justitie de prejudiciële vraag voorgelegd inhoudende of de distributievergoeding naar rato van de omvang van haar verkoopopbrengst uit leveringen aan Oostenrijk aan de douanewaarde moeten worden toegevoegd. Daarbij staat, aldus de verwijzende rechter, vast dat de distributievergoeding thans geen onderdeel uitmaakt van de aankooprijzen die thans de basis van de douanewaarde vormen.

Het Hof van Justitie overweegt dat in ruil voor de betalingen die 5th AVENUE Products Trading GmbH heeft verricht een exclusief distributierecht is verkregen en geen intellectueel eigendomsrecht. Daarom vinden de voorwaarden voor 'bijtelling' van royalty's en licentierechten geen toepassing en moet de betaling enkel in aanmerking worden genomen als sprake is van een voorwaarde voor de verkoop. Hoewel 'voorwaarde voor de verkoop' niet onder het CDW gedefinieerd was, is de uitlegging van 'voorwaarde van de verkoop' in de context van royalty's en licentierechten wel aan de orde geweest in het *GE Healthcare GmbH tegen Hauptzollamt Düsseldorf*-arrest. Daaruit volgt dat sprake is van een voorwaarde voor de verkoop van de goederen waarvan de waarde moet worden bepaald, wanneer in het kader van de contractuele betrekkingen die zijn vastgesteld tussen de verkoper, of de met hem verbonden persoon, en de koper, deze betaling voor

352 Zie tegengesteld: HvJ EU 19 november 2020, nr. C-775/19 (5th AVENUE Products Trading GmbH tegen Hauptzollamt Singen), ECLI:EU:C:2020:948, r.o. 46.

353 HvJ EU 19 november 2020, nr. C-775/19 (5th AVENUE Products Trading GmbH tegen Hauptzollamt Singen), ECLI:EU:C:2020:948.

de verkoper dermate belangrijk is dat hij zonder deze betaling niet bereid is de goederen te verkopen.[354] Onder verwijzing naar het oordeel van de verwijzende rechter, overdeelt het Hof van Justitie dat sprake is van een voorwaarde van de verkoop nu 5th AVENUE Products Trading GmbH de begunstigde van de betrokken betaling is en hij de sigaren niet zonder betaling zou hebben verkregen ten behoeve van de exclusieve distributie ervan op Oostenrijks grondgebied. Daar doet niet aan af dat de exclusieve distributieovereenkomst ligt besloten in een zogenoemde 'raamovereenkomst' en evenmin dat de werking van dat beding in de tijd beperkt is tot vier jaren.

De ruimte om een distributierecht onbelast te laten lijkt hiermee te zijn verkleind. Het Hof van Justitie lijkt namelijk voorbij te gaan aan de vraag of de distributierechten betrekking hebben op de ingevoerde sigaren. De verwijzende rechter maakte, gelijk aan mijn betoog in onderdeel 11.8.9.2, een onderscheid tussen enerzijds een vergoeding die wordt betaald, omdat 5th AVENUE Products Trading GmbH de ingevoerde sigaren (voor het eerst) in Oostenrijk mocht doorverkopen en distribueren en anderzijds de vergoeding die wordt betaald voor het recht om als enige in Oostenrijk door te verkopen en distribueren (gebiedsbescherming). In dat eerste geval heeft de vergoeding betrekking op de goederen, omdat daarbij de beschikkingsmacht wordt verkregen, welk recht belichaamd is in de ingevoerde goederen. In het tweede geval lijkt hiervan geen sprake, omdat het recht niet in de ingevoerde goederen is belichaamd, maar als aanvullend recht aangemerkt moet worden. Dat de in aanmerking te nemen vergoeding pas bepaald kan worden nadat vaststaat of de goederen voor de Duitse markt of Oostenrijkse markt zijn bestemd, doet daaraan niet af. Immers het Hof van Justitie heeft in het *GE Healthcare GmbH tegen Hauptzollamt Düsseldorf*-arrest geoordeeld dat prijselementen ook dan betrekking kunnen hebben op de ingevoerde goederen als de hoogte van de vergoeding nog niet bekend is op het tijdstip waarop de douaneschuld ontstaat.[355]

Voornoemd onderscheid zou er naar mijn mening toe moeten leiden dat de vergoedingen die betaald worden om gebiedsbescherming te krijgen niet aan de werkelijk betaalde of te betalen prijs toegevoegd hoeven te worden, terwijl het recht om überhaupt te distribueren en door te verkopen wel moet worden toegevoegd. Nu de vergoedingen voor beide rechten niet twee aparte bedragen zijn berekend, komt de vraag op of de vergoeding die 5th AVENUE Products Trading GmbH aan Habanos S.A betaalt in zijn geheel in aanmerking moet worden genomen of dat de vergoeding moet worden gesplitst. Op voornoemd vraagstuk zag de tweede prejudiciële vraag, die het Hof van Justitie onbeantwoord laat.

De verwijzende rechter wijst in dat kader op het bestaan van artikel 158, lid 3, TCDW[356] waarin wordt voorzien dat een betaling voor een royalty of licentierecht ook ten dele in aanmerking genomen kan worden wanneer deze gedeeltelijk betrekking heeft op de

354 HvJ EU 9 maart 2017, nr. C-173/15 (GE Healthcare GmbH tegen Hauptzollamt Düsseldorf), ECLI:EU:C:2017:195, r.o. 60.

355 HvJ EU 9 maart 2017, nr. C-173/15 (GE Healthcare GmbH tegen Hauptzollamt Düsseldorf), ECLI:EU:C:2017:195, r.o. 54. In deze zaak ging het specifiek om royalty's en licentierechten, maar ik meen dat een en ander ook opgaat voor andere prijselementen zoals genoemd in artikel 71 DWU.

356 Artikel 136, lid 3, UDWU.

ingevoerde goederen en gedeeltelijk op na de invoer geleverde diensten. Voorwaarde is in dat geval wel dat objectieve of meetbare gegevens voorhanden zijn aan de hand waarvan het bedrag van de met deze goederen verband houdende royalty's of licentierechten kan worden vastgesteld.[357] Ik meen dat de algemene principes zoals vervat in dit artikel ook toepassing kunnen vinden in de onderhavige situatie. Nu er geen objectieve of meetbare gegevens voorhanden zijn, zo geeft de verwijzende rechter in ieder geval aan, meen ik dat de gehele betaling in aanmerking genomen moet worden. Mijn slotsom is dus gelijk aan die van het Hof van Justitie voor zover het betekent dat de gehele betaling voor het exclusieve distributierecht in aanmerking moet worden genomen, maar de overwegingen die aan die zienswijze ten grondslag liggen, zijn wezenlijk anders.

11.9 Deelconclusie

In dit hoofdstuk stond de dertiende en tevens laatste deelvraag centraal. Deze deelvraag luidt:

"*Op welke wijze moeten de voorwaarden voor het in aanmerking nemen van de elementen van de transactiewaarde worden geïnterpreteerd, zodat de transactiewaarde overeenkomt met de werkelijk betaalde of te betalen prijs van de goederen op het moment dat deze ten invoer worden aangegeven?*"

Deze deelvraag kan als volgt worden beantwoord. De transactiewaarde bestaat uit de werkelijk betaalde of te betalen prijs van de ingevoerde goederen. Als voor de vaststelling van de douanewaarde enkel van de werkelijk betaalde of te betalen prijs wordt uitgegaan, kan dit tot gevolg hebben dat de douanewaarde aan de hand van arbitraire of fictieve waardes wordt vastgesteld. Dit is niet in lijn met het toetsingskader. In de douanewetgeving is echter voorzien in bepaalde prijselementen die aan de werkelijk betaalde of te betalen prijs moeten worden toegevoegd en bepaalde prijselementen, voor zover onderscheidenlijk besloten in de werkelijk betaalde of te betalen prijs, die van de douanewaarde worden uitgesloten (onderdeel 11.1). Het bestaan van de prijselementen voorkomt onder- respectievelijk overwaardering van de ingevoerde goederen. Het waarborgt tegelijk dat de douanewaarde ook bij geëvolueerde operationele fiscale structuren (onderdeel 1.4), waarbij de waarde van de ingevoerde goederen niet langer alleen in de verkoopprijs van de goederen is uitgedrukt, de economische waarde van de goederen reflecteert door bijvoorbeeld betalingen voor royalty's of licentierechten, toeleveringen of commissies onder voorwaarden in de douanewaarde te betrekken. Hierdoor kan de douanewaarde, in lijn met het toetsingskader, zoveel als mogelijk aan de hand van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen worden vastgesteld.

Het in aanmerking nemen van de prijselementen vormt een objectivering van de douanewaarde, waar in beginsel, indien de douanewaarde overeenkomstig de primaire en preferente methode wordt vastgesteld (lees: de transactiewaarde van de ingevoerde goederen), wordt uitgegaan van een subjectieve waarde benadering. Dat betekent dat de reikwijdte van de prijselementen beperkt is en er geen andere elementen anders dan

357 HvJ EU 9 maart 2017, nr. C-173/15 (GE Healthcare GmbH tegen Hauptzollamt Düsseldorf), ECLI:EU:C:2017:195, r.o. 52.

die staan genoemd in artikel 71 DWU, in aanmerking genomen moeten worden voor het bepalen van de douanewaarde. Het betekent ook dat alleen de prijselementen die in artikel 72 DWU limitatief staan genoemd niet in de douanewaarde worden begrepen. Door de limitatieve opsomming is sprake van een gesloten stelsel; een prijselement wordt enkel in aanmerking genomen of uitgesloten als daarin wettelijk is voorzien.

De prijselementen zouden in beginsel elk hun eigen reikwijdte en voorwaarden waaronder zij in aanmerking worden genomen moeten kennen. Er zou met andere woorden geen overlap tussen de prijselementen mogen bestaan. Niettemin zijn de prijselementen in de praktijk dikwijls lastig te onderscheiden. Om de reikwijdte van de prijselementen nauwgezet te bepalen, zijn bepaalde prijselementen in dit hoofdstuk *in pari materia* (in onderlinge samenhang) besproken. Hieruit kwam naar voren dat de bepalingen uit het CDW- en/of DWU-wetgevingspakket de reikwijdte van de prijselementen in voorkomende gevallen te ruim of beperkt beschrijven en/of dat de bepalingen door het Hof van Justitie te ruim of beperkt worden geïnterpreteerd, met als gevolg dat bepaalde prijselementen onterecht worden belast of onterecht niet in de heffing worden betrokken. Ook is het, voornamelijk ten aanzien van immateriële goederen, de vraag onder welk prijselement zij geschaard moeten worden. Dat doet afbreuk aan de rechtvaardigheid van het douanewaardestelsel dat met zich brengt dat douanewaardebepalingen zorgvuldig geformuleerd moeten zijn. Voor douaneautoriteiten en importeurs moet het duidelijk zijn onder welke voorwaarden prijselementen wel of niet in aanmerking moeten worden genomen of uitgesloten moeten worden voor het bepalen van de douanewaarde. In dit hoofdstuk is naar voren gekomen dat dat niet altijd duidelijk is, wat spanning oplevert met het toetsingskader. Door middel van een integrale bespreking van alle prijselementen aan de hand van de wettelijke bepalingen, instrumenten van de Douane Expertgroep (afdeling douanewaarde) en de Technische commissie douanewaarde van de WDO alsmede de nodige voorbeelden is inzicht gegeven in de wijze waarop de voorwaarden voor het in aanmerking nemen van de prijselementen van de transactiewaarde moeten worden geïnterpreteerd in tijden van economische globalisatie.

DEEL IV

CONCLUSIES EN AANBEVELINGEN

HOOFDSTUK 12

Samenvatting, conclusies en aanbevelingen

12.1 Samenvatting en conclusie

12.1.1 Doel en onderzoeksvraag

Het doel van dit onderzoek is tweeledig. Enerzijds is het onderzoek erop gericht om in kaart te brengen hoe de douanewaardebepalingen in het huidige tijdsgewricht toepassing vinden. Anderzijds is onderzocht hoe de toepassing van de douanewaardebepalingen zich verhoudt met de uitgangspunten van het toetsingskader om vanuit daar aanbevelingen te kunnen formuleren. De onderzoeksvraag die is geformuleerd tegen de achtergrond van deze doelstellingen, is als volgt:

> "*In hoeverre kan de transactiewaarde van goederen, waarvan de waarde moet worden bepaald op het moment dat zij ten invoer worden aangegeven in de Europese Unie, in het huidige tijdsgewricht worden bepaald gelet op de doelstelling die aan het stelsel ter bepaling van de douanewaarde ten grondslag ligt?*"

Om voornoemde onderzoeksvraag te kunnen beantwoorden zijn de volgende deelvragen geformuleerd waarbij de deelvragen 4 tot en met 7 betrekking hebben op het toetsingskader:

Deel I Introductie tot de douanewaarde (onderdeel 12.1.2)

1. Wat is de betekenis en de plaats van het begrip (douane)waarde in het douanerecht (onderdeel 12.1.2.2)?
2. Hoe heeft de douanewaardewetgeving zich op Europees en breder internationaal niveau ontwikkeld sinds de Tweede Wereldoorlog (onderdelen 12.1.2.2 en 12.1.2.3)?
3. Wat is de verdeling van de competentie tot het vormgeven van bepalingen tot vaststelling van de douanewaarde in het *acquis communautair* en in welke mate spelen internationale invloeden daarbij een rol (onderdeel 12.1.2.2)?
4. Wat wordt bedoeld met de elementen 'rechtvaardig', 'éénvormig' en 'neutraal' zoals vastgelegd in de preambule van de CVA (onderdeel 12.1.2.3)?
5. Wat wordt bedoeld met 'eenvoudige en billijke, met de handelspraktijk verenigbare grondslagen' (onderdeel 12.1.2.3)?
6. Hoe wordt voorkomen dat de douanewaardebepalingen worden gebruikt voor het bestrijden van dumping (onderdeel 12.1.2.3)?

Deel II Waarderingsmethoden onder het Douane Wetboek van de Unie (onderdeel 12.1.3)

7. Hoe wordt bereikt dat voor de vaststelling van de douanewaarde zoveel mogelijk aansluiting wordt gezocht bij de transactiewaarde (onderdeel 12.1.3.2)?
8. Op welke wijze zijn de bepalingen van de CVA ingebed in het Douane Wetboek van de Unie (onderdeel 12.1.3.3)?
9. In hoeverre wordt de draagwijdte van de bepalingen in het Douane Wetboek van de Unie bepaald door arresten van het Hof van Justitie gewezen onder de voorgangers van het Douane Wetboek van de Unie (12.1.3.4)?
10. Op welke wijze wordt de douanewaarde bepaald als de transactiewaarde van de ingevoerde goederen geen toepassing vindt (12.1.3.5)?

Deel III De vaststelling van de douanewaarde in een globaliserende wereld (onderdeel 12.1.4)

11. Op welke wijze zou de transactiewaarde bepaald moeten worden bij opeenvolgende verkopen (12.1.4.2)?
12. In hoeverre en op welke wijze kan de transactiewaarde worden toegepast bij een verkoop voor uitvoer tussen verbonden personen in de Europese Unie (onderdeel 12.1.4.3)?
13. Op welke wijze moeten de voorwaarden voor het in aanmerking nemen van de elementen van de transactiewaarde worden geïnterpreteerd, zodat de transactiewaarde overeenkomt met de werkelijk betaalde of te betalen prijs van de goederen op het moment dat deze ten invoer worden aangegeven (onderdeel 12.1.4.4)?

Voor de beantwoording is onderzoek gedaan naar de totstandkoming van de douanewaardebepalingen in een internationale context en de wijze waarop de douanewaardebepalingen zijn ingebed in het *acquis communautair*. Hierna wordt per deel van het onderzoek ingegaan op de deelvragen die in dat onderdeel aan bod zijn geweest (zie verwijzingen hierboven). In onderdeel 12.1.5 volgt een integrale reflectie op de onderzoeksvraag. De aanbevelingen komen aan bod in onderdeel 12.2.

12.1.2 De vaststelling van de douanewaarde

12.1.2.1 Inleiding

In dit onderdeel wordt ingegaan op de vaststelling van de douanewaarde. In dat kader wordt ingegaan op:

– De competentieverdeling en wettelijke grondslag voor de vaststelling van de douanewaarde in onderdeel 12.1.2.2 (hoofdstukken 3 en 4);
– De wijze van vaststelling van de werkelijke waarde (hoofdstuk 2 en 5).

In onderdeel 12.1.2.2 worden deelvragen 2 en 3 beantwoord. Op de deelvragen 1, 4, 5 en 6 wordt een antwoord geformuleerd in onderdeel 12.1.2.3.

12.1.2.2 Competentieverdeling en wettelijke grondslag voor de vaststelling van de douanewaarde

De Customs Valuation Agreement (CVA), zoals vastgesteld door wat thans de WHO heet, fungeert als internationaal geaccepteerd systeem om de douanewaarde vast te stellen

(onderdeel 3.2.4.1). WHO-leden, waaronder de Europese Unie, zijn verplicht de CVA in te bedden in hun eigen douanewetgeving. Aangezien in Europeesrechtelijk verband de Europese Unie de exclusieve bevoegdheid heeft om douanewetgeving vast te stellen, zijn de bepalingen ingebed in het DWU-wetgevingspakket (onderdelen 3.3.3.5 en 4.2). Bij het bepalen van de draagwijdte van de douanewaardebepalingen in het DWU-wetgevingspakket kunnen de Decisions van de Commissie douanewaarde van de WHO en de instrumenten van de Technische commissie douanewaarde van de WDO van betekenis zijn (onderdeel 4.3). De Decisions en instrumenten zijn echter juridisch niet-bindend en marktdeelnemers kunnen zich er niet rechtstreeks op beroepen (onderdelen 4.3.2 en 4.3.3). Hoewel de WHO-leden de verplichting hebben om de CVA in te bedden in hun eigen douanewetgeving, kunnen marktdeelnemers zich niet rechtstreeks beroepen op de bepalingen (onderdeel 4.3.2). Wel kan ieder WHO-lid, indien het van mening is dat de CVA niet naar behoren is geïmplementeerd in de douanewetgeving van een ander WHO-lid, via het geschillenbeslechtingssysteem van de WHO afdwingen dat de CVA door een ander WHO-lid wordt nageleefd (onderdeel 3.2.4.3). Daarnaast zullen rechterlijke instanties de douanewaardebepalingen in het DWU-wetgevingspakket verdragsconform moeten uitleggen (onderdeel 4.3.2).

12.1.2.3 De wijze van vaststelling van de werkelijke waarde

Een belangrijk doel dat aan de heffing van invoerrechten ten grondslag ligt is het beschermen van de industrie in het land van invoer. Het heffen van invoerrechten biedt bescherming door de waarde die buiten het land van invoer is gecreëerd of toegevoegd te belasten. Concreet is daarom de vraag wat deze waarde (van het ingevoerde goed) omvat. De economische discipline leert dat de werkelijke waarde zo dicht als mogelijk benaderd kan worden door de waarde te bepalen op basis van de prijs die op basis van vraag en aanbod tot stand komt onder ideale vrije marktomstandigheden (onderdeel 2.3.3.1). Daar wordt ook in het douanerecht bij aangesloten. De douanewaarde wordt namelijk op basis van een internationaal geaccepteerd systeem van de WHO (lees: de CVA), vastgesteld op basis van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen. Door de transactiewaarde van de ingevoerde goederen aan te merken als de primaire en preferente waarderingsmethode wordt de werkelijke economische waarde zo dicht als mogelijk benaderd, omdat de prijs op basis van vraag en aanbod tot stand komt welke benaderingswijze, zoals hiervoor aangegeven, in de economische discipline wordt voorgestaan. Enige verstoring van de ideale vrije marktomstandigheden moet worden voorkomen bij de totstandkoming van de prijs die op basis van vraag en aanbod wordt bepaald. Daarvoor geldt een aantal voorwaarden voor de toepassing van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen (onderdeel 7.5) en moeten bepaalde prijselementen aan de transactiewaarde worden toegevoegd of daarvan worden uitgesloten (hoofdstuk 11). Dat de prijs die tot stand komt bij vraag en aanbod onder ideale vrije marktomstandigheden de meest geëigende methode is om de werkelijke waarde te benaderen volgt ook uit de uitgangspunten die aan de CVA ten grondslag liggen. De CVA beoogt namelijk een billijk, uniform en neutraal systeem in te voeren dat het gebruik van willekeurige of fictieve douanewaarden uitsluit en heeft de transactiewaarde van de ingevoerde goederen als primaire en preferente waarderingsmethode aangemerkt.

De elementen 'rechtvaardig', 'éénvormig' en 'neutraal' hebben de volgende strekking. Rechtvaardig houdt verband met het non-discriminatiebeginsel en beoogt ongelijke behandeling op basis van herkomst van de goederen te voorkomen. Het heeft voorts tot doel dat de douanewaarde niet als non-tarifaire handelsbelemmering fungeert en schept rechten en verplichtingen voor zowel de douaneautoriteiten (onderdeel 6.3.1) als importeurs (onderdeel 6.3.2). Het streven naar eenvormigheid heeft tot doel dat de douanewaardebepaling ongeacht de douanejurisdictie van invoer voorspelbaar is, hetgeen de eenvoud van het stelsel en de rechtszekerheid van de importeur ten goede komt. In Europees verband moet het marktdistorsie voorkomen. Gelet op voornoemde doelstellingen moeten de WHO-leden hun douanewetgeving consistent en coherent aan de CVA vormgeven en heeft de Europese wetgever al sinds de oprichting van de EEG verdere uniformiteit van de douanewaardebepalingen nagestreefd met de uitvaardiging van diverse verordeningen, waarvan thans de verordeningen toebehorend aan het DWU-wetgevingspakket toepassing vinden (onderdeel 3.3.3.5). De neutraliteit heeft tot doel om handelsbelemmeringen en protectionisme tegen te gaan en moet voorts het gebruik van arbitraire en fictieve waarden als douanewaardes uitsluiten. Voorbeelden van arbitraire en fictieve waarden zijn terug te vinden in documenten die aan de totstandkoming van de CVA ten grondslag liggen en omvatten onder andere de *American Selling Price* (onderdeel 5.3.3.2.1), gefixeerde waardes (onderdeel 5.3.3.2.2), *exporting country's home market prices* (onderdeel 5.3.3.2.3) en minimumwaarden (onderdeel 5.3.3.2.4).

Dat wordt gestreefd om de douanewaardebepalingen te laten aansluiten bij eenvoudige en billijke, met de handelspraktijk verenigbare grondslagen houdt verband met het algehele doel van de CVA, zijnde het bevorderen van de (internationale) handel en economie. Het systeem is eenvoudig en billijk indien het zoveel als mogelijk aansluit bij de commerciële handelsdocumenten en de douaneformaliteiten zo spoedig mogelijk worden afgehandeld. Ten aanzien van het streven naar eenvoud moet een balans worden gevonden met het streven om een nauwkeurig, voorspelbaar systeem te ontwikkelen dat in de regel het douanewaardestelsel complexer maakt. Het billijke karakter volgt voorts uit het streven om oneerlijke concurrentie door onderwaardering van de ingevoerde goederen te voorkomen.

De douanewaardebepalingen gaan uit van een positieve waarde conceptie, waarbij de preferente en primaire douanewaarde methode de transactiewaarde van de ingevoerde goederen betreft. Dit betekent dat wordt aangesloten bij de verkoopprijs die partijen met elkaar afspreken. De werkelijk betaalde of te betalen prijs wordt slechts in bepaalde gevallen verhoogd (onderdeel 11.1). In een verhoging van de werkelijk betaalde of te betalen prijs in het geval de prijs lager is dan de marktprijs in het land van oorsprong is niet voorzien. Voorts hebben douaneautoriteiten niet de bevoegdheid om de werkelijk betaalde of te betalen prijs te verhogen indien de prijs lager is dan de marktprijs in het land van oorsprong. De douaneautoriteiten mogen de transactiewaarde namelijk enkel verwerpen als niet aan de voorwaarden voor toepassing van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen is voldaan (onderdeel 7.5) of indien zij gegronde twijfels hebben of de aangegeven transactiewaarde overeenstemt met het totaal betaalde of te betalen bedrag voor de ingevoerde goederen zelfs nadat zij de aangever in de gelegenheid heeft gesteld om aanvullende informatie aan te leveren. Op die manier wordt voorkomen dat de douanewaardebepalingen worden gebruikt voor het bestrijden van dumping.

12.1.3 Waarderingsmethoden onder het Douane Wetboek van de Unie

12.1.3.1 Inleiding

In dit onderdeel wordt ingegaan op de waarderingsmethoden onder het DWU. Daartoe wordt stilgestaan bij:
- De transactiewaarde als primaire en preferente waarderingsmethode in onderdeel 12.1.3.2 (hoofdstuk 6);
- Inbedding van de douanewaarde bepalingen in het *acquis communautaire* in onderdeel 12.1.3.3 (hoofdstukken 3 en 7);
- De draagwijdte van de douanewaardebepalingen in het DWU-wetgevingspakket volgens het Hof van Justitie in onderdeel 12.1.3.4 (hoofdstuk 7);
- Alternatieve waarderingsmethoden in onderdeel 12.1.3.5 (hoofdstuk 8).

In voornoemde onderdelen worden respectievelijk de deelvragen 7 tot en met 10 beantwoord.

12.1.3.2 De transactiewaarde als primaire en preferente waarderingsmethode

De douanewaarde wordt primair vastgesteld aan de hand van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen. Dit is de werkelijk betaalde of te betalen prijs voor de goederen die worden verkocht voor uitvoer naar het douanegebied van de Europese Unie. Indien geen verkoop plaatsvindt (onderdeel 7.4) of niet aan de voorwaarden voor toepassing van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen is voldaan (onderdeel 7.5), moet de douanewaarde overeenkomstig een alternatieve waarderingsmethode worden vastgesteld (hoofdstuk 8). Tussen de alternatieve waarderingsmethoden geldt een onderlinge subsidiariteitsband (onderdeel 6.2.2), wat inhoudt dat een opvolgende waarderingsmethode alleen toepassing vindt als de daaraan voorafgaande waarderingsmethode geen toepassing vindt. De rechten en verplichtingen van douaneautoriteiten dragen bij aan het streven om zoveel als mogelijk aansluiting te zoeken bij de transactiewaarde van de ingevoerde goederen (onderdeel 6.3). Zo kunnen de douaneautoriteiten bij twijfel of de aangegeven transactiewaarde wel overeenkomt met de werkelijk betaalde of te betalen prijs, de transactiewaarde enkel verwerpen als zij de aangever in de gelegenheid heeft gesteld om aanvullende informatie aan te leveren en de twijfel aansluitend blijft bestaan. Daarnaast kan de transactiewaarde nog steeds als waarderingsmethode toepassing vinden indien de waarde van de ingevoerde goederen op het moment van invoer niet bepaald kan worden indien gebruik wordt gemaakt van een vereenvoudigde aangifte of de forfaitaire waardevaststelling (artikel 73-vergunning, onderdeel 6.4.3). Ook kan door de aangever vooraf zekerheid worden gevraagd in de vorm van inlichtingen (onderdeel 6.4.4) en een BWI (onderdeel 6.4.5) over of de wijze waarop de aangever de transactiewaarde bepaalt in overeenstemming is met de douanewaardebepalingen. Dit verkleint het risico dat de transactiewaarde wordt afgewezen. Daarbij geldt op dit moment dat douaneautoriteiten het marktdeelnemers mijns inziens niet toestaat om een BWI aan te vragen, omdat de Europese Commissie geen gebruik heeft gemaakt van zijn gedelegeerde en uitvoeringbevoegdheden op dit punt (onderdeel 6.4.5).

12.1.3.3 Inbedding van de douanewaarde bepalingen in het acquis communautaire

De CVA-bepalingen zijn in Europeesrechtelijk verband ingebed in het DWU-wetgevingspakket. In Bijlage A van dit onderzoek is opgenomen hoe de bepalingen uit het DWU-wetgevingspakket zijn terug te herleiden naar de CVA-bepalingen. Ook is in kaart gebracht welke CVA-bepalingen thans niet in het DWU-wetgevingspakket zijn ingebed en hoe dit zich verhoudt ten opzichte van de situatie onder het CDW-wetgevingspakket en het Verordening (EEG) nr. 1224/80 en aanverwante verordeningen. De belangrijkste bevindingen zoals besproken in hoofdstuk 3 zijn dat:

- De bepalingen in het DWU-wetgevingspakket in voorkomende gevallen een wettelijke basis in het CVA ontberen wat kan leiden tot rechtsonzekerheid en afbreuk doet aan de rechtvaardigheid dat aan het stelsel ten grondslag ligt en de uniforme toepassing van de douanewaardebepalingen. Ook kan het in voorkomende gevallen leiden tot de vaststelling van arbitraire of fictieve waarde wat in strijd is met de neutraliteit van het stelsel;
- Diverse bepalingen uit de CVA niet hun weerslag hebben gevonden in het DWU-wetgevingspakket;
- Verordening (EEG) nr. 1224/80 de structuur van de CVA nauwgezet volgt en Verordening (EEG) nr. 1224/80 en het CDW-wetgevingspakket de CVA-bepalingen vollediger hebben overgenomen in vergelijking met het DWU.

De tweede hiervoor genoemde bevinding – het ontbreken van equivalente bepalingen van de CVA in het DWU-wetgevingspakket – kan ertoe leiden dat de uniformiteit van het douanewaardestelsel wordt geschaad wat naar mijn mening als onwenselijk moet worden bestempeld. Het geeft marktdeelnemers daarnaast in voorkomende gevallen de mogelijkheid om een rechtstreeks beroep te doen op de CVA-bepalingen (onderdeel 4.3.2).

In hoofdstuk 7 is nader op de inbedding van de CVA-bepalingen in het DWU-wetgevingspakket ingegaan. Daaruit zijn de volgende bevindingen te destilleren. Ten eerste heeft de Europese wetgever gemeend dat het niet langer noodzakelijk is om Decision 4.1 van de Commissie douanewaarde van de WHO in te bedden in het DWU-wetgevingspakket (onderdeel 7.2.3). Mede daardoor is het onder de douanewaardebepalingen van het DWU-wetgevingspakket niet geheel duidelijk in hoeverre de waarde van software in de douanewaarde moet worden begrepen. In tijden van digitalisering waarbij functionaliteiten van stoffelijke zaken in toenemende mate afhankelijk zijn van software, zou het gewenst zijn als de voorwaarden waaronder de waarde van software in de douanewaarde moet worden begrepen nauwgezetter uitgekristalliseerd wordt in het DWU-wetgevingspakket. Ten tweede is het begrip 'verkoop' net als in de CVA niet gedefinieerd. Wel heeft het Hof van Justitie zich in een aantal situaties uitgelaten over de reikwijdte van het begrip, waar zij, net als de Technische commissie douanewaarde van de WDO, blijk geeft voorstander te zijn van een ruime opvatting van het begrip verkoop (onderdeel 7.4.2.3). Ik meen dat voor een verkoop de overdracht van financieel risico echter noodzakelijk is (onderdeel 7.4.2.3.3). In die zin is het begrip verkoop naar mijn inzicht in het *Ioannis Christodoulou e.a. tegen Elliniko Dimosio*-arrest te ver opgerekt (onderdeel 7.4.2.3.2), omdat in die concrete situatie de eigendom en het financiële risico nooit werd overgedragen.

12.1.3.4 De draagwijdte van de bepalingen volgens het Hof van Justitie

Artikel 267 VwEU opent de mogelijkheid en verplicht rechterlijke instanties van de EU-lidstaten in voorkomende gevallen om prejudiciële vragen te stellen aan het Hof van Justitie. De vragen kunnen betrekking hebben op de uitleg of toepassing van Unierechtelijke bepalingen enerzijds en de geldigheid van de Unierechtelijke bepalingen anderzijds. De arresten van het Hof van Justitie gewezen onder Verordening (EEG) nr. 803/68 zijn niet onverkort van toepassing onder het DWU-wetgevingspakket. Dat houdt verband met het feit dat de douanewaardebepalingen in Verordening (EEG) nr. 803/68 gebaseerd waren op de BWD waarin uit werd gegaan van de theoretische waarde conceptie. De douanewaarde werd vastgesteld op basis van de normale waarde van de ingevoerde goederen in plaats van de werkelijk betaalde of te betalen prijs. De arresten van het Hof van Justitie zoals gewezen onder Verordening (EEG) nr. 1224/80 en aanverwante verordeningen alsmede het CDW-wetgevingspakket zijn voor het overgrote deel nog toepasbaar, omdat voornoemde verordening net als het DWU-wetgevingspakket gebaseerd zijn op de CVA waarin wordt uitgegaan van de positieve waarde conceptie waarbij als uitgangspunt geldt dat de douanewaarde wordt vastgesteld aan de hand van de werkelijk betaalde of te betalen prijs. Een uitzondering daarop vormt het *X BV tegen Staatssecretaris van Financiën*-arrest, voor zover daarin is bepaald dat de termijn van één jaar waarbinnen het verzoek om teruggaaf of kwijtschelding na aanvaarding van de invoeraangifte ingediend moet worden ongeldig is (onderdeel 7.2.4). De 'ongeldigheidsverklaring' van artikel 145, lid 3, TCDW werkt niet automatisch door naar artikel 132, onderdeel c, UDWU waar thans onder het DWU-wetgevingspakket de éénjaarstermijn is opgenomen. Indien het Hof van Justitie daarom verzocht zou worden, moet artikel 132, onderdeel c, UDWU echter naar mijn mening ongeldig worden verklaard om dezelfde redenen die het Hof van Justitie heeft aangevoerd in het *X BV tegen Staatssecretaris van Financiën*-arrest (onderdeel 7.2.4.3.4).

12.1.3.5 Alternatieve waarderingsmethoden

Indien aan de invoer van goederen in het douanegebied van de Europese Unie geen transactie ten grondslag ligt of niet aan de voorwaarden van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen wordt voldaan, moet de douanewaarde op basis van een alternatieve waarderingsmethode worden vastgesteld. De alternatieve waarderingsmethoden zijn vastgesteld in artikel 74 DWU. Het gaat om de volgende methoden:

- De transactiewaarde van identieke goederen;
- De transactiewaarde van soortgelijke goederen;
- Aftrekmethode;
- Methode van de berekende waarde;
- *Fall-back* methode.

De alternatieve waarderingsmethoden vormen elk een substituut om de economische waarde van het goed op het tijdstip van invoer te bepalen als de transactiewaarde van de ingevoerde goederen geen toepassing vindt. Zij worden in een strikt hiërarchische volgorde vastgesteld en zijn op ondergeschikte wijze met elkaar verbonden. Bijgevolg dienen zij opeenvolgend toegepast te worden. Hiervoor geldt als uitzondering dat op verzoek van de aangever de toepassing van de aftrekmethode en de methode van de

berekende waarde mag worden omgekeerd, omdat dit de eenvoud van het stelsel lijkt te waarborgen (onderdeel 6.2.2).

Hoe verder wordt afgedaald in de hiërarchie, hoe meer de vastgestelde douanewaarde kan afwijken van de werkelijke economische waarde van de ingevoerde goederen. Derhalve zal zoveel als mogelijk moeten worden aangesloten bij de wijze waarop de transactiewaarde van de ingevoerde goederen wordt bepaald, omdat aan de hand van die preferente en primaire methode de werkelijke economische waarde zo goed mogelijk wordt benaderd en dit zorgt voor een neutraler systeem waarbij de vaststelling van arbitraire en fictieve waardes wordt voorkomen.

12.1.4 De vaststelling van de douanewaarde in een globaliserende wereld

12.1.4.1 Inleiding

In dit onderzoek is de wijze waarop de douanewaarde in een globaliserende wereld wordt vastgesteld onderzocht. In het bijzonder is stilgestaan bij de druk die op de toepassing van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen is ontstaan door toegenomen en intensievere handelsrelaties gebaseerd op een *inter-firm* principe, de internationalisering van ondernemingen en productieprocessen en het feit dat de waarde van goederen in toenemende mate bepaald wordt aan de hand van immateriële rechten zoals royaltyrechten. Tegen de achtergrond van deze wereldwijde ontwikkelingen is daaropvolgend ingegaan op de:
- De transactiewaarde van ingevoerde goederen bij opeenvolgende verkopen (hoofdstuk 9);
- De transactiewaarde van ingevoerde goederen bij intragroepstransacties (hoofdstuk 10);
- De elementen van de transactiewaarde van ingevoerde goederen (hoofdstuk 11).

Op elke van voornoemde punten wordt hierna nader ingegaan in respectievelijk de onderdelen 12.1.4.2, 12.1.4.3 en 12.1.4.4. Daarbij zullen respectievelijk de deelvragen 11, 12 en 13 worden beantwoord.

12.1.4.2 Transactiewaarde van ingevoerde goederen bij opeenvolgende verkopen

Indien opeenvolgende verkopen plaatsvinden voordat de goederen fysiek het douanegebied van het land van invoer bereiken, moet worden bepaald op basis van welke verkooptransactie de douanewaarde wordt vastgesteld. Daarbij kan onderscheid worden gemaakt tussen het *first-sale* en *last-sale* principe (onderdeel 9.2). Bij de toepassing van het *first-sale* principe mag de douanewaarde bij een eerste of eerdere verkoop plaatsvinden zolang de verkooptransactie kwalificeert als verkoop voor uitvoer. Onder toepassing van het *last-sale* principe wordt de laatste verkoop in aanmerking genomen om de douanewaarde te bepalen. Onder het DWU wordt aangesloten bij de laatste verkoop voor uitvoer ex artikel 128, lid 1, UDWU.

Het *last-sale* principe in artikel 128, lid 1, UDWU brengt met zich dat voor het bepalen van de douanewaarde wordt aangesloten bij de verkoop die onmiddellijk voordat de goederen het douanegebied zijn binnengebracht plaatsvindt (onderdeel 9.4.2). De draagwijdte van het begrip verkoop voor uitvoer is hierbij van belang. Zoals ook in onderdeel 12.1.3.4 aangegeven moet er naar mijn mening ten minste financieel risico over zijn gegaan om

te kunnen spreken van een verkoop voor uitvoer. Daarom zijn naar mijn mening (bijzondere vormen van) verkooporders in de regel niet aan te merken als verkoop voor uitvoer (onderdeel 9.4.5). Indien geen verkoop voor uitvoer plaatsvindt, moet de douanewaarde overeenkomstig een alternatieve waarderingsmethode worden vastgesteld. De situatie zoals beschreven in artikel 128, lid 2, UDWU vormt daarop een uitzondering. Als goederen niet worden verkocht voor uitvoer, maar bij aankomst in het douanegebied in tijdelijke opslag of onder een bijzondere regeling[1] worden geplaatst, kan de douanewaarde nog steeds worden bepaald op basis van de transactiewaarde (onderdeel 9.4.3). De transactiewaarde wordt dan vastgesteld aan de hand van de verkoop die plaatsvindt terwijl de goederen zich in tijdelijke opslag of onder een bijzondere regeling bevinden. Als er meer dan één verkoop plaatsvindt, zou het marktdeelnemers omwille van de eenvoud van het douanewaardesysteem vrij moeten staan om een keuze te maken tussen de verkopen. De Europese Commissie heeft in de *Guidance on Customs Valuation* van 17 september 2020 echter aansluiting gezocht bij de verkoop die zo dicht mogelijk bij fysieke binnenkomst van het te waarderen goed ligt.

De Europese Commissie heeft ten tijde van het toepasselijk worden van het DWU-wetgevingspakket een *Guidance on Customs Valuation* uitgevaardigd. Daarin is het concept *domestic sale* geïntroduceerd (onderdeel 9.4.4). Dit concept houdt in dat een verkoop tussen een koper en een verkoper die in de Europese Unie zijn gevestigd niet kwalificeert als verkoop voor uitvoer. Deze zienswijze verhoudt zich niet met arresten van het Hof van Justitie en ontbeert een juridische inbedding in het DWU-wetgevingspakket. Het is om die reden dat het concept *domestic sale* inmiddels is afgeschaft met de komst van de herziene versie van het *Guidance document on customs valuation*.

Hoewel in het DWU-wetgevingspakket is gekozen om aansluiting te zoeken bij het *last*-sale principe, wordt in de CVA niet expliciet aangegeven of voor de vaststelling van de transactiewaarde van ingevoerde goederen bij opeenvolgende verkopen aangesloten moet worden bij het *first-sale* of *last-sale* principe. Daarom moet aan de elementen van het toetsingskader worden getoetst of het *first-sale* of *last-sale* principe prevaleert. Hieruit volgt dat zowel het *first-sale* als *last-sale* principe zich op bepaalde punten niet verhouden met de uitgangspunten van de CVA. In dat kader lijkt het *last-sale* principe in bepaalde gevallen een non-tarifaire belemmering op te kunnen werpen als de importeur niet over de benodigde administratieve gegevens beschikt, omdat hij niet als koper of verkoper bij de *last-sale* is betrokken. De toepassing van het *first-sale* principe kan er echter toe leiden dat de transactiewaarde niet gelijk is aan de werkelijke waarde van de ingevoerde goederen, omdat bepaalde bijtelelementen niet in aanmerking worden genomen (punt 2 in de onderdelen 9.6.2 en 9.6.4). Deze afbreuk aan de uitgangspunten van de CVA lijkt zwaarder te wegen dan de eventuele administratieve lastenverzwaring die het *last-sale* principe met zich brengt. Daarom lijkt een lichte voorkeur uit te gaan naar de toepassing van het *last-sale* principe boven het *first-sale* principe. Dit komt tegelijk de uniformiteit ten goede nu, ten gevolge van de publicatie van Commentary 22.1, nagenoeg alle WHO-landen een *last-sale* principe toepassen.

1 Een bijzondere regeling niet zijnde de regeling intern douanevervoer, bijzondere bestemming of passieve veredeling.

Hoewel in navolging van voornoemde interpretatie van de CVA in het DWU-wetgevingspakket eveneens wordt aangesloten bij het *last-sale* principe, is de wijze waarop het *last-sale* principe is ingebed juridisch onhoudbaar. De reden daartoe is dat naar mijn mening de Europese Commissie haar uitvoeringsbevoegdheden heeft overschreden (onderdeel 9.4.6.6). Daarom behoeven de bepalingen in het DWU-wetgevingspakket aanpassing en beveel ik de introductie van het 'koper in EU'-concept aan (onderdelen 9.7.3). In onderdeel 12.2.2 wordt nader ingegaan op deze aanbeveling.

12.1.4.3 Transactiewaarde van ingevoerde goederen bij intragroepstransacties

In beginsel wordt de douanewaarde vastgesteld aan de hand van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen. Aan de toepassing van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen zijn een aantal voorwaarden verbonden. Een van de voorwaarden houdt in dat indien een prijs tot stand komt tussen verbonden partijen (onderdeel 7.5.5.2), deze enkel als transactiewaarde mag worden gebruikt indien de prijs niet door de verbondenheid is beïnvloed (onderdeel 7.5.5). Als twijfels bestaan over of de prijs door de verbondenheid is beïnvloed, stellen de douaneautoriteiten de aangever in de gelegenheid om informatie te overleggen. De aangever toont ten genoegen van de douaneautoriteiten aan dat geen sprake is van prijsbeïnvloeding als zulks volgt uit een onderzoek naar de omstandigheden van de verkoop (onderdeel 7.5.5.3) of als hij aantoont dat de aangegeven transactiewaarde een van de testwaarden zeer dicht benaderd (onderdeel 7.5.5.4). Door de stringente voorwaarden die aan de testwaarden worden gesteld, zijn deze in de praktijk vaak niet voorhanden, waardoor het onderzoek naar de omstandigheden van de verkoop overblijft als methode om aan te tonen dat de prijs niet door de verbondenheid is beïnvloed.

In het kader van het onderzoek naar de omstandigheden van de verkoop is niet vast omkaderd welke informatie aangeleverd moet worden om de twijfels over of de verbondenheid invloed heeft gehad op de aangegeven transactiewaarde weg te nemen. Uit punt 3 van de Aantekening bij artikel 1, lid 2, CVA volgt wel dat uit deze informatie moet blijken op welke wijze de koper en de verkoper hun handelsbetrekkingen georganiseerd hebben en op welke wijze de desbetreffende prijs tot stand is gekomen. In dezelfde aantekening worden een drietal omstandigheden genoemd waarbij mag worden aangenomen dat geen sprake is prijsbeïnvloeding (onderdeel 7.5.5.3).

Voor de invulling van het onderzoek naar de omstandigheden van de verkoop c.q. ter beantwoording van voornoemde vragen, wordt in de praktijk in de regel gebruik gemaakt van verrekenprijsdocumentatie. In verrekenprijsdocumentatie wordt uiteengezet op welke wijze zakelijke prijzen tot stand komen bij transacties tussen gelieerde partijen om de eerlijke verdeling van winsten ten behoeve van de winstbelasting te garanderen. Zowel bij de vaststelling van interne verrekenprijzen alsook bij de transactiewaarde bij verbonden partijen is het doel om een prijs vast te stellen die ook vastgesteld zou zijn tussen twee onafhankelijke derden. De vaststelling van interne verrekenprijzen en de vaststelling van de douanewaarde verschillen echter. Zij hebben namelijk een andere achtergrond (onderdeel 10.3.3), de aangelegde vergelijkingsanalyse en gebruikte prijsmethoden verschillen (onderdelen 10.3.4 en 10.3.6), interne verrekenprijzen kunnen op geaggregeerd niveau worden vastgesteld waar transactiewaarden op transactie- en productniveau worden

vastgesteld (onderdeel 10.3.5) en er wordt verschillend omgesprongen met prijsaanpassingen (onderdeel 10.3.7). De verschillen zijn in de praktijk in toenemende mate overbrugbaar, met name omdat technologische ontwikkelingen marktdeelnemers in staat stelt om interne verrekenprijzen op product- en transactieniveau vast te stellen (onderdeel 10.3.9).

Ondanks deze verschillen is het wenselijk, gelet op het toetsingskader, om de vaststelling van interne verrekenprijzen en de transactiewaarde zoveel als mogelijk op elkaar te laten aansluiten (onderdeel 10.2.2). Er ligt immers aan de vaststelling van interne verrekenprijzen en de douanewaarde een zakelijkheidstoets ten grondslag. Daarnaast verkleint de eliminatie van verschillen het risico op de vaststelling van arbitraire en fictieve waarden, waarmee de neutraliteit van het stelsel wordt geborgd. Een nadere afstemming vergroot daarnaast de eenvoud van de vaststelling van interne verrekenprijzen en de douanewaarde. Ook zou een en ander aansluiten bij bestaande handelspraktijken waarbij marktdeelnemers reeds gebruikmaken van verrekenprijsdocumentatie om aan te tonen dat de gebruikte transactiewaarde niet is beïnvloed door de verbondenheid van partijen. Tot slot verkleint afstemming de kans dat douaneautoriteiten achteraf de aangegeven transactiewaarde in twijfel trekken en overgaan tot navordering en oplegging van eventuele sancties. Dat maakt dat afstemming ook leidt tot een rechtvaardiger systeem. De nadere afstemming brengt naar mijn mening ook met zich dat interne verrekenprijsaanpassingen in aanmerking genomen moeten worden voor het definitief vaststellen van de douanewaarde, omdat daarmee wordt gewaarborgd dat de transactiewaarde de economische waarde van de ingevoerde goederen reflecteert. Een en ander onder voorwaarden dat de interne verrekenprijsaanpassing betrekking heeft op de ingevoerde goederen, invloed heeft op de werkelijk betaalde of te betalen prijs en de aanpassing binnen de verjaringstermijn plaatsvindt (onderdeel 10.3.7.5).

Zowel in internationaal als Europeesrechtelijk verband zijn er geen bindende bepalingen opgenomen waaruit volgt in hoeverre verrekenprijsdocumentatie gebruikt kan worden om aan te tonen dat geen sprake is van prijsbeïnvloeding en op welke wijze moet worden omgegaan met interne verrekenprijsaanpassingen voor het definitief vaststellen van de douanewaarde. Diverse juridisch niet-bindende instrumenten van de Technische commissie douanewaarde van de WDO geven echter richting in hoeverre verrekenprijsdocumentatie gebruikt kan worden. Zo volgt uit de publicatie van Commentary 23.1[2], het rapport *Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing*[3] en Case Study 14.1[4] dat verrekenprijsanalyses, ook wanneer zij gebaseerd zijn op een transactionele winstmethode, waardevol kunnen zijn voor het bepalen of sprake is van prijsbeïnvloeding (onderdeel 10.4.2.3). Daarnaast wordt in de *Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing* aangegeven dat het wettelijk kader van de CVA voorzieningen biedt om interne verrekenprijsaanpassingen in aanmerking te nemen voor het definitief vaststellen van de douanewaarde (onderdeel 10.4.2.4). Er wordt echter geen definitief oordeel gegeven over of en wanneer interne verrekenprijsaanpassingen in

2 Commentary 23.1. Examination of the expression “circumstances surrounding the sale” under Article 1.2 (a) in relation to the use of transfer pricing studies. (Adopted, 31st Session, 29 October 2010, VT0774E1c).

3 *WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing* (24 juni 2015, geüpdatet in 2018).

4 Case study 14.1. Use of transfer pricing documentation when examining related party transactions under Article 1.2 (a) of the Agreement. (Adopted, 42 Session, 22 April 2016 VT0920E1c).

aanmerking genomen moeten worden. In Canada, de Verenigde Staten en Zuid-Korea is beleid vastgesteld en/of zijn wettelijke bepalingen geformuleerd waaruit volgt wanneer en op welke wijze interne verrekenprijs(aanpassingen) in aanmerking genomen kunnen c.q. moeten worden voor het definitief vaststellen van de douanewaarde (onderdeel 10.4.3). In de Europese Unie is geen beleid of wettelijke bepaling in het DWU-wetgevingspakket opgenomen waaruit volgt op welke wijze interne verrekenprijs(aanpassingen) in aanmerking genomen moeten worden voor het definitief vaststellen van de douanewaarde. Er zijn hierover wel enkele arresten door het Hof van Justitie gewezen onder Verordening (EEG) nr. 803/68, maar die lijken thans niet meer toepasbaar, omdat de douanewaarde onder voornoemde verordening werd vastgesteld op basis van de theoretische waarde conceptie in plaats van de positieve waarde conceptie (onderdeel 10.5.3.2). Daarnaast zijn er nog een aantal nationale rechtszaken over dit onderwerp gewezen, waaruit volgt dat rechterlijke instanties in verschillende EU-lidstaten er elk een andere opvatting op nahouden (onderdeel 10.5.3.3). In december 2017 heeft het Hof van Justitie arrest gewezen in de inmiddels beruchte zaak *Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH tegen Hauptzollamt München* (onderdeel 10.5.3.4).[5] Het Hof van Justitie heeft in voornoemde zaak geoordeeld dat de douanewaarde niet kan worden gebaseerd op een overeengekomen transactiewaarde die bestaat uit deels een aanvankelijk in rekening gebracht en aangegeven bedrag en deels een forfaitaire correctie daarop na afloop van het afrekeningstijdvak, zonder dat het mogelijk is te weten of aan het einde van het afrekeningstijdvak deze correctie naar boven of naar beneden zal plaatsvinden (onderdeel 10.5.3.4.2). Het arrest kan op verschillende manieren gelezen worden (onderdelen 10.5.3.4.3, 10.5.3.4.4 en 10.5.3.4.5) en lijkt nog ruimte te bieden om interne verrekenprijsdocumentatie te gebruiken om aan te tonen dat geen sprake is van prijsbeïnvloeding. Het retroactief in aanmerking nemen van interne verrekenprijsaanpassingen voor het definitief vaststellen van de douanewaarde nadat een normale invoeraangifte is ingediend lijkt echter niet mogelijk, omdat daarvoor de wettelijke grondslag ontbreekt (onderdeel 10.5.4.2).

Het DWU-wetgevingspakket lijkt, wanneer een normale invoeraangifte wordt ingediend, thans niet de mogelijkheid te bieden om retroactieve interne verrekenprijsaanpassingen in aanmerking te nemen (onderdeel 10.5.4.2). Dit kan wel wanneer een vereenvoudigde aangifte wordt ingediend, hoewel beleid omtrent het in aanmerking nemen van retroactieve interne verrekenprijsaanpassingen thans ontbreekt (onderdeel 10.5.4.3). Een andere vereenvoudiging, de forfaitaire waarde vaststelling (artikel 73-vergunning), kan worden gebruikt als de werkelijk betaalde of te betalen prijs of de prijselementen zoals genoemd in de artikelen 71 en 72 DWU niet meetbaar zijn. Een artikel 73-vergunning lijkt echter slechts in zeer uitzonderlijke gevallen toepassing te kunnen vinden in het geval de douanewaarde op grond van interne verrekenprijzen tot stand komt (onderdeel 10.5.4.4). Tot slot biedt het DWU-wetgevingspakket met de BWI (onderdeel 10.5.4.5) een voorziening om vooraf zekerheid te krijgen over op welke wijze de transactiewaarde op basis van interne verrekenprijzen vastgesteld kan worden. Daarvoor lijkt het noodzakelijk dat eerst nadere bepalingen in de GDWU en UDWU worden opgenomen, omdat dat thans lijkt te verhinderen dat lokale douaneautoriteiten in EU-lidstaten overgaan tot afgifte van een

5 HvJ EU 20 december 2017, nr. C-529/16 (Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH tegen Hauptzollamt München), ECLI:EU:C:2017:984.

BWI. In onderdeel 12.2.3 worden de aanbevelingen geformuleerd om de vaststelling van prijzen bij intragroepstransacties vanuit een douanewaarde en verrekenprijsperspectief nader op elkaar af te stemmen.

12.1.4.4 Elementen van de transactiewaarde van ingevoerde goederen

Voor het bepalen van de transactiewaarde geldt een gesloten stelsel. Daarmee wordt bedoeld dat de transactiewaarde aan de hand van de werkelijk betaalde of te betalen prijs wordt vastgesteld en dat andere prijselementen alleen in aanmerking of in aftrek moeten respectievelijk mogen worden genomen voor het vaststellen van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen als daar wettelijk in is voorzien. Onder het DWU-wetgevingspakket zijn de prijselementen die onder voorwaarden in aanmerking genomen moeten worden opgenomen in artikel 71 DWU. Dit betreffen de volgende prijselementen:
- Commissies en courtages, met uitzondering van inkoopcommissies (onderdeel 11.2);
- Kosten van het verpakken (onderdeel 11.3);
- Toeleveringen aan de verkoper ('*assists*') (onderdeel 11.4);
- Royalty's en licentierechten (onderdeel 11.5);
- Opbrengst uit latere opbrengst (onderdeel 11.6);
- Kosten van vervoer en verzekering (onderdeel 11.7).

De prijselementen die in aftrek mogen worden gebracht staan opgenomen in artikel 72 DWU en zijn:
- Kosten van het vervoer binnen het douanegebied van de Europese Unie (onderdeel 11.8.3);
- Kosten van constructiewerkzaamheden, installatie, montage, onderhoud of technische bijstand (onderdeel 11.8.4);
- Te betalen rente (onderdeel 11.8.5);
- De kosten ter verkrijging van het recht tot verveelvoudiging (onderdeel 11.8.6);
- Inkoopcommissies (onderdeel 11.8.7);
- Rechten en heffingen van het land van invoer (onderdeel 11.8.8);
- Verkrijging rechten tot distributie of wederverkoop (onderdeel 11.8.9).

De prijselementen kennen elk hun eigen toepassingsgebied en er bestaat geen overlap tussen de prijselementen. Daarmee wordt bedoeld dat wanneer een betaling binnen bijvoorbeeld het concept royalty's en licentierechten valt, maar niet aan de voorwaarden voor 'bijtelling' wordt voldaan, de betaling niet onder een van de andere prijselementen in aanmerking genomen kan worden. Hoewel er geen overlap tussen de prijselementen bestaat, zijn de prijselementen in de praktijk dikwijls lastig te onderscheiden. Om de reikwijdte van de prijselementen nauwgezet te bepalen, zijn bepaalde prijselementen in hoofdstuk 11 *in pari materia* (in onderlinge samenhang) besproken. Hieruit kwam naar voren dat de bepalingen uit het CDW- en/of DWU-wetgevingspakket de reikwijdte van de prijselementen in voorkomende gevallen te ruim of beperkt beschrijven en/of dat de bepalingen door het Hof van Justitie te ruim of beperkt worden geïnterpreteerd, met als gevolg dat bepaalde prijselementen onterecht worden belast of onterecht niet in de heffing worden betrokken. Ook is het, voornamelijk ten aanzien van immateriële goederen, de vraag onder welk prijselement zij geschaard moeten worden. Dat doet afbreuk aan de rechtvaardigheid van het douanewaardestelsel dat met zich brengt dat

douanewaardebepalingen zorgvuldig geformuleerd moeten zijn. Douaneautoriteiten en importeurs moet het duidelijk zijn onder welke voorwaarden prijselementen wel of niet in aanmerking moeten worden genomen of uitgesloten moeten worden voor het bepalen van de douanewaarde. In hoofdstuk 11 is naar voren gekomen dat dat niet altijd duidelijk is, wat spanning oplevert met het toetsingskader. Door middel van een integrale bespreking van alle prijselementen aan de hand van de wettelijke bepalingen, instrumenten van de Douane Expertgroep (afdeling douanewaarde) en de Technische commissie douanewaarde van de WDO alsmede de nodige voorbeelden is inzicht gegeven in de wijze waarop de voorwaarden voor het in aanmerking nemen van de elementen van de transactiewaarde moeten worden geïnterpreteerd in tijden van economische globalisatie.

In dat kader kan worden gewezen op de volgende, voornaamste bevindingen:

- Het Hof van Justitie heeft in het *The Shirtmakers BV tegen Staatssecretaris van Financiën*-arrest geoordeeld dat 'kosten van vervoer' ook omvat de winstopslag die een expediteur berekend voor het regelen van het vervoer (onderdeel 11.2.3.3.2). Ik meen dat de werkingssfeer van inkoopcommissies en de neutraliteit van het douanewaardestelsel daarmee wordt aangetast, omdat indien de koper het vervoer zelf zou regelen enkel de daadwerkelijke vervoerskosten belast zouden zijn en niet de winstopslag.
- Uit het *BMW Bayerische Motorenwerke AG tegen Hauptzollamt München*-arrest volgt dat de ontwikkelingskosten van software zowel onder artikel 71, lid 1, onderdeel b, ten eerste als ten vierde, DWU kunnen worden geschaard (onderdeel 11.4.3.6.4). Met het oog op de neutraliteit van het douanewaardestelsel lijkt mij dat een wenselijk uitkomst. Immers, indien de software niet in aanmerking wordt genomen, ontstaat er een ongelijk speelveld met de situatie waarbij een goed wordt betrokken waarop software is belichaamd dat niet door de koper gratis of tegen verminderde prijs ter beschikking is gesteld (onderdeel 11.4.3.2.1).[6] Indien de wens bestaat om software als toelevering in de zin van artikel 71, lid 1, onderdeel b, ten eerste, DWU onbelast te laten, dan zou de bijzondere regeling passieve veredeling daartoe moeten worden verruimd (onderdeel 11.4.3.9).
- Bij immateriële goederen bestaat de vraag of zij, indien aan de overige voorwaarden ten aanzien van het in aanmerking nemen van toeleveringen is voldaan, kunnen worden geschaard onder de eerste, tweede of vierde categorie toeleveringen. Onder de eerste categorie kunnen immateriële goederen worden geschaard die aan te merken zijn als bestanddeel dat in de ingevoerde goederen wordt verwerkt voor het functioneren daarvan (onderdeel 11.4.3.6.2). Immateriële goederen worden als tweede categorie toelevering aangemerkt indien de immateriële goederen zijn gebruikt voor de vervaardiging van het voorwerp dat voor de productie van de ingevoerde goederen wordt gebruikt of wanneer de immateriële goederen digitaal ter beschikking worden gesteld door de koper aan de fabrikant en daaropvolgend worden geprint (met een 3D printer) om te worden gebruikt als voorwerp voor de productie van de ingevoerde goederen (onderdeel 11.4.3.7). Immateriële goederen worden als vierde categorie toelevering aangemerkt indien het intellectuele goederen betreft die met het oog op

6 Ik bedoel hierbij op software die in een goed is belichaamd en niet op software die is opgenomen op een gegevensdrager. In dat laatste geval wordt de software niet in de douanewaarde betrokken, zie Decision 4.1. Valuation of carrier media bearing software for data processing equipment. (Adopted, 10th meeting, 24 September 1984) en onderdeel 7.2.2.

de productie van de goederen ter beschikking worden gesteld en daarvoor noodzakelijk zijn (onderdeel 11.4.3.5.2).

- Intellectuele toeleveringen (artikel 71, lid 1, onderdeel b, ten vierde, DWU) en royalty's en licentierechten (artikel 71, lid 1, onderdeel c, DWU) hebben elk hun eigen reikwijdte en wordt niet bepaald door de naam die partijen aan een betaling geven (onderdeel 11.4.3.8). Bij royalty's en licentierechten gaat het om de 'beleving' die de economische waarde van een ingevoerd goed doet vermeerderen, waar het bij een toelevering gaat om kosten die verband houden met de ontwikkeling van (im)materiële goederen die benodigd zijn voor de totstandkoming van de ingevoerde goederen. Het onderscheid zoals gemaakt in de OESO-richtlijnen tussen *trade intangibles* (intellectuele toelevering) en *marketing intangibles* (royalty's en licentierechten) kan daarbij nuttig en bruikbaar zijn.
- Het begrip royalty's en licentierechten is te ruim gedefinieerd onder het CDW (artikel 157, lid 1, TCDW), omdat daar ook toeleveringen en het recht tot distributie en wederverkoop onder wordt verstaan (onderdeel 11.5.3.2). Daarmee is het strijdig met de basisverordening (lees: het CDW) en moet dit artikel, wanneer het Hof van Justitie daarnaar wordt gevraagd, ongeldig worden verklaard.
- De invulling van de conditie dat de royalty's of licentierechten betaald moeten worden als voorwaarde van de verkoop bij betalingen aan een derde-licentiegever zoals neergelegd in artikel 136, lid 4, onderdeel c, UDWU betreft geen '*catch-all*-bepaling', maar moet zo worden uitgelegd dat nagegaan wordt of het de koper vrijstaat om de goederen aan te kopen zonder een betaling te verrichten voor royalty's of licentierechten op basis van voornamelijk een *contractual approach* (onderdeel 11.5.6.3.2). Indien het antwoord ontkennend luidt, zal de betaling in aanmerking genomen moeten worden.
- Het beantwoordt aan de gebruiken in de handelspraktijk om leveringsvoorwaarden (Incoterms) als aanwijzing te gebruiken voor de vraag in hoeverre kosten van vervoer en verzekering in de werkelijk betaalde of te betalen prijs moeten worden opgenomen (onderdeel 11.7.4). Dat laat onverlet dat, ter voorkoming dat de douanewaarde wordt vastgesteld op basis van arbitraire of fictieve waardes, de daadwerkelijke vervoerskosten tot aan het douanegebied van de Europese Unie in de douanewaarde moeten worden begrepen.
- Indien de 'aftrekposten' van artikel 72 DWU niet in de werkelijk betaalde of te betalen prijs zijn opgenomen hoeven zij niet separaat op de aangifte voor de douanewaarde opgenomen te worden als zij zelf de kosten in haar administratie bijhoudt (onderdeel 11.8.1). Dit draagt bij aan de eenvoud van het systeem, omdat het de administratieve lasten van de aangever verlicht. Voor zover de prijselementen die voor aftrek onder artikel 72 DWU in aanmerking komen liggen besloten in de werkelijk betaalde of te betalen prijs, moeten zij kunnen worden onderscheiden op basis van objectieve en meetbare gegevens om van de douanewaarde te kunnen worden uitgesloten. Een en ander draagt bij aan het principe dat de douanewaarde niet vastgesteld mag worden op basis van fictieve of arbitraire waardes.
- Een betaling voor het recht tot distributie of wederverkoop wordt in aanmerking genomen als anders afbreuk wordt gedaan aan artikel 71, lid 1, onderdeel c, DWU (royalty's en licentierechten) of indien de betaling heeft plaatsgevonden als voorwaarde van de verkoop (onderdeel 11.8.9.1). In het kader van dat laatste moet onderscheid worden gemaakt tussen het recht tot distributie en wederverkoop enerzijds en het alleenrecht

tot distributie en wederverkoop anderzijds (onderdeel 11.8.9.2). In het eerste geval zal het recht tot distributie en wederverkoop in de goederen zijn belichaamd en in het tweede geval fungeert het als aanvullend recht. Daardoor zal in het eerste geval sneller sprake zijn van een voorwaarde voor verkoop dan in het tweede geval. Bij de invulling van de voorwaarde dat de betalingen als voorwaarde van de verkoop moeten hebben plaatsgevonden, geldt dat in beide gevallen het recht betrekking moet hebben op de ingevoerde goederen (onderdeel 11.8.9.4). Daarbij geldt dat wanneer de betaling niet wordt berekend op basis van de verkoopprijs van de ingevoerde goederen, dit een aanwijzing vormt dat de rechten geen betrekking hebben op de ingevoerde goederen.

12.1.5 Algehele reflectie op de onderzoeksvraag

In dit onderzoek is ingegaan op de vraag in hoeverre de douanewaarde van ingevoerde goederen in de Europese Unie, in het huidige tijdsgewricht en gelet op de doelstelling die aan het stelsel ter bepaling van de douanewaarde ten grondslag ligt, op basis van de transactiewaarde van goederen kan worden vastgesteld. Met dit onderzoek heb ik aangetoond dat de wijze waarop de douanewaarde wordt bepaald zich niet altijd verhoudt met de elementen uit het toetsingskader. Zo werken de bepalingen in het DWU-wetgevingspakket niet altijd rechtvaardig, éénvormig en neutraal uit. In dat kader kan bijvoorbeeld worden gewezen op de onzorgvuldige en daarmee onrechtvaardige formulering van artikel 128 UDWU waaruit het in de Europese Unie toegepaste *last-sale* principe volgt (onderdeel 9.4). Het *last-sale* principe kan er in voorkomende gevallen bijvoorbeeld toe strekken dat de importeur niet bij de verkooptransactie is betrokken op basis waarvan de douanewaarde wordt bepaald. Het niet voorhanden hebben van de aan de transactie ten grondslag liggende stukken kan er in dat geval (onbedoeld) toe leiden dat de douanewaarde op basis van een alternatieve waarderingsmethode moet worden vastgesteld (onderdeel 9.4.2). Dit schaadt daarmee ook de eenvoud van het systeem. Ook artikel 136, lid 4, onderdeel c, UDWU is naar mijn mening onzorgvuldig geformuleerd. Qua bewoordingen lijkt deze bepaling namelijk een '*catch-all*' bepaling te omvatten voor het in aanmerking nemen van betalingen voor royalty's en licentierechten aan derde-licentiegevers, terwijl dit – aldus onder andere de Europese Commissie in de *Guidance document on customs valuation* – niet de bedoeling lijkt te zijn (onderdeel 11.5.6.3.2). De bepaling is daarmee onrechtvaardig en kan – weliswaar onbedoeld – de vaststelling van te hoge en daarmee arbitraire of fictieve douanewaardes tot gevolg hebben. De éénvormigheid van de douanewaardebepalingen in het DWU-wetgevingspakket staat ook onder druk (lees: de uniforme toepassing van de douanewaardebepalingen in het DWU-wetgevingspakket door de EU-lidstaten). Exemplarisch is de wijze hoe de verschillende EU-lidstaten omspringen met het vraagstuk in hoeverre interne verrekenprij(s)(zen)(aanpassingen) in aanmerking kunnen worden genomen voor het (definitief) vaststellen van de douanewaarde (onderdeel 10.5.3). Daarnaast wordt de neutraliteit van het stelsel in het DWU-wetgevingspakket niet altijd gewaarborgd. Zo vertoont de werkingssfeer van de prijselementen van de transactiewaarde in voorkomende gevallen overlap, terwijl naar mijn mening elk prijselement zijn eigen reikwijdte heeft en voor elk prijselement een eigen set aan voorwaarden geldt waaronder zij in aanmerking genomen moeten worden. In dat kader kan onder andere worden gewezen op inkoopcommissies, die in voorkomende gevallen, naar mijn mening onterecht, onder vervoerskosten worden geschaard (onderdeel 11.2.3.3.2). De neutraliteit van het stelsel wordt naar mijn mening ook

geschaad doordat interne verrekenprijzen niet standaard in aanmerking worden genomen indien de transactie op basis van een intragroepstransactie tot stand komt. Dit werkt de vaststelling van arbitraire en fictieve waardes in de hand (onderdeel 10.2.2). Ik heb geen aanwijzingen gevonden waaruit volgt dat de douanewaarde in het DWU-wetgevingspakket op enige wijze wordt ingezet als middel ter bestrijding van dumping. Met dit onderzoek is kortom aangetoond dat de transactiewaarde van de ingevoerde goederen als methode om de douanewaarde te bepalen onder druk is komen te staan ten gevolge van economische globalisering en dat dit in het bijzonder consequenties heeft voor de bepaling van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen bij opeenvolgende verkopen (hoofdstuk 9), bij intragroepstransacties (hoofdstuk 10) en voor het vaststellen van de elementen van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen (hoofdstuk 11). Om de druk te verlichten, zijn in het hiernavolgende onderdeel diverse aanbevelingen geformuleerd.

12.2 Aanbevelingen

12.2.1 Inleiding

In de hoofdstukken 9, 10 en 11 is de druk die ontstaan is op de toepassing van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen besproken. Een samenvatting en de belangrijkste conclusies zijn in respectievelijk de onderdelen 12.1.4.2, 12.1.4.3 en 12.1.4.4 aan bod gekomen. Hierna zal worden stilgestaan bij de aanbevelingen ten aanzien van de:

- Transactiewaarde van ingevoerde goederen bij opeenvolgende verkopen (hoofdstuk 9, i.h.b. onderdeel 9.7);
- Transactiewaarde van ingevoerde goederen bij intragroepstransacties (hoofdstuk 10, i.h.b. onderdeel 10.7).

Op de aanbevelingen ten aanzien van de transactiewaarde van ingevoerde goederen bij opeenvolgende verkopen wordt ingegaan in onderdeel 12.2.2 en op de transactiewaarde van ingevoerde goederen bij intragroepstransacties in onderdeel 12.2.3.

12.2.2 Transactiewaarde van ingevoerde goederen bij opeenvolgende verkopen

Het *last-sale* principe wordt niet alleen in de Europese Unie toegepast, maar ook in bijvoorbeeld Australië (onderdeel 9.5.2) Canada (onderdeel 9.5.3) en Japan (onderdeel 9.5.4). Hoewel elk van voornoemde landen het *last-sale* principe anders toepast, hebben zij gemeen dat wordt aangesloten bij de verkoop die de goederen naar het land van invoer brengt en dat zoveel als mogelijk wordt voorkomen dat prijsopslagen tussen partijen die elk in het land van invoer zijn gevestigd in de douanewaarde worden begrepen. Zij vormen elk een bron van inspiratie voor het formuleren van een aanbeveling om het *last-sale* principe in het DWU-wetgevingspakket beter te laten functioneren. Het '*purchaser in Canada*'-vereiste lijkt daarbij als blauwdruk te kunnen fungeren (onderdeel 9.5.3.3). De wijze waarop Australië en Japan het *last-sale* principe hebben ingebed lijken namelijk minder bruikbaar. De '*import sales transaction*' zoals toegepast in Australië wijkt af van het 'verkoop voor uitvoer'-principe zoals we die kennen uit de CVA. Er wordt daarmee een nieuw criterium geïntroduceerd zonder basis in de CVA (zie nader onderdeel 9.7.3). Hoewel Japan net als Canada een vestigingscriterium introduceert, vindt in Japan de

transactiewaarde van de ingevoerde goederen geen toepassing als er geen verkoper in Japan is gevestigd. Dat brengt met zich dat wanneer een verkoop voor uitvoer naar Japan plaatsvindt tussen twee niet in Japan gevestigde partijen, de transactiewaarde van de ingevoerde goederen geen toepassing vindt en de douanewaarde aan de hand van een alternatieve waarderingsmethode vastgesteld moet worden. Dit verhoudt zich niet met het toetsingskader waaruit volgt dat de transactiewaarde zo vaak als mogelijk de basis moet vormen om de douanewaarde te bepalen.

In onderdeel 9.7 is een voorstel voor een alternatief systeem gepresenteerd waarbij het '*purchaser in Canada*'-vereiste als blauwdruk is gebruikt. Onderdeel daarvan is het introduceren van een vestigingscriterium in het DWU-wetgevingspakket. Daarbij moet worden voorkomen dat, zoals thans het geval is (onderdelen 9.4.6.6 en 12.1.4.2), de Europese Commissie de grenzen van zijn uitvoeringsbevoegdheden overschrijdt. Daarom zal het vestigingsvereiste opgenomen moeten worden in het DWU in plaats van het GDWU of UDWU. Daartoe zal naar mijn mening het onderstreepte deel aan artikel 70, lid 1, DWU toegevoegd moeten worden:

Artikel 70 DWU

Lid 1 De primaire basis voor de douanewaarde van goederen is de transactiewaarde, te weten: de voor de goederen werkelijk betaalde of te betalen prijs bij verkoop voor uitvoer naar het douanegebied van de Unie verricht aan een koper in de Europese Unie, waar nodig aangepast.

In artikel 5 staan de definities opgenomen van termen zoals gebruikt in het DWU. Daaraan moet een nieuw lid worden toegevoegd met een definitie van het begrip 'koper in de Europese Unie'. Deze zou als volgt kunnen luiden:

Artikel 5

Lid 42 "koper in de Europese Unie": een verkoop verricht door een niet in de Europese Unie gevestigde verkoper in de zin van artikel 5, lid 31, DWU aan een koper die:

a) in de Europese Unie is gevestigd in de zin van artikel 5, lid 31, DWU; of
b) wanneer a geen toepassing vindt: de goederen gebruikt voor eigen consumptie of gebruik of exploitatie in de Europese Unie en de goederen niet bestemd heeft voor verkoop; of
c) wanneer a en b geen toepassing vinden: de goederen heeft aangekocht en bestemd heeft voor wederverkoop in de Europese Unie, maar de goederen nog niet heeft verkocht aan een in de Europese Unie gevestigde persoon voordat de koper de goederen zelf heeft aangekocht.

De introductie van het 'koper in de Europese Unie'-concept waarborgt dat voor het bepalen van de douanewaarde wordt aangesloten bij de *last-sale*, maar voorkomt tegelijkertijd dat winsten gerelateerd aan in de Europese Unie uitgeoefende functies en risico in de douaneheffing worden betrokken. In onderdeel 9.7.4 zijn voorbeelden opgenomen waaruit volgt hoe het 'koper in de Europese Unie'-concept uitwerkt bij verschillende fiscaal operationele structuren.

12.2.3 Transactiewaarde van ingevoerde goederen bij intragroepstransacties

Het nader afstemmen van interne verrekenprijzen en de transactiewaarde bij intragroepstransacties op basis van aanpassingen van de OESO-richtlijnen of de CVA lijkt om politieke redenen onhaalbaar. Afstemming kan reeds worden bewerkstelligd zonder dat de CVA en OESO-richtlijnen worden aangepast. In Europeesrechtelijk verband kan nadere afstemming van de vaststelling van de douanewaarde op de vaststelling op interne verrekenprijzen worden bewerkstelligd door het DWU-wetgevingspakket op bepaalde punten aan te passen binnen de bandbreedtes van de CVA en, waar nodig, door beleid uit te vaardigen om zorg te dragen dat de douanerechtelijke bepalingen uniform worden uitgelegd. Samengevat kunnen de volgende aanbevelingen worden geformuleerd (onderdeel 10.7):

I. Introduceren van wettelijke bepalingen die expliciet de mogelijkheid openen om verrekenprijsdocumentatie aan te wenden om aan te tonen dat de prijs niet door de verbondenheid van partijen is beïnvloed en daaraan de verplichting koppelen dat interne verrekenprijsaanpassingen in aanmerking genomen moeten worden voor de definitieve vaststelling van de douanewaarde.
II. De aangever moet de mogelijkheid krijgen om een BWI aan te vragen, waarbij de mogelijkheid om een gezamenlijk APA/BWI-verzoek in te dienen gestimuleerd moet worden.
III. Nieuw commentaar over het gebruik van verrekenprijsdocumentatie en het in aanmerking nemen van verrekenprijsaanpassingen.

SUMMARY

Introduction

Customs valuation in a globalized world

Economic globalization is a process characterized by worldwide increases in trade flows and a growing interdependence between national economies and technological developments (certainly in the transport sector). As part of this process, the nature of trade, too, has evolved, with trade relationships now more intensively based on inter-firm transactions, and businesses and production processes no longer being tied to a traditional, home-state base, but instead being highly international. Meanwhile the value of goods is increasingly being determined by intangible rights such as royalties. These developments have been accompanied by a gradual phasing-out of protectionist or other trade barriers, as illustrated by the increasing number of freeports, free trade zones and free trade agreements in recent decades. Nevertheless, one internationally accepted barrier to trade – the imposition of import duties – continues to be widely applied. Moreover, import duties have recently attracted renewed attention in response, for example, to the United Kingdom's departure from the European Union ('Brexit') and the re-emergence of protectionism ('neo-protectionism') in the form of the trade measures introduced by the Trump Administration and the retaliatory measures announced *inter alia* by China and the European Union.

Before import duties can be calculated, the basis for calculating them has to be determined. In principle, import duty calculations are based on the customs value, which is determined in 90-95% of cases on the basis of the transaction value. According to the internationally accepted Customs Valuation Agreement (CVA) of the World Trade Organization (WTO), this is the primary method used to determine customs values. As a WTO member, the European Union is obliged to incorporate the CVA into its customs legislation, and has done so in the form of the Union Customs Code (UCC). However, the worldwide developments referred to above mean the use of the transaction value for determining customs values is coming under pressure. This is because this internationally accepted system for determining customs values reflects the economic reality of the 1970s and seems to be of only limited use for determining customs values in successive sales (i.e. which sales transaction is relevant?), inter-firm transactions (i.e. how should customs authorities ensure that values have not been influenced by inter-firm relationships?) and when the value of imported goods is accounted for, at least partially, by intangibles (i.e. how should these price elements be valued?). This research examines how the transaction value method should be used to establish the customs values of imported goods in the presence of the above-mentioned pressure.

Use of the transaction value of imported goods is under pressure

This research considers the pressure that has built up regarding the use of the transaction value as a method for determining the customs values of imported goods and examines this from a European law perspective. The reason for focusing on the transaction value of imported goods can be explained, on the one hand, by the fact that 90-95% of customs values are determined on the basis of imported goods' transaction value and, on the other hand,

because the pressure attributable to economic globalization is less intense in situations where alternative valuation methods are used. Various aspects can be distinguished when examining the pressure that has built up on the use of imported goods' transaction value for determining customs values. The aspects examined in this research are as follows:

1. Determining the transaction value in the event of successive transactions
It is usual in the case of international goods flows for more than one transaction to occur before the goods are declared for import, even after they have left the exporting country. The transaction qualifying as the 'sale for export' then has to be established. This immediately raises the question as to the scope of the term 'sale', given that if no sale can be identified from a customs law perspective, the customs value will have to be determined using one of the alternative methods.

If more than one transaction can be designated as a 'sale for export', it is important – for a variety of reasons – to establish which of these should be used for determining the customs value. Firstly, this may have implications for how the customs value is determined. These implications may differ, depending on whether a transaction was effected between related or unrelated parties: if a transaction between related parties is nominated for use in determining the customs value, it will have to be demonstrated that the price was not influenced by the parties' relationship. If this cannot be demonstrated, an alternative valuation method will have to be used as the basis for determining the customs value. Secondly, the transaction selected also has financial implications, given that an earlier transaction in the chain will generally result in a lower basis being used to calculate the customs value and potentially, therefore, in lower import duties being due.

When determining the transaction value in successive sales, the UCC has opted to apply the 'last-sale' principle, whereby the customs value has to be based on the sale immediately before the goods were brought into the EU customs territory. The way in which this concept is applied, both in theory and practice, would seem to need some refinement if it is to function optimally. Another question is whether the determination of the last-sale concept is in accordance with the CVA. This was certainly not the case when the European Commission's guidance used the concept of the 'domestic sale', which lacked any underlying basis in law. Put briefly, a domestic sale between two parties established in the European Union was not classified as a sale for export under the last-sale principle. In other words, the introduction of this concept, which has since been discontinued, meant that parties' place of establishment was the determining factor for identifying the relevant sale for export in the event of successive sales, whereas it follows from earlier Court of Justice case law that the place in which parties to a sale are established should not prevent a transaction qualifying as a sale for export.

2. Applying the transaction value in the event of affiliated parties
In recent years, economic globalization and the accompanying intensification of inter-firm trade relationships and transactions have substantially changed the international trade environment. At the same time, the way in which internal transfer prices are arrived at has increasingly been attracting attention, both in day-to-day practice and in academia.

And while the extent to which transfer pricing affects customs values previously tended to be rather overshadowed, it is now attracting growing interest.

The importance of this latter aspect is reflected in the fact that one of the conditions for using the transaction value method in cases involving related parties is that the price paid or payable for the imported goods must not be influenced by the parties' relationship. From a customs law perspective, the concept of related parties essentially means the existence of a group or family relationship between two parties or that one of the two parties has a decisive influence on or effective control of the other. In practice, transfer pricing documentation is often used to demonstrate that a price has not been influenced by such a relationship. This is becoming increasingly common now that more and more transactions are based on the inter-firm principle (in other words, intragroup transactions now represent an increasing share of the total).

However, the use of transfer pricing analyses is not uncontroversial, even though the World Customs Organization (WCO) sought to promote such analyses internationally in its *Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing* report of June 2015 (updated in 2018). This also applies to retroactive transfer pricing adjustments and their influence on customs values. These aspects reflect the differences between the purposes, legislative sources, valuation methods and components used to determine customs values and those applying to transfer prices. At the same time, a certain degree of influence was and indeed still is assumed to exist between internal transfer prices and customs values, given that both are determined on the basis of arm's length pricing set by related parties.

The EU member states have nevertheless so far failed to achieve consensus on the extent to which transfer pricing and retroactive transfer pricing adjustments influence the customs values determined. The Court of Justice's judgment in *Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH v. Hauptzollamt München* would not seem to have helped achieve consensus on the use of transfer pricing documentation and on taking transfer pricing adjustments into account when determining customs values. At the same time, the UCC legal package, including the guidance issued by the European Commission, does not provide for legislation to this effect. Similarly, BEPS Action 13 on transfer pricing documentation and country-by-country reporting provides no guidance on greater harmonization in how customs values and transfer prices are determined, even though transfer pricing documentation can contain information that is useful for determining customs values. Thanks to increasing interconnectivity between tax authorities and customs authorities, the improved insight that this documentation provides has potentially strengthened customs authorities' position from an enforcement perspective. This interconnectivity has also been encouraged by legislation on administrative assistance in VAT, which aims *inter alia* to promote closer cooperation between tax and customs authorities.

The financial consequences that transfer pricing and retroactive transfer pricing adjustments can have for the amounts of import duties due, and the legal uncertainty these aspects can create, clearly highlight the importance of investigating the relationship between retroactive transfer pricing adjustments and the determining of customs values. A greater understanding of this relationship will create opportunities for advance coordination and,

therefore, for achieving legal certainty and saving time. It may also mean that customs authorities view taking retroactive transfer price adjustments into account in the final determination of a customs value as a finable or punishable offence.

3. Determining transaction value elements
The transaction value of imported goods is based on the price charged for the sale of the goods. This valuation method is based on a subjective approach, but partially objectified in order to avoid goods being undervalued. To ensure that the customs value reflects the imported goods' economic value, the UCC, like the CVA, contains a limitative list of elements that should be included in the price paid or payable.

Various academic publications and legal cases have shown that legislation and practice are not always aligned, particularly in respect of elements designated for customs purposes as commissions, assists, royalties or licence fees. This lack of alignment is attributable to the substantial difference between the economic reality at the time of the customs valuation provisions being established and today's economic reality. As well as the far greater numbers of intragroup transactions driving today's more intensified trade relationships, the restructuring of tax and operating models means centralised management of business processes has now become the norm. These developments have resulted in more and more buyers of imported goods supplying goods and services free of charge or at a reduced price so that these can then be used in the production and sale for export of the imported goods. In each such case, various conditions have to be applied in order to decide whether the value of these goods and services supplied should be included when determining the transaction value of the imported goods, with the aim being to avoid goods being undervalued. However, the conditions applied do not always seem to reflect the contractual arrangements' complexity, the extent to which parties influence and exert effective control over each other, or the financial flows between parties.

As mentioned earlier, the customs value should reflect the economic value of the goods at the time they are declared for import. This value is increasingly influenced by the buyer's 'experience' of the value that they represent. Customs values are therefore no longer determined solely by payments for tangible goods, but also by the value of the inextricably linked intangibles. If, therefore, the value of these intangibles is expressed in the form of a royalty or licence fee payment, this amount has to be taken into account, under certain conditions, when determining the customs value. The EU law provisions on these conditions were amended on 1 May 2016, when the UCC came into force. As well as the UCC no longer defining royalties and licence fees, the conditions in which royalties and licence fees have to be included in the price actually paid or payable now seem to be met more readily. This in turn means that payments for royalties and licence fees are more likely to be taxed, and, therefore, that higher import duties may consequently become due. However, the exact significance of these 'more readily met' conditions is not entirely clear, while the question of the extent to which they align with the conditions set out in the CVA also has to be considered.

In the case of commissions, assists, royalties and licence fees, the influence and effective control exercised by one party on the other can be the factor determining whether the

value of these elements has to be added to the price paid or payable for imported goods. BEPS Actions 8-10 and 13 affect the extent of influence that parties within a group have on each other, and this may affect whether and to what extent these elements have to be included when determining customs values.

Defining the central question, subsidiary questions and assessment framework
The central question that this research seeks to answer is as follows:

> *To what extent is it possible, at the current juncture, to determine the transaction value of goods, the value of which has to be determined at the moment the goods are declared for import into the European Union, in accordance with the objective underlying the system used for customs valuation?*

In order to answer this central question, eleven subsidiary questions were defined, with the three most important of these being:
1. How should the transaction value be determined in the event of a series of sales?
2. To what extent and how can the transaction value be applied in the event of a sale for export between related parties in the European Union?
3. How should the conditions for including the elements of the transaction value be interpreted, such that the transaction value aligns with the price actually paid or payable for goods at the moment they are declared for import?

An assessment framework was used to answer both the central question and the subsidiary questions. This was based on the following principles:
1. The system used to determine the value of goods for customs purposes must be fair, uniform and neutral and exclude the use of arbitrary or fictitious customs values;
2. The basis for valuation of goods for customs purposes should, to the greatest extent possible, be the transaction value of the goods being valued;
3. Customs values should be based on simple and equitable criteria consistent with commercial practices and that valuation procedures should be of general application without distinction between sources of supply;
4. The procedures for determining customs values must not be used to combat dumping.

Part 1 of the research, comprising chapters 2 to 5, provides an introduction to customs law and customs valuation, with chapter 5 focusing on a more detailed explanation of the assessment framework. Part 2 addresses the determination of customs values based on the UCC legal package, with chapter 7 examining the transaction value of imported goods and chapter 8 the alternative valuation methods. Part 3 then considers the transaction value of imported goods in a series of sales (chapter 9), the transaction value of imported goods in intragroup transactions (chapter 10) and the price elements in the transaction value (chapter 11). The conclusions reached in these chapters, based on the above three subsidiary questions, are subsequently explained, followed by the recommendations made in chapters 9 and 10.

Conclusions

Transaction value of imported goods in a series of sales
Where successive sales are made before the goods physically reach the customs territory of the importing country, it has to be determined which sales transaction should be used as the basis for calculating the customs value. A distinction can be made in this respect between the 'first-sale' and the 'last-sale' principle. If the former is applied, the customs value may be determined on the basis of a first or earlier sale, providing this sale qualifies as a sale for export. If the latter principle is applied, the latest sale is used as the basis for determining the customs value. The UCC has opted to apply the last sale for export, as set out in Article 128(1) of the Implementing Act UCC (IA UCC).

The 'last-sale' principle as applied in Article 128(1), IA UCC establishes that, for customs valuation purposes, the determining sale is the sale occurring immediately before the goods were brought into the customs territory. Here, the important issue is the scope of the term 'sale for export'. As I see it, a 'sale for export' needs at least to entail the transfer of financial risk. Consequently, sales orders (or special forms of such orders) should not generally be regarded as constituting a sale for export. In the absence of a sale for export, the customs value will have to be determined using an alternative valuation method. The situation described in Article 128(2), IA UCC represents an exception to this rule: if goods are not sold for export, but instead placed in temporary storage or held under a special procedure after being brought into the customs territory, the customs value can still be determined on the basis of the transaction value, but the latter will then be determined on the basis of the sale occurring while the goods are in temporary storage or held under a special procedure. If more than one sale occurs, economic operators should be free, for the sake of simplicity in the customs valuation system, to select the sale to be used for this purpose. In its *Guidance Document on Customs Valuation* of 17 September 2020, however, the European Commission has opted to use the sale closest as possible to the moment at which the goods to be valued entered the relevant customs territory physically.

The former *Guidance Document on Customs Valuation,* published by the European Commission when the UCC legal package came into force, introduced the concept of the 'domestic sale', whereby a sale between a buyer and a seller who are both established in the European Union does not qualify as a sale for export. As well, however, as this view is not aligning with Court of Justice case law, no legal basis for it is provided in the UCC legal package. As a result, the concept of the 'domestic sale' ceased to be used upon publication of the revised version of the *Guidance Document on Customs Valuation*.

Although the UCC legal package has chosen to apply the last-sale principle, the CVA does not explicitly indicate whether transaction values determined for imported goods in a series of sales should be based on the first- or the last-sale principle. Which of these two principles should prevail consequently has to be decided on the basis of the elements in the assessment framework. In certain respects, therefore, both the first- and the last-sale principle will fail to align with the basic assumptions underlying the CVA. In certain cases, the last-sale principle would seem to constitute a non-tariff barrier if the importer does not have access to the required administrative data because of not being involved in the

last sale as a buyer or seller. However, application of the first-sale principle may result in the transaction value not conforming to the actual value of the imported goods because of certain elements not being added in. This divergence from the basic assumptions in the CVA would seem more important than the possible increase in administration that would result from applying the last-sale principle. It would seem slightly preferable, therefore, to use the last-sale rather than the first-sale principle. This would also have the benefit of promoting greater uniformity, given that, since the publication of Commentary 22.1, almost all WTO countries now use the last-sale principle.

But although, following on from the above interpretation of the CVA, the UCC legal package, too, aligns with the last-sale principle, the manner in which this principle has been enshrined in this package is legally untenable, given that, in my view, the European Commission has in this respect exceeded its implementing powers. The provisions in the UCC legal package consequently need to be amended, and I recommend introducing the concept of the 'buyer in the EU', as discussed in more detail below.

Transaction value of imported goods in intragroup transactions
In principle, customs values are determined on the basis of imported goods' transaction values. However, use of these transaction values is subject to various conditions, one of which is that if a price has been established between related parties, this price can only be taken as the transaction value if it has not been influenced by the parties' relationship. In the event of any doubts as to whether this relationship has influenced the price, customs authorities will allow the declarant to provide further information. Either the declarant will then demonstrate, to the customs authorities' satisfaction and following an investigation of the circumstances surrounding the sale, that the price has not been influenced by the parties being related, or the declarant will have to demonstrate that the transaction value declared closely approximates one of the test values. The strict conditions set for these test values mean, however, that declarants will often be unable in practice to demonstrate this, with the result that the only way to demonstrate that the price was not influenced by the parties' relationship will be through an investigation of the circumstances surrounding the sale.

Although it is not made specifically clear which information has to be provided in order to remove doubts on whether the transaction value declared was influenced by the parties' relationship, it follows from point 3 in the Note to Article 1(2), CVA that this information must show how the buyer and the seller have structured their commercial relations and how the price in question was arrived at. This Note provides three examples of circumstances that would demonstrate that the price has not been influenced by parties' relationship.

It is common practice to use transfer pricing documentation to show the circumstances surrounding the sale and in seeking to answer the above questions. This documentation will explain how arm's length prices were arrived at for transactions between affiliated parties in order to ensure a fair division of profits for profit tax purposes. The objective, both when determining transfer prices and determining transaction values in transactions between affiliated parties, is to arrive at a price that would also have been agreed in a transaction between independent third parties. However, the determining of transfer prices differs from that of customs values: they have different backgrounds, as well as differing

comparative analyses and pricing methods – internal transfer prices can be determined at an aggregated level, whereas transaction values are set at a transaction or product level – and they also handle price adjustments differently. In practice, however, these differences are increasingly able to be bridged, particularly because developments in technology now mean economic operators can set transfer prices at both a product and transaction level.

Despite these differences, it is preferable from an assessment framework perspective for internal transfer prices and transaction values to be aligned as far as possible, given that both are intended to be based on arm's length pricing. Eliminating such differences would also reduce the risk of arbitrary and fictitious customs values being set, and would thus safeguard system neutrality. Additionally, greater harmonization would simplify the process of determining internal transfer prices and customs values, as well as according with existing trade practices, where economic operators already use transfer pricing documentation to demonstrate that a transaction value has not been influenced by parties' relationship. Lastly, it would reduce the chances of customs authorities retrospectively disputing transaction values declared and then imposing additional assessments or possible sanctions. In that way, therefore, harmonization would also result in a fairer system. In my view, it would also mean that internal transfer pricing adjustments would also have to be taken into account for final determination of customs values because this would ensure that the transaction value of the imported goods reflected their economic value. This would all be subject to the conditions that the internal transfer pricing adjustment pertains to the imported goods and influences the actually paid or payable price and that the adjustment occurs within the statutory period.

No binding provisions exist in either international or European law regarding the extent to which transfer pricing documentation can be used to demonstrate that prices have not been influenced by a relationship and outlining how to deal with internal transfer pricing adjustments in the final determination of customs values. However, various non-legally binding instruments provided by the WCO Technical Committee on Customs Valuation give some indication of the extent to which such documentation can be used. These include Commentary 23.1, the *Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing* and Case Study 14.1, which show that transfer pricing analyses can be useful for determining whether prices have been influenced by an affiliated relationship, even when such analyses are based on a transactional profit method. The *Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing* also indicates that the CVA's statutory framework makes provision for internal transfer pricing adjustments to be taken into account for final determination of customs values. However, no final decision has been taken on whether and when to take such adjustments into account. Canada, the United States and South Korea have all also adopted policy or issued statutory provisions on when and how internal transfer pricing and transfer pricing adjustments can or should be taken into account for final determination of customs values. The European Union, by contrast, has not included any policy or statutory provisions in the UCC legal package to indicate how these items can or should be taken into account. Admittedly the Court of Justice has issued various judgments under Regulation (EEC) No. 803/68, but these would no longer seem applicable, given that this regulation determines customs values on the basis of the theoretical value rather than the positive value. And while there have also been various cases on this subject in national law, these show that the judiciaries in

the EU member states all have differing views. In December 2017, for example, the Court of Justice ruled in the now infamous case of *Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH v. Hauptzollamt München* that the customs value cannot be based partly on an agreed transaction value consisting of an amount initially invoiced and declared and partly on a flat-rate adjustment made after the end of the accounting period, without it being possible to know at the end of the accounting period whether this adjustment would be upwards or downwards. This judgment can be interpreted in various ways and would seem to offer scope for using internal transfer pricing documentation to demonstrate that prices have not been influenced by parties' relationship. However, retroactively taking account of internal transfer pricing adjustments for final determination of the customs value after a normal import declaration has been submitted would not seem possible, given the lack of a statutory basis.

In the event of a normal import declaration being submitted, the UCC legal package would not currently seem to allow retroactive internal transfer pricing adjustments to be taken into account. This is possible, however, in the event of a simplified declaration, even though no policy currently exists on taking such retroactive adjustments into account. Another simplification in the form of flat-rate determination (as authorised under Article 73) can be applied if the price actually paid or payable or the price elements referred to in Articles 71 and 72 UCC are not quantifiable. However, authorisation under Article 73 would seem to be applicable only in very exceptional circumstances as far as customs values determined on the basis of internal transfer prices are concerned. Lastly, the UCC legal package makes provision, through a binding value information (BVI) decision, to obtain advance certainty on how transaction values can be determined on the basis of internal transfer prices. If, however, this option is to be used, it would seem necessary for certain provisions to this effect to be included in the Delegated Act UCC (DA UCC) and IA UCC, given that these agreements currently seem to prevent local customs authorities in EU member states from issuing a BVI. Recommendations for more effectively aligning prices of intragroup transactions from a customs value and transfer pricing perspective are set out below.

Elements in the transaction value of imported goods

The system for determining transaction values is a closed system; in other words, the transaction value is determined on the basis of the price actually paid or payable, and other price elements must only be added or may only be deducted for the purposes of determining the transaction value if statutory provision for such addition or deduction is made. The elements that have to be added, under certain conditions, are set out in Article 71 UCC and are as follows:

- Commissions and brokerage, except buying commissions;
- Packing costs;
- Assists;
- Royalty and licence fees;
- Proceeds of any subsequent resale, disposal or use;
- Transport and insurance costs.

The elements that may be deducted are set out in Article 72 UCC and are as follows:

- Costs of transport within the EU customs territory;

- Charges for construction, erection, assembly, maintenance or technical assistance;
- Interest payable;
- Charges for the right to reproduce the goods;
- Buying commissions;
- Duties or other charges levied by the importing state;
- Payments for the right to distribute or resell the goods.

Each of these elements has its own sphere of application and there is no overlap between the different elements. Therefore, if a payment classified as a royalty or licence fee does not comply with the conditions for being added under that heading, it cannot be added under any of the other categories. But although the different categories do not overlap, it can in practice be difficult to distinguish between different price elements. To establish the exact scope of the various categories, this research examined certain elements *in pari materia* (i.e. as being construed together). This revealed that, in certain circumstances, the provisions in the CCC and/or UCC legal package define price elements too broadly or too narrowly and/or that the Court of Justice interprets provisions too widely or too restrictively, with the result that certain price elements are incorrectly taxed or incorrectly remain untaxed. The question also arises, mainly in respect of intangibles, as to which category certain elements should be assigned to. This adversely impacts on the fairness and equity of the customs valuation system and on the requirement for customs valuation provisions to be carefully worded. The conditions for including or excluding price elements when determining customs values need to be clear to customs authorities and importers alike. This research found, however, that these conditions are not always clear. This consequently created tension between the conditions and the assessment framework. By subjecting all the price elements to an integrated examination against the statutory provisions, the instruments of the Customs Expert Group (Valuation Section) and the WCO Technical Committee on Customs Valuation (TCCV) and with reference to examples, I have sought to provide insight into how the conditions on which transaction values include or exclude elements should be interpreted in an era of economic globalization.

The most significant findings were as follows:

- In *The Shirtmakers BV v. Staatssecretaris van Financiën* judgment the Court of Justice found that the 'cost of transport' included the profit mark-up charged by a forwarding agent for arranging the transport. I consider this to impact on the sphere of application of buying commissions and the neutrality of the customs valuation system because if the buyer were to arrange the transport, only the actual transport costs would be taxed and not the profit mark-up.
- It follows from the judgment in *BMW Bayerische Motorenwerke AG v. Hauptzollamt München* that software development costs can be assigned both to Article 71(1)(b)(i) and Article 71(1)(b)(iv), UCC. From a perspective of neutrality in the customs valuation system, that would seem to me an appropriate outcome, given that not taking the software into account would create a non-level playing field compared to a transaction involving goods containing software that the buyer did not make available for free or at a reduced price. If software regarded as a supply within the meaning of Article 71(1)(b)(i), UCC is intended to remain untaxed, the special procedure for outward processing should be worded less restrictively.

- Where intangibles meet the other conditions for inclusion, the question arises as to whether they should be assigned to the first, second or fourth category of supplies. Intangibles can be assigned to the first category if they constitute components incorporated into the imported goods for functional purposes. If they are used in the production of the imported goods or made available digitally to the manufacturer by the buyer and then printed (on a 3D printer) for use in the production of the imported goods, they can be assigned to the second category of supplies. Intangibles pertaining to intellectual property made available and necessary for use in the production of the imported goods can be assigned to the fourth category.
- Intellectual supplies (Article 71(1)(b)(iv), UCC) and royalties and licence fees (Article 71(1)(c), UCC) all have their own scope and are not determined by the name that parties give to a payment. Royalties and licence fees reflect the 'experience' that the economic value of imported goods reproduces, whereas a supply relates to the costs of developing tangible and intangible goods needed to create the imported goods. The distinction made in the OECD guidance between trade intangibles (intellectual supplies) and marketing intangibles (royalties and licence fees) may be a useful and practical aid in this respect.
- Royalties and licence fees are defined too loosely in the Community Customs Code (the predecessor of the UCC; see in particular Article 157(1) Implementing Code for the CCC) because the provision also includes supplies and distribution and resale rights. As this conflicts with the basic regulation (i.e. CCC), this Article will have to be declared invalid if the Court of Justice is asked to rule on it.
- Rather than being a 'catch-all provision', the condition requiring the royalties or licence fees to be paid as a condition of sale in payments to a third-party licensor, as set out in Article 136(4)(c), IA UCC, should be interpreted as meaning that it has to be established, primarily on the basis of a contractual approach, whether the buyer is entitled to purchase the goods without paying royalties or licence fees. If the answer to this question is negative, the payment will have to be included.
- Using purchase and supply conditions (Incoterms) to determine the extent to which transport and insurance costs should be included in the price actually paid or payable would tie in with normal trade practices. In order, however, to prevent customs values being determined on the basis of arbitrary or fictitious values, the actual transport costs incurred up until the moment that the goods enter the EU customs territory should be included in the customs value.
- If the 'deductions' referred to in Article 72 UCC are not included in the price actually paid or payable, they do not need to be stated separately in the customs declaration if the declarant records these costs in its own administration. This will help to keep the system straightforward by reducing the declarant's administrative burden. Insofar as price elements eligible for deduction under Article 72 UCC are included in the price actually paid or payable, they must be able to be distinguished, objectively and quantifiably, in order to be excluded from the customs values. This will help to align with the principle that customs values must not be determined on the basis of fictitious or arbitrary values.
- Payments for distribution or resale rights are included if not doing so would be contrary to Article 71(1)(c), UCC (royalties and licence fees) or if the payment is made as a

condition of sale. In the latter situation, a distinction has to be made between the right to distribute and resell goods, on the one hand, and the exclusive right to distribute and resell goods, on the other hand. In the first case, the right to distribute and resell goods is embodied in the goods, whereas in the second case it constitutes a supplementary right. The first case is consequently more likely to comprise a condition of sale than the second case. In both cases, the rights pertaining to the condition that the payments have to have been made as a condition of sale must relate to the imported goods. A payment not calculated on the basis of the selling price of the imported goods would consequently indicate that the rights in question do not relate to the imported goods.

General reflections on the research question

This research examines the extent to which the transaction value can be used as the basis for valuing imported goods in the European Union for customs purposes at the current juncture and in view of the objective that has been set for the customs valuation system. I found that the way the customs value is determined is not always in line with the elements in the assessment framework. The impact of the provisions in the UCC legal package, for example, is not always fair, uniform and neutral, as shown, for instance, in the imprecise and, therefore, unfair wording of Article 128 IA, UCC, from which the last-sale principle applied in the European Union follows. In certain circumstances this principle can result in the importer not being involved in the sale transaction used as the basis for determining the customs value. Not having the underlying documentation pertaining to the transaction can then (unintentionally) result in an alternative method having to be used to determine the customs value. This also makes the system less straightforward. In my opinion, Article 136(4)(c), IA UCC, too, has been drafted imprecisely as its wording suggests a 'catch-all' provision for including payments for royalties and licence fees to third-party licensors, whereas this would not appear to be the intention, at least not according to the European Commission's *Guidance Document on Customs Valuation*. As such, therefore, the provision is unfair and may result – albeit unintentionally – in customs values being set too high and, therefore, on an arbitrary or fictitious basis.

The uniformity of the customs valuation provisions in the UCC legal package (i.e. their uniform application by EU member states) is also under pressure, as demonstrated, for example, by the differing ways in which member states deal with the including or excluding of internal transfer prices and transfer pricing adjustments in the determination (or final determination) of customs values.

Furthermore, the UCC legal package does not always safeguard system neutrality, given that, in certain circumstances, the scope of the price elements in the transaction value contains a degree of overlap, whereas each price element should, in my view, have its own scope and its own set of conditions to meet for inclusion or exclusion purposes. Examples include buying commissions, which are in certain circumstances – incorrectly, in my view – classified as transport costs. As I see it, the neutrality of the system is also impaired by internal transfer prices not automatically being included in transactions arising from an intragroup transaction. This increases the likelihood of arbitrary and fictitious customs values. I found nothing in the UCC legal package to indicate that customs values are being used to combat dumping practices.

In short, this research has demonstrated that using the transaction value of imported goods as a method for determining customs values has come under pressure as a result of economic globalization and that this has implications, particularly when determining the transaction value of imported goods in a series of sales (chapter 9) and intragroup transactions (chapter 10) and when determining the price elements to be included in the transaction value of imported goods (chapter 11). Ways in which this pressure can be reduced with regard to topics being discussed in chapters 9 and 10 are set out below in the form of recommendations.

Recommendations

Transaction value of imported goods in a series of sales
The last-sale principle is applied not only in the European Union, but also, for example, in Australia, Canada and Japan. Although each of these countries applies the principle differently, they have in common the fact that they target the sale that brought the goods to the importing country and that, wherever possible, they seek to avoid price mark-ups between parties that are both resident in the importing country from being included in the customs value. Each of these countries has provided inspiration for the wording of a recommendation designed to ensure that the last-sale principle in the UCC legal package operates more effectively. The 'purchaser in Canada' requirement would seem an appropriate blueprint in this respect, given that Australia and Japan have embodied the last-sale principle into their legislation in a manner that would seem a less feasible option for the EU. This is because the 'import sales transaction', as applied by Australia, differs from the 'sale for export' principle in the CVA and would thus introduce a new criterion without any legal basis in the CVA. And although Japan, like Canada, has introduced an establishment criterion, it does not apply the transaction value of the imported goods in the absence of a seller established in Japan. This means that if a sale for export to Japan takes place between two parties not established in Japan, the transaction value of the imported goods will not be used, and the customs value will consequently have to be determined using an alternative valuation method. This would create tension by being at odds with the assessment framework, where the transaction value is intended to be used, wherever possible, as the basis for determining the customs value.

This research presents a proposal for an alternative system, based on the blueprint of the 'purchaser in Canada' requirement. It includes a proposal to add an establishment criterion to the UCC legal package so as to avoid the European Union exceeding its implementation powers, as is currently the case. Accordingly, this establishment criterion should be incorporated into the UCC instead of the DA UCC or IA UCC. In my view, that would require the underlined words being added to Article 70(1), UCC:

> <u>Article 70(1) UCC</u>
> The primary basis for the customs value of goods shall be the transaction value, that is the price actually paid or payable for the goods when sold for export to the customs territory of the Union <u>to a buyer in the European Union</u>, adjusted where necessary.

Article 5 contains definitions of terms used in the UCC. A new paragraph, possibly worded as follows, should be added to provide a definition of the term 'buyer in the European Union':

> Article 5
> Para. 42 A 'buyer in the European Union' means a sale by a seller not established in the European Union within the meaning of Article 5(31), UCC, to a buyer who:
> a) is established in the European Union within the meaning of Article 5(31), UCC; or
> b) where the provisions under a) do not apply: uses the goods for own consumption, use or operations in the European Union and has not designated the goods for sale; or
> c) where the provisions under a) and b) do not apply: has purchased the goods and designated them for resale in the European Union, but did not sell the goods to a person established in the European Union before the buyer himself purchased the goods.

Introducing the concept of the 'buyer in the European Union' will ensure that the customs value determined aligns with the last-sale principle, while also simultaneously preventing profit relating to activities performed and risk undertaken in the European Union from being included in customs duties.

Transaction value of imported goods in intragroup transactions

For political reasons, it would not seem feasible to seek to harmonize internal transfer prices and the transaction values in intragroup transactions by amending the OECD guidance or the CVA. Harmonization can be achieved without amending the CVA and OECD guidance. At a European law level, the customs values determined on internal transfer prices can be harmonized by amending certain points within the scope of the CVA and, where necessary, drafting policy to ensure that customs law provisions are interpreted uniformly. In summary, the following recommendations are made:

I. Introduction of statutory provisions explicitly creating the opportunity to use transfer pricing documentation to demonstrate that the price has not been influenced by the parties' relationship and linking this to the requirement for internal transfer pricing adjustments to be included in the final determination of customs values.
II. The declarant must be given the opportunity to apply for a BVI, with the possibility to submit a joint APA/BVI application being encouraged.
III. New commentary about the use of transfer pricing documentation and how to take internal transfer pricing adjustments into account for the final determination of customs values.

BIJLAGEN

BIJLAGE A

Concordantietabel

De Tokyo-overeenkomst (thans de CVA) is met ingang van 1 januari 1981 in werking getreden. Destijds heeft de EEG besloten om reeds op 1 juli 1980 de douanewaardebepalingen uit de Tokyo-overeenkomst toe te passen door de verankering ervan in Verordening (EEG) nr. 1224/80 en aanverwante verordeningen. Daaropvolgend zijn de douanewaardebepalingen ingebed in het CDW en TCDW en thans in het DWU, GDWU en UDWU. In deze bijlage is een concordantietabel opgenomen waarin de douanewaardebepalingen van het DWU-wetgevingspakket zijn afgezet tegenover de bepalingen in i) het CDW en TCDW, ii) Verordening (EEG) nr. 1224/80 en aanverwante verordeningen, en iii) de CVA (incl. de Aantekeningen bij de CVA en de Decisions van de Commissie douanewaarde van de WHO).

Wat daarbij opvalt is dat de wettelijke basis van de douanewaardebepalingen in het DWU-wetgevingspakket in de CVA in voorkomende gevallen ontbreekt. Daarnaast zijn diverse douanebepalingen uit de CVA niet opgenomen in het DWU-wetgevingspakket. Het gaat daarbij om de bepalingen die in tabel A.1 zijn opgenomen.

CVA	
Artikel 1, lid 2, onderdeel a CVA	Voor het beantwoorden van de vraag of de transactiewaarde aanvaardbaar is voor de toepassing van lid 1, is het feit dat de koper en de verkoper verbonden zijn in de zin van artikel 15 op zich geen reden de transactiewaarde als niet aanvaardbaar aan te merken. In dergelijk geval worden de omstandigheden van de verkoop onderzocht en wordt de transactiewaarde aanvaard op voorwaarde dat de verbondenheid de prijs niet heeft beïnvloed. Indien de douane, op grond van de informatie die zij van de importeur of anderszins heeft verkregen, redenen heeft om aan te nemen dat de verbondenheid de prijs heeft beïnvloed, deelt zij die redenen mede aan de importeur die voldoende gelegenheid moet worden gegeven om te reageren. Indien de importeur dit verlangt, worden de redenen hem schriftelijk ter kennis gebracht.
Artikel 7, lid 3, CVA	De importeur wordt op zijn verzoek schriftelijk in kennis gesteld van de overeenkomstig het bepaalde in dit artikel vastgestelde waarde en de daarbij gehanteerde methode.
Artikel 10 CVA	Elke voor het vaststellen van de douanewaarde verstrekte inlichting die een vertrouwelijk karakter heeft of die op vertrouwelijke grondslag wordt medegedeeld, wordt door de betrokken autoriteiten als strikt vertrouwelijk behandeld en wordt door hen niet bekendgemaakt zonder de uitdrukkelijke toestemming van de persoon of overheidsinstantie die ze heeft verstrekt, tenzij deze bekendmaking in het kader van gerechtelijke procedures gevorderd wordt.

CVA	
Artikel 11 CVA	1. De wetgeving van elk Lid voorziet in verband met de vaststelling van de douanewaarde in een recht op beroep, zonder sanctie, ten behoeve van de importeur of enige andere tot betaling van het invoerrecht gehouden persoon. 2. Een eerste beroep zonder sanctie kan bij een douaneinstantie of bij een onafhankelijk lichaam worden ingesteld, hoewel de wetgeving van ieder Lid in een recht op beroep zonder sanctie bij een rechterlijke instantie voorziet. 3. De uitspraak op het beroep wordt de appellant ter kennis gebracht en de motivering van de uitspraak wordt hem schriftelijk medegedeeld. Tevens wordt hij ingelicht omtrent zijn recht op verder beroep.
Artikel 12 CVA	De algemeen toepasselijke wetten, verordeningen en rechterlijke en administratieve besluiten ter uitvoering van deze overeenkomst worden door het betrokken land van invoer bekendgemaakt overeenkomstig artikel X van GATT 1994
Artikel 13 CVA	Indien bij de vaststelling van de douanewaarde van ingevoerde goederen blijkt dat het noodzakelijk is de definitieve vaststelling van deze douanewaarde uit te stellen, kan de importeur zijn goederen niettemin aan het douaneverband onttrekken, mits hij, indien vereist, een toereikende zekerheid stelt – in de vorm van een borgstelling of waarborgsom of op enige andere passende wijze – voor de definitieve betaling van de invoerrechten die voor de goederen verschuldigd kunnen zijn. In de wetgeving van elk Lid worden daartoe strekkende bepalingen opgenomen.
Artikel 14 CVA	De aantekeningen in bijlage I bij deze Overeenkomst vormen een integrerend deel van deze Overeenkomst en de artikelen van deze Overeenkomst moeten in samenhang met hun respectieve aantekeningen worden gelezen en toegepast. Bijlage II en bijlage III vormen eveneens een integrerend deel van deze Overeenkomst.
Artikel 15, lid 1, CVA	1. In deze Overeenkomst wordt verstaan onder: a. „douanewaarde van ingevoerde goederen", de waarde van de goederen zoals deze is vastgesteld met het oog op de heffing van ad valorem douanerechten van ingevoerde goederen; b. „land van invoer", land of douanegebied van invoer; en c. „voortgebracht", onder meer geteeld, gefabriceerd en gedolven.
Artikel 15, leden 1 en 2, onderdeel d, CVA	2. In deze overeenkomst […] d. worden goederen slechts als „identieke goederen" of „soortgelijke goederen" aangemerkt indien zij in hetzelfde land zijn voortgebracht als de goederen waarvan de waarde wordt bepaald; […]
Artikel 16 CVA	De importeur heeft op door hem ingediend schriftelijk verzoek recht op een schriftelijke toelichting van de douane van het land van invoer waarin deze uiteenzet op welke wijze de douanewaarde van de door hem ingevoerde goederen werd vastgesteld.
Artikelen 18 en 19 CVA	DEEL II. Beheer van de overeenkomst, overleg en geschillenbeslechting
Artikel 20 CVA	DEEL III. Bijzondere en gedifferentieerde behandeling

CVA	
Artikelen 21 tot en met 24 CVA	DEEL IV. Slotbepalingen

Tabel A.1 CVA-bepalingen die niet in het DWU-wetgevingspakket zijn opgenomen.

Hoewel diverse Aantekeningen bij de CVA-bepalingen zijn opgenomen in een bepaling van het DWU-wetgevingspakket, zijn diverse Aantekeningen niet opgenomen in het DWU-wetgevingspakket. De Aantekeningen (voor zover vervat in Bijlage I van de CVA) zijn wel integraal opgenomen in het Compendium Douanewaarde zoals vastgesteld door de Douane Expertgroep (afdeling douanewaarde). Het Compendium Douanewaarde is echter juridisch niet-bindend en een marktdeelnemer kan zich niet rechtstreeks beroepen op de CVA. Wel zal het Hof van Justitie, indien zij daarna wordt gevraagd, een verdragsconforme interpretatie moeten toepassen waarbij zij de douanewaardebepalingen zoals vervat in het DWU-wetgevingspakket uit moet leggen in het licht van de CVA-bepalingen waarvan de Aantekeningen integraal deel uitmaken en de CVA-bepalingen moeten in samenhang met hun respectievelijke Aantekeningen worden gelezen en toegepast. De Aantekeningen die niet in het bindende deel van het DWU-wetgevingspakket zijn opgenomen, betreffen de volgende Aantekeningen:

- Bijlage I. Toelichting
  - Toepassing van algemene aanvaarde boekhoudkundige beginselen
  - Punt 4 van de Aantekening bij artikel 1 CVA
  - Aantekening bij artikel 1, lid 1, onderdeel a, ten derde, CVA
  - Aantekening bij artikel 1, lid 1, onderdeel b, CVA
  - Aantekening bij artikel 1, lid 2, CVA
  - Aantekening bij artikel 1, lid 2, onderdeel b, CVA
  - Aantekening bij artikel 2 CVA
  - Aantekening bij artikel 3 CVA
  - Aantekening bij artikel 5 CVA
  - Aantekening bij artikel 6 CVA
  - Aantekening bij artikel 7 CVA
  - Aantekening bij artikel 8 CVA
  - Aantekening bij artikel 9 CVA
  - Aantekening bij artikel 15 CVA

- Bijlage II. Technische Commissie Douanewaarde
- Bijlage III (m.u.v. punt 7)

De Aantekeningen bij de CVA-bepalingen die niet in het DWU-wetgevingspakket zijn opgenomen, betreffen in het bijzonder voorbeelden die illustreren op welke wijze de CVA-bepalingen toepassing vinden, instructies aan de douaneautoriteiten en definities van termen die in de CVA-bepalingen worden gebruikt. Als de reikwijdte van een bepaling wordt weergegeven – in het geval een definitie wordt gegeven in een Aantekening –, is het in mijn optiek wenselijk dat een dergelijke bepaling in het bindende deel van het DWU-wetgevingspakket wordt opgenomen omwille van de rechtszekerheid en uniforme uitleg van de douanewaardebepalingen.

In het CDW-wetgevingspakket kenden meer douanewaardebepalingen in vergelijking met het DWU-wetgevingspakket. Het gaat daarbij om de bepalingen zoals opgenomen in tabel A.2.

CDW-wetgevingspakket	
Artikel 36, lid 1, CDW	1. Het bepaalde in dit hoofdstuk doet geen afbreuk aan de specifieke voorschriften met betrekking tot de vaststelling van de douanewaarde van goederen die in aansluiting op een andere douanebestemming in het vrije verkeer zijn gebracht.
Artikel 141 TCDW	1. Voor de toepassing van de artikelen 28 tot en met 36 van het Wetboek en van deze titel houden de Lid-Staten rekening met de in bijlage 23 opgenomen bepalingen. De vorengenoemde bepalingen, die in de eerste kolom van bijlage 23 zijn vermeld, dienen te worden toegepast overeenkomstig de noten voor de interpretatie die in de tweede kolom voorkomen. 2. Indien voor het bepalen van de douanewaarde de algemeen aanvaarde boekhoudkundige beginselen dienen te worden toegepast, zijn de bepalingen van bijlage 24 van toepassing.
Artikel 142, lid 1, onderdelen a en b, TCDW	1. In de zin van deze titel wordt verstaan onder: a) „overeenkomst": de overeenkomst betreffende de toepassing van artikel VII van de Algemene Overeenkomst betreffende Tarieven en Handel, gesloten in het kader van de multilaterale handelsbesprekingen die van 1973 tot 1979 hebben plaatsgehad, en die in artikel 31, lid 1, eerste streepje, van het Wetboek is vermeld; b) „voortgebrachte goederen": goederen die zijn geteeld, vervaardigd of gewonnen; […]
Artikel 144, leden 1 en 2, TCDW	1. Bij de vaststelling, overeenkomstig artikel 29 van het Wetboek, van de douanewaarde van goederen waarvan de prijs niet daadwerkelijk is betaald op het tijdstip waarop de douanewaarde wordt bepaald, wordt de bij vereffening op genoemd tijdstip te betalen prijs in het algemeen als basis voor de douanewaarde genomen. 2. De Commissie en de Lid-Staten plegen in het Comité overleg over de toepassing van lid 1.

CDW-wetgevingspakket	
Artikel 146 TCDW	Wanneer de werkelijk betaalde of te betalen prijs bedoeld in artikel 29, lid 1, van het Wetboek een bedrag aan binnenlandse belastingen omvat waaraan de betrokken goederen in het land van oorsprong of van uitvoer onderworpen zijn, wordt het genoemde bedrag niet in de douanewaarde begrepen op voorwaarde dat ten genoegen van de betrokken douaneautoriteiten kan worden aangetoond dat de betreffende goederen daarvan ten voordele van de koper werden of zullen worden vrijgesteld.
Artikel 147, leden 2 en 3, TCDW	2. Indien de goederen, tussen het tijdstip van de verkoop en het tijdstip van het in het vrije verkeer brengen, in een derde land zijn gebruikt, is toepassing van de transactiewaarde niet verplicht. 3. De koper dient aan geen enkele andere voorwaarde te voldoen dan partij te zijn bij het koopcontract.
Artikel 150, lid 5, TCDW	Voor de toepassing van dit artikel wordt onder transactiewaarde van ingevoerde identieke goederen verstaan een overeenkomstig artikel 29 van het Wetboek eerder vastgestelde douanewaarde, aangepast van het onderhavige artikel.
Artikel 151, lid 5, TCDW	Voor de toepassing van dit artikel wordt onder transactiewaarde van ingevoerde soortgelijke goederen verstaan een overeenkomstig artikel 29 van het Wetboek eerder vastgestelde douanewaarde, aangepast van het onderhavige artikel.
Artikel 152, lid 5	Voor de toepassing van lid 1, onder b), is de „vroegste datum" de datum waarop verkopen van de ingevoerde goederen dan wel ingevoerde identieke of soortgelijke goederen tot stand komen in een hoeveelheid die voldoende is om de prijs per eenheid vast te stellen.
Artikel 153, lid 3, TCDW	Indien voor de vaststelling van een berekende waarde andere inlichtingen worden gebruikt dan die welke door of namens de producent van de goederen zijn verstrekt, doen de douaneautoriteiten aan de aangever, indien deze daarom verzoekt, mededeling van de herkomst van deze inlichtingen, de gebruikte gegevens en de op die gegevens gebaseerde berekeningen, een en ander behoudens artikel 15 van het Wetboek.
Artikel 154 TCDW	Wanneer verpakkingsmiddelen, bedoeld in artikel 32, lid 1, onder a), punt ii), van het Wetboek, bij meer dan één invoer zullen worden gebruikt, worden de kosten daarvan, op verzoek van de aangever, overeenkomstig algemeen aanvaarde boekhoudkundige beginselen, naar verhouding toegedeeld.
Artikel 156 TCDW	Artikel 33, onder c), van het Wetboek is van overeenkomstige toepassing wanneer de douanewaarde wordt bepaald met toepassing van een andere methode dan die gebaseerd op de transactiewaarde.

CDW-wetgevingspakket	
Artikel 157 TCDW	1. Voor de toepassing van artikel 32, lid 1, onder c), van het Wetboek wordt onder royalty's en licentierechten onder andere verstaan de betaling voor het gebruik van rechten nopens: — de verkoop voor uitvoer van ingevoerde goederen (met name fabrieks- of handelsmerken, gedeponeerde modellen), of — het gebruik of de wederverkoop van ingevoerde goederen (met name auteursrechten, fabricageprocédés die onafscheidelijk in het ingevoerde goed zijn belichaamd). 2. Onverminderd artikel 32, lid 5, van het Wetboek worden bij de vaststelling van de douanewaarde van de ingevoerde goederen met toepassing van artikel 29 van het Wetboek, de royalty of het licentierecht slechts aan de werkelijk betaalde of te betalen prijs toegevoegd, indien de betaling ervan: — op de goederen waarvan de waarde wordt bepaald betrekking heeft, en — voor die goederen een verkoopvoorwaarde vormt.
Artikel 158, leden 1 en 2, TCDW	1. Wanneer de ingevoerde goederen louter een ingrediënt of bestanddeel van in de Gemeenschap vervaardigde goederen zijn, mag aanpassing van de voor de ingevoerde goederen werkelijk betaalde of te betalen prijs slechts geschieden indien de royalty of het licentierecht op die goederen betrekking heeft. 2. Wanneer goederen in niet-gemonteerde staat worden ingevoerd of wanneer zij voor hun doorverkoop slechts een eenvoudige behandeling, zoals verdunning of verpakking, moeten ondergaan, sluit dat niet uit dat de royalty of het licentierecht mag worden aangemerkt als op de ingevoerde goederen betrekking te hebben.
Artikel 159 TCDW	De royalty of het licentierecht betreffende het recht om van een fabrieks- of handelsmerk gebruik te maken wordt slechts aan de voor het ingevoerde goed werkelijk betaalde of te betalen prijs toegevoegd, indien — de royalty of het licentierecht betrekking heeft op goederen die in ongewijzigde staat zijn doorverkocht of die na de invoer slechts een eenvoudige behandeling hebben ondergaan; — deze goederen onder de vóór of na de invoer aangebrachte merknaam, waarvoor de royalty of het licentierecht wordt betaald, in de handel worden gebracht, En — het de koper niet vrijstaat dergelijke goederen bij andere, niet met de verkoper verbonden leveranciers aan te kopen.
Artikel 160 TCDW	Wanneer de koper een royalty of een licentierecht aan een derde betaalt, worden de in artikel 157, lid 2, bedoelde voorwaarden geacht slechts vervuld te zijn indien de verkoper of een met deze verbonden persoon die betaling van de koper verlangt.
Artikel 164, onderdeel b, TCDW	Indien goederen worden gefactureerd tegen een uniforme prijs franco plaats van bestemming, welke prijs overeenkomt met die op de plaats van binnenkomst, dienen de vrachtkosten voor het traject binnen de Gemeenschap daarop niet in vermindering te worden gebracht. Aftrek is evenwel toegestaan indien ten genoegen van de douaneautoriteiten wordt aangetoond dat de prijs franco grens lager zou zijn dan de uniforme prijs voor levering franco plaats van bestemming.

CDW-wetgevingspakket	
Artikel 165, leden 2 en 3, TCDW	2. Deze kosten geven evenwel geen aanleiding tot een aanpassing van de aangegeven waarde bij het bepalen van de douanewaarde van goederen die vervat zijn in zendingen waaraan elk handelskarakter vreemd is. 3. De leden 1 en 2 zijn niet van toepassing op goederen die worden vervoerd door de expresse-postdiensten genoemd EMS-Datapost (in Denemarken EMS-Jetpost, in Duitsland EMS-Kurierpostsendungen en in Italië CAI-Post)
Artikel 178 TCDW	1. Wanneer de douanewaarde dient te worden vastgesteld, wordt, voor de toepassing van de artikelen 28 tot en met 36 van het Wetboek, een aangifte van gegevens inzake de douanewaarde gevoegd bij de aangifte die voor de ingevoerde goederen wordt gedaan. De aangifte van de gegevens inzake de douanewaarde wordt gedaan op een formulier D.V. 1 dat overeenstemt met het model in bijlage 28, in voorkomend geval vergezeld van een of meer formulieren D.V. 1 BIS die overeenstemmen met het model in bijlage 29. 2. De aangifte van de douanewaarde overeenkomstig lid 1 mag slechts worden gedaan door een in de Gemeenschap gevestigde persoon die over alle desbetreffende feitelijke gegevens beschikt. Artikel 64, lid 2, onder b), tweede streepje, en lid 3, van het wetboek zijn van overeenkomstige toepassing. 3. Wanneer de douanewaarde van de betrokken goederen niet kan worden vastgesteld met toepassing van artikel 29 van het Wetboek, kunnen de douaneautoriteiten afzien van de eis dat de aangifte wordt gedaan op een formulier dat overeenstemt met het in lid 1 genoemde model. In die gevallen dient de in lid 2 bedoelde persoon de betrokken douaneautoriteiten alle overige inlichtingen te verstrekken of te laten verstrekken die nodig zijn ten einde de douanewaarde vast te stellen krachtens een ander artikel van het Wetboek; deze inlichtingen worden verstrekt in de vorm en onder de voorwaarden als voorgeschreven door de betrokken douaneautoriteiten. 4. Het indienen bij een douanekantoor van een krachtens lid 1 vereiste aangifte geldt, onverminderd de eventuele toepassing van strafbepalingen, als het op zich nemen door de in lid 2 bedoelde persoon van de aansprakelijkheid voor: — de juistheid en volledigheid van de in de aangifte verstrekte gegevens, — de echtheid van de tot staving van die gegevens overgelegde stukken, en — het verstrekken van alle bijkomende inlichtingen of documenten die noodzakelijk zijn voor de vaststelling van de douanewaarde van de goederen. 5. Dit artikel is niet van toepassing op goederen waarvan de douanewaarde wordt bepaald volgens het systeem van vereenvoudigde procedures vastgesteld overeenkomstig de artikelen 173 tot en met 177.

CDW-wetgevingspakket	
Artikel 179 TCDW	1. Behoudens wanneer dit onmisbaar is voor een juiste heffing van de rechten bij invoer, kunnen de douaneautoriteiten geheel of gedeeltelijk afzien van de in artikel 178, lid 1, bedoelde aangifte: a) wanneer de douanewaarde van de ingevoerde goederen per zending niet hoger is dan 10 000 EUR, voor zover het geen deelzendingen of meervoudige zendingen betreft welke door een zelfde afzender aan een zelfde geadresseerde worden verzonden, of b) wanneer het invoerbewegingen betreft waaraan elk handelskarakter vreemd is, of c) wanneer het verstrekken van die gegevens niet noodzakelijk is voor de toepassing van het douanetarief van de Europese Gemeenschappen of indien de in het tarief vastgelegde douanerechten niet dienen te worden geheven omdat bijzondere douanevoorschriften van toepassing zijn. 2. Het in lid 1, onder a), vermelde bedrag in ecu wordt omgerekend overeenkomstig artikel 18 van het Wetboek. Het na bedoelde omrekening verkregen bedrag kan door de douaneautoriteiten naar boven of naar beneden worden afgerond. De douaneautoriteiten hebben eveneens de mogelijkheid om de tegenwaarde in nationale valuta van het in ecu vastgestelde bedrag ongewijzigd te handhaven indien, bij de jaarlijkse aanpassing als bedoeld in artikel 18 van het Wetboek, de omrekening van dat bedrag vóór de in dit lid bedoelde afronding leidt tot een wijziging van de in nationale valuta uitgedrukte tegenwaarde van minder dan 5 % of tot een verlaging van deze tegenwaarde. 3. Ten aanzien van de regelmatige invoer van goederen die het voorwerp uitmaken van transacties gesloten onder dezelfde handelsvoorwaarden tussen dezelfde verkoper en dezelfde koper, kunnen de douaneautoriteiten toestaan dat niet alle in artikel 178, lid 1, bedoelde gegevens bij iedere aangifte worden verstrekt; zij eisen deze gegevens evenwel telkens wanneer de omstandigheden een wijziging ondergaan en ten minste eenmaal elke drie jaar. 4. Een op grond van dit artikel toegestane ontheffing kan worden ingetrokken en de overlegging van een formulier D.V. 1 kan worden geëist ingeval wordt vastgesteld dat aan een voor het verlenen van die ontheffing noodzakelijke voorwaarde niet is voldaan of deze voorwaarde niet meer geldt.
Artikel 180 TCDW	Wanneer systemen voor geautomatiseerde gegevensverwerking worden gebruikt of wanneer de betrokken goederen het voorwerp uitmaken van een algemene, periodieke of samenvattende aangifte, kunnen de Lid-Staten afwijkingen toestaan in de vorm waarin de voor de vaststelling van de douanewaarde vereiste inlichtingen worden verstrekt.

Tabel A.2 Douanewaardebepalingen uit het CDW-wetgevingspakket die niet in het DWU-wetgevingspakket zijn opgenomen.

In Verordening (EEG) nr. 1224/80 en aanverwante verordeningen zijn eveneens diverse douanewaardebepalingen opgenomen die niet in het DWU-wetgevingspakket zijn opgenomen. In tabel A.3 zijn deze bepalingen opgenomen.

Verordening (EEG) nr. 1224/80 en aanverwante verordeningen	
Artikel 3, lid 2, onderdeel b, ten vierde, Verordening (EEG) nr. 1224/80[1]	Bij een verkoop tussen verbonden personen wordt de transactiewaarde aanvaard en de waarde van de goederen vastgesteld overeenkomstig lid 1, wanneer de importeur aantoont dat op hetzelfde of ongeveer hetzelfde tijdstip die waarde één van de volgende waarden zeer dicht nabijkomt: i) de transactiewaarde van identieke of soortgelijke goederen bij verkopen voor uitvoer naar de Gemeenschap, tussen kopers en verkopers die in een welbepaald geval niet zijn verbonden; ii) de douanewaarde van identieke of soortgelijke goederen zoals vastgesteld met toepassing van artikel 6; iii) de douanewaarde van identieke of soortgelijke goederen zoals vastgesteld met toepassing van artikel 7; iv) de transactiewaarde bij verkopen voor uitvoer naar de Gemeenschap, tussen kopers en verkopers die in een welbepaald geval niet zijn verbonden, van goederen die identiek aan de ingevoerde goederen zouden zijn indien ze niet in verschillende landen waren vervaardigd, mits de verkopers in de beide onderling vergeleken transacties niet verbonden zijn. Bij de toepassing van de vorenstaande criteria wordt terdege rekening gehouden met aangetoonde verschillen in handelsniveau, de hoeveelheden, de elementen genoemd in artikel 8 en met kosten die de verkoper draagt bij verkopen aan niet met hem verbonden kopers en die hij niet draagt bij verkopen aan kopers die wel met hem zijn verbonden.
Artikel 4, lid 5, Verordening (EEG) nr. 1224/80	Voor de toepassing van dit artikel wordt onder transactiewaarde van ingevoerde identieke goederen verstaan een overeenkomstig artikel 3 vroeger vastgestelde douanewaarde, aangepast zoals bedoeld in lid 1, sub b), en lid 2 van het onderhavige artikel.
Artikel 5, lid 5, Verordening (EEG) nr. 1224/80	Voor de toepassing van dit artikel wordt onder transactiewaarde van ingevoerde soortgelijke goederen verstaan een overeenkomstig artikel 3 vroeger vastgestelde douanewaarde, aangepast zoals bedoeld in lid 1, sub b), en lid 2 van het onderhavige artikel.
Artikel 6, lid 5, Verordening (EEG) nr. 1224/80	Voor de toepassing van lid 1, sub b), is de „vroegste datum" de datum waarop verkopen van de ingevoerde goederen dan wel ingevoerde identieke of soortgelijke goederen tot stand komen in een hoeveelheid die voldoende is om de prijs per eenheid vast te stellen.
Artikel 7, lid 4, Verordening (EEG) nr. 1224/80	Indien voor de vaststelling van een berekende waarde andere inlichtingen worden gebruikt dan die welke door of namens de producent van de goederen zijn verstrekt, doen de douaneautoriteiten aan de importeur, indien deze daarom verzoekt, mededeling van de herkomst van deze inlichtingen, de gebruikte gegevens en de op die gegevens gebaseerde berekeningen, een en ander behoudens de bepalingen van artikel 10.
Artikel 10 Verordening (EEG) nr. 1224/80	1. Voor de vaststelling van de douanewaarde, en onverminderd de nationale voorschriften waarbij aan de douaneautoriteiten van de Lid-Staten meer uitgebreide bevoegdheden worden verleend, dienen alle personen of ondernemingen die direct of indirect bij de desbetreffende invoer zijn betrokken, aan die autoriteiten en binnen de door hen vastgestelde termijnen alle noodzakelijke documenten en inlichtingen te verstrekken.

1 Deze bepaling is komen te vervallen met de inwerkingtreding van Verordening (EEG) nr. 3193/80 van de Raad van 8 december 1980 tot wijziging van Verordening (EEG) nr. 1224/80 inzake de douanewaarde van de goederen, *PB* L 333 van 11.12.1980, p. 1-2.

Verordening (EEG) nr. 1224/80 en aanverwante verordeningen	
	2. Alle inlichtingen die een vertrouwelijk karakter hebben of op vertrouwelijke basis zijn verstrekt met het oog op de bepaling van de douanewaarde, zullen door de betrokken autoriteiten als strikt vertrouwelijk worden behandeld en zullen door deze, zonder de uitdrukkelijke toestemming van de persoon of de regering die deze inlichtingen heeft verstrekt, niet bekend mogen worden gemaakt, behalve aan de Commissie of indien dat vereist zou zijn in verband met gerechtelijke procedures. 3. De met toepassing van lid 2 door een Lid-Staat aan de Commissie verstrekte inlichtingen en documenten mogen door haar slechts worden gebruikt voor het doel waarvoor zij werden verstrekt. Zij vallen onder het beroepsgeheim en mogen met name niet worden medegedeeld aan andere personen dan die welke in de instellingen van de Gemeenschappen of van de Lid-Staten uit hoofde van hun functie bevoegd zijn er kennis van te nemen
Artikel 11 Verordening (EEG) nr. 1224/80	Indien het bij de vaststelling van de douanewaarde van de ingevoerde goederen noodzakelijk wordt de definitieve vaststelling van die waarde uit te stellen, wordt de importeur niettemin in staat gesteld zijn goederen aan het douaneverband te onttrekken mits hij, indien vereist, in de vorm van een borgstelling een waarborgsom of een ander passend middel, een voldoende zekerheid stelt door de uiteindelijke betaling van de invoerrechten waaraan de goederen onderworpen zouden kunnen zijn.
Artikel 12 Verordening (EEG) nr. 1224/80	1. De importeur heeft, indien hij daarom schriftelijk verzoekt, recht op een schriftelijke toelichting van de douaneadministratie van het land van invoer inzake de wijze waarop de douanewaarde van door hem ingevoerde goederen is vastgesteld. 2. Verzoeken tot het verkrijgen van een toelichting op grond van lid 1 van dit artikel, worden ingediend uiterlijk één maand na de datum waarop de douanewaarde overeenkomstig de bepalingen van deze verordening werd vastgesteld. 3. Wanneer de importeur, op grond van nationale procedures, de in lid 1 genoemde toelichting verkrijgt zonder schriftelijk daarom te hebben verzocht, wordt geacht aan de eisen van dit artikel te zijn voldaan
Artikel 13 Verordening (EEG) nr. 1224/80	Voor zover communautaire bepalingen betreffende de procedures tot regeling van geschillen op douanegebied nog niet zijn goedgekeurd, blijven de dienovereenkomstige wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen van de Lid-Staten van toepassing.
	Noch het verzoek, noch de toelichting die in artikel 12 worden bedoeld, vormen rechtshandelingen die als zodanig rechterlijke of administratieve procedures voor de regeling van geschillen in de zin van de genoemde nationale bepalingen op gang kunnen brengen.
Artikel 15, lid 2, onderdeel b, Verordening (EEG) nr. 1224/80	Indien goederen worden gefactureerd tegen een uniforme prijs franco plaats van bestemming, welke prijs overeenkomt met die op de plaats van binnenkomst, dienen de vrachtkosten voor het traject binnen de Gemeenschap niet te worden afgetrokken. Aftrek is evenwel toegestaan indien ten genoegen van de douane wordt aangetoond dat de prijs franco grens lager zou zijn dan de uniforme prijs voor levering franco plaats van bestemming.
Artikel 16 Verordening (EEG) nr. 1224/80	De voor de toepassing van deze verordening aan de douane te verstrekken gegevens en over te leggen stukken worden, voor zover nodig, vastgesteld volgens de procedure van artikel 19.

Verordening (EEG) nr. 1224/80 en aanverwante verordeningen	
Artikel 16 bis Verordening (EEG) nr. 1224/80	1. In afwijking van artikel 2, leden 1 tot en met 3, kan, op verzoek van de importeur, de bepaling van de douanewaarde van aan bederf onderhevige goederen die gewoonlijk in consignatie worden geleverd, volgens voor de gehele Gemeenschap opgestelde vereenvoudigde procedures geschieden. 2. Een importeur kan voor een of meer produkten tot het systeem van vereenvoudigde procedures toetreden voor een volgens de procedure van artikel 19 vast te stellen periode. Deze keuzemogelijkheid ontneemt de importeur niet het recht gebruik te maken van een andere, in deze verordening genoemde, methode voor de bepaling van de douanewaarde in de in artikel 2 aangegeven volgorde. Wanneer hij dit recht uitoefent, worden de vereenvoudigde procedures echter niet meer op hem toegepast gedurende een periode en onder voorwaarden, die volgens de procedure van artikel 19 worden vastgesteld. 3. De goederen waarop de genoemde procedures van toepassing zijn en de regels en maatstaven voor de bepaling van de eenheidswaarde van de betrokken goederen worden vastgesteld volgens de procedure van artikel 19. 4. In afwijking van artikel 22, lid 4, kan de geldigheidsduur van de verordeningen, aangenomen krachtens Verordening (EEG) nr. 803/68, die betrekking hebben op de vaststelling van de douane waarde van bepaalde aan bederf onderhevige goederen, als overgangsmaatregel volgens de procedure van artikel 19 worden verlengd tot aan de inwerkingtreding van de communautaire bepalingen die krachtens de leden 2 en 3 van dit artikel zullen worden vastgesteld, maar niet tot na 30 juni 1981.
Artikel 17 Verordening (EEG) nr. 1224/80	1 Er wordt een Comité douanewaarde ingesteld, hierna te noemen het „Comité", dat is samengesteld uit vertegenwoordigers van de Lid-Staten en onder voorzitterschap staat van een vertegenwoordiger van de Commissie. 2. Het Comité stelt zijn reglement van orde vast.
Artikel 18 Verordening (EEG) nr. 1224/80	Het Comité kan een onderzoek wijden aan: a) elk vraagstuk betreffende de toepassing van deze verordening, en b) elk vraagstuk betreffende de werkzaamheden van het Technisch Comité inzake de douanewaarde, dat op grond van de Overeenkomst onder auspiciën van de Internationale Douaneraad staat, en dat door zijn voorzitter hetzij op diens initiatief, hetzij op verzoek van de vertegenwoordiger van een Lid-Staat aan de orde wordt gesteld.
Artikel 19 Verordening (EEG) nr. 1224/80	1. De bepalingen die noodzakelijk zijn: a) voor de omzetting in communautaire wetgeving van de bepalingen van deel I van en van bijlage I bij de Overeenkomst welke niet in deze verordening zijn opgenomen, voor zover zij de besluiten van de Raad onverlet laten, en b) voor de toepassing van titel I van deze verordening, met uitzondering van de artikelen 12 en 13, worden vastgesteld volgens de in lid 2 en lid 3 van dit artikel omschreven procedure. 2. De vertegenwoordiger van de Commissie legt aan het Comité een ontwerp voor van de vast te stellen bepalingen. Het Comité brengt over dit ontwerp advies uit binnen een termijn die de voorzitter kan bepalen naar gelang van de urgentie van het betrokken vraagstuk. Het spreekt zich uit met een meerderheid van vijfenveertig stemmen, waarbij de stemmen van de Lid-Staten worden gewogen overeenkomstig het bepaalde in artikel 148, lid 2, van het Verdrag. De voorzitter neemt geen deel aan de stemming. 3. a) De Commissie stelt de beoogde bepalingen vast wanneer zij in overeenstemming zijn met het advies van het Comité.

Verordening (EEG) nr. 1224/80 en aanverwante verordeningen	
	b) Wanneer de beoogde bepalingen niet in overeenstemming zijn met het advies van het Comité of bij gebreke van een advies, doet de Commissie onverwijld een voorstel aan de Raad betreffende de vast te stellen bepalingen. De Raad besluit met gekwalificeerde meerderheid van stemmen. c) Indien na verloop van een termijn van drie maanden te rekenen vanaf de indiening van het voorstel bij de Raad deze geen besluit heeft genomen, worden de voorgestelde bepalingen door de Commissie vastgesteld.
Artikel 20 Verordening (EEG) nr. 1224/80	Deze verordening laat de bepalingen in besluiten van de Raad of van de Commissie, of de bepalingen van de Lid-Staten die met deze besluiten in overeenstemming zijn met betrekking tot de vaststelling van de douanewaarde van goederen waarvan de aangifte tot het in het vrije verkeer brengen volgt op een andere douanebestemming dan die van het rechtstreeks in het vrije verkeer brengen, onverlet.
Artikel 21 Verordening (EEG) nr. 1224/80	Elke Lid-Staat stelt de Commissie in kennis van de maatregelen welke hij neemt voor de toepassing van deze verordening. Deze maatregelen worden door de Commissie ter kennis van de andere Lid-Staten gebracht.
Artikel 22 Verordening (EEG) nr. 1224/80	1. Deze verordening treedt in werking op 1 juli 1980, met uitzondering van titel II, die in werking treedt op de dag volgende op die van de bekendmaking van de verordening in het Publikatieblad van de Europese Gemeenschappen. 2. Verordening (EEG) nr. 803/68 wordt vervangen door deze verordening. De verwijzingen naar eerstgenoemde verordening moeten worden beschouwd als verwijzingen naar de onderhavige verordening. 3. Verordening (EEG) nr. 803/68 blijft van toepassing op goederen waarvoor het tijdstip voor de bepaling van de douanewaarde valt vóór 1 juli 1980. 4. De geldigheidsduur van de krachtens Verordening (EEG) nr. 803/68 aangenomen verordeningen kan als overgangsmaatregel tot na 30 juni 1980 worden verlengd, overeenkomstig de procedure van artikel 19, maar met ten hoogste zes maanden. 5. De wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen van de Lid-Staten die vereenvoudigde procedures voorschrijven voor de bepaling van de douanewaarde van bepaalde goederen blijven van toepassing tot de inwerkingtreding van de krachtens artikel 16 bis, leden 2 en 3, vast te stellen communautaire bepalingen en uiterlijk tot en met 30 juni 1981.
Artikel 1 Verordening (EEG) nr. 1494/80	1. Bij de toepassing van Verordening (EEG) nr. 1224/80 dienen de Lid-Staten de bepalingen in acht te nemen die zijn opgenomen in de bijlagen. 2. De bepalingen van Verordening (EEG) nr. 1224/80, opgenomen in de eerste kolom van bijlage I, dienen te worden toegepast in overeenstemming met de in de tweede kolom opgenomen noot voor de interpretatie. 3. Indien het bij het bepalen van de douanewaarde nodig is te verwijzen naar de toepassing van de algemeen aanvaarde boekhoudkundige beginselen, zijn de bepalingen van bijlage II van toepassing.
Artikel 2 Verordening (EEG) nr. 1494/80	Deze verordening treedt in werking op 1 juli 1980.

Verordening (EEG) nr. 1224/80 en aanverwante verordeningen	
Artikel 1 Verordening (EEG) nr. 1496/80	1. 1. Indien het voor de toepassing van Verordening (EEG) nr. 1224/80 noodzakelijk is dat de douanewaarde wordt vastgesteld, wordt een aangifte van gegevens inzake de douanewaarde gevoegd bij de aangifte die voor de ingevoerde goederen wordt gedaan. De aangifte wordt gesteld op een formulier D.V. 1 overeenstemmend met het model opgenomen in bijlage I, in voorkomend geval vergezeld van een of meer formulieren D.V. 1 bis overeenstemmend met het model opgenomen in bijlage II. 2. Het is met name vereist dat de in lid 1 bedoelde aangifte van gegevens inzake de douanewaarde alleen wordt gedaan door een persoon (hierna te noemen „de aangever") die zijn verblijfplaats of handelsvestiging heeft in het douanegebied van de Gemeenschap en die beschikt over alle desbetreffende feitelijke gegevens. 3. Wanneer de douanewaarde van de betrokken goederen niet kan worden vastgesteld met toepassing van artikel 3 van Verordening (EEG) nr. 1224/80, kunnen de Lid-Staten ervan afzien een aangifte te eisen die is gesteld op een formulier dat overeenstemt met het in lid 1 genoemde model. In die gevallen dient de aangever aan de betrokken douaneadministratie alle overige inlichtingen te verstrekken of te laten verstrekken, die mochten worden vereist ten einde de douanewaarde vast te stellen krachtens een ander artikel van genoemde verordening; deze inlichtingen worden verstrekt in de vorm en onder de voorwaarden als voorgeschreven door de betrokken douaneadministratie. 4. Het indienen bij een douanekantoor van een op grond van lid 1 vereiste aangifte, geldt, onverminderd de eventuele toepassing van strafbepalingen, als het op zich nemen door de aangever van de aansprakelijkheid voor: - de juistheid en volledigheid van de in de aangifte verstrekte gegevens, - de authenticiteit van de tot staving van die gegevens overgelegde stukken, en - het verstrekken van alle bijkomende inlichtingen of documenten die noodzakelijk zijn voor de vaststelling van de douanewaarde van de goederen. 5. Dit artikel is niet van toepassing op goederen waarvan de douanewaarde wordt bepaald volgens het systeem van vereenvoudigde procedures vastgesteld overeenkomstig artikel 16 bis van Verordening (EEG) nr. 1224/80.
Artikel 2 Verordening (EEG) nr. 1496/80	1. De Lid-Staten kunnen er geheel of gedeeltelijk van afzien de in artikel 1, lid 1, bedoelde aangifte van gegevens te eisen: a) indien de douanewaarde van de ingevoerde goederen per zending niet hoger is dan 5 000 Ecu, voor zover het niet deelzendingen of meervoudige zendingen betreft welke door een zelfde afzender aan een zelfde geadresseerde worden verzonden; of b) indien het gaat om invoeren waaraan elk handelskarakter vreemd is; of c) indien het verstrekken van de betrokken gegevens niet noodzakelijk is voor de toepassing van het gemeenschappelijk douanetarief of indien de in het tarief vastgelegde douanerechten in verband met de toepassing van een bijzondere douaneregeling niet worden geheven. 2. Het in lid 1, onder a), vermelde bedrag in Ecu wordt omgerekend in de munteenheden van de Lid-Staten op basis van de laatste geldende koersen vastgesteld overeenkomstig artikel 2 van Verordening (EEG) nr. 2779/78 van de Raad (*).

Verordening (EEG) nr. 1224/80 en aanverwante verordeningen	
	Het na omrekening bekomen bedrag kan door de Lid-Staten naar boven of naar beneden worden afgerond. De Lid-Staten kunnen de tegenwaarde in nationale valuta van het in Ecu vastgestelde bedrag ongewijzigd handhaven indien, bij de jaarlijkse aanpassing als bedoeld in artikel 2, lid 2, eerste alinea, van Verordening (EEG) nr. 2779/78, de omrekening van dat bedrag vóór de in dit lid bedoelde afronding leidt tot een wijziging van de in nationale valuta uitgedrukte tegenwaarde van minder dan 5 % of tot een verlaging van deze tegenwaarde. 3. Ten aanzien van de regelmatige invoer van goederen die het voorwerp uitmaken van transacties gesloten onder dezelfde handelsvoorwaarden tussen dezelfde verkoper en dezelfde koper, kunnen de Lid-Staten toestaan dat niet alle in artikel 1, lid 1, bedoelde gegevens bij iedere aangifte worden verstrekt; zij eisen deze gegevens evenwel telkens wanneer de omstandigheden zijn gewijzigd en ten minste eenmaal elke drie jaar. 4. Een op grond van dit artikel toegestane ontheffing kan worden ingetrokken en de overlegging van een D.V. 1 kan worden geëist, indien wordt vastgesteld dat aan een voor het toestaan ervan noodzakelijke voorwaarde niet was of niet meer wordt voldaan.
Artikel 3 Verordening (EEG) nr. 1496/80	Wanneer systemen voor automatische gegevensverwerking worden gebruikt of wanneer de betrokken goederen het voorwerp uitmaken van een algemene, periodieke of samenvattende aangifte, kunnen de Lid-Staten afwijkingen toestaan in de vorm waarin de voor de vaststelling van de douanewaarde vereiste inlichtingen worden verstrekt.
Artikel 5 Verordening (EEG) nr. 1496/80	Deze verordening treedt in werking op 1 juli 1980.
Artikel 2 Verordening (EEG) nr. 1495/80	1. Bij de vaststelling, overeenkomstig artikel 3 van Verordening (EEG) nr. 1224/80, van de douanewaarde van goederen waarvan de prijs niet daadwerkelijk is betaald op het tijdstip voor de bepaling van de douanewaarde, wordt de bij vereffening op genoemd tijdstip te betalen prijs in het algemeen als basis voor de douanewaarde genomen. 2. De Commissie en de Lid-Staten plegen in het Comité douanewaarde overleg over de toepassing van lid 1
Artikel 3, lid 3, Verordening (EEG) nr. 1495/80	3. Lid 2 is van overeenkomstige toepassing wanneer de douanewaarde wordt vastgesteld op basis van een andere methode dan die van de transactiewaarde.
Artikel 5 Verordening (EEG) nr. 1495/80	Wanneer tot de werkelijk betaalde of te betalen prijs, voor de toepassing van artikel 3, lid 1, van Verordening (EEG) nr. 1224/80 een bedrag aan interne belastingen behoort waaraan de betrokken goederen in het land van oorsprong of van uitvoer onderworpen zijn, wordt het genoemde bedrag niet in de douanewaarde begrepen op voorwaarde dat ten genoegen van de betrokken douaneautoriteiten kan worden aangetoond dat die goederen daarvan werden of zullen worden vrijgesteld ten voordele van de koper.
Artikel 9 Verordening (EEG) nr. 1495/80	Wanneer verpakkingsmiddelen, bedoeld in artikel 8, lid 1, sub a), punt (ii), van Verordening (EEG) nr. 1224/80 van de Raad, bij meer dan één invoer zullen worden gebruikt, worden de kosten daarvan, op verzoek van de aangever, overeenkomstig algemeen aanvaarde boekhoudkundige beginselen, naar verhouding toegedeeld.

Verordening (EEG) nr. 1224/80 en aanverwante verordeningen	
Artikel 4 Verordening (EEG) nr. 3177/80	De Verordeningen (EEG) nr. 1150/70 en (EEG) nr. 1025/77 worden ingetrokken. Verwijzingen naar die verordeningen moeten worden beschouwd als verwijzingen naar deze verordening.
Artikel 5 Verordening (EEG) nr. 3177/80	Deze verordening treedt in werking op 1 januari 1981.
Artikel 1, lid 2, Verordening (EEG) nr. 3179/80	Deze kosten geven evenwel geen aanleiding tot een aanpassing van de aangegeven waarde bij het bepalen van de douanewaarde van goederen die vervat zijn in zendingen waaraan elk handelskarakter vreemd is.
Artikel 2 Verordening (EEG) nr. 3179/80	Verordening (EEG) nr. 2741/78 wordt ingetrokken. Verwijzingen naar eerstgenoemde verordening moeten worden beschouwd als verwijzingen naar deze verordening.
Artikel 3 Verordening (EEG) nr. 3179/80	Deze verordening treedt in werking op 1 januari 1981.
Artikel 2 Verordening (EEG) nr. 3178/80	Verordening (EEG) nr. 1033 /77 wordt ingetrokken. Verwijzingen naar eerstgenoemde verordening moeten worden beschouwd als verwijzingen naar deze verordening.
Artikel 3 Verordening (EEG) nr. 3178/80	Deze verordening treedt in werking op 1 januari 1981.
Artikel 1, lid 3, Verordening (EEG) nr. 1577/81	3. De gemiddelde franco-grens eenheidsprijs, vóór vrijmaking, wordt berekend uitgaande van de brutoverkoopprijzen tot stand gekomen tussen importeurs en grossiers. Voor de brutoverkoopprijzen genoteerd inde handelscentra Londen, Milaan en Rungis wordt echter het handelsniveau van de in die centra meest gebruikelijke verkopen in aanmerking genomen. De aldus verkregen cijfers worden verminderd: — met een handelsmarge van 15 % voor de handelscentra Londen, Milaan en Rungis en met 8 % voor de andere handelscentra; — met de kosten van vervoer en verzekering binnen het douanegebied; — met een forfaitair bedrag, voor alle overige kosten die niet in de douanewaarde moeten worden begrepen, uitgedrukt in de nationale valuta, van respectievelijk 155 Belgische frank, 30 Deense kronen, 9,50 Duitse mark, 23 Franse frank, 2,6 Iers pond, 4 700 Italiaanse lire, 10,50 Nederlandse gulden, 2 pond sterling; — met de douanerechten, belastingen en heffingen die niet in de douanewaarde moeten worden begrepen.
Artikel 1, lid 1, Verordening (EEG) nr. 3158/83	1. Voor de toepassing van artikel 8, lid 1, sub c), van Verordening (EEG) nr. 1224/80 wordt onder royalty's en licentierechten met name verstaan de betaling voor het gebruik van rechten nopens: — de vervaardiging van het ingevoerde goed (met name octrooien, tekeningen, modellen en „knowhow" voor de vervaardiging), of — de verkoop voor uitvoer van het ingevoerde goed (met name fabrieks- of handelsmerken, gedeponeerde modellen), of

Verordening (EEG) nr. 1224/80 en aanverwante verordeningen	
	— het gebruik of de wederverkoop van het ingevoerde goed (met name auteursrechten, fabricageprocédés die onafscheidelijk in het ingevoerde goed zijn belichaamd).
Artikel 2, leden 2 en 3, Verordening (EEG) nr. 3158/83	2. Wanneer goederen in niet-gemonteerde staat worden ingevoerd of wanneer ze voor hun doorverkoop slechts een eenvoudige behandeling, zoals verdunning of verpakking moeten ondergaan, sluit dat niet uit dat de royalty of het licentierecht mag worden aangemerkt als op de ingevoerde goederen betrekking te hebben. 3. Indien de royalty's of licentierechten gedeeltelijk op de ingevoerde goederen en gedeeltelijk op andere ingrediënten of bestanddelen die aan de goederen na invoer ervan worden toegevoegd of op verrichtingen of diensten na invoer betrekking hebben, wordt slechts aan de hand van objectieve en meetbare gegevens, overeenkomstig de in Verordening (EEG) nr. 1494/80.
Artikel 3 Verordening (EEG) nr. 3158/83	De royalty of het licentierecht betreffende het recht van een fabrieks- of handelsmerk gebruik te maken wordt slechts aan de voor het ingevoerde goed werkelijk betaalde of te betalen prijs toegevoegd, indien: — de royalty of het licentierecht betrekking heeft op goederen die in ongewijzigde staat zijn doorverkocht of die na invoer slechts een eenvoudige behandeling hebben ondergaan; — deze goederen onder de vóór of na invoer aangebrachte merknaam, waarvoor de royalty of het licentierecht wordt betaald, in de handel worden gebracht; — het de koper niet vrijstaat dergelijke goederen bij andere, niet met de verkoper verbonden leveranciers aan te kopen.
Artikel 4 Verordening (EEG) nr. 3158/83	Wanneer de koper een royalty of een licentierecht aan een derde betaalt, worden de in artikel 1, lid 2, bedoelde voorwaarden geacht slechts vervuld te zijn, indien de verkoper of een met deze verbonden persoon die betaling van de koper verlangt.
Artikel 6 Verordening (EEG) nr. 3158/83	Deze verordening treedt in werking op 1 januari 1 984.

Tabel A.3 Douanewaardebepalingen uit Verordening (EEG) nr. 1224/80 en aanverwante die niet in het DWU-wetgevingspakket zijn opgenomen.

In tabel A.4 is een concordantietabel opgenomen. In de linkerkolom is een korte omschrijving per bepaling opgenomen. In de kolom ernaast zijn de bepalingen uit het DWU-wetgevingspakket opgenomen. De twee kolommen die daarop volgen geven respectievelijk de equivalente bepalingen in het CDW-wetgevingspakket en Verordening (EEG) nr. 1224/80 weer. In de rechterkolom zijn de CVA-bepalingen opgenomen waarop de DWU-bepalingen zijn gebaseerd. In voorkomende gevallen ontbreekt een wettelijke basis in de CVA.

Omschrijving	DWU (1 mei 2016 – heden)	CDW (1 januari 1994 – 30 april 2016)	Verordening (EEG) nr. 1224/80 (1 juli 1980 – 31 december 1993)	Customs Valuation Agreement
Inkoopcommissie	Artikel 5, lid 41, DWU	Artikel 32, lid 4, CDW	Artikel 8, lid 3, Verordening (EEG) nr. 1224/80	Aantekening bij artikel 8, lid 1, onderdeel a, ten eerste, CVA
Toepassingsgebied	Artikel 69 DWU	Artikel 28 CDW	Artikel 1, lid 1, onderdeel a, Verordening (EEG) nr. 1224/80	-
Transactiewaarde				
- *Primaire methode*	Artikel 70, lid 1, DWU	Artikel 29, lid 1, CDW	Artikel 3, lid 1, Verordening (EEG) nr. 1224/80	Artikel 1, lid 1, CVA
- *Werkelijk betaalde of te betalen prijs*	Artikel 70, lid 2, DWU	Artikel 29, lid 3, onderdeel a, CDW	Artikel 3, lid 3, onderdeel a, Verordening (EEG) nr. 1224/80	Punt 1 van de Aantekening bij artikel 1 CVA en punt 7 van bijlage III CVA
- *Voorwaarden*	Artikel 70, lid 3, DWU	Artikel 29, lid 1, onderdelen a tot en met d, CDW	Artikel 3, lid 1, onderdelen a tot en met d, Verordening (EEG) nr. 1224/80	Artikel 1, lid 1, onderdelen a tot en met d, CVA
Elementen van de transactiewaarde				
- *Commissies en courtages*	Artikel 71, lid 1, onderdeel a, ten eerste, DWU	Artikel 32, lid 1, onderdeel a, ten eerste, CDW	Artikel 8, lid 1, onderdeel a, ten eerste, Verordening (EEG) nr. 1224/80	Artikel 8, lid 1, onderdeel a, ten eerste, CVA
- *Kosten van verpakken*	Artikel 71, lid 1, onderdeel a, ten tweede en ten derde, DWU	Artikel 32, lid 1, onderdeel a, ten tweede en ten derde, CDW	Artikel 8, lid 1, onderdeel a, ten tweede en ten derde, Verordening (EEG) nr. 1224/80	Artikel 8, lid 1, onderdeel a, ten tweede en ten derde, CVA
- *Toeleveringen aan de leverancier ('assists')*	Artikel 71, lid 1, onderdeel b, DWU	Artikel 32, lid 1, onderdeel b, CDW	Artikel 8, lid 1, onderdeel b, Verordening (EEG) nr. 1224/80	Artikel 8, lid 1, onderdeel b, CVA
- *Royalty- en licentierechten*	Artikel 71, lid 1, onderdeel c, DWU	Artikel 32, lid 1, onderdeel c, CDW jo. artikel 157, lid 2, TCDW	Artikel 8, lid 1, onderdeel c, Verordening (EEG) nr. 1224/80 en artikel 1, lid 2, Verordening (EEG) nr. 3158/83	Artikel 8, lid 1, onderdeel c, CVA
- *Opbrengst uit latere wederverkoop*	Artikel 71, lid 1, onderdeel d, DWU	Artikel 32, lid 1, onderdeel d, CDW	Artikel 8, lid 1, onderdeel d, Verordening (EEG) nr. 1224/80	Artikel 8, lid 1, onderdeel d, CVA
- *Kosten van vervoer en verzekering*	Artikel 71, lid 1, onderdeel e, DWU	Artikel 32, lid 1, onderdeel e, CDW	Artikel 8, lid 1, onderdeel e, Verordening (EEG) nr. 1224/80	Artikel 8, lid 2, CVA
- *Objectieve en meetbare gegevens*	Artikel 71, lid 2, DWU	Artikel 32, lid 2, CDW	Artikel 8, lid 2, Verordening (EEG) nr. 1224/80	Artikel 8, lid 3, CVA

Omschrijving	DWU (1 mei 2016 – heden)	CDW (1 januari 1994 – 30 april 2016)	Verordening (EEG) nr. 1224/80 (1 juli 1980 – 31 december 1993)	Customs Valuation Agreement
- *Geen andere elementen*	Artikel 71, lid 3, DWU	Artikel 32, lid 3, CDW	Artikel 8, lid 3, Verordening (EEG) nr. 1224/80	Artikel 8, lid 4, CVA
Niet in de douanewaarde te begrijpen elementen				
- *Kosten van vervoer binnen de Europese Unie*	Artikel 72, onderdeel a, DWU	Artikel 33, onderdeel a, CDW	Artikel 15, lid 1, Verordening (EEG) nr. 1224/80	Punt 3b van de Aantekening bij artikel 1 CVA
- *Kosten van constructiewerkzaamheden, installatie, montage, onderhoud of technische bijstand*	Artikel 72, onderdeel b, DWU	Artikel 33, onderdeel b, CDW	Artikel 3, lid 4, onderdeel a, Verordening (EEG) nr. 1224/80	Punt 3a van de Aantekening bij artikel 1 CVA
- *Te betalen rente*	Artikel 72, onderdeel c, DWU	Artikel 33, onderdeel c, CDW	Artikel 3, leden 2 en 4, Verordening (EEG) nr. 1495/80	-[2]
- *De kosten ter verkrijging van het recht tot verveelvoudiging*	Artikel 72, onderdeel d, DWU	Artikelen 32, lid 5, onderdeel a, jo. 33, onderdeel d, CDW	Artikel 3, lid 1, onderdeel a, Verordening (EEG) nr. 1495/80	Punt 1 van de Aantekening bij artikel 8, lid 1, onderdeel c, CVA
- *Inkoopcommissies*	Artikel 72, onderdeel e, DWU	Artikel 33, onderdeel e, CDW	Artikel 3, lid 1, onderdeel b, Verordening (EEG) nr. 1495/80	-[3]
- *Rechten en heffingen van het land van invoer*	Artikel 72, onderdeel f, DWU	Artikel 33, onderdeel f, CDW	Artikel 3, lid 4, onderdeel b, Verordening (EEG) nr. 1224/80	Punt 3c van de Aantekening bij artikel 1 CVA
- *Verkrijging rechten tot distributie of wederverkoop*	Artikel 72, onderdeel g, DWU	Artikel 32, lid 5, CDW[4]	Artikel 8, lid 5, Verordening (EEG) nr. 1224/80[5]	Punt 2 van de aantekening bij artikel 8, lid 1, onderdeel c, CVA

2 Decision 3.1. Treatment of interest charges in the Customs value of imported goods. (Adopted, 9th meeting, 26 April 1984).
3 Er is in de CVA geen aparte bepaling opgenomen waarin is opgenomen dat inkoopcommissies niet in aanmerking genomen moet worden voor het bepalen van de douanewaarde. Dit volgt reeds uit artikel 8, lid 1, onderdeel a, ten eerste, CVA.
4 Artikel 32, lid 5, CDW is zuiver genomen niet het equivalent van artikel 72, onderdeel g, DWU, maar heeft hetzelfde doel, zie onderdeel 11.8.9.
5 Artikel 8, lid 5, Verordening (EEG) nr. 1224/80 is zuiver genomen niet het equivalent van artikel 72, onderdeel g, DWU, maar heeft hetzelfde doel, zie onderdeel 11.8.9.

Omschrijving	DWU (1 mei 2016 – heden)	CDW (1 januari 1994 – 30 april 2016)	Verordening (EEG) nr. 1224/80 (1 juli 1980 – 31 december 1993)	Customs Valuation Agreement
Vereenvoudiging (forfaitaire waarde vaststelling)	Artikel 73, DWU	Artikel 156bis, lid 1, TCDW[6]	-	Artikel 13 CVA[7]
Bijkomende methoden voor de vaststelling van de douanewaarde				
- *Hiërarchische volgorde*	Artikel 74, lid 1, DWU	Artikel 30, lid 1, CDW	Artikel 2, leden 1 en 2, Verordening (EEG) nr. 1224/80	Artikel 4, CVA en punten 1 tot en met 4 van de Algemene aantekening CVA
- *Transactiewaarde van identieke goederen*	Artikel 74, lid 2, onderdeel a, DWU	Artikel 30, lid 2, onderdeel a, CDW	Artikel 4, lid 1, onderdeel a, Verordening (EEG) nr. 1224/80	Artikel 2, lid 1, onderdeel a, CVA
- *Transactiewaarde van soortgelijke goederen*	Artikel 74, lid 2, onderdeel b, DWU	Artikel 30, lid 2, onderdeel b, CDW	Artikel 5, lid 1, onderdeel a, Verordening (EEG) nr. 1224/80	Artikel 3, lid 1, onderdeel a, CVA
- *Aftrekmethode*	Artikel 74, lid 2, onderdeel c, DWU	Artikel 30, lid 2, onderdeel c, CDW	Artikel 6, lid 1, onderdeel a, Verordening (EEG) nr. 1224/80	Artikel 5, lid 1, onderdeel a, CVA
- *Methode van de berekende waarde*	Artikel 74, lid 2, onderdeel d, DWU	Artikel 30, lid 2, onderdeel d, CDW	Artikel 7, lid 1, Verordening (EEG) nr. 1224/80	Artikel 6, lid 1, CVA
- *Fall-backmethode*	Artikel 74, lid 3, DWU	Artikel 31, lid 1, CDW	Artikel 2, lid 3, Verordening (EEG) nr. 1224/80	Artikel 7, lid 1, CVA
Bevoegdheidsdelegatie	Artikel 75	Artikelen 19 jis. 30, lid 3, CDW[8]	Artikel 19 Verordening (EEG) nr. 1224/80	-
Toekenning van uitvoeringsbevoegdheden	Artikel 76			-

6 De vereenvoudiging waarin is voorzien in artikel 156bis TCDW lijkt en andere reikwijdte te hebben dan haar equivalent in artikel 73 DWU, zie onderdeel 6.4.3.1.

7 Artikel 13 CVA biedt de mogelijkheid om voorzieningen op te nemen om de vaststelling van de douanewaarde uit te stellen. Bij de forfaitaire waarde vaststelling is van uitstel echter in beginsel geen sprake. Het in aanmerking te nemen forfait is namelijk de definitieve douanewaarde. Gesteld kan echter worden dat de daadwerkelijke prijs de basis vormt voor het forfait dat het in een volgend jaar wordt vastgesteld. In die zin zou *mutatis mutandis* gesteld kunnen worden dat

8 Artikel 34 CDW biedt de bevoegdheid aan het Comité voor het vaststellen van bijzondere regels voor het bepalen van de douanewaarde van informatiedragers die gegevens of instructies bevatten en voor gebruik in gegevensverwerkende apparatuur zijn bestemd. Voornoemde bepaling is niet opgenomen in het DWU.

Omschrijving	DWU (1 mei 2016 – heden)	CDW (1 januari 1994 – 30 april 2016)	Verordening (EEG) nr. 1224/80 (1 juli 1980 – 31 december 1993)	Customs Valuation Agreement
Vereenvoudiging (forfaitaire waarde vaststelling)				
- *Algemene voorwaarden*	Artikel 71, lid 1, GDWU	Artikel 156bis, lid 2, TCDW[9]	-	-
- *Voorwaarden waaraan de aanvrager moet voldoen*	Artikel 71, lid 1, GDWU	Artikel 156bis, lid 2, TCDW[10]	-	-
Identieke goederen	Artikel 1, onder 2, ten vierde, UDWU	Artikel 142, lid 1, onderdeel c, TCDW	Artikel 1, lid 1, onderdeel c, Verordening (EEG) nr. 1224/80	Artikel 15, lid 2, onderdeel a, CVA
Marketingactiviteiten	Artikel 1, onder 2, ten achtste, UDWU	Artikel 149, lid 1, TCDW[11]	Artikel 8, lid 1, Verordening (EEG) nr. 1495/80[12]	-
Soortgelijke goederen	Artikel 1, onder 2, ten veertiende, UDWU	Artikel 142, lid 1, onderdeel d, TCDW	Artikel 1, lid 1, onderdeel d, Verordening (EEG) nr. 1224/80	Artikel 15, lid 2, onderdeel b, CVA
Algemene bepalingen				
- *Verbonden partijen*	Artikel 127, lid 1, UDWU	Artikel 143, lid 1, TCDW	Artikel 1, lid 2, Verordening (EEG) nr. 1224/80 jo. artikel 1 Verordening (EEG) nr. 1495/80	Artikel 15, lid 4, CVA
- *In zaken verbonden*	Artikel 127, lid 2, UDWU	Artikel 143, lid 2, TCDW	Artikel 1, lid 3, Verordening (EEG) nr. 1224/80	Artikel 15, lid 5, CVA

9 De voorwaarden zoals neergelegd in artikel 156bis, lid 2, TCDW verschillen van de voorwaarde die gelden voor het verkrijgen van een zogenoemde artikel 73-vergunning, zie onderdeel 6.4.3.4.

10 De voorwaarden zoals neergelegd in artikel 156bis, lid 2, TCDW verschillen van de voorwaarde die gelden voor het verkrijgen van een zogenoemde artikel 73-vergunning, zie onderdeel 6.4.3.4.

11 Artikel 149, lid 1, TCDW voorziet in een definitie voor 'activiteiten die verband houden met het verhandelen van goederen' voor de toepassing van artikel 29, lid 3, onderdeel b, CDW ('voor eigen rekening van de koper'). Artikel 1, onder 2, ten achtste, UDWU voorziet in een definitie voor het begrip 'marketingactiviteiten' zonder dat dit begrip nog elders in het UDWU wordt genoemd. Zie over marketingactiviteiten onderdeel 7.3.7.

12 Artikel 8, lid 1, Verordening (EEG) nr. 1495/80 voorziet in een definitie voor 'activiteiten die verband houden met het verhandelen van goederen' voor de toepassing van artikel 3, lid 3, onderdeel b, Verordening (EEG) nr. 1224/80 ('voor eigen rekening van de koper'). Artikel 1, onder 2, ten achtste, UDWU voorziet in een definitie voor het begrip 'marketingactiviteiten' zonder dat dit begrip nog elders in het UDWU wordt genoemd. Zie over marketingactiviteiten onderdeel 7.3.7.

Omschrijving	DWU (1 mei 2016 – heden)	CDW (1 januari 1994 – 30 april 2016)	Verordening (EEG) nr. 1224/80 (1 juli 1980 – 31 december 1993)	Customs Valuation Agreement
- *Zeggenschap*	Artikel 127, lid 3, UDWU	-	-	Aantekening bij artikel 15, lid 4, onderdeel e, CVA
Transactiewaarde				
- *Verkoop voor uitvoer*	Artikel 128, lid 1, UDWU	-[13]	-[14]	-
- *Bijzondere regeling*	Artikel 128, lid 2, UDWU	-	-	-
Werkelijk betaalde of te betalen prijs				
- *Alle betalingen*	Artikel 129, lid 1, UDWU	Artikel 29, lid 3, onderdeel a, CDW	Artikel 1, lid 3, onderdeel a, Verordening (EEG) nr. 1224/80	Punt 1 van de Aantekening bij artikel 1 CVA
- *Voor eigen rekening koper*	Artikel 129, lid 2, UDWU	Artikel 29, lid 3, onderdeel b, CDW[15]	Artikel 1, lid 3, onderdeel b, Verordening (EEG) nr. 1224/80[16]	Punt 2 van de Aantekening bij artikel 1 CVA
Kortingen				
- *Kortingen afgesproken voor aanvaarding douaneaangifte*	Artikel 130, lid 1, UDWU	-	-	-
- *Vervroegde betaling*	Artikel 130, lid 2, UDWU	-	-	-
- *Kortingen afgesproken na aanvaarding douaneaangifte*	Artikel 130, lid 3, UDWU	-	-	-
Gedeeltelijke levering				

13 In artikel 147, lid 1, TCDW is nader bepaald op welke wijze de transactiewaarde bepaald moet worden bij opeenvolgende verkopen. Onder het CDW werd echter uitgegaan van het *first-sale-for-export* principe, waar onder het DWU wordt uitgegaan van het *last-sale-for-export* principe. Zie hoofdstuk 9.

14 In artikel 6 Verordening (EEG) nr. 1495/80 is nader bepaald op welke wijze de transactiewaarde bepaald moet worden bij opeenvolgende verkopen. Onder Verordening (EEG) nr. 1224/80 werd echter uitgegaan van het *first-sale-for-export* principe, waar onder het DWU wordt uitgegaan van het *last-sale-for-export* principe. Zie hoofdstuk 9.

15 In artikel 149, lid 1, TCDW worden marketingactiviteiten gedefinieerd. In lid 2 wordt aangegeven dat deze activiteiten niet als door de koper verrichte activiteiten worden aangemerkt als voor eigen rekening te zijn verricht, zelfs indien de koper daartoe verplicht is ingevolge een overeenkomst met de verkoper. Een dergelijke bepaling ontbreekt in het DWU-wetgevingspakket.

16 In artikel 8, lid 1, Verordening (EEG) nr. 1495/80 worden marketingactiviteiten gedefinieerd. In lid 2 wordt aangegeven dat deze activiteiten niet als door de koper verrichte activiteiten worden aangemerkt als voor eigen rekening te zijn verricht, zelfs indien de koper daartoe verplicht is ingevolge een overeenkomst met de verkoper. Een dergelijke bepaling ontbreekt in het DWU-wetgevingspakket.

Omschrijving	DWU (1 mei 2016 – heden)	CDW (1 januari 1994 – 30 april 2016)	Verordening (EEG) nr. 1224/80 (1 juli 1980 – 31 december 1993)	Customs Valuation Agreement
- *Evenredige verdeling*	Artikel 131, lid 1, UDWU	Artikel 145, lid 1, alinea 1, TCDW	Artikel 4 Verordening (EEG) nr. 1495/80	-
- *Gedeeltelijk verlies of beschadiging*	Artikel 131, lid 2, UDWU	Artikel 145, lid 1, alinea 2, TCDW		-
Prijsaanpassingen voor gebrekkige goederen	Artikel 132 UDWU	Artikel 145, leden 2 en 3, TCDW[17]	-	-
Beoordeling van de voorwaarden en prestaties	Artikel 133 UDWU	Artikel 148 TCDW	-	-
Transactie tussen verbonden partijen				
- *Onderzoek naar de omstandigheden van de verkoop*	Artikel 134, lid 1, UDWU	Artikel 29, lid 2, onderdeel a, CDW[18]	Artikel 3, lid 2, onderdeel a, Verordening (EEG) nr. 1224/80	Punten 2 en 3 van de Aantekening bij artikel 1, lid 2, CVA
- *Testwaarden*	Artikel 134, lid 2, UDWU	Artikel 29, lid 2, onderdeel b, CDW	Artikel 3, lid 2, onderdeel b, Verordening (EEG) nr. 1224/80	Artikel 1, lid 2, onderdeel b, CVA
- *In aanmerking nemen verschil handels- en hoeveelheidsniveaus en bijtelelementen*	Artikel 134, lid 3, UDWU	Artikel 29, lid 2, onderdeel b, laatste alinea, CDW	Artikel 3, lid 2, onderdeel b, laatste alinea, Verordening (EEG) nr. 1224/80	Artikel 1, lid 2, onderdeel b, laatste alinea, CVA
- *Testwaarden niet in de plaats van aangegeven transactiewaarde*	Artikel 134, lid 4, UDWU	Artikel 29, lid 2, onderdeel c, CDW	Artikel 3, lid 2, onderdeel c, Verordening (EEG) nr. 1224/80	Artikel 1, lid 2, onderdeel c, CVA
Toeleveringen aan leverancier				

17 In artikel 145, leden 2 en 3, TCDW wordt als voorwaarde genoemd dat de wijziging moet volgen uit een contractuele garantieverplichting. In artikel 132 DWU is een en ander uitgebreid tot de omstandigheid dat de wijziging volgt uit een contractuele verplichting of een wettelijke verplichting die op de goederen van toepassing is.

18 In artikel 29, lid 2, onderdeel a, CDW is in aanvulling op het bepaalde in artikel 134, lid 1, UDWU opgenomen dat indien de douaneautoriteiten, op grond van de informatie die van de aangever of uit andere bron is verkregen, redenen hebben om aan te nemen dat het feit van het verbonden zijn de prijs heeft beïnvloed, delen zij die redenen aan de aangever mede en geven hem een redelijke mogelijkheid om te antwoorden. De aangever wordt desgewenst van de redenen schriftelijk in kennis gesteld.

Omschrijving	DWU (1 mei 2016 – heden)	CDW (1 januari 1994 – 30 april 2016)	Verordening (EEG) nr. 1224/80 (1 juli 1980 – 31 december 1993)	Customs Valuation Agreement
- *Waarde goederen en diensten gelijk aan aankoopprijs*	Artikel 135, lid 1, UDWU	-	-	-[19]
- *Objectieve en meetbare gegevens*	Artikel 135, lid 2, UDWU	-	-	-
- *Rekening houden waardevermindering*	Artikel 135, lid 3, UDWU	-	-	-
- *Mislukte onderzoeksactiviteiten*	Artikel 135, lid 4, UDWU	-	-	-
- *Wetenschappelijk onderzoek en voorlopige schetsontwerpen*	Artikel 135, lid 5, UDWU	Artikel 155 TCDW	Artikel 10 Verordening (EEG) nr. 1495/80	-[20]
- *Evenredige omslag*	Artikel 135, lid 6, UDWU	-	-	-
Royalty's en licentierechten				
- *In de goederen belichaamd*	Artikel 136, lid 1, UDWU	-	Artikel 1, lid 1, derde streepje,	-
- *Betrekking op de ingevoerde goederen bij gebrek aan bewijs*	Artikel 136, lid 2, UDWU	Artikel 161, lid 1, TCDW[21]	Artikel 5 Verordening (EEG) nr. 3158/83	-
- *Gedeeltelijk betrekking op andere ingrediënten of bestanddelen*	Artikel 136, lid 3, UDWU	Artikel 158, lid 3, TCDW	Artikel 2, lid 1, Verordening (EEG) nr. 3158/83	-
- *Voorwaarde voor de verkoop*	Artikel 136, lid 4, UDWU	-		-
- *Land van vestiging licentiegever*	Artikel 136, lid 5, UDWU	Artikel 162 TCDW	Artikel 11 Verordening (EEG) nr. 1495/80	-
Plaats van binnenkomst				
- *Plaats van binnenkomst per vervoersmiddel*	Artikel 137, lid 1, UDWU	Artikel 163, leden 1 en 5, TCDW	Artikel 14, leden 1 en 3, eerste alinea, Verordening (EEG) nr. 1224/80	-

19 De aantekeningen op de CVA bevatten wel overeenkomsten met artikel 135 UDWU, maar de aantekeningen zijn specifiek op artikel 8, lid 1, onderdeel, b, ten tweede en ten vierde, CVA (equivalent van artikel 71, lid 1, onderdeel b, ten eerste en ten vierde, DWU).

20 Decision 5.1. Terms in Article 8.1 (b) (iv): Development. (Adopted, 12th Meeting, 9-10May 1985).

21 Artikel 161, tweede alinea TCDW voegt hier, ten opzichte van artikel 136, lid 2, TCDW, aan toe dat wanneer echter het bedrag van een royalty of licentierecht onafhankelijk van de prijs van het ingevoerde goed wordt berekend, de betaling van die royalty of dat licentierecht niettemin op het goed waarvan de waarde wordt bepaald betrekking kan hebben.

Omschrijving	DWU (1 mei 2016 – heden)	CDW (1 januari 1994 – 30 april 2016)	Verordening (EEG) nr. 1224/80 (1 juli 1980 – 31 december 1993)	Customs Valuation Agreement
- *Vervoer buiten EU, na binnenkomst*	Artikel 137, lid 2, UDWU	Artikel 163, leden 2 en 3, TCDW	Artikel 14, lid 2, Verordening (EEG) nr. 1224/80 en artikel 1, leden 1 en 2, Verordening (EEG) nr. 3177/80	-
- *Uitbreiding vervoer buiten EU, na binnenkomst om vervoerstechnische redenen*	Artikel 137, lid 3, UDWU	Artikel 163, lid 4, TCDW	Artikel 2 Verordening (EEG) nr. 3177/80	-
- *Plaats van binnenkomst in andere gevallen*	Artikel 137, lid 4, UDWU	Artikel 163, lid 6, TCDW	Artikel 14, lid 3, tweede alinea, Verordening (EEG) nr. 1224/80 en artikel 3 Verordening (EEG) nr. 3177/80[22]	-
Vervoerskosten				
- *Bij dezelfde vervoerswijze*	Artikel 138, lid 1, UDWU	Artikel 164, onderdeel a, TCDW	Artikel 15, lid 2, onderdeel a, eerste alinea, Verordening (EEG) nr. 1224/80	-
- *Luchtvrachtkosten*	Artikel 138, lid 2, UDWU	Artikel 166 TCDW	Artikel 1 Verordening (EEG) nr. 3178/80 en Artikel 1, lid 3, Verordening (EEG) nr. 3179/80	-
- *Kosteloos vervoer of verricht door koper*	Artikel 138, lid 3, UDWU	Artikel 164, onderdeel c, TCDW	Artikel 15, lid 2, onderdeel c, Verordening (EEG) nr. 1224/80	-
Heffingen op postzendingen	Artikel 139 UDWU	Artikel 165, lid 1, TCDW	Artikel 15, lid 2, onderdeel a, tweede alinea, Verordening (EEG) nr. 1224/80 jo. artikel 1, lid 1, Verordening (EEG) nr. 3179/80	-
Niet-aanvaarding van de aangegeven transactiewaarden				

22 In artikel 137, lid 4, UDWU is de plaats van binnenkomst in gevallen anders dan genoemd in lid 1, onderdeel b, en de leden 2 en 3, de haven van lossing voor over zee vervoerde goederen en goederen die door middel van een andere vervoerswijzen het grondgebied van de Europese Unie hebben bereikt, de plaats die is gelegen in dat deel van het grondgebied van de Europese Unie waarvoor de goederen bestemd zijn. In artikel 14, lid 3, tweede alinea, Verordening (EEG) nr. 1224/80 wordt geen onderscheid naar vervoerswijze gemaakt en wordt aangesloten bij de plaats in de (destijds) Gemeenschap waarvoor de goederen bestemd zijn.

Omschrijving	DWU (1 mei 2016 – heden)	CDW (1 januari 1994 – 30 april 2016)	Verordening (EEG) nr. 1224/80 (1 juli 1980 – 31 december 1993)	Customs Valuation Agreement
- *Vragen aanvullende informatie*	Artikel 140, lid 1, UDWU	Artikel 181 bis, lid 1, TCDW	-	Artikel 17 CVA
Verwerping transactiewaarde	Artikel 140, lid 2, UDWU	Artikel 181 bis, lid 2, TCDW	-	-[23]
Douanewaarde van identieke of soortgelijke goederen				
- *Handelsniveau en hoeveelheden*	Artikel 141, lid 1, UDWU	Artikelen 150, lid 1, jo. 151, lid 1, TCDW[24]	Artikelen 4, lid 1, onderdeel b, jo. 5, lid 1, onderdeel b, Verordening (EEG) nr. 1224/80[25]	Artikel 2, lid 1, onderdeel b, jo. 3, lid 1, onderdeel b, CVA
- *Belangrijke verschillen m.b.t. verschillende afstanden en vervoerswijzen*	Artikel 141, lid 2, UDWU	Artikelen 150, lid 2, jo. 151, lid 2, TCDW	Artikelen 4, lid 2, jo. 5, lid 2, Verordening (EEG) nr. 1224/80	Artikel 2, lid 2, jo. 3, lid 2, CVA
- *Meer dan één transactiewaarde*	Artikel 141, lid 3, UDWU	Artikelen 150, lid 3, jo. 151, lid 3, TCDW	Artikelen 4, lid 3, jo. 5, lid 3, Verordening (EEG) nr. 1224/80	Artikel 2, lid 3, jo. 3, lid 3, CVA
- *Uitsluiting identieke of soortgelijke goederen waarin geen rekening is gehouden met bepaalde toeleveringen aan de leverancier*	Artikel 141, lid 4, UDWU	Artikel 142, lid 2, TCDW		Artikel 15, lid 2, onderdeel c, CVA
- *Andere persoon voortgebracht*	Artikel 141, lid 5, UDWU	Artikelen 150, lid 4, jo. 151, lid 4, TCDW	Artikelen 4, lid 4, jo. 5, lid 4, Verordening (EEG) nr. 1224/80	Artikel 15, lid 2, onderdeel e, CVA
Aftrekmethode				

23 Decision 6.1. Cases where Customs administrations have reasons to doubt the truth or accuracy of the declared value. (Adopted, 1st meeting of WTO Valuation Committee, 12 May 1995).

24 In artikel 150, lid 1, TCDW is toegevoegd dat aanpassingen enkel in aanmerking kunnen worden genomen indien dergelijke aanpassingen kunnen worden gegrond op bewijzen waaruit duidelijk blijkt dat zij redelijk en exact zijn en daargelaten of daaruit een verhoging of een verlaging van de waarde voortvloeit.

25 In artikel 4, lid 1, onderdeel b, Verordening (EEG) nr. 1224/80 is toegevoegd dat aanpassingen enkel in aanmerking kunnen worden genomen indien dergelijke aanpassingen kunnen worden gegrond op bewijzen waaruit duidelijk blijkt dat zij redelijk en exact zijn en daargelaten of daaruit een verhoging of een verlaging van de waarde voortvloeit.

Omschrijving	DWU (1 mei 2016 – heden)	CDW (1 januari 1994 – 30 april 2016)	Verordening (EEG) nr. 1224/80 (1 juli 1980 – 31 december 1993)	Customs Valuation Agreement
- *Eenheidsprijs omstreeks het tijdstip van de te waarderen goederen*	Artikel 142, lid 1, UDWU	Artikel 152, lid 1, onderdeel a, TCDW	Artikel 6, lid 1, onderdeel a, Verordening (EEG) nr. 1224/80	Artikel 5, lid 1, onderdeel a, CVA
- *Eenheidsprijs verkocht binnen 90 dagen*	Artikel 142, lid 2, UDWU	Artikel 152, lid 1, onderdeel b, TCDW	Artikel 6, lid 1, onderdeel b, Verordening (EEG) nr. 1224/80	Artikel 5, lid 1, onderdeel b, CVA
- *Eenheidsprijs o.b.v. ingevoerde goederen na be- of verwerking*	Artikel 142, lid 3, UDWU	Artikel 152, lid 2, TCDW	Artikel 6, lid 2, Verordening (EEG) nr. 1224/80	Artikel 5, lid 2, CVA
- *Uitgesloten verkopen*	Artikel 142, lid 4, UDWU	Artikel 152, leden 3 en 4, TCDW[26]	Artikel 6, leden 3 en 4, Verordening (EEG) nr. 1224/80[27]	Punt 1 en 5 van de Aantekening bij artikel 5 CVA[28]
- *Aftrekelementen*	Artikel 142, lid 5, UDWU	Artikelen 142, lid 1, onderdeel d, jo. 152, lid 1, onderdeel a, TCDW	Artikelen 1, lid 1, onderdeel f, jo. 6, lid 1, onderdeel a, Verordening (EEG) nr. 1224/80	Artikel 5, lid 1, onderdeel a, CVA jo. artikel 15, lid 3, CVA
- *Bijzondere regeling bepaalde in consignatie ingevoerde bederfelijke goederen*	Artikel 142, lid 6, UDWU	Artikel 36, lid 2, CDW jo. artikel 152, lid 1, onderdeel a bis, TCDW	Artikel 1, leden 1, 2 en 4 Verordening (EEG) nr. 1577/81	-
Methoden van de berekende waarde				

26 Ten opzichte van het TCDW voegt het DWU expliciet toe dat verkopen waarvan de hoeveelheden niet voldoende zijn om de eenheidsprijs vast te stellen niet in aanmerking genomen kunnen worden bij het vaststellen van de douanewaarde overeenkomstig de aftrekmethode (artikel 142, lid 4, onderdeel d, UDWU). Artikel 142, lid 4, onderdeel b, UDWU benadrukt daarnaast nog dat verkopen aan verbonden personen niet kunnen worden gebruikt. In het TCDW volgt dit reeds uit artikel 152, lid 1, onderdelen a en b, en lid 2.

27 Ten opzichte van Verordening (EEG) nr. 1224/80 voegt het DWU expliciet toe dat verkopen waarvan de hoeveelheden niet voldoende zijn om de eenheidsprijs vast te stellen niet in aanmerking genomen kunnen worden bij het vaststellen van de douanewaarde overeenkomstig de aftrekmethode (artikel 142, lid 4, onderdeel d, UDWU). Artikel 142, lid 4, onderdeel b, UDWU benadrukt daarnaast nog dat verkopen aan verbonden personen niet kunnen worden gebruikt. In Verordening (EEG) nr. 1224/80 volgt dit reeds uit artikel 6, lid 1, onderdelen a en b, en lid 2.

28 Het CVA geeft niet expliciet aan welke verkopen niet in aanmerking genomen kunnen worden, maar noemt wel de voorwaarden. Ten opzichte van het CVA voegt het DWU expliciet toe dat verkopen waarvan de hoeveelheden niet voldoende zijn om de eenheidsprijs vast te stellen niet in aanmerking genomen kunnen worden bij het vaststellen van de douanewaarde overeenkomstig de aftrekmethode (artikel 142, lid 4, onderdeel d, UDWU).

Omschrijving	DWU (1 mei 2016 – heden)	CDW (1 januari 1994 – 30 april 2016)	Verordening (EEG) nr. 1224/80 (1 juli 1980 – 31 december 1993)	Customs Valuation Agreement
- *Bevoegdheid douaneautoriteiten bij controle*	Artikel 143, lid 1, UDWU	Artikel 153, lid 1, TCDW[29]	Artikel 7, lid 2, Verordening (EEG) nr. 1224/80[30]	Artikel 6, lid 2, CVA
- *Kosten van de waarde van de materialen en van de vervaardiging*	Artikel 143, lid 2, UDWU	Artikel 153, lid 2, TCDW	Artikel 7, lid 3, Verordening (EEG) nr. 1224/80	Punt 3 van de Aantekening bij artikel 6 CVA
- *Kosten van productie*	Artikel 143, lid 3, UDWU	-	-	-
- *Bedrijfskosten*	Artikel 143, lid 4, UDWU	Artikel 153, lid 4, TCDW	Artikel 7, lid 5, Verordening (EEG) nr. 1224/80	Punt 7 van de Aantekening bij artikel 6 CVA
Fall-backmethode				
- *Redelijke soepelheid*	Artikel 144, lid 1, UDWU	-	-	Punt 2 van de Aantekening bij artikel 7 CVA
- *Andere passende methoden*	Artikel 144, lid 2, UDWU	-	-	-
- *Douanewaarde berust niet op*	Artikel 144, lid 2, UDWU	Artikel 31, lid 1, CDW	Artikel 2, lid 4, Verordening (EEG) nr. 1224/80	Artikel 7, lid 2, CVA
Bewijsstukken	Artikel 145 UDWU	Artikel 181, lid 1, TCDW[31]	Artikel 4, lid 1, Verordening (EEG) nr. 1496/80	

29 In artikel 153, lid 1, TCDW zijn de douaneautoriteiten een ruimere bevoegdheid toegekend, door de toevoeging dat: "[…] *autoriteiten van een Lid-Staat, met toestemming van degene die de goederen heeft voortgebracht, de inlichtingen die door deze met het oog op de vaststelling van de douanewaarde krachtens dit artikel werden verstrekt, in een land dat geen deel uitmaakt van de Gemeenschap controleren, op voorwaarde dat genoemde douaneautoriteiten de douaneautoriteiten van het betrokken land tijdig genoeg inlichten en deze laatste instemmen met het onderzoek*".

30 In artikel 7, lid 1, Verordening (EEG) nr. 1224/80 is de douaneautoriteiten een ruimere bevoegdheid toegekend, door de toevoeging dat: "[…] *autoriteiten van een Lid-Staat, met toestemming van degene die de goederen heeft voortgebracht, de inlichtingen die door deze met het oog op de vaststelling van de douanewaarde krachtens dit artikel werden verstrekt, in een land dat geen deel uitmaakt van de Gemeenschap controleren, op voorwaarde dat genoemde douaneautoriteiten de douaneautoriteiten van het betrokken land tijdig genoeg inlichten en deze laatste instemmen met het onderzoek*".

31 In artikel 145 UDWU jo. artikel 163, lid 1, DWU stelt dat een factuur beschikbaar moet zijn en ter beschikking moet staan aan de douaneautoriteiten op het tijdstip waarop de douaneaangifte worden ingediend. In artikel 181, lid 1, TCDW wordt vermeld dat de aangever gehouden is een exemplaar van de factuur op grond waarvan de douanewaarde van de in te voeren goederen wordt aangegeven, aan de douanedienst over te leggen. Wordt de aangifte van de douanewaarde schriftelijk gedaan, dan behouden de douaneautoriteiten dit exemplaar. In artikel 181, leden 2 en 3, TCDW worden nadere voorwaarden gesteld als de aangifte schriftelijk wordt gedaan.

Omschrijving	**DWU (1 mei 2016 – heden)**	**CDW (1 januari 1994 – 30 april 2016)**	**Verordening (EEG) nr. 1224/80 (1 juli 1980 – 31 december 1993)**	**Customs Valuation Agreement**
Valutaomrekening				
- *Valutakoersen*	Artikel 146, lid 1, UDWU	Eigen set aan regel op basis van artikel 35 CDW en de artikelen 168 tot en met 172 TCDW.	Eigen set aan regels op basis van artikel 9 Verordening (EEG) nr. 1224/80 en Verordening (EEG) nr. 1766/85	Plicht tot publicatie van wisselkoersen ex artikel 9 CVA.
- *Te gebruiken wisselkoers*	Artikel 146, lid 2, UDWU			
- *Toepassingsduur wisselkoers*	Artikel 146, lid 3, UDWU			
- *Wisselkoers in overige gevallen*	Artikel 146, lid 4, UDWU			

LIJST MET AANGEHAALDE LITERATUUR EN OVERIGE BRONNEN

Literatuur

Alibhai e.a	S. Alibhai e.a., *Wiley IFRS 2019 – Interpretation and Application of IFRS Standards*, Cornwall: TJ International Ltd. 2019
Angelis, de en Elshof	E. De Angelis & T. Elshof, European Union – The Interplay between Transfer Pricing and Customs Valuation in Case of Retroactive Profit Adjustments: The Position of the ECJ in the Case Hamamatsu Photonics GmbH (C-529/16), *ITPJ* 25(4), p. 300-305.
Ansong	A. Ansong, The WTO Appellate Body: Are There Any Viable Solutions?, *GTCJ* 14(4), p. 169-178.
Arabov	O. Arabov, *La Valeur en Douane en Débat*, Paris: Editions universitaires européennes 2010.
Armella	S. Armella, *EU Customs Code*, Milaan: Bocconi University Press 2018.
Bakker	A. Bakker (ed.), *Transfer Pricing and Business Restructuring*, IBFD: 2009 (online version 1 March 2019).
Bakker en Obuoforibo	A. Bakker & B. Obuoforibo (eds.), *Transfer Pricing and Customs Valuation - Two worlds taxed as one*, Amsterdam: IBFD 2009.
Bal	A. Bal, The New Era of EU Customs Legislation, *European Taxation* 56(5), p. 214-217.
Bastin	L. Bastin, Transfer Pricing and the WTO, *Journal of World Trade* 48(1), p. 59-80.
Boersma en Breukelen, van	B.J.B. Boersma & A.P. van Breukelen, Heffingsgrondslagen douanerecht – Classificatie, douanewaarde & oorsprong, Den Haag: SDU 2017.

Bosch	E. Bosch, De waarde als maatstaf voor de heffing van invoerrecht, *Wfr* 1968/453.
Bossche en Prévost	P.G.C. van den Bosche en M.D. Prévost, *Essentials of WTO Law*, Cambridge: Cambridge University Press 2016.
Buiting	J.S. Buiting, Rechtssysteem van de Europese Gemeenschappen. Werking van het douanerecht, *Wfr* 1971/485.
Caine	W.K. Caine, 'Customs Valuation', in: T.P. Steward, *The GATT Uruguay Round – A Negotiating History (1986-1994)* (Volume IV: The End Game (Part I)), Den Haag: Kluwer Law International 1999, p. 203-218.
Cannistra en Rodríguez Cuadros	D. Cannistra & M.A. Rodríguez Cuadros, The Dutiability of Royalty Payments: The Impact of the World Customs Organization's Advisory Opinion 4.15, *GTCJ* 9(2), p. 61-65.
Casley, Pope en Hohtoulas	A. Casley, S. Pope en P. Hohtoulas, Supply Chain Models, *ITPJ* 13(4), p. 194-201.
Cernat en Kutlina-Dimitrova	L. Cernat & Z. Kutlina-Dimitrova, Thinking in a box: A 'Mode 5' Approach to Service Trade, *Journal of World Trade* 48(6), p. 1109–1126.
Cheol Cho	J. Cheol Cho, Understanding Korea's advance customs valuation arrangement and refund claim regimes, *WCJ* 11(1), p. 69-72.
Commissie TP en btw	Commissies Transfer Pricing en btw, *Transfer Pricing en btw. De effecten van transfer pricing aanpassingen op de heffing van btw*, Geschrift nr. 259 van de Vereniging voor Belastingwetenschap 2019.
Cottani	G. Cottani, Valuation of Intangibles for Direct Tax and Customs Purposes: Is Convergence the Way Ahead?, *ITPJ* 14(5), p. 285-290.
Cooper	J.L. Cooper, Transfer Pricing and Customs Valuation: WCO Guide Published, *ITPJ* 22(5), p. 308-309.
Cooper en Volpato	J.L. Cooper & M. Volpato, WCO Approves Transfer Pricing Case Study, *ITPJ* 23(5), p. 362-366.

Cornielje	S.B. Cornielje, De stap-voor-staprechtspraak van het Hof van Justitie, *Wfr* 2018/127, p. 865-874.
Customs Co-operation Council	Customs Co-operation Council, *The Brussel definition of value and the GATT valuation agreement: a comparison*, New York: McMullin Publishers Ltd. 1985.
Diaz Gavier en Guadalupe Báscones	P. Díaz Gavier & J. Guadalupe Báscones, On Article 8.1(b)(iv) of the Customs Valuation Agreement: When is the Value of Certain Services Supplied by the Buyer Relevant for Customs Value (i.e., Engineering, Development, Artwork, Design, GTCJ 9(6), p. 260-266.
Díaz Gavier en Piérola	P. Díaz Gavier & F. Piérola, Related Parties and Customs Valuation: Guidance Derived from the Panel Report *Thailand-Cigarettes*, *GTCJ* 7(1), p. 7-13.
EC	EC: Community Introduced New Customs Valuation Rules, *Intertax* 9(2), p. 62-65.
Egdom	J.T. Egdom, *Verrekenprijzen; de verdeling van de winst van een multinational* (vijfde (herzien) druk), Kluwer: Deventer 2020.
Fabio	M. Fabio, *Customs Law of the European Union* (5th edition), Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2020.
Flood	J.M. Flood, *Wiley GAAP 2019 – Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles*, Hoboken: John Wiley & Sons Inc 2019.
Forrester en Odarda	I.S. Forrester & O.E. Odarda, 'The Agreement on Customs Valuation', in: P.F.J. Macrory, A.E. Appleton en M.G. Plummer, The World Trade Organization: Legal, Economic and Political Analysis, New York: Springer, p. 531-572.
Friedhoff en Schippers	M. Friedhoff & M.L. Schippers, HvJ Hamamatsu: een abrupt einde aan de wisselwerking tussen verrekenprijzen en douanewaarde?, *Wfr* 2018/132, p. 909-921.
	M. Friedhoff & M.L. Schippers, ECJ Judgment in Hamamatsu Case: An Abrupt End to Interaction Between Transfer Pricing and Customs Valuation?, *EC Tax Review* 28(1), p. 32-42.

Gambardela	M. Gambardela, The Ikea Judgement: Some Thoughts on the ECJ Ruling, *GTCJ* 3(5), p. 177-184.
Gonzáles en Barbosa	P. Gonzáles Bianchi & J.D. Barbosa Mariño, The Customs Valuation Treatment of Advertisement with regard to Imported Goods, *GTCJ* 10(11/12), p. 407-416.
Hijma	J. Hijma, *Mr. C. Assers Handleiding tot de beoefening van het Nederlands Burgerlijk Recht. 7. Internationaal privaatrecht. Deel I*. Koop en ruil*, Deventer: Kluwer 2013.
Hofmann	H. Hofmann, Legislation, Delegation and Implementation under the Treaty of Lisbon: Typology Meets Reality, *European Law Journal* 15(4), p. 482-505.
Horn, Smitthofff en Buxbaum	N. Horn, C.M. Schmitthoff & R.M. Buxbaum, *The European Community and GATT*, Deventer: Kluwer 1986.
Hufbauer en Baldwin	G.C. Hufbauer & R.E. Baldwin, *The Shape of a Swiss-US Free Trade Agreement*, Washington, D.C.: The Peterson Institute for International Economics 2006.
Ibáñez Marsilla	S. Ibáñez Marsilla, Customs valuation and transfer pricing, *ERA Forum* 9(3), p. 399-412.
	S. Ibáñez Marsilla, Towards customs valuation compliance through corporate income tax, *World Customs Journal* 5(1), p. 73-88.
Idsinga, Kalshoven en	F. Idsinga, B-J. Kalshoven & M. van Herksen, Let's Tango! The Dance Herksen, van
Jovanovich	J.M. Jovanovich, *Customs Valuation and Transfer Pricing: Is it possible to harmonize Customs and Tax Rules?* (2nd edition), Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2017.
Jongeneel	R.A. Jongeneel, Globalisering – De economische kant, *Radix* 28(3), p. 200 - 219.
Kater, de	J. de Kater, *De douanewaarde van goederen*, Kluwer: Deventer 1971.
Kater, de	J. de Kater, Een nieuwe definitie van de douanewaarde van goederen, *MBB* 1980 (9), p. 199-210.

Kennedy en Pearson	C.M.C. Kennedy & D.H. Pearson, Canadian Transfer Pricing: Optimizing Canadian Expansion with a Unified Approach to Tax and Customs Transfer Pricing, *GTCJ* 6(11/12), p. 501-503.
Keulemans	A.E. Keulemans, Het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel: een update, Wfr 2016/73, p. 391-400.
Kim	B. Kim, How to Bridge the Gap Between Transfer Pricing and Customs Valuation, Tax Notes International 71(11), p. 1031-1041.
Kim	Y.J. Kim, The Current Transfer Pricing Environment for Multinational Enterprises in Korea, Bulletin for International Taxation 72(6), p. 366-373.
King	A.M. King, What Is the Real Value of Those Assets? Practical Applications of Current Valuation, *Journal of Corporate Accounting & Finance* 3(4), *p.* 419-430.
Kishore Bilaney	S. Kishore Bilaney, Suggested Approaches to Harmonization of Transfer Pricing and Customs Rules, *ITPJ* 24(4), p. 268-269.
Knight	F.H. Knight, The concept of normal price in value and distribution, *Quarterly Journal of* Economics Volume 32(1), p. 66-100.
Kubota	K. Kubota, "*Fiscal Constraints, Collection Costs and rade Policies*", Policy Research Working Paper Series 2366, Washington, D.C.: The World Bank 2000.
Lascano	J.C. Lascano, The Condition of Sale for the Purpose of Royalty-Based Adjustments under Article 8 of the GATT Valuation Agreement, *GTCJ* 9(9), p. 430-434.
Lasiński-Sulecki	K. Lasiński-Sulecki, Impact of Transfer Pricing Adjustments for VAT and Customs Law Purposes, *ITPJ* 20(3), p. 173-181.
Lasok	P. Lasok, *The Trade and Customs Law of the European Union* (3rd edition), Dordrecht: Kluwer Law International 1998.
Lee, Ahn en Sung	J.Y. Lee, W.G. Ahn & C. Sung, Customs APA: Introduction of Advance Customs Valuation Arrangements, ITPJ 15(3), p. 159-161.

Lux, Cannistra en Rodriguez Cuadros	M. Lux, D. Cannistra & M.A. Rodriguez Cuadros, The Customs Treatment of Royalties and License Fees with regard to Imported Goods, *GTCJ* 7(4), p. 120-142.
Lux	M. Lux, EU customs law and international law, *World Customs Journal* 1(1), p. 19-29.
Ly	F.J.M. de Ly, Sources of international sales law: An eclectic mode, *Journal of Law and Commerce* 25(1), p. 1-12.
Lyons	T. Lyons, *EC Customs Law* (3rd edition), Oxford: Oxford University Press 2018.
Mark en Neville	K. Mark en J.R. Neville, Customs Valuation Issues at the WCO… and coming to a foreign jurisdiction near you, Journal of International Taxation 20(1), p. 19-21.
Melin en Arnold	Y. Melin & D. Arnold, Non-Preferential Customs Origin Under EU Law, *GTCJ* 14(10), p. 451-457.
Methenitis	W.M. Methenitis, Transfer pricing: understanding multinational firms' practices, *WCO News* 2020(93), p. 30-35.
Methenitis en Brown	W. Methenitis & L. Brown, 'United States', in: Z. Szatmári, *Global Trade and Customs: A Practical Comparison of Major Jurisdictions*, Amsterdam: IBFD 2020.
Methenitis en Wrappe	W.M. Methenitis & S.C. Wrappe, WCO Endorses Pricing Studies to Support Customs Valuation, *Tax Management Transfer Pricing Report* 19(15), p. 859-860.
Miller	K. Millenaar, De waarde bij invoer I, *Wfr* 1955/491.
	K. Milenaar, De waarde bij invoer II, *Wfr* 1955/526.
	K. Millenaar, De waarde bij invoer III, *Wfr* 1955/577.
Moss	S. Moss, Why the United Kingdom Has Not Ratified the CISG, *Journal of Law and Commerce* 25(483), p. 483-485.
Möller	T. Möller, *Verrechnungspreis und Zollwert*, Witten: Mendel Verlag OHG 2004.

Nordin	S. Nordin, CJEU Judgement in BskyB and Pace Cases on Customs Classification of Set-Top Boxes, *GTCJ* 6(9), p. 439-442.
Nourse	E.G. Nourse, Normal price as a market concept, *Quarterly Journal of* Economics 33(4), p. 632-651.
Pagter en Van Raan	H. de Pagter & R. van Raan, *De douanewaarde van goederen*, Deventer: Kluwer 1981
Perrick	M. Perrick, P. Vander Schueren & M. Neville, 'First Sale' Under Severe Pressure in the EU, Practical Trade & Customs Strategies 3(6), p. 13–16.
Piérola	F. Piérola, The Customs Valuation Agreement Interpreted for the First Time by a WTO Panel, *GTCJ* 4(10), p. 335-336.
Pike	D.V. Pike, "BEPS" – The New Frontier for Customs Valuation, Georgetown Law.
Ping	L. Ping, Transfer Pricing and Customs Valuation: Exploring Convergence, *GTCJ* 2(3), p. 117-128.
Ping en Silberztein	L. Ping & C. Silberztein, Transfer Pricing, Customs Duties and VAT Rules: Can We Bridge the Gap, *World Commerce Review* 1(1), p. 36-38.
Pontes Vieira	Iure Pontes Vieira, The concept of Value in Tax Law and Customs Law, *EC Tax Review* 22(1), p. 29-39.
Pogorelova	L. Pogorelova, Trade and Transfer Pricing, *Intertax* 40(1), p. 33-53.
Potma	T.J. Potma, Rechtstreekse werking van WTO-bepalingen; utopie of uiterste noodzaak?, *MBB* 2020(1), p. 34-42.
Rege	V. Rege, 'Customs Valuation and Customs Reform', in: B. Hoekman, A. Mattoo & P. Englisch, *Development, Trade and the WTO – A Handbook,* Washington, D.C.: The World Bank 2002, 128-138.
Rizzi	J.P. Rizzi, Could dividends justify a customs value adjustment, *World Customs Journal* 13(1), p. 147-152.

Rodríguez Cuadros	M.A. Rodríguez Cuadros, Toll and Contract Manufacturing Structures – Strategies and Challenges for Cross-Border Outsourcing Activities, Bulletin for International Taxation 68(11).
Rosenow en O'Shea	S. Rosenow & B.J. O'Shea, *A Handbook on the WTO Customs Valuation Agreement*, Cambridge: Cambridge University Press 2010.
Rovetta, Beretta en Smiatacz	D. Rovetta, L.C. Beretta & A. Smiatacz, The Court of Justice of the European Union Judgment in the Hamamatsu Case: Defending EU Customs Valuation Law from the 'Transfer Pricing Folly' in Customs Matters, *GTCJ* 13(5), p. 187–190.
Ruessmann en Willems	L. Ruessmann & A. Willems, Revisiting the First Sale for Export Rule: An Attempt to Remove Fairness in the Interest of Raising Revenues, Without Improving Legal Certainty, *World Customs Journal* 3(1), p. 45-52.
Salva	J.M. Salva, Customs Valuation and Transfer Pricing: ICC Proposals, *EC Tax Review* 2016(5/6), p. 346-351.
Schippers	M.L. Schippers, Juridische houdbaarheid van de first-sale-for-exportregeling onder het DWU, EFS-verhandeling Post-Master in EU Customs Law 2015: Rotterdam.
	M.L. Schippers, BEPS and Transfer Pricing but what about VAT and Customs?, *Wfr* 2016/63, p. 430-436.
	M.L. Schippers, Retroactieve interne verrekenprijsaanpassingen en de douanewaarde, *NTFR-B* 2017/32, p. 25-32.
	M.L. Schippers, A series of sales: determining the Customs Value Under the Union Customs Code, *GTGJ* 13(2), p. 36-48.
	M.L. Schippers, Royalty's en licentierechten onder het Douane Wetboek van de Unie, *MBB* 2018 (18), p. 346-361.
	M.L. Schippers, Van first-sale naar last-sale: het bepalen van de relevante verkooptransactie onder het Douane Wetboek van de Unie, *Wfr* 2019/94, p. 562-572.

M.L. Schippers, Douanewaarde-verrekenprijzen: afstemming na Hamamatsu en het belang van operationalisering, *TFO* 163(4), p. 105-111.

M.L. Schippers, Oribalt Rīga: over de transactiewaarde van soortgelijke goederen en de aftrekmethode, *NTFR-Beschouwingen* 13(7/8), p. 6-12.

M.L. Schippers, Royalty voor productie *knowhow* belastbaar bij invoer van halffabricaten?, *NTFR-Beschouwingen* 14(9), p. 14-20.

M.L. Schippers, 'Some thoughts about imposing import duties on electronic transmissions in an era of digitalization', in: P. Kavelaars (eds.), *European Fiscal Essays*, Amsterdam: NLFiscaal 2021, p. 153-166.

Schlatzer — I. Schlatzer, *The WTO and other non-tax treaties – Aspects of Taxation*, VDM Verlag Dr. Müller: Saarbrücken 2005.

Schöneborn — F. Schöneborn, Outcome Testing: Why Year-End Adjustments Cannot Be the First Choice to Bring Intercompany Margins to an Arm's Length Level, *ITPJ* 22(3).

F. Schöneborn, Price Setting: Why Proactive Intercompany Margin Management Is "Behaving at Arm's Length" and the Preferred Option for Multinational Enterprises, *ITPJ* 22(4).

Schoot, van der — K.P.H. van der Schoot, De "schuld" van het DWU, *Wfr* 2019/4, p. 17-24.

Sherman en Glashoff — S.L. Sherman & H. Glashoff, *Customs valuation: commentary on the GATT customs valuation code*, ICC Pub: 1988.

Slooten, van — G.J. van Slooten, Van knoflooktenen, opblaasbare matrassen en de eigenaardigheden van het recht van de Unie, *Wfr* 2014/980, p. 980-987.

G.J. van Slooten, Indirecte belastingen en vestzak/broekzaktransacties: mijn vestzak, maar jouw broekzak?, Wfr 2015/1387, p. 1387-1393.

G.J. van Slooten, Een "inlichting" is pas een "inlichting" als deze bindend is, *Wfr* 2018/4, p. 12-22.

Snyder en Hawkes	F.G. Snyder & L.W.N. Hawkes, *International trade and customs law of the European Union*, London: Butterworths 1998.
Terra	B.J.M. Terra, *Douane – Inleiding tot het douanerecht*, Gouda Quint: Arnhem 1986
Truel en Maganaris	C. Truel & E. Maganaris, Breaking the code: the impact of the Union Customs Code on international transactions, *WCJ* 9(2), p. 12-23.
Tuominen	J. Tuominen, European Union - The Link between Transfer Pricing and EU Customs Valuation Law: Is There Any and How Could It Be Strengthened?, *ITPJ* 25(6), p. 436-453
Visser	E.A. Visser, *Verrekenprijzen; een drieluik*, Deventer: Kluwer 2005.
Vliet, van	D.G. van Vliet, *Douanerecht* (2de druk), Deventer: Kluwer 2019.
Vos	N.A. de Vos, *Europeanisering van het vertrouwensbeginsel. De betekenis van het Europese vertrouwensbeginsel voor de equivalente beginselen in Nederland, Frankrijk en België in het kader van een groeiend ius commune* (diss. Utrecht), 2011.
Walker	F.A. Walker, *Political Economy*, Londen: MacMillan and Co. 1892.
Walsh	T. Walsh, *European Customs Code*, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2015.
Wardenier	H.G.M. Wardenier, Verdragen, inzake douanesamenwerking in Europees verband, gesloten te Brussel op 15 december 1950, *Wfr* 1953/53.
Weiβ	T. Weiβ„Bewegte Welt" – Handel in stürmischen Zeiten, Tagungsband des 29. Europäischen Zolrechtstags des EFA am 29. Und 30. Juni 2017 in Bremen, Mendel Verlag: Bochum 2017.
Wessel	R.A. Wessel, The Legal Framework for the Participation of the European Union in International Institutions, *European Integration* 33(6), p. 621-635.

Willems en Grigorova	A. Willems & J. Grigorova, Determination of Customs Value and Warranties: Lessons from the Recent Case Law of the European Court of Justice, *GTCJ* 13(6), p. 237.
Willems en Leys	A. Willems & D. Leys, Changes in the Treatment of Trademark Royalties in EU Customs Law: The Example of 3D Printing, *GTCJ* 10(5), p. 172-175.
Wit, de	W. de Wit, The EU Customs Union after Brexit, *Erasmus Law Review* 13(3), p. 229-232.
	W. de Wit, Customs Valuation Under the UCC: Further Guidance Needed?, *EC Tax Review* 26(6), p. 317-322.
Wolkers	A. Wolkers, Het Douanewetboek van de Unie: eerste ervaringen met twee noviteiten, *Wfr* 2019/92, p. 551-555.
Ying en Yuan	J.L. Ying & Y.S. Yuan, Related Parties as Used in Transfer Pricing, *ITPJ* 24(6), p. 447-448.
Zenha Rella	C. Zenha Rella, Central Procurement Operating Models in a Multinational Group, *ITPJ* 26(5), p. 333-343.

Rapporten

OESO	Actiepunt 7: Tegengaan van artificiële ontwijking van vaste inrichtingen.
	Actiepunt 8-10: Stroomlijnen van verrekenprijsregelgeving met waardecreatie.
	Actiepunt 13: Richtlijnen rond verrekenprijsdocumentatie en land-per-land rapportering.
	Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, 10 July 2017.
Verenigde Naties	Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries 2017, 7 April 2017
Werelddouane-organisatie	*WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing* (juni 2015, geüpdatet in 2018).

Websites

http://www.gatt.org/trastat_e.html
https://madb.europa.eu/madb/statistical_form.htm
http://ec.europa.eu/transparency/regexpert/index.cfm

Wettelijke bronnen

Benelux	Nederlands-Belgisch-Luxemburgse Douane-overeenkomst van 5 september 1944, *Stb.* E 77.
EU	Europese Gemeenschap voor Kolen en Staal, Parijs, 18 april 1951, *Trb.* 1951, 82 en 1953, 50 (EGKS). Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap, Rome, 25 maart 1957, *Trb.* 1957, 74 met Franse tekst, en 1957, 91 met de Nederlandse tekst (EEG).
	Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap voor Atoomenergie, Rome, 25 maart 1957, *Trb.* 1957, 75 met Franse tekst, en 1957, 92 en 250 met de Nederlandse tekst (EURATOM).
	Verordening (EEG) nr. 803/68 van de Raad van 27 juni 1968 inzake de douanewaarde van de goederen, PB nr. L 148 van 28/06/1968, p. 6-12 zoals laatstelijk gewijzigd bij Verordening (EEG) nr. 338/75 van de Raad van 10 februari 1975, PB nr. L 39 van 13.02.1975, p. 5-6.[1]
	Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap, Rome, 25 maart 1957, *Trb.* 1957, 74 met Franse tekst, en 1957, 91 met de Nederlandse tekst (EEG).
	Overeenkomst inzake de toepassing van artikel VII van de Algemene Overeenkomst betreffende tarieven en handel, Genève, 1 november 1979, *PB* nr. L 71 van 17.3.1980, p. 107-126.
	Verordening (EEG) nr. 1224/80 van de Raad van 28 mei 1980 inzake de douanewaarde van de goederen, *PB* nr. L 134 van 31/5/1980, p. 1, zoals laatstelijk gewijzigd bij Verordening (EEG) nr. 4046/89, *PB* nr. L 388 van 30.12.1989, p. 27.[2]

1 De toepassingsverordeningen onder Verordening (EEG) nr. 803/68 zijn niet in de opgenomen in dit overzicht, maar zijn opgesomd in onderdeel 3.3.3.1. De vindplaatsen zijn terug te vinden in de voetnoten 70 tot en met 89 van hoofdstuk 3.

2 De toepassingsverordeningen onder Verordening (EEG) nr. 1224/80 zijn niet in de opgenomen in dit overzicht, maar zijn opgesomd in onderdeel 3.3.3.2. De vindplaatsen zijn terug te vinden in de voetnoten 105 tot en met 113 van hoofdstuk 3.

Richtlijn 1999/44/EG van het Europees Parlement en de Raad van 25 mei 1999 betreffende bepaalde aspecten van de verkoop van en de garanties voor consumptiegoederen, *OJ* L 171, 7.7.1999, p. 12–16.

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, *OJ* L 347 van 11.12.2006, p. 1-118.

Verdrag van Lissabon tot wijziging van het Verdrag betreffende de Europese Unie en het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap, ondertekend te Lissabon, 13 december 2007, *PB* C 306 van 17.12.2007, p. 1–271.

Verordening (EU) nr. 182/2011 van het Europees Parlement en de Raad van 16 februari 2011 tot vaststelling van de algemene voorschriften en beginselen die van toepassing zijn op de wijze waarop de lidstaten de uitoefening van de uitvoeringsbevoegdheden door de Commissie controleren, PB L 55 van 28.2.2011, p. 13-18.

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, *OJ* L 269, 10.10.2013, p. 1–101.

Gedelegeerde Verordening (EU) 2015/2446 van de Commissie van 28 juli 2015 tot aanvulling van Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en de Raad met nadere regels betreffende een aantal bepalingen van het douanewetboek van de Unie, *OJ* L 343, 29.12.2015, p. 1-557.

Uitvoeringsverordening (EU) 2015/2447 van de Commissie van 24 november 2015 houdende nadere uitvoeringsvoorschriften voor enkele bepalingen van Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en de Raad tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie, *OJ* L 343, 29.12.2015, p. 558–893.

Gedelegeerde Verordening (EU) 2016/341 van de Commissie van 17 december 2015 tot aanvulling van Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en van de Raad met overgangsregels voor enkele bepalingen van het douanewetboek van de Unie voor de gevallen waarin de relevante elektronische systemen nog niet operationeel zijn, en tot wijziging van Gedelegeerde Verordening (EU) 2015/2446, *OJ* L 69, 15.3.2016, p. 1–313.

Gedelegeerde Verordening (EU) 2017/891 van de Commissie van 13 maart 2017 tot aanvulling van Verordening (EU) nr. 1308/2013 van het Europees Parlement en de Raad wat betreft de sectoren groenten en fruit en verwerkte groenten en fruit en tot aanvulling van Verordening (EU) nr. 1306/2013 van het Europees Parlement en de Raad wat betreft de in deze sectoren toe te passen sancties en tot wijziging van Uitvoeringsverordening (EU) nr. 543/2011 van de Commissie, *OJ* L 138, 25.5.2017, p. 4–56.

Uitvoeringsverordening (EU) 2017/989 van de Commissie van 8 juni 2017 tot rectificatie en wijziging van Uitvoeringsverordening (EU) 2015/2447 houdende nadere uitvoeringsvoorschriften voor enkele bepalingen van Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en de Raad tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie, *OJ* L 149 van 13.6.2017, p. 19–56.

Verordening (EU) 2017/2454 van de Raad van 5 december 2017 tot wijziging van Verordening (EU) nr. 904/2010 van de Raad betreffende de administratieve samenwerking en de bestrijding van fraude op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde, *OJ* L 348, 29.12.2017, p. 1–6.

EC Guidance Customs Valuation Implementing Act Articles 128 And 136 UCC and Article 347 UCC IA, Taxud B4/ (2016) 808781 revision 2.

EC Compendium of Customs Valuation Texts, 2018.

Definitieve vaststelling (EU, Euratom) 2019/259 van de gewijzigde begroting nr. 6 van de Europese Unie voor het begrotingsjaar 2018, *OJ* L52 van 22.2.2019, p. 1-57.

EC **Comité Douanewaarde & Douane Expertgroep (afdelingen douanewaarde)**

Commentaar 1	Toepassing van artikel 71, lid 1, onder b) van het douanewetboek inzake de douanewaarde van de goederen.
Commentaar 2	Toepassing van artikel 132 UDWU.
Commentaar 3	De opneming van royalty's en licentierechten in de douanewaarde (*vervallen*).

Commentaar 5	Behandeling van bepaalde wel of niet in de douanewaarde te begrijpen elementen.
Commentaar 6	Documenten en informatie die de douane kan verlangen als bewijsmateriaal voor het vaststellen van de douanewaarde.
Commentaar 7	Toepassing van artikel 147 van Verordening (EEG) nr. 2454/93 van de Commissie van 2 juli 1993 (*vervallen*).
Commentaar 8	Behandeling van kortingen overeenkomstig artikel 70 DWU en artikel 130 UDWU.
Commentaar 9	Verdeling van de luchtvrachtkosten (overeenkomstig bijlage 23-02 UDWU).
Commentaar 10	Waarde van gratis goederen die betalende goederen vergezellen.
Commentaar 11	Toepassing van artikel 32, lid 1, onder c) van het wetboek in verband met aan een derde betaalde royalties and licentierechten overeenkomstig artikel 160 van Verordening (EEG) nr. 2454/93 (*vervallen*).
Commentaar 12	Behandeling van transportkosten (zee- en luchtvracht.
Commentaar 13	Waardering van afval
Conclusie 3	Engineering, ontwikkeling, werken van kunst en ontwerpen verricht of gemaakt in de Europese Unie.
Conclusie 4	Kosten van na de invoer verrichte werkzaamheden.
Conclusie 5	Invoer door filialen.
Conclusie 6	Splitsing van de transportkosten voor per spoor vervoerde goederen.
Conclusie 7	Luchtvrachtkosten bij invoer zonder handelskarakter.
Conclusie 8	Kosten voor het innen van luchtvrachtkosten.
Conclusie 9	Allocatie van vervoerskosten.
Conclusie 12	Douanewaarde van door de lucht vervoerde handelsmonsters.
Conclusie 13	Kosten van werktuigen.

Conclusie 14	Invoer door bemiddeling van contractueel gebonden agenten.
Conclusie 15	Quotakosten in verband met echtheidscertificaten.
Conclusie 17	Prioriteit bij de toepassing van de deductieve methode.
Conclusie 18	Overliggeld.
Conclusie 21	Kosten van testen.
Conclusie 26	Software en gerelateerde technologie: behandeling van artikel 71(1)(b) DWU.
Conclusie 27	Behandeling van vergoedingen verbonden aan de summiere aangifte voor douanewaarde doeleinden
Conclusie 28	Productiemiddelen onder punten (ii) en (iv) van artikel 71(1)(b) van het Douane Wetboek van de Unie.
Conclusie 30	Toepassing van artikel 71(1)(b) en 71(1)(c) van het Douane Wetboek van de Unie.
Conclusie 32	Behandeling van vervoerskosten in specifieke omstandigheden (betekenis van zogenoemde "*kick-back incentives*").
Conclusie 33	De behandeling van kosten voor het wegen van containers.
Conclusie 34	De behandeling van opslagkosten.

NL

Algemene douanewet van 3 april 2008.

Grondwet voor het Koninkrijk der Nederlanden van 24 augustus 1815.

WDO

Verdrag houdende instelling van een Internationale Douaneraad, Brussel, 15 december 1950, *Trb*. 1951, 120 met de Franse en Engelse (authentieke) tekst, en *Trb*. 1953, 51 met de Nederlandse tekst.

Protocol betreffende de Studiegroep voor de Europese Douane-Unie, Brussel, 15 december 1950, *Trb*. 1951, 120 en 121.

Advisory Opinions

1.1 The concept of "sale" in the Agreement. (Adopted, 2nd Session, 2 October 1981, 27.960).

2.1 Acceptability of a price below prevailing market prices for identical goods. (Adopted, 2nd Session, 2 October 1981, 27.960).

3.1 Meaning of “are distinguished” in the Interpretative Note to Article 1 of the Agreement: duties and taxes of the country of importation. (Adopted, 2nd Session, 2 October 1981, 27.960).

4.4 Royalties and licence fees under Article 8.1 (c) of the Agreement (Adopted, 3rd Session, 23 March 1982, 28.560).

4.5 Royalties and licence fees under Article 8.1 (c) of the Agreement (Adopted, 3rd Session, 23 March 1982, 28.560).

4.6 Royalties and licence fees under Article 8.1 (c) of the Agreement (Adopted, 5th Session, 11 March 1983, 29.960).

4.7 Royalties and licence fees under Article 8.1 (c) of the Agreement. (Adopted, 26th Session, 8 October 1993, 38.480).

4.8 Royalties and licence fees under Article 8.1 (c) of the Agreement (Adopted, 26th Session, 8 October 1993, 38.480).

4.9 Royalties and licence fees under Article 8.1 (c) of the Agreement. (Adopted, 26th Session, 8 October 1993, 38.480).

4.10 Royalties and licence fees under Article 8.1 (c) of the Agreement (Adopted, 26th Session, 8 October 1993, 38.480).

4.11 Royalties and licence fees under Article 8.1 (c) of the Agreement (Adopted, 26th Session, 8 October 1993, 38.480).

4.13 Royalties and licence fees under Article 8.1 (c) of the Agreement (Adopted, 26th Session, 8 October 1993, 38.480).

4.17 Royalties and licence fees under Article 8.1(c) of the Agreement (Adopted, 44th Session, 12 May 2017, VT1075E1c).

5.1 Treatment of cash discount under the Agreement. (The case that payment for the goods has been made before the time of valuation.) (Adopted, 3rd Session, 23 March 1982, 28.560).

5.2. Treatment of cash discount under the Agreement. (The case that payment for the goods has not yet been made at the time of valuation: the requirements of Article 1.1 (b) of the Agreement.) (Adopted, 3rd Session, 23 mars 1982, 28.560).

5.3 Treatment of cash discount under the Agreement. (The case that payment for the goods has not yet been made at the time of valuation: the transaction value under Article 1 of the Agreement.) (Adopted, 5th Session, 11 March 1983, 29.960).

6.1 Treatment of barter or compensation deals under the Agreement. (Adopted, 3rd Session, 23 March 1982, 28.560).

7.1 Acceptability of test values under Article 1.2 (b) (i) of the Agreement. (Adopted, 3rd Session, 23 March 1982, 28.560).

8.1 Treatment under the Agreement of credits in respect of earlier transactions. (Adopted, 3rd Session, 23 March 1982, 28.560).

9.1 Treatment of anti-dumping and countervailing duties when applying the deductive method. (Adopted, 4th Session, 24 September 1982, 29.260).

10.1 Treatment of fraudulent documents. (Adopted, 6th Session, 16 September 1983, 30.480).

11.1 Treatment of inadvertent errors and of incomplete documentation. (Adopted, 7th Session, 2 March 1984, 31.460).

12.1 Flexible application of Article 7 of the Agreement. (Adopted, 6th Session, 16 September 1983, 30.480).

12.2 Hierarchical order in applying Article 7. (Adopted, 6th Session, 16 September 1983, 30.480).

12.3 Use of data from foreign sources in applying Article 7. (Adopted, 6th Session, 16 September 1983, 30.480).

13.1 Scope of the word “insurance” under Article 8.2 (c) of the Agreement. (Adopted, 6th Session, 16 September 1983, 30.480).

14.1 Meaning of the expression “sold for export to the country of importation”. (Adopted 9th Session, 8 March 1985, 32.350).

15.1 Treatment of quantity discounts. (Adopted, 12th Session, 10 October 1986, 33.590).

16.1 Treatment of a situation where the sale or price is subject to some condition or consideration for which a value can be determined with respect to the goods being valued. (Adopted, 15th Session, 17 March 1988, 34.628).

20.1 Conversion of currency in cases where the contract provides for a fixed rate of exchange. Adopted, 17th Session, 17 March 1989, 35.250) and four examples (18th Session, 21 November 1989, Doc. 35.650).

21.1 Interpretation of the expression "partners in business" in Article 15.4 (b). (Adopted, 2nd Session, 8 March 1996, 40.210).

23.1 Valuation of imported goods purchased in "flash sales". (Adopted, 48th Session, 17 May 2019, VT1188E1c).

Commentaries

1.1 Identical or similar goods for the purpose of the Agreement. (Adopted, 3rd Session, 23 March 1982, 28.560).

3.1 Goods sold at dumping prices. (Adopted, 3rd Session, 23 March 1982, 28.560).

4.1 Price review clauses. (Adopted, 3rd Session, 23 March 1982, 28.560).

6.1 Treatment of split shipments under Article 1 of the Agreement. (Adopted, 6th Session, 16 September 1983, 30.480).

7.1 Treatment of storage and related expenses under the provisions of Article 1 (Adopted, 6th Session, 16 September 1983, 30.480).

8.1 Treatment of package deals. (Adopted, 7th Session, 2 March 1984, 31.460).

9.1. Treatment of costs of activities taking place in the country of importation. (Adopted, 8th Session, 5 October 1984, 31.900).

10.1 Adjustment for difference in commercial level and in quantity under Article 1.2 (b) and Articles 2 and 3 of the Agreement. (Adopted, 8th Session, 5 October 1984, 31.900).

11.1 Treatment of tie-in sales. (Adopted, 9th Session, 8 March 1985, 32.350).

12.1 Meaning of the term “restrictions” in Article 1.1 (a) (iii). (Adopted, 10th Session, 4 October 1985, 32.940).
13.1 Application of the decision on the valuation of carrier media bearing software for data processing equipment. (Adopted, 14th Session, 8 October 1987, 34.380).
14.1 Application of Article 1, paragraph 2. (Adopted, 18th Session, 21 November 1989, 35.650).
15.1 Application of deductive value method. (Adopted, 18th Session, 21 November 1989, 35.650).
16.1 Activities undertaken by the buyer on his own account after purchase of the goods but before importation. (Adopted, 20th Session, 12 October 1990, 36.280).
17.1 Buying commissions. (Adopted, 20th Session, 12 October 1990, 36.280).
18.1 Commentary 18.1. Relationship between Articles 8.1 (b) (ii) and 8.1 (b) (iv). (Adopted, 24th Session, 23 October 1992, 37.860).
19.1 Commentary 19.1. Meaning of the expression “right to reproduce the imported goods” within the meaning of the Interpretative Note to Article 8.1 (c). (Adopted, 28th Session, 7 October 1994, 39.000).
22.1 Meaning of the expression “sold for export to the country of importation” in a series of sales. (Adopted, 24th Session, 26 April 2007, VT0564).
23.1 Examination of the expression “circumstances surrounding the sale” under Article 1.2 (a) in relation to the use of transfer pricing studies. (Adopted, 31st Session, 29 October 2010, VT0774E1c).
24.1 Determination of the Value of an Assist under Article 8.1(b) of the Agreement. (Adopted, 31st Session, 29 October 2010, VT0774E1c).
25.1 Third party royalties and licence fees – General commentary. (Adopted, 32nd Session, 15 April 2011, VT0800E1c).

Explanatory notes

1.1 Time element in relation to Articles 1, 2 and 3 of the Agreement. (Adopted, 2nd Session, 2 October 1981, 27.960).

2.1 Commissions and brokerage in the context of Article 8 of the Agreement. (Adopted, 3rd Session, 23 March 1982, 28.560).
3.1 Goods not in accordance with contract. (Adopted, 3rd Session, 23 March 1982, 28.560).
4.1 Consideration of relationship under Article 15.5, read in conjunction with Article 15.4. (Adopted, 10th Session, 4 October 1985, 32.940).
6.1 Distinction between the term "maintenance" in the Note to Article 1 and the term "warranty. (Adopted, 1st Session, 6 October 1995, 39.790).

Case Studies

1.1 Treatment of rented or leased goods. (Adopted, 12th Session, 10 October 1986, 33.590).
2.1 Application of Article 8.1 (d) of the Agreement. (Adopted, 5th Session, 11 March 1983, 29.960).
2.2 Treatment of proceeds under Article 8.1 (d). (Adopted, 5th Session, 11 March 1983, 29.960).
4.1 Treatment of rented or leased goods. (Adopted, 12th Session, 10 October 1986, 33.590).
5.1 Application of Article 8.1 (b). (Assists in relation to armored vehicles: the basic vehicles.) (Adopted, 18th Session, 21 November 1989, 35.650).
5.2 Application of Article 8.1 (b). (Assists in relation to the manufacture of racing cars: the carburetors; the electronic checking equipment; the fuel for the racetrack tests; and the plans and sketches.) (Adopted, 18th Session, 21 November 1989, 35.650).
8.1. Application of Article 8.1 (Adjustments in relation to the garments: the licence fee that is required to be paid for the right to use the paper patterns.) (Adopted, 28th Session, 7 October 1994, 39.000).
8.2 Application of Article 8.1 (Adjustments in relation to the video laser disc: the licence fee that is required to be paid for the right to use the music video clips and master tape.) (Adopted, 28th Session, 7 October 1994, 39.000).
9.1 Sole agents, sole distributors and sole concessionnaires. (Adopted, 1st Session, 6 October 1995, 39.790).
10.1 Application of Article 1.2. (Adopted, 3rd Session, 4 October 1996, 40.710).

11.1 Application of Article 15.4 (e) – related party transactions. (Adopted, 8th Session, 1 April 1999, VT0034).
12.1 Application of Article 1 of the Valuation Agreement for goods sold for export at prices below their cost of production. (Adopted, 11th Session, 3 November 2000, VT0164).
14.1 Use of transfer pricing documentation when examining related party transactions under Article 1.2 (a) of the Agreement. (Adopted, 42th Session, 22 April 2016, VT0920E1c).
14.2 Use of transfer pricing documentation when examining related party transactions under Article 1.2 (a) of the agreement (Adopted, 45th Session, 23-25 October 2017).

Studies
2.1 Treatment of rented or leased goods. (Adopted, 11th Session, 7 March 1986, 33.180).

WHO/GATT

Verdragen en overeenkomsten
Algemene Overeenkomst betreffende Tarieven en Handel 1994.

Overeenkomst inzake de toepassing van artikel VII van de Algemene Overeenkomst betreffende Tarieven en Handel 1994.

Verdrag nopens de waarde van goederen in douanezaken, Brussel 15 december 1950, *Trb*. 1951, 123, Frans en Engels,; *Trb.* 1953, 53, Nederlands.

Decisions
1.1 French translation of the term "copyrights" in the Interpretative Note to Article 8.1 (c) of the Agreement. (Adopted, 1st meeting, 13 January 1981).
2.1 Meaning of the word "undertaken" used in Article 8.1 (b) (iv) of the Agreement. (Adopted, 6th meeting, 3 March 1983).
3.1 Treatment of interest charges in the Customs value of imported goods. (Adopted, 9th meeting, 26 April 1984).

4.1	Valuation of carrier media bearing software for data processing equipment. (Adopted, 10th meeting, 24 September 1984).
5.1	Terms in Article 8.1 (b) (iv): Development. (Adopted, 12th Meeting, 9-10May 1985).
6.1	Cases where Customs administrations have reasons to doubt the truth or accuracy of the declared value. (Adopted, 1st meeting of WTO Valuation Committee, 12 May 1995).
7.1	Minimum values and imports by sole agents, sole distributors and sole concessionaires. (Adopted, 1st meeting of WTO Valuation Committee, 12 May 1995).

Overig

Verdragen

Handvest van Havana, Havana, 24 maart 1948.

Verdrag nopens Europese Economische Samenwerking (en Ontwikkeling), Parijs, 16 april 1948.

Verdrag nopens de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling, Parijs, 14 december 1960, *Trb.* 1961, 42 en 60.

Verdrag houdende een Eenvormige Wet inzake de internationale koop van roerende lichamelijke zaken, 's Gravenhage, 1 juli 1964, *Trb*. 1964, 117.

Verdrag van Wenen inzake het verdragenrecht, Wenen, 23 mei 1969, *Trb.* 1972, 51.

Verdrag der Verenigde Naties inzake Internationale koopovereenkomsten betreffende Roerende Zaken, Wenen, 11 april 1980, *Trb.* 1981, 184 met de Engelse en Franse tekst, 1986, 61 met de Nederlandse tekst.

Overig

Internationale Kamer van Koophandel — International Chamber of Commerce, Transfer Pricing and Customs Valuation – 2015 Document No. 180/104-536, February 2015.

LIJST VAN AANGEHAALDE JURISPRUDENTIE

Wereldhandelsorganisatie

Panel Report van 27 april 2009, Colombia — Indicative Prices and Restrictions on Ports of Entry, WT/DS366/R, aangenomen op 20 mei 2009.

Panel Report van 16 augustus 2010, European Communities and its Member States – Tariff Treatment of Certain Information Technology Products, WT/DS375/R, WT/DS376/R en WT/DS377/R, aangenomen op 20 mei 2009.

Panel Report van 15 november 2010, Thailand-Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, WT/DS371/R, aangenomen op 15 juli 2011, aangepast n.a.v. het Appellate Body Report, WT/DS371/AB/R.

Panel Report van 12 november 2018, Thailand-Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, WT/DS371/RW.

Panel Report van 12 juli 2019, Thailand-Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, WT/DS371/RW2.

Hof van Justitie van de Europese Unie

Hof van Justitie

HvJ EEG 14 december 1962, nrs. C-2/62 en C-3/62 (Commissie van de EEG / Luxemburg en België), ECLI:EU:C:1962:45

HvJ EEG 5 februari 1963, nr. 26/62 (Van Gend & Loos NV tegen Nederlandse Administratie der Belastingen), ECLI:EU:C:1963:1

HvJ EEG 15 juli 1964, nr. 6/64 (Flaminio Costa tegen E.N.E.L.), ECLI:EU:C:1964:66

HvJ EEG 16 juni 1966, nrs. C-52/65 en C-55/65 (Duitsland / Commissie van de EEG), ECLI:EU:C:1966:32

HvJ EEG 10 december 1970, nr. C-27/70 (C. W. Edding & Co. tegen Hauptzollamt Hamburg-St. Annen), ECLI:EU:C:1970:106

HvJ EEG 12 december 1972, nrs. C-21/24-72 (Int'l Fruit Co. tegen Productschap voor Groenten en Fruit), ECLI:EU:C:1972:115

HvJ EEG 12 juli 1973, nr. C-8/73 (Hauptzollamt Bremerhaven tegen Massey-Ferguson GmbH), ECLI:EU:C:1973:90

HvJ EEG 30 april 1974, nr. C-181/73 (R. & V. Haegeman tegen Belgian State), ECLI:EU:C:1974:41

HvJ EEG 19 november 1975, nr. C-38/75 (Douaneagent der NV Nederlandse Spoorwegen tegen Inspecteur der invoerrechten en accijnzen), ECLI:EU:C:1975:154

HvJ EEG 23 oktober 1974, nr. C-17/74 (Transocean Marine Paint tegen Commissie), ECLI:EU:C:1974:106

HvJ EEG 14 juli 1977, nr. C-1/77 (Robert Bosch GbmH tegen Hauptzollamt Hildesheim), ECLI:EU:C:1977:130
HvJ EEG 23 november 1977, nr. 38/77 (Enka BV tegen Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen te Arnhem), ECLI:EU:C:1977:190
HvJ EEG 5 maart 1978, nr. C-265/78 (H. Ferwerda BV tegen Produktschap voor Vee en Vlees), ECLI:EU:C:1980:66
HvJ EEG 14 februari 1980, nr. 84/79 (Richard Meyer-Uetze KG tegen Hauptzollamt Bad Reichenhall), ECLI:EU:C:1980:45
HvJ EEG 24 april 1980, C-65/79 (Procureur de la République tegen René Chatain), ECLI:EU:C:1980:108
HvJ EEG 4 december 1980, C-54/80 (Samuel Wilner, directeur van SA Victory France), ECLI:EU:C:1980:282.
HvJ EEG 26 oktober 1982, nr. C-104/81 (Hauptzollamt Mainz tegen C. A. Kupferberg & Cie. Kg A. A., te Mainz), ECLI:EU:C:1982:362
HvJ EEG 3 februari 1982, nr. C-248/80 (Kommanditgesellschaft in Firma Gebrüder Glunz tegen Hauptzollamt Hamburg-Waltershof), ECLI:EU:C:1982:33
HvJ EEG 21 september 1983, nrs. 205-215/82 (Deutsche Milchkontor GmbH en anderen tegen Bondsrepubliek Duitsland), ECLI:EU:C:1983:233
HvJ EEG 14 november 1985, nr. C-299/84 (Firma Karl-Heinz Neumann tegen Bundesanstalt für landwirtschaftliche Marktordnung), ECLI:EU:C:1985:463
HvJ EEG 10 december 1985, nr. C-290/84 (Hauptzollamt Schweinfurt en Mainfrucht Obstverwertung GmbH), ECLI:EU:C:1985:493
HvJ EEG 4 februari 1986, nr. C-65/85 (Hauptzollamt Hamburg-Ericus/Van Houten), ECLI:EU:C:1986:53
HvJ EEG 12 juni 1986, nr. C-183/85 (Hauptzollamt Itzehoe tegen Repenning), ECLI:EU:C:1986:247
HvJ EEG 5 oktober 1988, nr. 210/87 (R. Padovani en erfgenamen Mantovani tegen Amministrazione delle finanze dello Stato), ECLI:EU:C:1988:476
HvJ EEG 5 oktober 1988, nr. C-357/87 (Firme Albert Schmid tegen Hauptzollamt Stuttgart-West), ECLI:EU:C:1988:478.
HvJ EEG 2 juni 1989, nr. C-70/87 (Federatie van de olie-industrie in de EEG (Fediol) tegen Commissie van de Europese Gemeenschappen), ECLI:EU:C:1989:254
HvJ EEG 6 juni 1990, nr. C-11/89 (Unifert Handels GmbH tegen Hauptzollamt Münster), ECLI:EU:C:1990:237
HvJ EEG 6 juni 1990, nr. C-17/89 (Hauptzollamt Frankfurt am Main-Ost tegen Deutsche Olivetti GmbH), ECLI:EU:C:1990:238
HvJ EEG 7 maart 1991, nr. C-116/89 (Baywa AG tegen Hauptzollamt Weiden), ECLI:EU:C:1991:104
HvJ EEG 18 april 1991, nr. C-79/89 (Brown Boveri & Cie AG tegen Hauptzollamt Mannheim), ECLI:EU:C:1991:153
HvJ EEG 7 mei 1991, nr. C-69/89 (Nakajima All Precision Co. Ltd tegen Raad van de Europese Gemeenschappen), ECLI:EU:C:1991:186
HvJ EEG 25 juli 1991, nr. C-299/90 (Hauptzollamt Karlsruhe tegen Gebrüder Hepp GmbH & Co. KG.), ECLI:EU:C:1991:334

HvJ EG 27 juni 1991, nr. C-348/89 (Mecanarte – Metalúrgica da Lagoa Ldª tegen Chefe do Serviço da Conferência Final da Alfândega do Porto), ECLI:EU:C:1991:278
HvJ EEG 4 juni 1992, nr. C-21/91 (Wünsche Handelsgesellschaft International GmbH & Co. tegen Hauptzollamt Hamburg-Jonas), ECLI:EU:C:1992:248
HvJ EEG 17 december 1992, nr. C-16/91 (Wacker Werke tegen Hauptzollamt München-West), ECLI:EU:C:1992:530
HvJ EG 9 augustus 1994, nr. C-340/93 (Klaus Thierschmidt GmbH tegen Hauptzollamt Essen), ECLI:EU:C:1994:313
HvJ EEG 14 juli 1994, nr. C-379/92 (Matteo Peralta), ECLI:EU:C:1994:296
HvJ EG 14 mei 1996, nrs. C-153/94 en C-204/94 (The Queen tegen Commissioners of Customs & Excise, ex parte Faroe Seafood Co. Ltd, Føroya Fiskasøla L/F (C-153/94) en Commissioners of Customs & Excise, ex parte John Smith en Celia Smith, handeldrijvende onder firma Arthur Smith (C-204/94)), ECLI:EU:C:1996:198
HvJ EG 10 september 1996, nr. C-61/94 (Commissie/Duitsland), ECLI:EU:C:1996:313
HvJ EG 23 november 1996, nr. C-149/96 (Portugese Republiek tegen Raad van de Europese Unie), ECLI:EU:C:1999:574
HvJ EG 29 mei 1997, nr. C-93/96 (Indústria e Comércio Têxtil SA (ICT) tegen Fazenda Pública), ECLI:EU:C:1997:265
HvJ EEG 17 juni 1997, nr. C-142/96 (Hauptzollamt München tegen Wacker Werke GmbH & Co. KG.), ECLI:EU:C:1997:386
HvJ EG 16 juni 1998, nr. C-53/96 (Hermès International tegen FHT Marketing Choice BV), ECLI:EU:C:1998:292
HvJ EG 11 november 1999, nr. C-48/98 (Firma Söhl & Söhlke tegen Hauptzollamt Bremen), ECLI:EU:C:1999:548
HvJ EG 14 december 2000, nrs. C-300/98 (Parfums Christian Dior SA tegen TUK Consultancy BV) en C-392/98 (Assco Gerüste GmbH en R. van Dijk tegen Wilhelm Layher GmbH & Co. KG en Layher BV), ECLI:EU:C:2000:688
HvJ EG 5 december 2002, nr. C-379/00 (Overland Footwear Ltd tegen Commissioners of Customs & Excise I), ECLI:EU:C:2002:723
HvJ EG 13 maart 2003, nr. C-156/00 (Koninkrijk der Nederlanden tegen Commissie van de Europese Gemeenschappen), ECLI:EU:C:2003:149
HvJ EEG 20 november 2003, nr. C-152/01 (Kyocera Electronics Europe GmbH tegen Hauptzollamt Krefeld), ECLI:EU:C:2003:623
HvJ EG 1 maart 2005, nr. C-377/02 (Léon Van Parys NV tegen Belgisch Interventie- en Restitutiebureau (BIRB)), ECLI:EU:C:2005:121
HvJ EG 20 oktober 2005, nr. C-468/03 (Overland Footwear Ltd tegen Commissioners of Customs & Excise II), ECLI:EU:C:2005:624
HvJ EG 13 december 2005, nr. C-446/03 (Marks & Spencer plc tegen David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)), ECLI:EU:C:2005:763
HvJ EG 20 oktober 2005, nr. C-247/04 (Transport Maatschappij Traffic BV tegen Staatssecretaris van Economische Zaken), ECLI:EU:C:2005:628
HvJ EG 23 maart 2006, nr. C-210/04 (Ministero dell'Economia e delle Finanze en Agenzia delle Entrate tegen FCE Bank plc.), ECLI:EU:C:2006:196
HvJ EG 11 mei 2006, nr. C-11/05 (Friesland Coberco Dairy Foods), ECLI:EU:C:2006:312

HvJ EG 16 november 2006, nr. C-306/04 (Compaq Computer International Corporation), ECLI:EU:C:2006:716
HvJ EG 21 juni 2007, nr. C-158/06 (Stichting ROM-projecten tegen Staatssecretaris van Economische Zaken), ECLI:EU:C:2007:370
HvJ EG 28 februari 2008, nr. C-263/06 (Carboni e derivati Srl), ECLI:EU:C:2008:128
HvJ EG 13 maart 2008, nrs. C-383-385/06 (Vereniging Nationaal Overlegorgaan Sociale Werkvoorziening (C-383/06) en Gemeente Rotterdam (C-384/06) tegen Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid en Sociaal Economische Samenwerking West-Brabant (C-385/06) tegen Algemene Directie voor de Arbeidsvoorziening.), ECLI:EU:C:2008:165
HvJ EG 20 november 2008, nr. C-375/07 (Staatssecretaris van Financiën tegen Heuschen & Schrouff Oriëntal Foods Trading BV.), ECLI:EU:C:2008:645, r.o. 58-59
HvJ EG 3 juni 2008, nr. C-308/06 (Intertanko e.a. tegen Secretary of State for Transport), ECLI:EU:C:2008:312
HvJ EG 3 september 2008, nr. C-402/05 (Yassin Abdullah Kadi en Al Barakaat International Foundation tegen de Raad van de Europese Unie), ECLI:EU:C:2008:461
Gerecht 8 oktober 2008, nr. T-51/07 (Agrar-Invest-Tatschl GmbH tegen Commissie van de Europese Gemeenschappen), ECLI:EU:T:2008:420
HvJ EU 19 maart 2009, nr. C-256/07 (Mitsui & Co. Deutschland GmbH tegen Hauptzollamt Düsseldorf), ECLI:EU:C:2009:167
HvJ EU 15 juli 2010, nr. C-354/09 (Gaston Schul BV tegen Staatssecretaris van Financiën), ECLI:EU:C:2010:439
HvJ EU 7 april 2011, nr. C-153/10 (Staatssecretaris van Financiën tegen Sony Supply Chain Solutions (Europe) BV.), ECLI:EU:C:2011:224
HvJ EG 14 april 2011, nrs. C-288/09 (British Sky Broadcasting Group plc) en C-289-09 (Pace plc), ECLI:EU:C:2011:248
HvJ EU 6 september 2012, nr. C-262/10 (Döhler Neuenkirchen GmbH tegen Hauptzollamt Oldenburg), ECLI:EU:C:2012:559
HvJ EU 20 juni 2013, nr. C-568/11 (Agroferm A/S tegen Ministeriet for Fødevarer, Landbrug og Fiskeri), ECLI:EU:C:2013:407
HvJ EU 12 december 2013, nr. C-116/12 (Ioannis Christodoulou e.a. tegen Elliniko Dimosio), ECLI:EU:C:2013:825
HvJ EU 3 juli 2014, nrs. C-129/13 en C-130/13 (Kamino en Datema), ECLI:EU:C:2014:2041
HvJ EU 17 september 2014, nr. C-7/13 (Skandia America Corp. (USA), filial Sverige tegen Skatteverket), ECLI:EU:C:2014:2225, r.o. 25.
HvJ EU 15 oktober 2014, nr. C-65/13 (Europees Parlement/Europese Commissie), ECLI:EU:C:2014:2289
HvJ EU 21 januari 2016, C-430/14 (Valsts ieņēmumu dienests tegen Artūrs Stretinskis), ECLI:EU:C:2016:43
HvJ EU 9 juni 2016, nrs. C-78/16 (Giovanni Pesce e.a.) en C-79/16 (Cesare Serinelli e.a. tegen Presidenza del Consiglio dei Ministri), ECLI:EU:C:2016:428
HvJ EU 16 juni 2016, nr. C-291/15 (EURO 2004. Hungary Kft.), ECLI:EU:C:2016:45526
HvJ EU 9 maart 2017, nr. C-173/15 (GE Healthcare GmbH tegen Hauptzollamt Düsseldorf), ECLI:EU:C:2017:195
HvJ EU 11 mei 2017, nr. C-59/16 (The Shirtmakers BV tegen Staatssecretaris van Financiën), ECLI:EU:C:2017:362

HvJ EU 12 oktober 2017, nr. C-661/15 (X BV tegen Staatssecretaris van Financiën), ECLI:EU:C:2017:753
HvJ EU 9 november 2017, nr. C-46/16 („LS Customs Service" SIA), ECLI:EU:C:2017:839
HvJ EU 20 december 2017, nr. C-529/16 (Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH tegen Hauptzollamt München), ECLI:EU:C:2017:984
HvJ EU 20 juni 2019, nr. C-1/18 (Oribalt Rīga tegen Valsts ieņēmumu dienests), ECLI:EU:C:2019:519
HvJ EU 10 juli 2019, nr. C-249/18 (CEVA Freight Holland BV), ECLI:EU:C:2019/587
HvJ EU 9 juli 2020, nr. C-76/19, (Direktor na Teritorialna direktsiya Yugozapadna Agentsiya „Mitnitsi", voorheen Nachalnik na Mitnitsa Aerogara Sofia tegen „Curtis Balkan" EOOD), ECLI:EU:C:2020:543
HvJ EU 10 september 2020, nr. C-509/19 (BMW Bayerische Motorenwerke AG tegen Hauptzollamt München), ECLI:EU:C:2020:694
HvJ EU 19 november 2020, nr. C-775/19 (5th AVENUE Products Trading GmbH tegen Hauptzollamt Singen), ECLI:EU:C:2020:948

Verzoekschrift prejudiciële beslissing 13 februari 2020, nr. C-75/20 („Lifosa" AB tegen Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos)
Verzoekschrift prejudiciële beslissing 13 november 2020, nr. C-599/20 (UAB „Baltic Master" tegen Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijo)

Gerecht van eerste aanleg
Gerecht van eerste aanleg 7 mei 1991, nr. T-18/90 (Egidius Jongen tegen Commissie van de Europese Gemeenschappen), ECLI:EU:T:1991:21
Gerecht van eerste aanleg 14 mei 1991, nr. T-30/90 (Wolfdietrich Zoder tegen Europees Parlement), ECLI:EU:T:1991:24
Gerecht van eerste aanleg 25 september 1991, nr. T-163/89 (Elfriede Sebastiani tegen Europees Parlement), ECLI:EU:T:1991:49
Gerecht van eerste aanleg 16 oktober 1993, nr. T-22/92 (Roderich Weißenfels tegen Europees Parlement), ECLI:EU:T:1993:90
Gerecht van eerste aanleg 21 juli 1998, nrs. T-66/96 en T-221/97 (John Mellett tegen Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen), ECLI:EU:T:1998:187.

Nationale rechtspraak

Australië
Administrative Appeals Tribunal 29 april 1991, 13 AAR 389 (Re Midland Metals Overseas Ltd and Collector of Customs).

Federal Court Appeal Australia 1 september 1998, nr. 381 of 1997 (Kia Australia Pty Ltd v CEO of Customs)

Canada
Canadian International Trade Tribunal 7 mei 1992, nrs. AP-89-151 en AP-89-165 (Polygram Inc. v. Canada (National Revenue))

Canadian International Trade Tribunal of 16 september 1993, nrs. AP-92-193 and AP-92-215 (Radio Shack)
Canadian International Trade Tribunal 4 november 1994, nr. AP-93-322 (Harbour Sales (Windsor) Limited v. The Deputy Minister of National Revenue)
Canadian International Trade Tribunal 1 november 1995, nr. AP-94-190 and AP-94-191 (Chaps-Ralph Lauren)
Canadian International Trade Tribunal of 27 oktober 1999, nr. AP-98-085 (Utex Corporation)
Canadian International Trade Tribunal of 27 juli 2000, nr. AP-98-002 (Sherson Marketing Corporation)
Canadian International Trade Tribunal of 27 juli 2000, nr. AP-98-097 (Sherson Marketing Corporation)
Canadian International Trade Tribunal of 27 juli 2000, nr. AP-98-098 (Sherson Marketing Corporation)
Canadian International Trade Tribunal of 27 juli 2000, nr. AP-98-099 (Sherson Marketing Corporation
Canadian International Trade Tribunal of 11 februari 2004, nr. AP-2002-096 (Brown Shoe Shops)
Canadian International Trade Tribunal 14 juli 2008, nr. AP-2007-006 (Clothes Line Apparel)

Federal Appeal Court 10 april 2002, nr. A-642-97 (Reebok Canada v. Canada (Deputy Minister of National Revenue)

Supreme Court of Canada 7 juni 2001, nr. ACS no 37 (Canada (Deputy Minister of National Revenue) v. Mattel Canada Inc)

Duitsland
Finanzgericht München 15 september 2016, zaak 14 K 1974/15.
Finanzgericht München 15 november 2018, zaak 14 K 2028/18.

Finland
Helsingin hallinto-oikeus 15 maart 2007, zaak nr. 07/0285/1

Italië
La Corte Suprema Di Cassazione 12 februari 2013, zaak nr. 07715-13

Nederland
Rechtbank Haarlem 7 februari 2008, nr. AWB 06/12008, ECLI:NL:RBHAA:2008:BC4486
Rechtbank Noord-Holland 15 juli 2010, nrs. AWB 08/8005 tot en met AWB 08/8023, ECLI:NL:RBHAA:2010:BN4170

Tariefcommissie 21 december 1994, nrs. 12986, 12988, 12989 en 13049
Tariefcommissie 25 november 1997, nrs. 88/95 tot en met 90/95, 118/95 tot en met 122/95, 131/95 tot en met 155/95 en 10/96

Gerechtshof Amsterdam 13 juli 2004, nr. 00/90108, ECLI:NL:GHAMS:2004:AQ8365
Gerechtshof Amsterdam 25 februari 2005, nr. 03/1826 DK, ECLI:NL:GHAMS:2005:AS7970

Gerechtshof Amsterdam 15 november 2005, nr. 02/07118, ECLI:NL:GHAMS:2005:AU7518
Gerechtshof Amsterdam 3 juli 2007, nr. 06/173 DK, ECLI:NL:GHAMS:2007:BB4622
Gerechtshof Amsterdam 21 augustus 2007, nrs. 01/90034 en 01/90035, ECLI:NL:GHAMS:2007:BB3185
Gerechtshof Amsterdam van 30 april 2015, nrs. 13/00561 en 13/00562, ECLI:NL:GHAMS:2015:3414,
Gerechtshof Amsterdam 30 april 2015, nrs. 13/00559 en 13/00560, ECLI:NL:GHAMS:2015:3422
Gerechtshof Amsterdam van 30 april 2015, nr. 13/00558, ECLI:NL:GHAMS:2015:3423
Gerechtshof Amsterdam 7 juli 2015, nr. 13/00453 en 13/00454, ECLI:NL:GHAMS:2015:3991

Hoge Raad 13 maart 2015, nr. 13/04052, ECLI:NL:HR:2015:550
Hoge Raad 26 juni 2015, nr. 10/02774, ECLI:NL:HR:2015:1666
Hoge Raad 30 juni 2017, nr. 15/02923, ECLI:NL:HR:2017:1171
Hoge Raad 7 november 2017, nr. 16/05249, ECLI:NL:HR:2017:2878
Hoge Raad 29 juni 2018, nr. 16/04263, ECLI:NL:HR:2018:1022

Spanje
Tribunal Supremo 30 november 2009, nr. 3582/2003

Verenigde Staten
U.S. Court of International Trade 28 januari 1988, nrs. 83-5-00678 en 83-6-00842 (Rosenthal-Netter, Inc. v. United States)
U.S. Court of International Trade 18 februari 1988, nr. 85-01-00003 (Jay-Arr Slimwear Inc. v. U.S.)
U.S. Court of International Trade 22 mei 1989, nr. 85-04-00593 (Moss Mfg. Co., Inc. v. United States)

Zweden
Högsta domstolen 27 april 2010, zaak nr. 3329-09

TREFWOORDENREGISTER

(Er wordt verwezen naar paragrafen).

5th AVENUE Products Trading GmbH 11.8.9.5

A

actiepunt 13 10.3.10
ACVA 10.4.3.4, 10.5.4.6, 10.7.3
ad valorem rechten 2.3.1, 2.3.3
Advance Customs Valuation Agreement, zie ACVA
Advance Pricing Agreement, zie APA
Advisory Opinions 4.3.3
aftrekelementen 8.2.5, 11.1, 11.8.2
aggregatie 10.3.5, 10.3.7.3, 10.3.9.1
alternatieve waarderingsmethoden 8
- aftrekmethode 6.2.1, 6.2.2, 6.3.1, 6.3.2, 7.4.2.4.6, 7.5.5.1, 7.5.5.4, 8.3, 8.5, 10.3.6.1
- fall-back methode 4.3.2, 5.3.3.1, 6.2.1, 6.2.2, 7.4.2.4.6, 7.4.2.4.8, 8.5, 10.3.6.1
- methode van de berekende waarde 6.2.1, 6.2.2, 6.3.2, 7.5.5.1, 7.5.5.4, 8.4, 10.3.6.1, 10.3.6.4
- transactiewaarde van identieke goederen 8.2, 10.3.6.2
- transactiewaarde van soortgelijke goederen 8.2, 10.3.6.2
American Selling Price 3.2.3.1, 5.3.3.2.1
APA 10.2.1, 10.3.7.5.1, 10.3.10, 10.4.2.3, 10.4.3.4, 10.5.4.6, 10.7.3
arbitraire 2.3.3.2, 3.2.3.1, 5.3.3.2, 11.1
arm's length-beginsel 10.2.1, 10.2.2, 10.3.3, 10.3.4, 10.3.8, 10.3.9.1
artikel 73-vergunning, zie forfaitaire waarde vaststelling
assist(s), zie toelevering(en)

B

Bali-pakket 3.2.1, 3.2.5
BEPS(-project) 1.3.2, 1.4.2, 7.4.2.4, 10.1, 10.3.10, 10.4.2.2

Bindende Waarde-Inlichting 6.4.5, 10.2.1, 10.3.9.2.3, 10.5.4.6, 10.6, 10.7.1, 10.7.3
Brusselse Waarde Definitie 2.3.3.2, 3.2.2.3.1, 3.2.3.2, 3.3.3.1, 4.2.6, 5.3.2, 7.2.2
BWD, zie Brusselse Waarde Definitie
BWI, zie Bindende Waarde-Inlichting

C
Case Studies 4.3.3
Case Studies 14.1 10.3.6.5, 10.4.2.3, 10.5.3.4.3, 12.1.4.3
Case Study 14.2 10.3.6.3, 10.4.2.3, 10.5.3.4.5
Christodoulou (e.a. tegen Elliniko Dimosio) 7.4.2.3.2, 11.4.3.2.4
Clothes Line Apparel 11.2.3.4.3
Comité Douanewetboek (afdeling douanewaarde) 3.3.3.3, 3.3.3.5
Comité inzake de douanewaarde 3.2.3.3
Comité voor de waarde 3.2.2.3.2
Comité Waarde 3.3.3.1
Commentaries 4.3.3
Commentary 22.1 9.1, 9.2, 9.3, 9.4.6.5, 9.5.5, 9.6.1
Commentary 23.1 10.4.2.3, 10.5.3.4.3, 12.1.4.3
commissiediensten 11.2.3.3, 11.2.3.3.1
commissies (en courtage) 1.3.5, 11.2, 11.2.3
commissie douanewaarde 3.2.4.2
Communautair Douane Wetboek 3.3.3.3, 9.4.6.3
Compaq Computer International Corporation 7.2.3, 11.4.3.6.2, 11.4.3.6.4, 11.4.3.8
Compendium Douanewaarde 1.3.2, 3.3.3.3, 3.3.3.5, 10.7.4.1
condition of sale test, zie voorwaarde voor de verkoop
Conseil de Coopération Douanière 3.2.2.2.2
country-by-country report(ing) 1.3.4, 10.3.10
Customs Valuation Agreement 1.3.2, 1.5, 3.2.4.1, 5.3.2
CVA, zie Customs Valuation Agreement

D
Doha-ronde 3.2.1, 3.2.5
domestic sale (concept) 1.3.3, 9.1, 9.2, 9.4.2, 9.4.4, 9.6.4.2
Douane Comité 3.2.2.2, 3.2.2.2.2
Douane Expertgroep (afdeling douanewaarde) 3.3.3.5
Douane Wetboek van de Unie 1.3.2, 3.3.3.4, 3.3.3.5, 9.4.6.5
douanerecht 2.2.2
DSB 5.3.1

E

Economisch Comité 3.2.2.2, 3.2.2.2.1
economische waarde 2.3.3.1
EEG, zie Europese Economische Gemeenschap
EEG-verdrag, zie Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap
eénvormig 5.3.2
EGKS-verdrag, zie Verdrag tot oprichting van een Europese Gemeenschap voor Kolen Staal
Europese (Economische) Gemeenschap 3.3.2, 3.3.3.2
Europese Gemeenschap van Kolen en Staal 3.3.2
Europese Unie 3.3.2
Explanatory notes 4.3.3
exporting country's home market prices 5.3.3.2.3, 5.6

F

fabrieks- en handelsrechten 11.5.6.3.1
fictieve douanewaarden 5.3.3.2
financiële lease 7.4.2.4.6
first-sale (principe) 9.1, 9.2, 9.3, 9.5, 9.6
fiscaal operationele modellen 1.4
- agent/vertegenwoordiger 1.4.1, 1.4.5.1, 1.4.5.2
- agentmodel 1.4.1, 1.4.3.1, 1.4.3.3
- buy-sell model 1.4.1, 1.4.3.1, 1.4.3.4
- commissionair 1.4.1, 1.4.5.1, 1.4.5.3
- contract manufacturer 1.4.1, 1.4.4.1, 1.4.4.3
- full fledged distributor 1.4.1, 1.4.5.1, 1.4.5.4
- full fledged manufacturer 1.4.1, 1.4.4.1, 1.4.4.4
- limited risk distributor 1.4.1, 1.4.5.1, 1.4.5.4, 10.2.1
- procurement entity 1.4.3.1
- procurement support-model 1.4.1, 1.4.3.1, 1.4.3.2
- toll manufacturer 1.4.1, 1.4.4.1, 1.4.4.2, 11.4.3.2.4
flash sale 7.3.1, 8.2.4.2
forfaitaire waarde vaststelling 6.4.3, 10.5.3.4.4, 10.5.3.4.6, 10.5.4.4

G

GATT 1947 2.3.3.1, 3.2.1, 3.2.2.1, 4.3.2, 5.2, 5.3.2
gCDW 3.3.3.4, 9.4.6.4
GDWU 1.3.2, 3.3.3.5, 4.2.4
gebrekkige goederen 7.2.4, 7.2.4.2
gebundelde verkoopprijzen 7.2.5
Gedelegeerde Transitieverordening DWU 1.3.2, 3.3.3.5
Gedelegeerde Verordening DWU, zie GDWU
gefixeerde waarden 5.3.3.2.2

gelieerde partijen 10.2.1, 10.3.2
Gemoderniseerd Communautair Douane Wetboek, zie gCDW
Genève-ronde 3.2.1, 3.2.2
gTCDW 9.4.6.4
Guidance (document) on Customs Valuation 1.3.2, 3.3.3.5, 9.2, 9.4.1, 9.4.2, 9.4.4, 11.5.3.3, 11.5.6.3.2
Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing 1.3.4, 10.4.2.2, 10.4.2.3, 10.5.3.4.3, 12.1.4.3

H
Haags Koopverdrag 7.4.2.2
Hamamatsu (Photonics Deutschland GmbH tegen Hauptzollamt München) 1.3.4, 10.1, 10.3.7.5.1, 10.5.3.3, 10.5.3.4, 10.5.4.1, 11.5.3.3
Hepp 7.4.2.3.3, 11.2.3.4.2, 11.8.2
herzieningsclausule 7.3.3

I
Incoterms 11.7.4, 11.8.8
inkoopcommissie(s) 11.2.1, 11.2.2, 11.2.4, 11.8.7
Internationale Douaneraad 3.2.2.2.1, 3.2.2.2.2
interne verrekenprijzen 10.3
invoerrechten 2.2.2, 2.2.3

K
koper in EU-concept 9.1, 9.7.3
koppelverkopen 7.2.5.4
kortingen 7.3.8, 8.3.5.5
- kortingen in het kader van vervroegde betalingen 7.3.8.3.3
- kwantumkortingen 7.3.8.3.2
- prijskortingen 7.3.3, 7.3.8.3.1
- voorwaarden 7.3.8.2

kosten van constructiewerkzaamheden 11.8.4
kosten van het verpakken 11.3
kosten van vervoer (en verzekering) 8.3.5.3, 11.2.3.3.2, 11.3, 11.7, 11.8.3
- begrip 11.7.2
- bewijsstukken 11.7.6.4
- Commentary 7.1 11.7.7.2, 11.7.7.3
- leveringsvoorwaarden 11.7.4, 11.8.8
- opslag- en daaraan gerelateerde kosten 11.7.7
- postzendingen 11.7.8
- shirtmakers 11.2.3.3.2, 11.7.2, 11.7.3, 11.7.7.3

L
last-sale principe 1.3.3, 9.1, 9.2, 9.3, 9.4, 9.4.2, 9.4.6, 9.6, 9.7.2
local file 10.3.10
LRD, zie limited risk distributor

M
masterfile 10.3.10
minimumwaarden 5.3.3.2.4

O
OESO(-richtlijnen) 1.3.2, 3.2.2.2.1, 10.2.2, 10.3.3, 10.3.5, 10.3.6.1, 10.3.6.3, 10.3.6.4, 10.3.6.6, 10.3.7.3, 10.3.8, 10.3.10, 10.4.2.2, 10.5.3.4.3, 10.7.1, 10.7.2
omstandigheden van de verkoop 7.5.5.1, 7.5.5.3, 10.4.2.3, 10.5.2, 10.7.4.1
opbrengst uit latere verkoop 11.6
operationele lease 7.4.2.4.6
Orgaan voor Geschillenbeslechting 3.2.4.3
outcome testing approach 10.3.1, 10.3.7.3, 10.3.8, 10.3.9.1, 10.5.4.4

P
Permanent Technisch Comité 3.2.2.3.2
positieve conceptie 2.3.3.2, 3.2.3.2
price setting approach 10.3.1, 10.3.8, 10.3.9.1, 10.5.4.2
prijsbeïnvloeding 7.5.5, 10.2.1
Profit Split Method, zie profit-splitmethode
'purchaser in Canada'-vereiste 9.5.3.3

R
rechten en heffingen van het land van invoer 11.8.8
rechtvaardig 5.3.1
reconciliatieprogramma 10.2.1, 10.2.2, 10.4.3.3, 10.5.4.3
Reconciliation Program, zie reconciliatieprogramma
Reconciliation Programme, zie reconciliatieprogramma
rente 11.8.5
resale-pricemethode 10.3.6.1, 10.3.6.3, 10.4.2.3
royalty's en licentierechten 1.3.5, 11.5, 11.8.9.3
- betrekking op de ingevoerde goederen 11.5.5
- Commentary 25.1 11.5.6.3.2, 11.5.6.4
- contractual approach 11.5.5.2, 11.5.6.4
- Curtis Balkan 11.5.5.7

- definitie 11.5.3
- franchisevergoedingen 11.5.5.5
- GE Healthcare GmbH 11.5.5.4, 11.5.5.6, 11.5.5.7.4, 11.5.6.3.1, 11.8.9.5
- indirecte of directe betaling 11.5.7
- influence and control approach 11.5.5.2
- voorwaarde voor de verkoop 11.5.6

S

software 7.2.3, 11.4.3.2.1, 11.4.3.6.4
specifieke rechten 2.3.1, 2.3.2
Studiegroep voor de Europese Douane-Unie 3.2.2.2, 3.2.2.2.2
studies 4.3.3
subsidiariteitsband 6.2.2, 6.3.2, 10.2.1

T

Technisch Comité inzake de douanewaarde 3.2.3.3
Technische commissie douanewaarde 3.2.4.2
Testwaarde(n) 7.5.5.1, 7.5.5.3, 7.5.5.4, 10.1, 10.7.4.2
theoretische conceptie 2.3.3.2, 3.2.2.2.2, 3.2.3.2
TNMM 10.4.2.3
toelevering(en) 1.3.5, 7.2.3, 7.3.4, 8.2.5, 9.6.3, 11.4, 11.5.3.3, 11.5.5.7.3, 11.8.4
- allocatie 11.4.4
- BMW Bayerische Motorenwerke AG 11.4.3.6.4
- intellectuele toelevering(en) 8.3.3, 11.4.3.5.1, 11.4.3.6.1, 11.4.3.7, 11.4.3.8, 11.5.3.3
- noodzakelijkheidscriterium 11.4.3.5.2
- onderscheid toelevering en royalty's en licentierecht 11.4.3.8
- passieve veredeling 11.4.3.9
- waardering 11.4.5

Toepassingsverordening Communautair Douane Wetboek 3.3.3.3
Tokyo-overeenkomst 3.2.3.1, 3.2.3.2, 3.2.4.1, 5.3.2
Tokyo-ronde 3.2.1, 3.2.2, 3.2.3
transactionele-margemethode 10.3.6.1

U

UDWU 1.3.2, 3.3.3.5, 4.2.4
Uitvoeringsverordening (van het) DWU, zie UDWU
uitvoerrecht 2.2.2
Uruguay-ronde 3.2.1, 3.2.4, 5.3.2

V

verbonden partijen 7.5.5.2, 10.2.1, 10.3.2
Verbondenheid, zie verbonden partijen
verdeelsleutel 10.3.7.5.1, 10.5.4.2, 10.7.4.5
Verdrag betreffende de Europese Unie 3.3.2, 4.2.1
Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie 1.3.2, 4.2.1
Verdrag houdende instelling van een Internationale Douaneraad 3.2.2.2.2
Verdrag nopens de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling 3.2.2.2.1
Verdrag nopens Europese Economische Samenwerking 3.2.2.2
Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap 3.3.2, 3.3.3.2
Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap voor Atoomenergie 3.3.2
Verdrag tot oprichting van een Europese Gemeenschap voor Kolen Staal 3.3.2, 3.3.3.4
Verdrag van Brussel 3.2.1, 3.2.2.3, 3.2.3.2, 3.3.3.1, 3.3.3.2
Verdrag van Lissabon 1.3.2, 3.3.2, 3.3.3.4, 4.2.1, 4.2.2
Verdrag van Maastricht 3.3.2
Verdrag van Rome 3.3.2
vereenvoudigde aangifte 6.4.2, 6.4.3.4, 10.5.4.3
vergelijkingsanalyse 10.3.4
verkoop 7.4.2
verkoop voor uitvoer 7.4, 7.4.3, 9.2, 9.4.5
verkoopcommissie(s) 11.2.1, 11.2.4
verkoopcondities 7.3.4
verkooporder 9.4.5
verkrijging rechten tot distributie of wederverkoop 11.8.9
Verordening (EEG) nr. 1224/80 3.3.3.2, 9.4.6.2
Verordening (EEG) nr. 803/68 3.3.3.1, 10.5.3.2
Verrekenprijsaanpassing(en) 1.3.4, 7.5.5.3, 10.2.1, 10.2.2, 10.3.7, 10.3.7.2, 10.3.8, 10.3.9.1,
- compenserende correctie 10.3.7.1, 10.3.7.2
- corresponderende correctie 10.3.7.1, 10.3.7.2
- primaire correctie 10.3.7.1, 10.3.7.2
- secundaire correctie 10.3.7.1, 10.3.7.2
verrekenprijsmethoden 10.3.6
- Comparable-uncontrolled-pricemethode 10.3.6.1, 10.3.6.2
- cost-plusmethode 10.3.6.1, 10.3.6.4
- profit-splitmethode 10.3.6.1, 10.3.6.6, 10.5.3.4.1

- transactionele nettomargemethode 10.3.6.5
- traditionele transactiemethoden 10.2.1, 10.3.6.1
- transactionele winstmethode 10.2.1, 10.3.6.1, 10.4.2.3
verrekenprijzen 1.3.4, 10.2.1
VN-richtlijnen 10.3.3, 10.4.2.2, 10.5.3.4.3
voorwaarde voor de verkoop 7.3.2, 11.8.9.4

W
waarde 2.3.3.1
Weens Koopverdrag 7.4.2.2
Wereld Douane Organisatie 3.2.1, 3.2.2.2.1
Wereldhandelsorganisatie 3.2.4.1, 4.3.2
WHO, zie Wereldhandelsorganisatie

Z
zakelijkheidsbeginsel 10.3.3
zakelijkheidstoets 1.3.4, 10.1, 10.2.2, 10.3.2, 10.3.3, 10.3.4

PORTFOLIO

Martijn Leendert Schippers | schippers@law.eur.nl

Publicatielijst

Academische publicaties

M.L. Schippers (2019). Douanewaarde-verrekenprijzen: afstemming na Hamamatsu en het belang van operationalisering. *TFO*, 163(4), p. 105-111.

M.L. Schippers (2019). Van first-sale naar last-sale: het bepalen van de relevante verkooptransactie onder het Douane Wetboek van de Unie. *Wfr*, 148 (7282), p. 562-572.

M.L. Schippers & M. Friedhoff (2019). EU Court of Justice's judgment in Hamamatsu: An Abrupt End to Interaction Between Transfer Pricing and Customs Valuation? *EC Tax Review*, 28 (1), 32-42.

M.L. Schippers & M. Friedhoff (2018). HvJ Hamamatsu: een abrupt einde aan de wisselwerking tussen verrekenprijzen en douanewaarde? *Wfr*, 2018 (132), 909-921.

M.L. Schippers (2018). De eigendom voorbij: uitdagingen vanuit een btw-perspectief. *AA*, 67 (7/8), 644-653.

M.L. Schippers (2018). A series of sales: determining the Customs Value Under the Union Customs Code. *GTCJ*, 13 (2), 36-48.

M.L. Schippers (2018). Royalty's en licentierechten onder het Douane Wetboek van de Unie. *MBB*, 2018 (18), 346-361.

M.L. Schippers & L.J. van Drie (2018). Samenloop tussen het ontstaan van douaneschulden en btw-schulden bij invoer? *Wfr*, 2018 (61), 419-429.

M.L. Schippers & J.M.B. Boender (2015). De btw en de vaste inrichting: mysteries solved? *MBB*, 2015 (3), 92-103.

M.L. Schippers & J.M.B. Boender (2015). VAT and Fixed Establishment: Mysteries Solved? *Intertax*, 43 (11), 709-723.

Professionele publicaties

M.L. Schippers (2020). Royalty voor productie *knowhow* belastbaar bij invoer van halffabricaten?. *NTFR-Beschouwingen*, 14(9), 14-20.

M.L. Schippers & W. de Wit (2020). Reflections on the 50th anniversary of the EU Customs Union. *ELR*, 13 (3), p. 217-218.

M.L. Schippers (2019). Oribalt Rīga: over de transactiewaarde van soortgelijke goederen en de aftrekmethode. *NTFR-Beschouwingen*, 13 (7/8), 6-12.

M.L. Schippers & C.E. Verhaeren (2018). Taxation in a Digitizing World: Solutions for Corporate Income Tax and Value Added Tax. *EC Tax Review*, 26 (1), 61-66.

M.L. Schippers, W. de Wit & J. Scholten (2017). European Union – Customs valuation under the Union Customs Code. *Trade Watch*, 16 (3), 40-45.
M.L. Schippers (2017). Retroactieve interne verrekenprijsaanpassingen en de vaststelling van de douanewaarde. *NTFR-Beschouwingen*, 11 (7/8), 25-32.
M.L. Schippers (2017). Brexit: Consequences for Trade, VAT and Customs. *EC Tax Review*, 26 (4), 220-225.
M.L. Schippers (2017). Brexit: Consequences for Trade, VAT and Customs. *Wfr*, 2017 (7185), 459-464.
M.L. Schippers & C.E. Verhaeren (2017). Taxation in a digitising world: Solutions for corporate income tax and value added tax. *Wfr*, 2017 (7219), 1540-1546.
M.L. Schippers (2016). BEPS and Transfer Pricing but what about VAT and Customs? *EC Tax Review*, 25 (3), 174-179.
M.L. Schippers (2016). BEPS and Transfer Pricing but what about VAT and Customs? *Wfr*, 2016 (63).
M.L. Schippers (2015). Centralisatie en vereenvoudiging in BTW- en douaneaangiften. *Wfr*, 2015 (7088), 373-379.
M.L. Schippers (2014). Verbondenheid in het douanerecht en BTW pro rata problematiek (verslag seminar). *Wfr*, 2014 (7040), 352-355.
M.L. Schippers (2014). Op weg naar het Douanewetboek van de Unie. *Wfr*, 143 (7061), 1048-1051.
M.L. Schippers (2014). FATCA en automatische uitwisseling van informatie. *Wfr*, 2014 (7032), 102-105.
M.L. Schippers (2013). Company tax integration in the European Union. *Wfr*, 2013 (1165), 1165-1171.
M.L. Schippers (2013). De vaste inrichting: een veelgebruikte term verschillend ingevuld. *Forfaitair*, 26 (232), 24-28.
M.L. Schippers (2013). Forum – Company tax integration in the European Union. *EC Tax Review*, 22 (5), 258-263.

Hoofdstukken in een boek
M.L. Schippers (2021). Some thoughts about imposing import duties on electronic transmissions in an era of digitalization. In: P. Kavelaars (Eds.), *European Fiscal Essays* (pp. 153-166). Amsterdam: NLFiscaal 2021.
M.L. Schippers & W. de Wit (2019). Special Tax Zones in Selected Main Jurisdictions (The Netherlands). In A. Laukannen, P. Pistone & J. de Goede (Eds.), *Special Tax Zones in the Era of International Tax Coordination* (pp. 291-560). Amsterdam: IBFD.
M.L. Schippers (2018). Special Tax Zones bezien vanuit de in Nederland geheven indirecte rijksbelastingen, verhuurderheffing en OZB. In D.A. Albregtse & P. Kavelaars (Eds.), *Ontroerend goed* (pp. 165-174). Deventer: Wolters Kluwer.

Rapport
M.L. Schippers & W. de Wit (2015). *EU Project on Customs Simplification Procedures*. (Extern rapport). Bologna: University of Bologna.

Internet publicatie

M.L. Schippers (2019, december 3). Brexit: onnavolgbaar politiek schouwspel, https://christiaanse-taxateur.nl/de-aanslag/2019-12-02-brexit-onnavolgbaar-politiek-schouwspel
I. van den Eijnde & M.L. Schippers (2017). Trump's New Deal - Of oude wijn in nieuwe zakken?Opent extern (blog). EY Tax Blogt. (available: 15 Feb 2017).

Annotaties

M.L. Schippers (2020). Noot bij: Hof van Justitie. (2020, oktober 8), NLF 2020-2246, Zaaknr. C-476/19, (Regeling actieve veredeling; begrip 'gebruikte goederen'). p.47-48. ECLI:EU:C:2020:802.
M.L. Schippers (2020). Noot bij: Europese Commissie. (2020, juni 16), NLF 2020-30, 1646, (Uitvoeringsvoorschriften voor beheer van tariefcontingenten). p. 59-61.
M.L. Schippers (2020). Noot bij: Europese Raad. (2020, juni 30), NLF 2020-30, 1645, (Inwerkingtreding vrijhandelsovereenkomst tussen de EU en Vietnam). p. 57-59.
M.L. Schippers (2019). Noot bij: Belastingdienst/douane. (2019, november 18), NLF 2019-49, 2643, (Uitvoeraangifte: exporteur moet in Unie gevestigd zijn (update), Belastingdienst). p. 27-30.
M.L. Schippers (2019). Noot bij: Gerechtshof Den Haag.Opent extern (2019, juni 28), NLF 2019-1945, (Uit benzinedamp teruggewonnen benzine; ongeoorloofde dubbele heffing accijns). p. 56-58. ECLI:NL:GHDHA:2019:2182.
M.L. Schippers (2019). Noot bij: HvJ. (2019, juni 13), NLF 2019-27, 1548, (A-G HvJ: Wijze van berekening aanvullende invoerrechten in sector pluimveevlees). p. 38-40. ECLI:EU:C:2019:501.
M.L. Schippers (2019). Noot bij: Hof van Justitie. (2019, april 11), NLF 2019-22, 1237, ('Tariefindeling 'large format informatiedisplays'; beantwoording prejudiciële vragen). p. 34-38. ECLI:EU:C:2019:319.
M.L. Schippers (2019). Noot bij: Hof van Justitie. (2019, maart 28), NLF 2019-15, 833, (Tsjechische voorwaarde btw-vrijstelling bij uitvoer strijdig met EU-recht). p. 13-16. ECLI:EU:C:2019:265.
M.L. Schippers (2019). Noot bij: A-G Hof van Justitie. (2019, januari 24), NLF 2019-7, 0373, (Bepaling douanewaarde van ingevoerde goederen). p. 34-36. ECLI:EU:C:2019:64.
M.L. Schippers (2018). Noot bij: Hoge Raad. (2018, april 6), NLF 2018-18, Zaaknr. 16/01523, (Prejudiciële vragen over herziening van douaneaangiften en verjaring). p. 58-60. ECLI:NL:HR:2018:522.
M.L. Schippers (2018). Noot bij: Hoge Raad. (2018, juni 15), NLF 2018-1437, Zaaknr. 16/03249, (Ontwijking beoogd van antidumpingrechten? Verwijzing). p. 49-51. ECLI:NL:HR:2018:910.
M.L. Schippers (2018). Noot bij: Ministerie van Financiën. (2018, februari 19), NLF 2018-10, (Internetconsultatie wijziging formaat accijnszegel). p. 82-83.
M.L. Schippers (2018). Noot bij: Hof van Justitie EU. (2017, december 20), NLF 2018-1, Zaaknr. C-529/16, (Bepaling van douanewaarde bij invoer met toepassing van verrekenprijzen). p. 71-75. ECLI:EU:C:2017:984.
M.L. Schippers (2018). Noot bij: A-G- HvJ. (2018, oktober 17), NLF 2018-2299, (Rechten en verplichtingen van personen i.v.m. douanewetgeving). p. 40-42. ECLI:EU:C:2018:838.

M.L. Schippers (2018). Noot bij: Hof van Justitie EU. (2018, september 13), NLF 2018-2088, Zaaknr. C-372/17, (HvJ: Tariefindeling camera; beantwoording prejudiciële vragen Rechtbank Noord-Holland). p. 29-33. ECLI:EU:C:2018:708.
M.L. Schippers (2018). Noot bij: Hoge Raad. (2018, augustus 17), NLF 2018-1957, Zaaknr. 16/03533, (Geen rechtsgeldige vertegenwoordiging; douane expediteur is douaneschuldenaar). p. 35-39. ECLI:NL:HR:2018:1314.
M.L. Schippers (2018). Noot bij: Hof van Justitie EU. (2018, april 12), NLF 2018-18, Zaaknr. C-227/17, (GN-onderverdeling van spinale fixatiesystemen). p. 57-58. ECLI:EU:C:2018:247.
M.L. Schippers (2018). Noot bij: Hof van Justitie EU. (2018, november 8), NLF 2018-2507, Zaaknr. C-495/17, (Btw-vrijstelling vervoersdiensten; bewijsregeling inzake uitvoer van goederen). p. 12-17. ECLI:EU:C:2018:887.
M.L. Schippers (2018). Noot bij: Hof van Justitie EU. (2018, februari 8), NLF 2018-10, Zaaknr. C-590/16, (Belastingvrije verkoop aardolieproducten Griekenland; strijd Accijnsrichtlijn). p. 81-82. ECLI:EU:C:2018:77.
M.L. Schippers (2017). Noot bij: Hoge Raad. (2017, juni 30), NLF 2017-28, 1639, (Geen terugbetaling van douanerechten; jarenlang niet controleren van aangiften). p. 77-80. ECLI:NL:HR:2017:1172.
M.L. Schippers (2017). Noot bij: Hoge Raad. (2017, april 21), NLF 2017-18, 0976, (Tariefindeling voor douanerechten van ledlampen). p. 63-65. ECLI:NL:HR:2017:729.
M.L. Schippers (2017). Noot bij: Hoge Raad. (2017, juni 30), NLF 2017-28, 1637, (Tariefindeling voor douanerechten scheepscasco's; geen gewekt vertrouwen). p. 64-71. ECLI:NL:HR:2017:1173.
M.L. Schippers (2017). Noot bij: Hoge Raad. (2017, juni 30), NLF 2017-28, 1638, (Invoer van scheepscasco's; tariefindeling douanerechten; verwijzing). p. 71-77. ECLI:NL:HR:2017:1171.
M.L. Schippers (2017). Noot bij: A-G Ettema. (2016, december 7), NLF 2017-4, 0206, (Utb's antidumpingrechten terecht uitgereikt). p. 34-36. ECLI:NL:PHR:2016:1253.
M.L. Schippers (2017). Noot bij: Hoge Raad. (2017, juli 14), NLF 2017-31, 1842, (Douaneautoriteiten verplicht om terugbetalingsverzoek ruim op te vatten). p. 51-54. ECLI:NL:HR:2017:1343.
M.L. Schippers (2017). Noot bij: Hoge Raad. (2017, juli 31), NLF 2017-34, 1983, (A-G: Tariefindeling voor douanerechten van aluminium reflector voor aquariumlamp). p. 42-44. ECLI:NL:PHR:2017:726.
M.L. Schippers (2017). Noot bij: Hof van Justitie. (2017, oktober 12), NLF 2017-42, 2434, (Draagwijdte en geldigheid artikel 145 Uitvoeringsverordening Communautair Douaneboek). p. 74-80. ECLI:EU:C:2017:753.
M.L. Schippers (2017). Noot bij: Hof van Justitie. (2017, november 9), NLF 2017-47, 2738, (Onttrekking aan douanetoezicht; methode voor vaststelling douanewaarde). p. 54-59. ECLI:EU:C:2017:839.
M.L. Schippers (2017). Noot bij: Hoge Raad. (2017, december 8), NLF 2017-50, 2933, (Draagwijdte en geldigheid artikel 145 UCDW). p. 68-71. ECLI:NL:HR:2017:3085.
M.L. Schippers (2016). Noot bij: Hoge Raad. (2016, november 25), NLF 2016-11, 0806, (GN-post 2208 voor 'Ferm Fruit' en 'Petrikov Creamy Green'). p. 77-78. ECLI:NL:HR:2016:2671 -ECLI:NL:HR:2016:2672.
M.L. Schippers (2016). Noot bij: Hoge Raad. (2016, november 18), NLF 2016-10, 0726, (Tariefindeling voor douanerechten van screenplays). p. 55-56. ECLI:NL:HR:2016:2601.

Interviews

M.L. Schippers (2021, februari 1). Brexitfiles blijven nog uit. BNR Radio.

M.L. Schippers (2020). A day in life of Incoterms® (podcast). International Chamber of Commerce.

M.L. Schippers (2019, december 10). Interview op TaxLive: 'Martijn Schippers genomineerd voor de Stevensprijs 2019'. https://www.taxlive.nl/nl/documenten/nieuws/martijn-schippers-genomineerd-voor-de-stevensprijs-2019/

M.L. Schippers (2018). Virtual fiscality.

M.L. Schippers (2018). Quotes in B. Bradley, ''Pivotal' EU ruling threatens use of transfer prices'. American Shipper.

Lezingen

M.L. Schippers (2021, januari 6). Vrijhandelsakkoord EU-VK. Erasmus University Rotterdam, Tax Jurisprudence Program.

M.L. Schippers (2020, december 17). Vrij verkeer van goederen en douanewetboek (werkcollege). University of Curaçao Dr. Moises da Costa Gomez (online), Europees Belastingrecht.

W. de Wit, M.L. Schippers & J. Birkhoff (2020, december 15). New EC Guidance on Customs valuation in a series of sales. Webcast, EFS, Erasmus University Rotterdam.

M.L. Schippers (2020, december 9). Vrij verkeer van goederen en douanewetboek (hoorcollege). University of Curaçao Dr. Moises da Costa Gomez (online), Europees Belastingrecht.

M.L. Schippers & K. Taouil (2020, oktober 2). Focus of Brexit. Utrecht, PE Academy.

M.L. Schippers & R.R. Ramautarsing (2020, september 18). Btw bij in- en uitvoer. Utrecht, SOB.

M.L. Schippers (2020, september 10). Douanekansen en -valkuilen voor het MKB. Utrecht, PE Academy.

M.L. Schippers (2020, juni 22). The Interplay between Customs Valuation and Transfer Pricing. University of Antwerp (digital), Advanced module on Customs taxable elements.

M.L. Schippers (2020, juni 9). Handelsoorlogen, haven, inleiding douane. Erasmus University Rotterdam (digital), Masterclass Indirecte Belastingen – R.F.V. Christiaanse-Taxateur (sessie 3).

M.L. Schippers (2020, maart 4). Customs valuation. Maastricht University, master course on customs law.

M.L. Schippers (2019, december 4). Van first-sale naar last-sale, bepalen van de relevante verkooptransactie. Erasmus University Rotterdam, Tax Jurisprudence Program.

M.L. Schippers (2019, december 3). Union Customs Code. IBFD, Amsterdam, Advanced VAT Optimalization.

M.L. Schippers (2019, september 9). Introduction to EU Customs Law and the application of 110 TFEU. Lund, Sweden, Master's Programme European and International Tax Law.

M.L. Schippers & R.R. Ramataursing (2019, november 1). Btw bij in- en uitvoer. Utrecht, SOB-cursus.

M.L. Schippers (2019, mei 20). The Interplay between Customs Valuation and Transfer Pricing. University of Antwerp, Advanced module on Customs taxable elements.

M.L. Schippers (2019, april 11). Van first-sale naar last-sale- Bepalen van de relevante verkooptransactie onder het DWU. Hoge Raad der Nederlanden, Symposium: 'Tariefmuren en mijlpalen'.

M.L. Schippers & L.C. van Hulten (2019, maart 20). Harmonization of direct and indirect taxation in the EU. Ho Chi Minh City, Vietnam, Academic Exchange Programme.
M.L. Schippers (2019, februari 15). Brexit how to tax it? (dagvoorzitter en moderator). De Kuip Rotterdam, Fiscale Bedrijvendag 2019.
M.L. Schippers (2019, januari 24). Reflecties vanuit een douanerechtelijk perspectief. Den Haag, Vereniging voor de Belastingwetenschap – Bespreking van het Rapport 'Transfer pricing en btw'.
M.L. Schippers (2019, januari 9). Vrije handel vs. protectionisme. Erasmus University Rotterdam, Tax Jurisprudence Program.
M.L. Schippers (2018, december 7). Union Customs Code. IBFD, Amsterdam, Advanced VAT Optimalization.
M.L. Schippers (2018, april 12). Panelist "Types of STZs" – Food for thought: the DFTZ in Malaysia as STZ? University of Lodz, Polen, 3rd International Tax Seminar on Special Tax Zones.
M.L. Schippers (2018, april 12). Panelist "Concept of STZs" – Reflections from the perspective of Curacao. University of Lodz, Polen, 3rd International Tax Seminar on Special Tax Zones.
M.L. Schippers (2017, november 22). Douanewaarde & Transfer Pricing – Hamamatsu. Erasmus University Rotterdam, Tax Jurisprudence Program.
M.L. Schippers (2017, april 11). Panellist "Concept of Special Tax Zones". 2nd International Tax Seminar on Special Tax Zones: Erasmus University Rotterdam.
M.L. Schippers (2016, oktober 12). Customs valuation from an EU law perspective. Muenster, Germany, 4th PhD Seminar Indirect Taxes.
M.L. Schippers (2016, februari 10). Douanewaarde (presentation). Erasmus University Rotterdam, Tax Jurisprudence Program.
M.L. Schippers & R.R. Ramautarsing (2016, december 7). Douanewaarde – A-G Mengozzi C-173/15: GE Healthcare v Hauptzollamt Düsseldorf. Erasmus University Rotterdam, Tax Jurisprudence Program.
M.L. Schippers (2016, april 28). Illustration of STZs from the perspective of The Netherlands, Aruba and Curacao. Universidad de Vigo, Pontevedra, Spain, International Tax Seminar on Special Tax Zones.
M.L. Schippers (2016, april 28). Panelist "Concept of STZs" and "Types of STZs". Universidad de Vigo, Pontevedra, Spain, International Tax Seminar on Special Tax Zones.
M.L. Schippers (2015, april 8). Douanewaarde (presentation). Erasmus University Rotterdam, Tax Jurisprudence Program.

Awards
M.L. Schippers (2020). Knowledge Champion Award – Global Trade. Global Indirect Tax Symposium: London, United Kingdom. Vakpublicatie.
M.L. Schippers (2020). Stevensprijs 2019. Vijfde Stevensprijsuitreiking: Den Haag, Nederland. Wetenschappelijk.
M.L. Schippers (2019). EY Thoughtful Leadership Talent Award 2018. Tax & Law Days: Nieuwegein, Netherlands (2018, januari 1 – 2018, december 31). Vakpublicatie.

Wetenschappelijke posities
Penningmeester Juridische AIO-vereniging (2014-2015)
Programme coordinator Post-Master in EU Customs Law (2016-…)

Gastdocent International Bureau of Fiscal Documentation (2018-…)
Gastdocent Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (2019-…)
Gastdocent University of Antwerp (2019-…)
Gastdocent Maastricht University (2020-…)
Gastdocent Lund University (2019-…)
Vaste medewerker NTFR-Beschouwingen (2017-2020)
Vaste medewerker NLFiscaal (2016-…)

Gegeven onderwijs

Capita Selecta
Masteropleiding Fiscaal Recht, variant directe belastingen 2014/2015, 2015/2016, 2016/2017 en 2017/2018 – Algehele coördinator Capita Selecta (2015/2016, 2016/2017 en 2017/2018), coördinator en docent Capita Selecta Btw (2014/2015 en 2015/2016) en coördinator en docent Capita Selecta EU-douanerecht (2016/2017 en 2017/2018).

EU-douanerecht en accijnzen
Masteropleiding Fiscaal Recht, variant indirecte belastingen 2018/2019, 2019/2020 en 2020/2021 – Coördinator en docent.

Europees Belastingrecht
Masteropleiding Fiscaal Recht, variant directe belastingen 2015/2016, 2016/2017 en 2017/2018 – Docent.

Internationale handel
Masteropleiding Fiscaal Recht, variant indirecte belastingen 2018/2019, 2019/2020 en 2020/2021 – Coördinator en docent.

Supervisie masterscripties
Masteropleiding Fiscaal Recht, variant directe belastingen 2014/2015, 2015/2016, 2016/2017, 2017/2018, 2018/2019, 2019/2020 en 2020/2021.

Supervisie bachelorwerkstukken
Bacheloropleiding Fiscaal Recht, variant directe belastingen 2014/2015, 2015/2016, 2016/2017, 2017/2018 en 2018/2019.

Opleidingen

2015	EFS, Erasmus University Rotterdam *Post-Master in EU Customs Law*
2012-2014	Masteropleiding Fiscaal Recht *Erasmus School of Law*
2013-2014	Masteropleiding Bedrijfsrecht, variant ondernemingsrecht *Erasmus School of Law*
2008-2012	Bacheloropleiding Fiscaal Recht *Erasmus School of Law*

CURRICULUM VITAE

Martijn L. Schippers (1990) heeft de masteropleidingen Fiscaal Recht en Bedrijfsrecht, variant ondernemingsrecht in 2014 met succes afgerond aan de Erasmus School of Law en in 2016 de Post-Master in EU Customs Law van EFS, Erasmus University Rotterdam. Tijdens zijn studie is hij werkzaam geweest als werkstudent bij Deloitte en PwC en als student-assistent bij EFS, Erasmus University Rotterdam. Voorts was hij actief lid van R.F.V. Christiaanse-Taxateur.

Achtereenvolgens is Martijn na zijn afstuderen als parttime promovendus (sept. 2014-sept. 2020), wetenschappelijk docent (okt. 2020-nov. 2020) en universitair docent (sinds december 2020) verbonden aan de sectie Belastingrecht van de Erasmus School of Law. In deze aanstellingen legde hij zich, naast het schrijven van een proefschrift, toe op het schrijven van diverse academische en professionele publicaties over (indirecte) belastingen en in het bijzonder het douanerecht in tijdschriften als Ars Aequi, EC Tax Review, GTCJ, Intertax, MBB, TFO en Wfr. Daarnaast is hij vaste medewerker van NLFiscaal en NTFR-Beschouwingen. Van 2015 tot en met 2019 maakte hij onderdeel uit van en coördineerde hij de Nederlandse afvaardiging van het IBFD-project *Special Tax Zones*, dat uiteindelijk resulteerde in het boek *Special Tax Zones in the Era of International Tax Coordination*. Samen met Walter de Wit trad hij op als redacteur voor een speciale editie van Erasmus Law Review dat in 2020 verscheen als reflectie op het 50-jarig bestaan van de EU-douane-unie in 2018. Ook neemt hij met Walter sinds 2021 deel aan het door OLAF gefinancierde rechtsvergelijkende onderzoek naar laagbelaste goederen als onderdeel van het Hercule III Programme waaraan ook de universiteiten Bologna, Valencia en Münster deelnemen. Voor zijn publicaties in 2019 ontving hij op 24 januari 2020 de door Wolters Kluwer ingestelde Stevensprijs 2019.

Naast publiceren houdt Martijn zich bezig met het verzorgen van onderwijs en stond hij aan de basis van de masteropleidingen Fiscaal Recht en Fiscale Economie, variant indirecte belastingen aan de Erasmus Universiteit Rotterdam waarin hij voor diverse vakken optreedt als docent en vakcoördinator. Ook daarbuiten verzorgt hij onderwijs en cursussen voor onder andere de universiteiten in Antwerpen, Curaçao, Lund en Maastricht, IBFD, NOB en PE Academy. Daarnaast is hij verbonden aan EFS, Erasmus University Rotterdam als programma coördinator van de prestigieuze Engelstalige Post-Master in EU Customs Law. Ook is hij lid van de IFA, INCU, NOB en de Vereniging voor de Belastingwetenschap.

Tot slot maakt Martijn sinds oktober 2014 deel uit van het Global Trade & Customs team van EY Nederland, waar hij klanten adviseert over douane, btw en accijnzen bij internationale goederenstromen. Voorts fungeert hij als *knowledge champion* op het gebied van het douanerecht binnen het Global Indirect Tax Network en is hij sinds 2019 *learning coordinator*

van Indirect Tax Nederland. Voor zijn publicaties in 2018 ontving hij op 10 januari 2019 de Thougthful Leaderschip Talent Award 2018 (EY Tax and Law Nederland) en op 12 mei 2020 de 2020 Knowledge Champion Award for Global Trade (EY's Global Indirect Tax Network).