CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
van 23 januari 2025 [1]

Zaak C-782/23

„Tauritus” UAB
tegen
Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,
in tegenwoordigheid van:
Kauno teritorinė muitinė

[verzoek van de Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (hoogste bestuursrechter, Litouwen) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Douane-unie – Verordening (EU) nr. 952/2013 – Douanewetboek van de Unie – Gemeenschappelijk douanetarief – Douanewaarde – Transactiewaarde – Vaststelling – Goederen die zijn ingevoerd op basis van een overeenkomst waarin de voorlopige verkoopprijs is aangegeven – Definitieve prijs die onbekend is op de datum van aanvaarding van de douaneaangifte”

1. Het geschil dat aanleiding geeft tot het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing, betreft het bedrag van de vertragingsrente die verschuldigd is wegens de tardieve betaling van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) op een ingevoerd goed.

2. Om deze rente te bepalen, moet het exacte bedrag van de btw bij invoer worden vastgesteld. Het bedrag van de btw bij invoer hangt op zijn beurt af van de manier waarop de douanewaarde van de ingevoerde goederen volgens verordening (EU) nr. 952/2013 [2] moet worden berekend.

[1] Oorspronkelijke taal: Spaans.

[2] Verordening van het Europees Parlement en van de Raad van 9 oktober 2013 tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie (PB 2013, L 269, blz. 1, met rectificatie in PB 2016, L 267, blz. 2; hierna: „douanewetboek”).

I. Toepasselijke bepalingen

A. Douanewetboek

3. Artikel 15 („Verstrekking van inlichtingen aan de douaneautoriteiten") bepaalt in lid 2:

„Eenieder die een douaneaangifte [...] bij de douaneautoriteiten indient [...], aanvaardt de aansprakelijkheid voor al het volgende:

a) de juistheid en volledigheid van de in de aangifte, de kennisgeving of de aanvraag verstrekte inlichtingen;

[...]"

4. Artikel 48 („Controle na vrijgave") luidt:

„Ten behoeve van douanecontrole kunnen de douaneautoriteiten de juistheid en de volledigheid van de informatie die is verstrekt in een douaneaangifte [...] en het bestaan, de echtheid, de juistheid en de geldigheid van bewijsstukken controleren, alsook de bedrijfsboekhouding van de aangever en andere bescheiden betreffende deze goederen [...], na de vrijgave daarvan, onderzoeken. [...]"

5. In artikel 70 („Op de transactiewaarde gebaseerde methode voor de vaststelling van de douanewaarde") is bepaald:

„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, waar nodig aangepast.

2. 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.

3. De transactiewaarde is van toepassing mits aan alle van de volgende voorwaarden is voldaan:

[...]

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;

[...]"

6. Artikel 71 („Elementen van de transactiewaarde”) en artikel 72 („Niet in de douanewaarde te begrijpen elementen”) bepalen welke aanpassingen moeten worden aangebracht om de douanewaarde vast te stellen overeenkomstig artikel 70. [3]

7. Artikel 73 („Vereenvoudiging”) luidt:

„De douaneautoriteiten kunnen desgevraagd toestaan dat de volgende bedragen bepaald worden op basis van specifieke criteria wanneer die bedragen niet meetbaar zijn op de datum waarop de douaneaangifte is aanvaard:

a) bedragen die in de douanewaarde moeten worden begrepen overeenkomstig artikel 70, lid 2; en

b) de in de artikelen 71 en 72 bedoelde bedragen.” [4]

8. Artikel 74 („Bijkomende methoden voor de vaststelling van de douanewaarde”) bepaalt:

„1. Indien de douanewaarde van de goederen niet met toepassing van artikel 70 kan worden vastgesteld, dient achtereenvolgens te worden nagegaan welk van de punten a) tot en met d) van lid 2 van toepassing is en dient de douanewaarde van de goederen te worden vastgesteld met toepassing van het eerste punt dat die vaststelling mogelijk maakt.

[...]

2. De douanewaarde overeenkomstig lid 1 is:

a) de transactiewaarde van identieke goederen [...];

b) de transactiewaarde van soortgelijke goederen [...];

c) de waarde gebaseerd op de prijs per eenheid [...]; of

d) de berekende waarde, bestaande uit de som van:

   i) de kosten of de waarde van de materialen en van de vervaardiging of van andere, bij de voortbrenging van de ingevoerde goederen verrichte be- of verwerkingen;

   ii) een bedrag voor winst en bedrijfskosten [...];

[3] Uitvoeringsverordening (EU) 2015/2447 van de Commissie van 24 november 2015 houdende nadere uitvoeringsvoorschriften voor enkele bepalingen van het douanewetboek (PB 2015, L 343, blz. 558) verschaft in lid 1 van artikel 128 („Transactiewaarde”) de volgende verduidelijking:
„De transactiewaarde van de goederen die zijn verkocht voor uitvoer naar het douanegebied van de Unie, wordt bepaald op het tijdstip van aanvaarding van de douaneaangifte op basis van de verkoop die onmiddellijk voordat de goederen het douanegebied zijn binnengebracht, heeft plaatsgevonden.”
Voorts bepaalt artikel 133 („Beoordeling van de voorwaarden en prestaties”) van die uitvoeringsverordening:
„Wanneer de verkoop of de prijs van ingevoerde goederen is onderworpen aan een voorwaarde of prestatie waarvan de waarde kan worden bepaald in verband met de te waarderen goederen, wordt deze waarde beschouwd als een deel van de werkelijk betaalde of te bepalen prijs [...]”.

[4] Artikel 71 („Vereenvoudiging”) van gedelegeerde verordening (EU) 2015/2446 van de Commissie van 28 juli 2015 tot aanvulling van verordening (EU) nr. 952/2013 met nadere regels betreffende een aantal bepalingen van het douanewetboek van de Unie (PB 2015, L 343, blz. 1), in de op de feiten toepasselijke versie, bepaalt in lid 1:
„1. De in artikel 73 van het wetboek bedoelde toestemming kan worden verleend als aan de volgende voorwaarden is voldaan:
a) de aanvraag voor de in artikel 166 van het wetboek bedoelde regeling brengt, in de gegeven omstandigheden, onevenredige administratieve kosten met zich mee;
b) de vastgestelde douanewaarde zal niet sterk afwijken van de waarde die wordt vastgesteld indien die toestemming niet was verleend.”

iii) de kosten of waarde van de in artikel 71, lid 1, onder e), genoemde elementen.

3. Indien de douanewaarde niet met toepassing van lid 1 kan worden vastgesteld, wordt zij aan de hand van in het douanegebied van de Unie beschikbare gegevens vastgesteld met gebruikmaking van redelijke middelen die in overeenstemming zijn met de beginselen en de algemene bepalingen van al het volgende:

a) de Overeenkomst inzake de toepassing van artikel VII van de Algemene Overeenkomst betreffende tarieven en handel;

b) artikel VII van de Algemene Overeenkomst betreffende tarieven en handel;

c) dit hoofdstuk."[5]

9. Artikel 101 („Vaststelling van het bedrag aan invoer- of uitvoerrechten") bepaalt:

„1. Het verschuldigde bedrag aan invoer- of uitvoerrechten wordt vastgesteld door de douaneautoriteiten [...] zodra zij over de nodige gegevens beschikken.

2. Onverminderd artikel 48 kunnen de douaneautoriteiten het door de aangever vastgestelde verschuldigde bedrag aan invoer- of uitvoerrechten aanvaarden.

[...]"

10. Artikel 166 („Vereenvoudigde aangifte") schrijft in lid 1 voor:

„De douaneautoriteiten kunnen aanvaarden dat een persoon goederen onder een douaneregeling laat plaatsen op basis van een vereenvoudigde aangifte waaruit bepaalde in artikel 162 bedoelde informatie of de in artikel 163 bedoelde bewijsstukken kunnen worden weggelaten."

11. Artikel 167 („Aanvullende aangifte") luidt:

„1. Bij een vereenvoudigde aangifte overeenkomstig artikel 166 [...] dient de aangever binnen een specifieke termijn bij het bevoegde douanekantoor een aanvullende aangifte in met de gegevens die vereist zijn voor de betrokken douaneregeling.[6]

Bij een vereenvoudigde aangifte overeenkomstig artikel 166 moeten de nodige bewijsstukken binnen een specifieke termijn in het bezit zijn van de aangever en ter beschikking staan van de douaneautoriteiten.

5 Artikel 144 („Fall-backmethode") van uitvoeringsverordening 2015/2447 bepaalt in lid 1: „Voor het vaststellen van de douanewaarde krachtens artikel 74, lid 3, van het wetboek kan bij de toepassing van de in artikel 70 en artikel 74, lid 2, van het wetboek vastgestelde methoden een redelijke soepelheid worden betracht. De aldus vastgestelde douanewaarde dient zoveel mogelijk op eerder vastgestelde douanewaarden te worden gebaseerd."

6 Artikel 146 („Aanvullende aangifte") van gedelegeerde verordening 2015/2446, in de op de feiten toepasselijke versie, bepaalt:
„1. Wanneer de douaneautoriteiten het verschuldigde bedrag aan invoer- of uitvoerrechten overeenkomstig artikel 105, lid 1, eerste alinea, van het wetboek dienen te boeken, wordt de aanvullende aangifte zoals bedoeld in artikel 167, lid 1, eerste alinea, van het wetboek uiterlijk tien dagen na de vrijgave van de goederen ingediend.
2. Wanneer een boeking geschiedt in overeenstemming met artikel 105, lid 1, tweede alinea, van het wetboek en de aanvullende aangifte een algemeen, periodiek of samenvattend karakter heeft, beloopt het tijdvak waarop de aanvullende aangifte betrekking heeft, maximaal één kalendermaand.
3. De termijn voor de indiening van de in lid 2 bedoelde aanvullende aangifte wordt vastgesteld door de douaneautoriteiten. Zij bedraagt niet meer dan tien dagen te rekenen vanaf het einde van het tijdvak waarop de aanvullende aangifte betrekking heeft.
[...]"

De aanvullende aangifte kan een algemeen, periodiek of samenvattend karakter hebben.

[...]

4. De in artikel 166 bedoelde vereenvoudigde aangifte of de in artikel 182 bedoelde inschrijving in de administratie van de aangever wordt geacht samen met de aanvullende aangifte één enkele en ondeelbare akte te vormen, die geldig is respectievelijk vanaf de datum van aanvaarding van de vereenvoudigde aangifte overeenkomstig artikel 172 en vanaf de datum van inschrijving van de goederen in de administratie van de aangever.

[...]"

12. Artikel 172 („Aanvaarding van een douaneaangifte") bepaalt in lid 2:

„De datum van aanvaarding van de douaneaangifte door de douaneautoriteiten is, tenzij anderszins is bepaald, de datum die in aanmerking moet worden genomen voor de toepassing van de bepalingen die gelden voor de douaneregeling waarvoor de goederen zijn aangegeven en voor alle andere invoer- of uitvoerformaliteiten."

13. Artikel 173 („Wijziging van een douaneaangifte") schrijft voor:

„1. De aangever wordt, op zijn verzoek, toegestaan een of meer gegevens in de douaneaangifte te wijzigen nadat deze door de douane is aanvaard. De wijziging mag niet tot gevolg hebben dat de douaneaangifte betrekking heeft op andere goederen dan die waarop zij oorspronkelijk betrekking had.

[...]

3. 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."

B. Richtlijn 2006/112

14. Artikel 85 van richtlijn 2006/112/EG[7] luidt:

„Voor de invoer van goederen is de maatstaf van heffing de waarde die in de geldende communautaire bepalingen als de douanewaarde wordt omschreven."

[7] Richtlijn van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1).

II. Feiten, geding en prejudiciële vragen

15. In de verwijzingsbeslissing worden de feiten als volgt uiteengezet:

– Overeenkomstig een beslissing van 26 mei 2017 heeft de Kauno teritorinė muitinė (douanekantoor Kaunas, Litouwen)[8] bij „Tauritus" UAB een belastingcontrole verricht die de periode van 1 oktober 2015 tot en met 30 april 2017 bestreek.

– Het douanekantoor heeft vastgesteld dat Tauritus in die periode verschillende hoeveelheden diesel en vliegtuigbrandstof had gekocht van diverse leveranciers en die op het grondgebied van de Republiek Litouwen had ingevoerd.

– In de met de leveranciers gesloten overeenkomsten en de door hen uitgereikte pro-formafacturen stond de voorlopige prijs vermeld die Tauritus voor de aankoop van de goederen moest betalen.

– Toen Tauritus de aangifte voor de aldus aangekochte en ingevoerde brandstoffen opstelde teneinde deze in het vrije verkeer te brengen en op de markt te brengen, heeft zij in haar invoeraangiften de voorlopige prijs aangegeven als de douanewaarde van de goederen. In die aangiften heeft zij tevens verklaard dat zij de douanewaarde van de goederen heeft vastgesteld aan de hand van de methode als bedoeld in artikel 74, lid 3, van het douanewetboek.

– Volgens de voorwaarden uit de overeenkomsten met de leveranciers is de voorlopige prijs vervolgens aangepast om bepaalde elementen in aanmerking te nemen die na de invoer van de goederen bekend waren geworden, zoals de gemiddelde marktprijs van de brandstoffen in de desbetreffende periode en de gemiddelde wisselkoers voor de desbetreffende periode.

– Tauritus en haar leveranciers zijn deze aangepaste prijs (hierna: „definitieve prijs") overeengekomen door middel van bij de overeenkomsten gevoegde aanvullende afspraken op basis waarvan de leveranciers gewijzigde facturen hebben afgegeven. Afhankelijk van de schommelingen in de marktprijzen en de wisselkoersen was de definitieve prijs in sommige gevallen hoger en in andere gevallen lager dan de voorlopige prijs.

– Nadat Tauritus de gewijzigde facturen van de leveranciers had ontvangen, heeft zij op eigen initiatief verzocht om een aanpassing van de in bovengenoemde invoeraangiften aangegeven waarde van de goederen.

– Bij dezelfde controle is vastgesteld dat Tauritus in de periode van 29 september 2016 tot 1 februari 2017 dertien invoeraangiften bij het douanekantoor heeft ingediend (hierna: „betrokken aangiften") waarin de met de leveranciers overeengekomen voorlopige prijs was vermeld als de douanewaarde van de ingevoerde brandstoffen.

– Op 6 februari 2017 en 15 maart 2017 hebben de leveranciers aan Tauritus gewijzigde facturen uitgereikt met definitieve prijzen voor de ingevoerde brandstoffen die hoger waren dan de in de betrokken aangiften vermelde douanewaarde.

– In tegenstelling tot andere gevallen heeft Tauritus bij de douaneautoriteiten geen verzoek ingediend om de in de betrokken aangiften vermelde de douanewaarde aan te passen en heeft

[8] Hierna: „douanekantoor".

zij de aanvullende btw bij invoer niet vóór aanvang van de belastingcontrole (26 mei 2017) aan de staatskas betaald. [9]

– Het douanekantoor heeft op basis van de in artikel 70, lid 1, van het douanewetboek bedoelde waarderingsmethode de in de gewijzigde facturen vermelde definitieve prijs als douanewaarde van de goederen aanvaard en Tauritus vertragingsrente over de btw bij invoer opgelegd voor de periode tussen de datum van aanvaarding van de betrokken aangiften door de douaneautoriteiten en de datum van het verslag van het douanekantoor zelf. [10]

16. Tauritus was het niet eens met het besluit van het douanekantoor en heeft het achtereenvolgens aangevochten bij de Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (douanedienst van het ministerie van Financiën van de Republiek Litouwen), de Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (commissie voor belastinggeschillen van de regering van de Republiek Litouwen) en de Vilniaus apygardos administracinis teismas (bestuursrechter in eerste aanleg Vilnius, Litouwen), die hebben verklaard dat de berekening van vertragingsrente gerechtvaardigd was.

17. Tauritus is tegen de uitspraak van de rechter in eerste aanleg in hoger beroep gegaan bij de Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (hoogste bestuursrechter, Litouwen), die de zaak bij beslissing van 17 juni 2020 voor heronderzoek heeft terugverwezen naar de douanedienst.

18. Volgens de Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas had de douanedienst de douanewaarde van de goederen ten onrechte berekend aan de hand van de zogeheten transactiewaardemethode. De toepassing van artikel 70, lid 1, van het douanewetboek kon niet worden gebaseerd op een definitieve prijs die op het tijdstip van de invoer van de goederen en op het tijdstip van indiening van de oorspronkelijke aangiften niet bekend was en niet bekend kon zijn.

19. De zaak werd terugverwezen naar de douanedienst, die bij besluit van de Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos van 31 december 2020, waarbij het besluit van het douanekantoor werd bevestigd, heeft herhaald dat Tauritus gehouden was de vertragingsrente te betalen. De douanedienst heeft zich daarbij op het volgende standpunt gesteld:

– Nadat Tauritus de gewijzigde facturen met de definitieve prijs van de leveranciers had ontvangen, was zij verplicht om de douanewaarde van de goederen te berekenen overeenkomstig artikel 70, lid 1, van het douanewetboek, door de in de gewijzigde facturen vermelde definitieve prijs als de transactiewaarde te aanvaarden.

– Aangezien Tauritus die verplichting niet vóór aanvang van de belastingcontrole door de douanedienst was nagekomen, had de douanedienst het recht de vertragingsrente te berekenen vanaf de datum van indiening van de oorspronkelijke aangiften.

[9] Zoals de Litouwse regering ter terechtzitting heeft verduidelijkt, zou Tauritus alleen verzoeken om aanpassing (in haar voordeel) hebben ingediend wanneer de definitieve waarde van de goederen lager was dan de oorspronkelijk aangegeven voorlopige waarde.

[10] Verslag nr. 7KM320048M van 14 september 2017. Het bedrag van de rente beloopt 4 853 EUR.

20. Nadat de Vilniaus apygardos administracinis teismas dit besluit bij beslissing van 19 januari 2022 had bevestigd, heeft Tauritus een nieuw hoger beroep ingesteld bij de Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, die het Hof de volgende prejudiciële vragen voorlegt:

„1) Moet artikel 70 van [het douanewetboek] aldus worden uitgelegd dat lid 1 van dat artikel niet van toepassing is op een situatie zoals de onderhavige, waarin op het tijdstip van aanvaarding van de douaneaangifte en op basis van de verkoop die plaatsvond onmiddellijk voorafgaand aan het binnenbrengen van de goederen in het douanegebied, alleen de voorlopig te betalen prijs bekend is, die daarna (dat wil zeggen nadat de aangifte is ingediend en de goederen in het vrije verkeer zijn gebracht) met het oog op omstandigheden waarover de partijen bij de transactie geen controle hebben en die op het tijdstip van indiening van de aangifte onbekend zijn, naar boven of naar beneden wordt aangepast?

2) Moet artikel 173, lid 3, van [het douanewetboek] aldus worden uitgelegd dat de aangever niet verplicht is de douaneautoriteiten te verzoeken om wijziging van de overeenkomstig artikel 74 van [dat wetboek] vastgestelde en aangegeven douanewaarde, wanneer de werkelijk voor de goederen te betalen prijs, zoals bedoeld in artikel 70, lid 1, van [dat wetboek], die op het tijdstip van indiening van die aangifte niet bekend was en niet bekend kon zijn, zoals in het onderhavige geval, bekend wordt nadat die goederen in het vrije verkeer zijn gebracht?”

III. Procedure bij het Hof

21. Het verzoek om een prejudiciële beslissing is op 19 december 2023 ingekomen ter griffie van het Hof.

22. De Spaanse en de Litouwse regering alsmede de Europese Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend.

23. De Spaanse, de Franse en de Litouwse regering alsmede de Commissie hebben deelgenomen aan de terechtzitting van 6 november 2024.

IV. Beoordeling

A. Voorafgaande opmerkingen

24. Zoals reeds vermeld, heeft het geding betrekking op de vaststelling van het bedrag van de vertragingsrente dat aan een vennootschap in rekening wordt gebracht na de betaling van btw bij invoer.

25. Het geschil betreft de methode die is gebruikt om de douanewaarde van de ingevoerde goederen vast te stellen.[11] Het bedrag van de belastingachterstand en dus ook de berekening van de verschuldigde vertragingsrente hangt af van deze waarde.

[11] In dit debat gaat het niet over de reikwijdte van de controlebevoegdheden op grond van artikel 48 van het douanewetboek, waarnaar de Commissie verwijst.

26. Met name heeft Tauritus de douanewaarde vastgesteld volgens de in artikel 74, lid 3, van het douanewetboek bedoelde *bijkomende methode*. Die methode wordt toegepast wanneer het niet mogelijk is om de *primaire methode* van artikel 70 van het douanewetboek toe te passen. [12] De douanedienst pleit er daarentegen voor om in casu de bovengenoemde gebruikelijke methode toe te passen.

27. De verwijzende rechter heeft opgemerkt dat het geding „slechts betrekking heeft op het bedrag van de ten laste van [verzoekster in het hoofdgeding] gebrachte vertragingsrente", welk bedrag volgens die rechter „rechtstreeks verband houdt met het bedrag van de belastingachterstand en met het moment waarop de verplichting tot voldoening van de belastingschuld ontstaat". [13]

28. Niettemin stelt de verwijzende rechter het Hof geen vraag over de temporele reikwijdte van de vertragingsrente, dat wil zeggen over het tijdstip waarop deze verschuldigd wordt. Herhaald zij dat in er dit verband niets wordt vermeld in het verzoek om een prejudiciële beslissing, wat betekent dat niet zal worden ingegaan op de kwestie van de begin- en de einddatum voor de berekening van de rente, daar de prejudiciële vragen er geen betrekking op hebben.

29. Wat betreft het „bedrag van de betalingsachterstand" – het andere door de verwijzende rechter genoemde element – lijkt alles erop te wijzen dat Tauritus het uiteindelijk verlangde btw-bedrag als zodanig niet heeft betwist. Indien dit het geval is (hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan), moet dit worden opgevat als een impliciete aanvaarding van de douanewaarde – en dus de belastbare waarde – van de goederen *met het oog op de betaling van de btw bij invoer*.

30. In deze context zij gewezen op het hypothetische karakter van de verklaring van de verwijzende rechter waarop de verwijzingsbeslissing is gebaseerd: „Indien [...] zou blijken dat de douanewaarde, dat wil zeggen ook de belastbare waarde, verkeerd is vastgesteld, zou het in casu bijgevolg niet mogelijk zijn om te stellen dat (een deel) van de betrokken vertragingsrente gerechtvaardigd is." [14]

31. Indien de belastingschuldige geen bezwaar maakt tegen het bedrag van de „belastingachterstand" (aan btw), dat juist op basis van de transactiewaarde wordt vastgesteld, zie ik niet in waarom er nu een debat over *diezelfde transactiewaarde* zou moeten worden gevoerd, ditmaal met betrekking tot de betaling van vertragingsrente. [15]

32. Derhalve zijn er ter terechtzitting bepaalde twijfels geuit over het nut van het antwoord dat het Hof aan de verwijzende rechter zou kunnen geven. Indien de vragen van de verwijzende rechter zouden worden aangemerkt als hypothetisch (niet strikt noodzakelijk om het hoofdgeding te beslechten) [16], zou het verzoek om een prejudiciële beslissing niet-ontvankelijk zijn.

33. Hoe dan ook zal ik mij over de vragen uitspreken voor het geval het Hof zou beslissen de prejudiciële vragen ten gronde te onderzoeken op basis van het vermoeden van hun relevantie.

[12] Volgens artikel 70 van het douanewetboek is de primaire basis voor de berekening de „transactiewaarde", die wordt gedefinieerd „als de voor de goederen werkelijk betaalde of te betalen prijs bij verkoop voor uitvoer naar het douanegebied van de Unie, waar nodig aangepast".

[13] Verwijzingsbeslissing, punt 22.

[14] Verwijzingsbeslissing, punt 22, in fine.

[15] De verwijzende rechter sluit uit dat bij de transacties waarop het geschil betrekking heeft, sprake is van fraude, misbruik van recht of enige andere vorm van belastingontwijking.

[16] De Litouwse regering heeft ter terechtzitting op deze mogelijkheid gezinspeeld.

B. Eerste prejudiciële vraag

34. De verwijzende rechter verzoekt om uitlegging van artikel 70 van het douanewetboek. Hij wenst te vernemen of lid 1 van dat artikel van toepassing is op een situatie waarin „op het tijdstip van aanvaarding van de douaneaangifte en op basis van de verkoop die plaatsvond onmiddellijk voorafgaand aan het binnenbrengen van de goederen in het douanegebied, alleen de voorlopig te betalen prijs bekend is, die daarna (dat wil zeggen nadat de aangifte is ingediend en de goederen in het vrije verkeer zijn gebracht) met het oog op omstandigheden waarover de partijen bij de transactie geen controle hebben en die op het tijdstip van indiening van de aangifte onbekend zijn, naar boven of naar beneden wordt aangepast".

35. Het Hof heeft zich reeds uitgesproken over de vaststelling van de douanewaarde van ingevoerde goederen. In zijn rechtspraak heeft het Hof het volgende verklaard:

– „[H]et Unierecht betreffende de vaststelling van de douanewaarde [beoogt] een billijk, uniform en neutraal systeem [...] in te voeren dat het gebruik van willekeurige of fictieve douanewaarden uitsluit. De douanewaarde moet bijgevolg de werkelijke economische waarde van een ingevoerd goed weergeven en dus rekening houden met alle elementen van dat goed die een economische waarde vertegenwoordigen." [17]

– „In het bijzonder is de douanewaarde van ingevoerde goederen krachtens artikel 29 [(thans artikel 70)] van het douanewetboek de transactiewaarde ervan, dat wil zeggen de voor deze goederen werkelijk betaalde of te betalen prijs, indien zij voor uitvoer naar het douanegebied van de Unie worden verkocht, in voorkomend geval evenwel na aanpassingen overeenkomstig onder andere artikel 32 [(thans artikel 71)] van dit wetboek". [18]

– „[D]e douanewaarde van ingevoerde goederen [moet] primair worden bepaald volgens de zogeheten transactiewaardemethode [...]. Deze methode ter bepaling van de douanewaarde geldt dus als de meest geschikte en meest gebruikte." [19]

– „De voor de goederen werkelijk betaalde of te betalen prijs vormt in de regel dus de basis voor de berekening van de douanewaarde, ook al moet deze prijs zo nodig worden aangepast om te voorkomen dat een arbitraire of fictieve douanewaarde wordt vastgesteld." [20]

36. Gezien deze criteria moet in beginsel de gebruikelijke waarderingsmethode (artikel 70 van het douanewetboek) worden toegepast op het hoofdgeding. Anders dan wat sommige interveniënten ter terechtzitting hebben gesteld, staat het de importeur niet vrij naar eigen goeddunken de methode voor de waardering van de goederen te kiezen. Volgens mij is deze stelling onjuist en in tegenspraak met de veronderstelling dat er een hiërarchie bestaat tussen de opeenvolgende waarderingsmethoden, die uitdrukkelijk wordt opgelegd door het douanewetboek zelf.

37. Naar mijn mening moet de importeur zich daarentegen houden aan de methode die klopt met de voorwaarden van elke transactie. De importeur kan slechts afzien van toepassing van de gebruikelijke methode (artikel 70 van het douanewetboek) wanneer niet aan de daarin gestelde

[17] Arrest van 20 december 2017, Hamamatsu Photonics Deutschland (C-529/16, EU:C:2017:984, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak; hierna: „arrest Hamamatsu Photonics Deutschland").

[18] Arrest van 19 november 2020, 5th AVENUE Products Trading (C-775/19, EU:C:2020:948, punt 23; hierna: „arrest 5th AVENUE Products Trading").

[19] Arrest 5th AVENUE Products Trading, punt 24.

[20] Arrest 5th AVENUE Products Trading, punt 25.

vereisten is voldaan. Alleen in dat geval mag hij gebruikmaken van de bijkomende methode (artikel 74, lid 1, van het douanewetboek) die het best aansluit bij de omstandigheden van de invoer en – in laatste instantie – van de fall-backmethode van artikel 74, lid 3, van dat wetboek.

38. Volgens de verwijzende rechter zijn er verschillende redenen die zich verzetten tegen de (verplichte) toepassing van de methode van artikel 70 van het douanewetboek in het onderhavige geval:

– Op het moment van indiening van de douaneaangifte kon de werkelijk betaalde of te betalen prijs niet bekend zijn.

– Artikel 70, lid 3, van het douanewetboek sluit de toepassing van de transactiewaarde uit indien de prijs afhankelijk is van voorwaarden die het onmogelijk maken de waarde van de goederen vast te stellen.

– Aangezien de definitieve prijs niet bekend is op het moment van indiening van de aangifte, kan van de aangever niet worden verlangd dat hij de transactiewaardemethode toepast, daar hij volgens artikel 15, lid 2, onder a), van het douanewetboek aansprakelijk is voor de juistheid en volledigheid van de in de aangifte verstrekte inlichtingen.

– Uit het arrest Hamamatsu Photonics Deutschland volgt dat het niet is toegestaan 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 [die] naar boven of naar beneden zal plaatsvinden”. [21]

39. Volgens de verwijzende rechter zouden de door hem opgesomde omstandigheden leiden tot toepassing van een van de bijkomende (fall-back)methoden voor de vaststelling van de waarde waarin artikel 74 van het douanewetboek voorziet, in casu de methode van artikel 74, lid 3, ervan.

40. In het licht van alle aan het Hof verstrekte inlichtingen stond er mijns inziens niets aan in de weg dat artikel 70, lid 1, van het douanewetboek op dit geval werd toegepast, en wel om de volgende redenen:

– De primaire basis voor de vaststelling van de douanewaarde is de transactiewaarde, te weten de voor de goederen werkelijk betaalde *of te betalen* prijs die wordt bepaald op het tijdstip van aanvaarding van de douaneaangifte en die alle betalingen omvat die als voorwaarde voor de verkoop van de goederen werkelijk zijn *of moeten worden gedaan*.

– De transactiewaarde kan (en moet) vervolgens worden aangepast, mits aan de bepalingen van artikel 70, lid 1, van het douanewetboek is voldaan en met inachtneming van artikel 70, lid 3, onder b). Daartoe is het noodzakelijk dat „[...] de verkoop of de prijs [...] niet afhankelijk [is] gesteld van enige voorwaarde [...] waarvan de waarde met betrekking tot de goederen [...] niet kan worden vastgesteld”.

[21] Arrest Hamamatsu Photonics Deutschland, punt 35.

41. De prijs die Tauritus heeft opgegeven, was evenwel voorlopig, zoals overeengekomen in de verkoopovereenkomsten voor de goederen.[22] In die overeenkomsten en de bijlagen daarbij is vermeld dat de definitieve prijs afhankelijk zou zijn van twee factoren die pas na de invoer bekend konden zijn, namelijk de gemiddelde marktprijs van de brandstoffen en de gemiddelde wisselkoers.[23]

42. Beide factoren vormen „voorwaarden voor de verkoop" in de zin van artikel 70, lid 1 en lid 3, onder b), van het douanewetboek. Als zodanig leiden die voorwaarden tot de kwantificering van betalingen die, op grond van de contractuele betrekking tussen koper en verkoper, voor de verkoper dermate belangrijk zijn dat de verkoop uiteindelijk niet zou plaatsvinden indien deze betalingen niet worden voldaan.[24]

43. Dit waren weliswaar betalingen waarvan het bedrag niet volledig was *vastgesteld* op het moment van de douaneaangifte, maar door de voorwaarden voor de definitieve berekening ervan was het bedrag volkomen *vaststelbaar* vanaf de ondertekening van de overeenkomsten. Alleen wanneer dit niet het geval is, moet de transactiewaardemethode op grond van artikel 70, lid 3, onder b), worden uitgesloten.

44. Zoals de Spaanse regering heeft opgemerkt en de Franse regering ter terechtzitting heeft onderschreven, waren beide voorwaarden voor de verkoop (gemiddelde brandstofprijs en gemiddelde wisselkoers) niet afhankelijk van de exclusieve wil van een van de partijen bij de overeenkomst, maar van objectieve, externe omstandigheden. De vaststelling van deze omstandigheden was gemakkelijk te controleren door de douaneautoriteiten, ten overstaan waarvan de aangever de uiteindelijk betaalde prijs zou kunnen bewijzen na de verhoging of verlaging van de voorlopige prijs volgens de overeengekomen aanpassingen, die het gevolg waren van openbaar gemaakte factoren.

45. Anders dan de verwijzende rechter lijkt te verklaren[25], ben ik van mening dat de overwegingen op grond waarvan het Hof tot het arrest Hamamatsu Photonics Deutschland is gekomen, niet naar de onderhavige zaak kunnen worden geëxtrapoleerd. Met deze beoordeling sluit ik me aan bij het unanieme standpunt dat ter terechtzitting naar voren is gebracht door de regeringen die eraan hebben deelgenomen en door de Commissie.

46. In de door Tauritus ondertekende overeenkomsten was bepaald dat de definitieve verkoopprijs afhankelijk was van gemakkelijk controleerbare objectieve voorwaarden, hetgeen niet het geval was in de zaak Hamamatsu Photonics Deutschland. In die zaak had een onderneming goederen gekocht van haar moedermaatschappij, die daarvoor de binnen het concern geldende prijzen in rekening had gebracht, en werd het totaal van de in rekening gebrachte producten regelmatig gecontroleerd en in voorkomend geval gecorrigeerd op basis van de zogeheten „Residual Profit Split Method" (restwinsttoerekeningsmethode). Deze methode

[22] In dit opzicht is het irrelevant dat voor de douaneaangifte aanvankelijk pro-formafacturen zijn overgelegd. Wanneer het gaat om een voorlopige prijs die later definitief moet worden vastgesteld, sluit artikel 145 van uitvoeringsverordening 2015/2447 niet uit dat deze vorm van facturen wordt gebruikt als document ter staving van de aangegeven transactiewaarde.

[23] Dit is een standaardpraktijk die de grootste exploitanten op de brandstofmarkt hanteren bij het afsluiten van verkoopovereenkomsten met hun afnemers. Zoals de Commissie in de punten 29 en 30 van haar schriftelijke opmerkingen heeft aangegeven, is het in het kader van de Overeenkomst inzake de toepassing van artikel VII van de Algemene Overeenkomst betreffende tarieven en handel 1994 (PB 1994, L 336, blz. 119) zo dat de vaststelling van de douanewaarde van goederen deel uitmaakt van een proces waarin de eventuele herziening van de prijzen niet automatisch leidt tot uitsluiting van de transactiewaardemethode.

[24] Zie in die zin arrest 5th AVENUE Products Trading, punt 41.

[25] Punt 29 van de verwijzingsbeslissing, onder verwijzing naar punt 35 van het arrest in de zaak Hamamatsu Photonics Deutschland.

hield in dat de toerekening van een minimumwinst werd gecombineerd met de proportionele verdeling van de restwinst en de vastlegging van een doelbereik dat bepaalde of er een navordering of een tegoed ontstond. [26]

47. De voorwaarden voor de vaststelling van de waarde van de goederen in de zaak Hamamatsu Photonics Deutschland waren derhalve aanzienlijk complexer en met name moeilijker door de douanedienst te controleren dan in de onderhavige zaak. Daarom ben ik van mening dat de uit dat arrest voortgekomen rechtspraak niet kan worden uitgebreid tot de onderhavige procedure.

48. Kortom, mijns inziens had in omstandigheden als die van het hoofdgeding de gebruikelijke methode van artikel 70, lid 1, van het douanewetboek moeten worden toegepast. De werkelijk betaalde of te betalen prijs van de ingevoerde goederen (die, zoals ik reeds heb uiteengezet, in de regel de basis vormt voor de berekening van de douanewaarde) had achteraf kunnen worden aangepast op basis van gemakkelijk objectiveerbare factoren die reeds in de verkoopovereenkomst waren opgenomen, teneinde de werkelijke economische waarde van die goederen weer te geven.

C. Tweede prejudiciële vraag

49. De verwijzende rechter verzoekt om uitlegging van artikel 173, lid 3, van het douanewetboek. Hij wenst te vernemen of de aangever verplicht is de douaneautoriteiten te verzoeken om *wijziging* van de overeenkomstig artikel 74 van dat wetboek vastgestelde en aangegeven douanewaarde, wanneer „de werkelijk voor de goederen te betalen prijs, zoals bedoeld in artikel 70, lid 1, van [dat wetboek], die op het tijdstip van indiening van die aangifte niet bekend was en niet bekend kon zijn [...], bekend wordt nadat die goederen in het vrije verkeer zijn gebracht".

50. Het antwoord op de tweede prejudiciële vraag is mogelijk overbodig indien wordt bevestigd dat de transactiewaarde in casu had moeten worden berekend volgens de gebruikelijke methode van artikel 70 van het douanewetboek.

51. Gelet op de bewoordingen waarin de tweede vraag van de verwijzende rechter is gesteld, zal ik mij er hoe dan ook over buigen, hetgeen een toelichting vereist van het mechanisme voor de aanpassing van de definitieve prijs wanneer de berekening van die prijs afhangt van bepaalde toekomstige (maar gemakkelijk objectiveerbare) factoren.

52. In dat geval wordt de definitieve prijs in twee stappen aangepast: a) op het tijdstip van de aangifte, wanneer alleen de voorlopige prijs bekend is; b) op het tijdstip dat de definitieve prijs van de vrijgegeven goederen wordt vastgesteld nadat aan de uitstaande voorwaarden voor de verkoop is voldaan.

53. Daartoe voorziet het douanewetboek in twee mechanismen:

– Ten eerste is er het mechanisme van artikel 166 volgens hetwelk wordt aanvaard dat „een persoon goederen onder een douaneregeling laat plaatsen op basis van een vereenvoudigde aangifte waaruit bepaalde in artikel 162 bedoelde informatie of de in artikel 163 bedoelde

[26] Arrest Hamamatsu Photonics Deutschland, punten 14 en 15.

bewijsstukken kunnen worden weggelaten”.[27] De vereenvoudigde aangifte wordt gevolgd door een aanvullende aangifte, die is geregeld in artikel 167 van dat wetboek.

– Ten tweede is er het mechanisme van artikel 73, volgens hetwelk de douaneautoriteiten kunnen toestaan dat sommige bedragen „bepaald worden op basis van specifieke criteria wanneer die bedragen niet meetbaar zijn op de datum waarop de douaneaangifte is aanvaard”.

54. Volgens het mechanisme van artikel 166 van het douanewetboek geeft de importeur in eerste instantie de voorlopige prijs van de goederen aan en te zijner tijd, door middel van de aanvullende aangifte (artikel 167 van het douanewetboek), de definitieve prijs.

55. Het mechanisme van artikel 73 van het douanewetboek is daarentegen voorbehouden aan bedragen die op de datum van aanvaarding van de douaneaangifte slechts kwantificeerbaar zijn op basis van *specifieke criteria die door de douaneautoriteiten zijn vastgesteld*.

56. Gezien de feitelijke omstandigheden van het geschil had mijns inziens het mechanisme van artikel 166 van het douanewetboek en niet het mechanisme van artikel 73 van dat wetboek moeten worden gebruikt, aangezien de twee in de verkoopovereenkomsten opgenomen factoren voor de berekening (gemiddelde brandstofprijs en gemiddelde wisselkoers) inhielden dat het bedrag van de definitieve prijs op de datum van de douaneaangifte kon worden vastgesteld. Derhalve was het voldoende om gebruik te maken van de vereenvoudigde aangifte overeenkomstig artikel 166, in afwachting van de indiening van de aanvullende aangifte als bedoeld in artikel 167.

57. Wanneer er elementen zijn die het op zich mogelijk maken de bedragen te kwantificeren die bepalend zijn voor de douanewaarde, is het niet nodig om gebruik te maken van het mechanisme van artikel 73 van het douanewetboek, dat wil zeggen om andere *specifieke criteria* vast te stellen.

58. Het mechanisme van de artikelen 166 en 167 van het douanewetboek voldoet niet alleen aan de juistheidseisen (artikel 15 van het douanewetboek), maar zorgt er per slot van rekening ook voor dat de werkelijke economische waarde van de goederen wordt vastgesteld. Het mechanisme van artikel 73 van het douanewetboek kan daarentegen niet voor een dergelijke juistheid zorgen, omdat het berust op criteria die weliswaar specifiek zijn, maar nooit een resultaat kunnen opleveren dat zo nauwkeurig is als dat van de prijselementen die de werkelijke economische waarde van het ingevoerde goed met juistheid bepalen.

59. De redenen waarom de door Tauritus toegepaste bijkomende waarderingsmethode (die van artikel 74, lid 3, van het douanewetboek) ongeschikt was, heb ik reeds uiteengezet. Dit is namelijk een zuivere fall-backmethode, die beperkt is tot gevallen waarin de douanewaarde zelfs niet kan worden bepaald volgens de in artikel 74, lid 1, vastgelegde methoden. Laatstbedoelde methoden zijn op hun beurt alleen van toepassing wanneer de gebruikelijke methode van artikel 70 van het douanewetboek niet kan worden gebruikt omdat de prijs van de goederen (transactiewaarde) afhankelijk is van omstandigheden die het onmogelijk maken de waarde ervan vast te stellen.

60. Indien, zoals ik bepleit, de voorwaarden in de tussen Tauritus en haar leveranciers gesloten overeenkomsten van dien aard waren dat de definitieve prijs gemakkelijk en op objectieve wijze kon worden vastgesteld, had de gebruikelijke methode (artikel 70 van het douanewetboek) moeten worden gebruikt om de werkelijke waarde van de transactie vast te stellen.

[27] In het bijzonder verwijst artikel 162 van het douanewetboek naar „alle gegevens die nodig zijn voor de toepassing van de bepalingen die gelden voor de douaneregeling waarvoor de goederen worden aangegeven”.

61. Daaraan voeg ik toe dat de fall-backmethode van artikel 74, lid 3, van het douanewetboek niet *op natuurlijke wijze* kan worden aangevuld – om het zo te zeggen – met de wijzigingsprocedure van artikel 173 van dat wetboek. De twee bepalingen kunnen met andere woorden niet zodanig worden samengevoegd dat zij een complexe procedure gaan vormen, zoals het geval is bij de artikelen 166 en 167 van het douanewetboek.

62. De aanvullende aangifte van artikel 167 van het douanewetboek vormt namelijk het noodzakelijke complement voor de vereenvoudigde aangifte van artikel 166 van het douanewetboek om een volwaardige douaneaangifte uit te maken (beide worden geacht „één enkele en ondeelbare akte te vormen" volgens artikel 167, lid 4, van het douanewetboek).

63. In deze omstandigheden – en om de bewoordingen van de tweede prejudiciële vraag aan te houden – was artikel 173 van het douanewetboek, dat voorziet in de „*wijziging* van een douaneaangifte", niet van toepassing.

64. De uit hoofde van artikel 173 van het douanewetboek toelaatbare wijzigingen dienen niet *ter aanvulling* van een eerdere *voorlopige* aangifte, maar *ter correctie* (rectificatie) van de inhoud van een aangifte die destijds als volledige en definitieve aangifte is ingediend. Opgemerkt zij voorts dat het gebruik van dergelijke wijzigingen, als uitzondering op het beginsel van de onherroepelijkheid van de douaneaangifte, aan een beperkende regeling is onderworpen. [28]

65. Met andere woorden, douaneaangiften met een definitieve prijs die niet achteraf zijn aangepast, kunnen in voorkomend geval worden gewijzigd (maar niet aangevuld) op basis van artikel 173 van het douanewetboek. Aangiften met een voorlopige prijs, waarop later gemakkelijk controleerbare aanpassingen kunnen worden aangebracht, vallen daarentegen onder de artikelen 166 en 167 van dat wetboek.

66. Indien van meet af aan (reeds op het tijdstip van de aangifte) bekend is dat de prijs van de goederen slechts voorlopig is, dan mag dit gegeven niet voor de douanedienst worden verborgen en mag niet worden gewacht tot de definitieve prijs bekend is om deze door middel van een wijziging uit hoofde van artikel 173 van het douanewetboek van de oorspronkelijke aangifte ter kennis van de douanedienst te brengen.

67. Ter wille van de juistheid en volledigheid van de inlichtingen in de oorspronkelijke aangifte, zoals vereist in artikel 15, lid 2, onder a), van het douanewetboek, moet deze omstandigheid bij de oorspronkelijke aangifte worden medegedeeld.

68. Naar mijn mening moest de oorspronkelijke aangifte in omstandigheden als de onderhavige het karakter van een vereenvoudigde aangifte (artikel 166 van het douanewetboek) hebben, die vervolgens zou worden aangevuld overeenkomstig artikel 167 van dat wetboek. Het was niet passend om gebruik te maken van artikel 173 van het douanewetboek om een krachtens artikel 74, lid 3, van dat wetboek ingediende aangifte te *wijzigen* teneinde gegevens te *corrigeren* waarvan van meet af aan bekend was dat zij onvolledig waren.

69. Bovenstaande redenering belet de douaneautoriteiten logischerwijs niet om de juistheid en volledigheid van de inlichtingen in de douaneaangiften te controleren in het kader van een belastingcontrole. Deze autoriteiten hebben met name het recht om na te gaan wat de

[28] Zie in die zin arrest van 8 juni 2023, Zes Zollner Electronic (C-640/21, EU:C:2023:457, punten 41-48).

economische waarde van de ingevoerde goederen was (de werkelijk betaalde prijs na de relevante aanpassingen van de voorlopige prijs) en daaruit de passende consequenties te trekken voor de berekening van de btw bij invoer en de vertragingsrente.

70. De tweede prejudiciële vraag heeft evenwel geen betrekking op de controlebevoegdheden van de douaneautoriteiten.

V. Conclusie

71. Gelet op een en ander geeft ik het Hof in overweging om de vragen van de Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas te beantwoorden als volgt:

„1) Artikel 70, lid 1, van verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en de Raad van 9 oktober 2013 tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie

moet aldus worden uitgelegd dat

het van toepassing is op een situatie waarin op het tijdstip van aanvaarding van de douaneaangifte en op basis van de verkoop die plaatsvond onmiddellijk voorafgaand aan het binnenbrengen van de goederen in het douanegebied, naast de voorlopige prijs ook de voorwaarden die de definitieve prijs ervan zullen bepalen, bekend zijn, mits deze voorwaarden voldoen aan objectieve criteria die gemakkelijk door de douaneautoriteit kunnen worden gecontroleerd, hetgeen de verwijzende rechter dient te beoordelen.

2) Artikel 173, lid 3, van verordening nr. 952/2013

moet aldus worden uitgelegd dat

de aangever op verzoek een of meer gegevens van de douaneaangifte mag corrigeren, terwijl een dergelijke wijziging niet het passende mechanisme is wanneer een aanvullende aangifte overeenkomstig artikel 167 van verordening nr. 952/2013 moet worden ingediend.”