



# Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL  
J. KOKOTT  
van 30 maart 2017<sup>1</sup>

**Zaak C-46/16**

**Valsts ieņēmumu dienests  
in aanwezigheid van:  
„LS Customs Services”, SIA**

[verzoek van de Augstākā tiesa (rechter in tweede aanleg, Letland) om een prejudiciële beslissing]

„Verzoek om een prejudiciële beslissing – Douane-unie – Goederen die gedurende het extern douanevervoer in de Unie aan het douanetoezicht werden onttrokken – Bepaling van de douanewaarde – Voorwaarden voor de toepassing van de methode van de transactiewaarde – Verkoop voor uitvoer naar een derde land – Vaststelling van de douanewaarde aan de hand van de in de Unie beschikbare gegevens – Onderzoeks- en motiveringsverplichtingen van de douaneadministratie van een lidstaat”

## I. Inleiding

1. In een tijd waarin op veel plaatsen weer wordt nagedacht over het opwerpen van nieuwe barrières biedt de toepassing van de douanewetgeving – voorbij het zuiver technische karakter ervan – de gelegenheid tot bezinning over de waarden en de doelstellingen van het vrijhandelsrecht van de Wereldhandelsorganisatie en de Europese Unie. Deze waarden en doelstellingen houden de totstandbrenging in van een eerlijk, gelijklopend en neutraal douanestelsel dat tegemoetkomt aan de behoeften van zowel de wereldhandel als de marktdeelnemers en de nationale economie.
2. In dit stelsel zijn de berekening van de douanewaarde en de daarmee samenhangende procedurele waarborgen van doorslaggevende betekenis. Een stelsel van douanetarieven mag namelijk nog zo rechtvaardig zijn, het schiet zijn doel voorbij wanneer de eraan ten grondslag liggende douanewaardeberekeningen niet correct en eerlijk verlopen.
3. De onderhavige zaak werpt wat dit betreft verschillende vragen op. Het gaat om een situatie waarin goederen gedurende het extern douanevervoer in de Unie aan het douanetoezicht werden onttrokken. De regeling extern douanevervoer maakt het mogelijk om goederen die uit een derde land naar een ander derde land worden verkocht, van een plaats in het douanegebied van de Unie naar een andere plaats in het douanegebied van de Unie te vervoeren zonder dat deze goederen aan rechten bij invoer worden onderworpen. Komen de goederen evenwel niet aan op de plaats van bestemming dan wordt ervan uitgegaan dat zij aan het douanetoezicht – dat wil zeggen controle door de douaneautoriteiten – werden onttrokken<sup>2</sup> en dus in het douanegebied van de Unie zijn ingevoerd, hetgeen tot een douaneschuld leidt.

<sup>1</sup> Oorspronkelijke taal: Duits.

<sup>2</sup> Zie met betrekking tot het begrip onttrekking aan het douanetoezicht in de zin van het douanewetboek arrest van 12 juni 2014, SEK Zollagentur (C-75/13, EU:C:2014:1759, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

4. In dit verband wordt het Hof verzocht om beantwoording van de vraag hoe in een dergelijke situatie de douanewaarde van de betrokken goederen, die oorspronkelijk niet voor de uitvoer naar het douanegebied van de Unie maar voor de uitvoer naar een derde land zijn verkocht, moet worden berekend.

5. Voorts verzoekt de verwijzende rechter het Hof om inlichtingen ter zake van de omvang van de onderzoeks- en motiveringsverplichtingen van de douaneadministratie van een lidstaat met betrekking tot de methode die moet worden toegepast bij de berekening van de douanewaarde.

## II. Toepasselijke bepalingen

### A. WTO-recht

#### 1. GATT 1994

6. Artikel VII, lid 2, onder a) en b), van de Algemene Overeenkomst betreffende tarieven en handel van 1994 (hierna: „GATT”)<sup>3</sup> luidt:

„2.

- a) De belastbare invoerwaarde van goederen dient te zijn gebaseerd op de werkelijke waarde van het goed waarvan het recht wordt geheven, of op de werkelijke waarde van een overeenkomstig goed, en mag niet zijn gebaseerd op de waarde van goederen van binnenlandse oorsprong of op willekeurig vastgestelde of fictieve waarden.
- b) Onder de ‚werkelijke waarde’ dient te worden verstaan 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. [...]”

#### 2. GATT-douanewaarde-overeenkomst

7. Ingevolge de preambule van de Overeenkomst inzake de toepassing van artikel VII GATT (hierna: „GATT-douanewaarde-overeenkomst”)<sup>4</sup> is in de eerste plaats de transactiewaarde als omschreven in artikel 1 van deze overeenkomst de grondslag van de douanewaarde. Voorts valt in de preambule te lezen dat wanneer de douanewaarde niet overeenkomstig artikel 1 kan worden bepaald, deze op de grondslag van ingevoerde identieke of soortgelijke goederen moet worden vastgesteld. Mocht ook dit niet mogelijk zijn, dan is voorzien in verschillende andere methoden om de douanewaarde te bepalen.

8. Artikel 1, lid 1, van de GATT-douanewaarde-overeenkomst luidt:

„1. De douanewaarde van ingevoerde goederen is de transactiewaarde, dat wil zeggen de voor de goederen werkelijk betaalde of te betalen prijs wanneer deze voor uitvoer naar het land van invoer worden verkocht [...]”

3 Algemene overeenkomst inzake tarieven en handel 1994 (WTO-GATT 1994), opgenomen in bijlage 1A van de overeenkomst tot oprichting van de Wereldhandelsorganisatie (WTO), ondertekend te Marrakesh op 15 april 1994 en goedgekeurd bij besluit 94/800/EG van de Raad van 22 december 1994 betreffende de sluiting, namens de Europese Gemeenschap voor wat betreft de onder haar bevoegdheid vallende aangelegenheden, van de uit de multilaterale handelsbesprekingen in het kader van de Uruguay-Ronde (1986-1994) voortvloeiende overeenkomsten (PB 1994, L 336, blz. 1). De hier aangehaalde bepaling is afkomstig uit de GATT 1947. Deze bepaling is overgenomen in de GATT 1994.

4 PB 1994, L 336, blz. 119.

9. Artikel 2, lid 1, onder a), van de GATT-douanewaarde-overeenkomst bepaalt het volgende:

„1.

- a) Indien de douanewaarde van de ingevoerde goederen niet met toepassing van artikel 1 kan worden vastgesteld, is de douanewaarde de transactiewaarde van identieke goederen die voor uitvoer naar hetzelfde land van invoer zijn verkocht [...].”

10. Artikel 3, lid 1, onder a), van de GATT-douanewaarde-overeenkomst luidt:

„1.

- a) Indien de douanewaarde van de ingevoerde goederen niet met toepassing van het bepaalde in de artikelen 1 en 2 kan worden vastgesteld, is de douanewaarde de transactiewaarde van soortgelijke goederen die voor uitvoer naar hetzelfde land van invoer zijn verkocht [...].”

11. Ingevolge artikel 6, lid 1, onder b), van de GATT-douanewaarde-overeenkomst is

„[d]e op grond van dit artikel bepaalde douanewaarde van ingevoerde goederen [...] gebaseerd op een berekende waarde. Deze berekende waarde bestaat uit de som van:

[...]

- b) een bedrag voor winst en algemene kosten dat overeenkomt met het bedrag dat producenten in het land van uitvoer gewoonlijk incalculeren bij de verkoop voor uitvoer naar het land van invoer van goederen van dezelfde aard of soort als de goederen waarvan de waarde wordt bepaald;”

12. Artikel 7, leden 1 en 2, onder e) en g), van de GATT-douanewaarde-overeenkomst luidt:

„1. 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.

2. De uit hoofde van dit artikel vastgestelde douanewaarde is niet gebaseerd op:

[...]

- e) de prijs van de voor uitvoer naar een ander land dan het land van invoer bestemde goederen;

[...]

- g) willekeurig vastgestelde of fictieve waarden.”

## B. Unierecht

### 1. *Douanewetboek*

13. Ingevolge artikel 4, punt 13, van het communautair douanewetboek (hierna: „douanewetboek”)<sup>5</sup> moet onder „toezicht van de douaneautoriteiten” in de zin van het douanewetboek worden verstaan „activiteiten die door deze autoriteiten in het algemeen worden ontplooid ten einde te zorgen voor de naleving van de douanewetgeving en, in voorkomend geval, van de andere bepalingen die op goederen onder douanetoezicht van toepassing zijn”.

14. Volgens artikel 37, leden 1 en 2, van het douanewetboek „[zijn] [d]e in het douanegebied van de Gemeenschap binnengebrachte goederen [...] vanaf het ogenblik waarop zij worden binnengebracht aan douanetoezicht onderworpen” en „kunnen [zij] overeenkomstig de geldende bepalingen door de douaneautoriteiten worden gecontroleerd”. Niet-communautaire goederen „blijven onder douanetoezicht [...] tot het ogenblik waarop zij [...] worden wederuitgevoerd”.

15. Artikel 6, leden 1 en 3, van het douanewetboek bepaalt het volgende:

„1. Indien een persoon de douaneautoriteiten verzoekt een beschikking betreffende de toepassing van de douanewetgeving te nemen, verstrekt hij deze autoriteiten alle gegevens en bescheiden die zij behoeven om het besluit te nemen.

[...]

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

16. Artikel 12 van het douanewetboek luidt:

„1. De douaneautoriteiten verstrekken, op schriftelijk verzoek [...], bindende tariefinlichtingen of bindende inlichtingen betreffende de oorsprong.

2. De bindende tariefinlichting of de bindende inlichting betreffende de oorsprong binden de douaneautoriteiten tegenover de verkrijger van de inlichting slechts voor de tariefindeling, respectievelijk de vaststelling van de oorsprong van de goederen.

[...] [duur van de geldigheid, voorwaarden, verlies van geldigheid]”.

<sup>5</sup> Verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek (PB 1992, L 302, blz. 1), zoals gewijzigd bij verordening (EG) nr. 1186/2009 van de Raad van 16 november 2009 (PB 2009, L 324, blz. 23). Verordening nr. 2913/92 zou oorspronkelijk door 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 2008, L 145, blz. 1) worden vervangen, welke bij gebreke van uitvoeringsbepalingen evenwel nooit volledig tot gelding is gekomen. Verordening nr. 450/2008 is ingetrokken bij 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 (PB 2013, L 269, blz. 1). Laatstgenoemde verordening geldt evenwel pas sinds 2013 respectievelijk 2016, zodat in het onderhavige geval hoe dan ook nog verordening nr. 2913/92 van toepassing is.

17. Artikel 14 van het douanewetboek luidt als volgt:

„Voor de toepassing van de douanewetgeving dient elke persoon die direct of indirect bij de desbetreffende transacties die in het kader van het goederenverkeer worden verricht, is betrokken, de douaneautoriteiten op hun verzoek en binnen de eventueel vastgestelde termijnen alle nodige bescheiden en inlichtingen, ongeacht de dragers waarop die bescheiden en inlichtingen zich bevinden, te verstrekken en deze autoriteiten alle nodige bijstand te verlenen.”

18. Artikel 29, lid 1, van het douanewetboek luidt:

„1. De douanewaarde van ingevoerde goederen is de transactiewaarde van die goederen, dat wil zeggen de voor de goederen werkelijk betaalde of te betalen prijs indien zij voor uitvoer naar het douanegebied van de Gemeenschap worden verkocht, in voorkomend geval na aanpassing overeenkomstig de artikelen 32 en 33, mits:

- a) er ten aanzien van de overdracht of het gebruik van de goederen door de koper geen beperkingen zijn, met uitzondering van die welke
  - bij de wet of door de autoriteiten in de Gemeenschap worden opgelegd of geëist,
  - het geografische gebied beperken waarbinnen de goederen mogen worden doorverkocht,of
  - de waarde van de goederen niet aanzienlijk beïnvloeden;
- b) de verkoop of de prijs niet afhankelijk is 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;
- c) geen enkel deel van de opbrengst van elke latere wederverkoop of overdracht, onderscheidenlijk van elk later gebruik van de goederen door de koper, direct of indirect de verkoper ten goede zal komen, tenzij krachtens artikel 32 een geëigende aanpassing kan worden uitgevoerd, en
- d) koper en verkoper niet onderling zijn verbonden of, indien dat wel het geval is, de transactiewaarde voor douanedoeleinden aanvaardbaar is overeenkomstig lid 2.”

19. Artikel 30 van het douanewetboek bepaalt:

„1. Indien de douanewaarde niet met toepassing van artikel 29 kan worden vastgesteld, dient achtereenvolgens te worden nagegaan welke van de punten a), b), c) en d) van lid 2 van toepassing is. De douanewaarde dient in dit geval te worden vastgesteld met toepassing van het eerste punt dat die vaststelling mogelijk maakt, behoudens wanneer op verzoek van de aangever de volgorde van de punten c) en d) dient te worden omgekeerd. Slechts indien de douanewaarde niet met toepassing van een bepaald punt kan worden vastgesteld, mag het onmiddellijk daarop volgende punt worden toegepast, in de krachtens dit lid vastgestelde volgorde.

2. De met toepassing van dit artikel vastgestelde douanewaarden zijn:

- a) de transactiewaarde van identieke goederen die voor uitvoer naar de Gemeenschap zijn verkocht en op hetzelfde of nagenoeg hetzelfde tijdstip zijn uitgevoerd als de goederen waarvan de waarde dient te worden bepaald;

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

[...]”

20. Artikel 31 van het douanewetboek luidt als volgt:

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

- de Overeenkomst inzake de toepassing van artikel VII van de Algemene Overeenkomst betreffende Tarieven en Handel van 1994;
- artikel VII van de Algemene Overeenkomst betreffende Tarieven en Handel van 1994, en
- de bepalingen van het onderhavige hoofdstuk.

2. De met toepassing van lid 1 vastgestelde douanewaarde berust niet op:

- a) de verkoopprijs, in de Gemeenschap, van goederen die in de Gemeenschap zijn voortgebracht;
- b) een stelsel dat voor douanedoeleinden voorziet in de aanvaarding van de hoogste van twee in aanmerking komende waarden;
- c) de prijs van goederen op de binnenlandse markt van het land van uitvoer;
- d) de kosten van voortbrenging, andere dan de berekende waarden die overeenkomstig artikel 30, lid 2, onder d), voor identieke of soortgelijke goederen zijn vastgesteld;
- e) prijzen voor uitvoer naar een land dat niet tot het douanegebied van de Gemeenschap behoort;
- f) minimumdouanewaarden, of
- g) willekeurig vastgestelde of fictieve waarden.”

21. Ingevolge artikel 91, lid 1, onder a), van het douanewetboek maakt

„[d]e regeling extern douanevervoer [...] het vervoer mogelijk van een plaats in het douanegebied van de Gemeenschap naar een andere plaats in het douanegebied van de Gemeenschap:

- a) van niet-communautaire goederen zonder dat deze goederen aan rechten bij invoer en andere belastingen of aan handelspolitieke maatregelen worden onderworpen;”

22. Artikel 92, lid 1, van het douanewetboek luidt:

„1. De regeling extern douanevervoer eindigt en de verplichtingen van het subject zijn nagekomen wanneer de onder de regeling geplaatste goederen samen met de vereiste documenten bij de douane worden aangebracht op het douanekantoor van bestemming overeenkomstig de bepalingen van de betrokken regeling.”

23. Artikel 94 van het douanewetboek bepaalt het volgende:

„1. De aangever is verplicht een zekerheid te stellen als waarborg voor de betaling van de douaneschuld en de andere belastingschulden die ten aanzien van de goederen kunnen ontstaan.

2. De zekerheidstelling is:

- a) ofwel een afzonderlijke zekerheidstelling voor één enkel douanevervoer;
- b) ofwel een doorlopende zekerheidstelling voor een aantal douanevervoerverrichtingen, wanneer de aangever door de douaneautoriteiten van de lidstaat waar hij gevestigd is, is gemachtigd om dit type van zekerheid te stellen.

[...]

4. Personen die ten genoegen van de douaneautoriteiten kunnen aantonen dat zij aan hogere betrouwbaarheidsnormen voldoen, kunnen gemachtigd worden om een doorlopende zekerheid voor een verminderd bedrag te stellen of kunnen ontheven worden van zekerheidstelling. [...]

[...]”

24. Artikel 95, lid 1, van het douanewetboek luidt:

„1. Behalve in naar behoefte volgens de procedure van het comité vast te stellen gevallen, dient er geen zekerheid te worden gesteld voor:

[uitzonderingen]”

25. Artikel 96, lid 1, van het douanewetboek bepaalt het volgende:

„1. De aangever is het subject van de regeling extern communautair douanevervoer. Hij is verplicht:

- a) de goederen binnen de gestelde termijn ongeschonden bij de douane aan te brengen op het kantoor van bestemming met inachtneming van de door de douaneautoriteiten getroffen identificatiemaatregelen;
- b) de bepalingen betreffende de regeling communautair douanevervoer na te leven.”

26. Artikel 192, lid 1, van het douanewetboek schrijft het volgende voor:

„1. Indien de douanewetgeving tot zekerheidstelling verplicht, stellen de douaneautoriteiten, onverminderd de volgens de procedure van het comité vastgestelde bijzondere bepalingen voor de regeling douanevervoer, het bedrag van deze zekerheid vast op een niveau dat gelijk is aan:

- het juiste bedrag van de desbetreffende douaneschuld of -schulden, indien dit bedrag op het tijdstip waarop de zekerheidstelling wordt geëist, nauwkeurig kan worden bepaald,
- het door de douaneautoriteiten geraamde hoogste bedrag van de douaneschuld of -schulden die zijn of kunnen ontstaan in de overige gevallen.

[...]”

27. Artikel 203 van het douanewetboek bepaalt het volgende:

„1. Een douaneschuld bij invoer ontstaat indien aan rechten bij invoer onderworpen goederen aan het douanetoezicht worden onttrokken.

[...]

3. Schuldenaren zijn:

[...]

- [...], in voorkomend geval, de persoon die de verplichtingen welke voortvloeien uit de tijdelijke opslag van de goederen of uit het gebruik van de douaneregeling waaronder deze waren geplaatst, dient na te komen.”

28. Artikel 220, lid 2, onder b), van het douanewetboek luidt:

„2. Behalve in de gevallen als bedoeld in [...], wordt niet tot boeking achteraf overgegaan wanneer:

[...]

- b) het wettelijk verschuldigde bedrag aan rechten niet was geboekt, ten gevolge van een vergissing van de douaneautoriteiten zelf die de belastingschuldige redelijkerwijze niet kon ontdekken en waarbij deze laatste zijnerzijds te goeder trouw heeft gehandeld en aan alle voorschriften van de geldende bepalingen inzake de douaneaangifte heeft voldaan.

[...]”



## 2. Verordening nr. 2454/93

29. Artikel 147, lid 1, van verordening nr. 2454/93<sup>6</sup> bepaalt het volgende:

„1. Voor de toepassing van artikel 29 van het [douanewetboek] is het feit dat de goederen die het voorwerp van een verkoop uitmaken, voor het vrije verkeer worden aangegeven, een voldoende aanduiding om de goederen als verkocht voor uitvoer naar het douanegebied van de Gemeenschap aan te merken. 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.

[...]”

30. Artikel 151 van verordening nr. 2454/93 is de uitvoeringsbepaling van artikel 30, lid 2, onder b), van het douanewetboek. Lid 3 ervan luidt als volgt:

„3. Indien met toepassing van dit artikel meer dan één transactiewaarde van soortgelijke goederen wordt gevonden, wordt de laagste van die waarden gebruikt voor de vaststelling van de douanewaarde van de ingevoerde goederen.”

## III. Feiten en hoofdgeding

31. Op 2 juni 2011 heeft SIA LS Customs Services (hierna: „LSCS”), als aangever, bij het Letse douanekantoor Rīgas brīvostas MKP een aangifte ingediend voor extern douanevervoer (gevolgd door uitgaan) van goederen (kinderfietsen en daarbij behorende onderdelen) van de Volksrepubliek China naar de Russische Federatie over het grondgebied van de Unie. In de aangifte werd als kantoor van bestemming het Letse douanekantoor Terehovas MKP vermeld.

32. Aangezien de betrokken goederen evenwel niet bij deze dienst zijn aangebracht, kon LSCS geen bewijs van beëindiging van het extern douanevervoer overleggen. De Letse belastingdienst ging daarom ervan uit dat het extern douanevervoer niet was beëindigd en dat niet was voldaan aan de verplichtingen die de aangever in het kader van de regeling extern douanevervoer heeft. Bijgevolg zouden de goederen aan het douanetoezicht zijn onttrokken en zou ten laste van LSCS een douaneschuld zijn ontstaan. Om die reden heeft de Letse belastingdienst bij voorlopig besluit van 12 september 2011 en definitief besluit van 8 november 2011 (hierna: „bestreden besluit”) LSCS de verplichting opgelegd om over de betrokken goederen douanerechten, antidumpingrechten en btw te betalen.

33. Met betrekking tot de douanewaarde van deze goederen stelde de Letse belastingdienst zich op het standpunt dat artikel 29 van het douanewetboek niet van toepassing is, aangezien de betrokken goederen niet zijn verkocht voor uitvoer naar het douanegebied van de Gemeenschap, maar voor uitvoer naar de Russische Federatie. Bij de bepaling van de douanewaarde van de betrokken goederen is de Letse belastingdienst daarom niet uitgegaan van hun transactiewaarde. Voorts was de

<sup>6</sup> Verordening (EEG) nr. 2454/93 van de Commissie van 2 juli 1993 houdende vaststelling van enkele bepalingen ter uitvoering van verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad tot vaststelling van het communautair douanewetboek (PB 1993, L 253, blz. 1), zoals gewijzigd bij verordening (EU) nr. 1063/2010 van de Raad van 18 november 2010 (PB 2010, L 307, blz. 1).

belastingdienst van mening niet over de gegevens te beschikken die nodig waren om de in artikel 30 van het douanewetboek genoemde methoden voor het bepalen van de douanewaarde te kunnen toepassen. Daarom heeft de belastingdienst de douanewaarde overeenkomstig artikel 31 van het douanewetboek aan de hand van de in de Unie beschikbare gegevens bepaald.

34. In reactie op een door LSCS gesteld beroep heeft de Administratīvā rajona tiesa (bestuursrechter, Letland) bij uitspraak van 23 augustus 2012 het bestreden besluit vernietigd op grond dat het ontoereikend was gemotiveerd. De Administratīvā apgabaltiesa (regionale bestuursrechter, Letland) heeft deze beslissing bij uitspraak van 10 juni 2014 bevestigd, aangezien noch het voorlopige besluit van de Letse belastingdienst noch het bestreden besluit de informatie zou hebben bevat op basis waarvan de douanewaarde van de betrokken goederen was berekend. Voorts was tevens niet gemotiveerd waarom het niet mogelijk was geweest om gegevens te verkrijgen waarmee een andere methode voor de vaststelling van de douanewaarde dan die van artikel 31 van het douanewetboek kon worden aangewend. Hierdoor zou de Letse belastingdienst LSCS niet in staat hebben gesteld om in administratieve en gerechtelijke procedures haar rechten te doen gelden.

35. De Letse belastingdienst heeft tegen deze uitspraak beroep in cassatie ingesteld bij de Augstākās tiesas (rechter in tweede aanleg, Letland).

#### IV. Prejudicieel verzoek en procedure bij het Hof

36. De Augstākās tiesas is van mening dat de beslechting van het hoofdgeding afhangt van de uitlegging van het Unierecht en heeft de behandeling van de zaak geschorst en het Hof bij beslissing van 21 januari 2016 verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

- „1) Moet artikel 29, lid 1, van verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek aldus worden uitgelegd dat de in dat artikel genoemde methode ook van toepassing is wanneer de invoer van goederen en het in het vrije verkeer brengen daarvan in het douanegebied van de Gemeenschap het gevolg is van het feit dat gedurende het douanevervoer onttrekking aan het douanetoezicht heeft plaatsgevonden, en het aan rechten bij invoer onderworpen goederen betreft die niet voor uitvoer naar het douanegebied van de Gemeenschap, maar voor uitvoer uit de Gemeenschap zijn verkocht?
- 2) Moet het woord ‚achtereenvolgens‘ in artikel 30, lid 1, van verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek, gelezen in samenhang met het in artikel 41 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie neergelegde recht op behoorlijk bestuur en het beginsel dat besluiten moeten worden gemotiveerd, aldus worden uitgelegd dat de douane, om tot de conclusie te kunnen komen dat de methode van artikel 31 moet worden toegepast, in elk besluit dient aan te geven waarom de in de artikelen 29 en 30 genoemde methoden voor de vaststelling van de douanewaarde van goederen in de specifieke omstandigheden van het geval niet kunnen worden toegepast?
- 3) Is het, om geen gebruik te maken van de methode van artikel 30, lid 2, onder a), van het communautair douanewetboek, voldoende dat de douane erop wijst dat hij niet beschikt over de benodigde informatie, of is de douane verplicht om de informatie te verkrijgen van de producent?
- 4) Moet de douane aangeven waarom er geen gebruik is gemaakt van de in artikel 30, lid 2, onder c) en d), van het communautair douanewetboek genoemde methoden indien hij de prijs van soortgelijke goederen vaststelt overeenkomstig het bepaalde in artikel 151, lid 3, van verordening nr. 2454/93?

5) Moet in het besluit van de douane uitgebreid worden aangegeven welke in de Gemeenschap beschikbare gegevens als bedoeld in artikel 31 van het communautair douanewetboek er zijn, of kan de douane dat op een later tijdstip doen door tijdens de gerechtelijke procedure nader bewijs over te leggen?”

37. In de procedure voor het Hof hebben LSCS, de Letse regering en de Europese Commissie schriftelijke opmerkingen gemaakt.

## V. Beoordeling

38. De vijf prejudiciële vragen van de hoogste bestuursrechter van Letland betreffen twee aspecten van de verplichtingen van de douaneadministratie van een lidstaat: om te beginnen gaat het om de bepaling van de douanewaarde van goederen, in het bijzonder om de voorwaarden voor de toepassing van de methode van de transactiewaarde (zie onder A), en daarnaast om de onderzoeks- en motiveringsverplichtingen van de douaneadministratie bij de bepaling van de douanewaarde (zie onder B).

### A. Voorwaarden voor de toepassing van de transactiewaardemethode van artikel 29 van het douanewetboek

39. Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of de transactiewaardemethode van artikel 29 van het douanewetboek ook van toepassing is bij de bepaling van de douanewaarde wanneer het gaat om goederen die oorspronkelijk niet voor uitvoer naar het douanegebied van de Unie, maar voor uitvoer naar een derde land zijn verkocht en vervolgens gedurende het extern douanevervoer aan het douanetoezicht zijn onttrokken.

40. Om deze vraag te kunnen beantwoorden moet eerst worden nagegaan in hoeverre de toepassing van de methode van de transactiewaarde vereist dat de transactiewaarde overeenkomt met een waarde voor de uitvoer naar het douanegebied van de Unie (zie onder 1). Vervolgens moet worden onderzocht of het van belang is dat de douaneschuld door de onttrekking van de betrokken goederen aan het douanetoezicht tijdens het extern douanevervoer ontstaat. In dit verband moet worden ingegaan op het betoog van LSCS dat de voor het extern douanevervoer voorgeschreven zekerheidstelling prejudicieert op de latere vaststelling van de douanewaarde (zie onder 2).

#### 1. Criterium van de „verkoop voor uitvoer naar het douanegebied van de Unie”

41. Kan de in artikel 29 van het douanewetboek neergelegde methode van de transactiewaarde ook worden toegepast op de bepaling van de douanewaarde wanneer de transactiewaarde niet met een waarde voor uitvoer naar het douanegebied van de Unie, maar met een waarde voor uitvoer naar een derde land overeenkomt?

42. Hiertegen pleit om te beginnen de formulering van artikel 29 van het douanewetboek, volgens welke „de transactiewaarde [...] de voor de goederen werkelijk betaalde of te betalen prijs [is] indien zij voor uitvoer naar het douanegebied van de [Unie]<sup>7</sup> worden verkocht”.<sup>8</sup> Volgens de rechtspraak van het Hof moet daarom op het moment van de verkoop vaststaan dat de goederen die uit een derde staat afkomstig zijn, naar het douanegebied van de Unie zullen worden gebracht.<sup>9</sup> Dit uitgangspunt is ook in

<sup>7</sup> Cursivering van mij.

<sup>8</sup> Zie dienovereenkomstig ook artikel 1, lid 1, van de GATT-douanewaarde-overeenkomst; volgens deze bepaling is de douanewaarde „de voor de goederen werkelijk betaalde of te betalen prijs *wanneer deze voor uitvoer naar het land van invoer worden verkocht*” (cursivering van mij).

<sup>9</sup> Arresten van 6 juni 1990, Unifert (C-11/89, EU:C:1990:237, punt 11), en 28 februari 2008, Carboni e derivati (C-263/06, EU:C:2008:128, punt 28).

artikel 147, lid 1, tweede alinea, van verordening nr. 2454/93 verankerd, waarin wordt bepaald dat wanneer de prijs wordt aangegeven die betrekking heeft op een verkoop die voorafgaat aan de laatste verkoop, aangetoond dient te worden dat deze verkoop met het oog op de uitvoer naar het douanegebied van de Unie is afgesloten.

43. Voorts volgt ook uit de systematiek en de betekenis en het doel van de bepalingen voor de vaststelling van de douanewaarde in de artikelen 29 tot en met 31 van het douanewetboek dat enkel een waarde voor uitvoer naar het douanegebied van de Unie voor de berekening van de douanewaarde kan worden gebruikt.

44. Het is juist dat deze bepalingen en de hieraan ten grondslag liggende voorschriften van het GATT-douanewaardewetboek dat de bepaling van de douanewaarde zo veel mogelijk aan de hand van de transactiewaarde moet gebeuren.<sup>10</sup> Dit wordt niet alleen door de preambule van het GATT-douanewaardewetboek bevestigd, maar ook door het feit dat de alternatieve methoden voor de bepaling van de douanewaarde enkel dienen te worden toegepast wanneer de douanewaarde niet aan de hand van de transactiewaarde kan worden bepaald.<sup>11</sup> Dienovereenkomstig heeft het Hof verklaard dat op grond van de voorrang van de methode van de transactiewaarde de voorwaarden voor de toepassing van deze methode niet te strikt mogen worden uitgelegd.<sup>12</sup>

45. Van de andere kant blijkt uit de genoemde bepalingen en het hieraan ten grondslag liggende artikel VII GATT ook dat de douanewaarde moet overeenkomen met de „werkelijke waarde” van de ingevoerde goederen. Bijgevolg kan de vaststelling van de douanewaarde enkel aan de hand van de transactiewaarde gebeuren voor zover ervan kan worden uitgegaan dat deze de werkelijke economische waarde van een ingevoerd goed weergeeft en rekening houdt met alle elementen van dat goed die een economische waarde vertegenwoordigen.<sup>13</sup>

46. Dit is niet het geval bij een prijs die niet voor uitvoer van goederen naar het douanegebied van de Unie maar voor uitvoer van goederen naar een derde land is vastgesteld respectievelijk overeengekomen. De prijs van een goed in een bepaalde douanezone komt namelijk overeen met de marktsituatie in die zone<sup>14</sup> en vormt daarmee een element dat medebepalend is voor de economische waarde van het goed: wanneer een kinderfiets zoals in het onderhavige geval bij de uitvoer van China naar Rusland 3,90 EUR kost, betekent dat nog lang niet dat deze fiets bij de uitvoer naar de Unie voor dezelfde prijs wordt verkocht.

47. Om die reden was ook de theoretische „normale prijs” van het Verdrag van Brussel nopens de waarde van goederen in douanezaken die tot de invoering van de transactiewaardemethode als grondslag voor de vaststelling van „werkelijke waarde” overeenkomstig artikel VII GATT diende<sup>15</sup>, een prijs voor het *ingevoerde goed op de plaats van de binnenbrenging in het respectieve douanegebied*. In geen geval ging het evenwel om een prijs voor buitenlandse, naar andere landen dan het land van

10 Zie in die zin ook arrest van 19 oktober 2000, Sommer (C-15/99, EU:C:2000:574, punt 22), ingevolge hetwelk onder het bij het douanewetboek (toen overeenkomstig verordening nr. 1224/80) „ingevoerde stelsel het begrip ‚transactiewaarde’, [...], de grondslag voor de berekening van de douanewaarde vormt”.

11 Arrest van 12 december 2013, Christodoulou e.a. (C-116/12, EU:C:2013:825, punten 41-43).

12 Zie met betrekking tot het begrip „verkoop” in artikel 29, lid 1, van het douanewetboek arrest van 12 december 2013, Christodoulou e.a. (C-116/12, EU:C:2013:825, punt 45).

13 Arresten van 16 november 2006, Compaq Computer International Corporation (C-306/04, EU:C:2006:716, punt 30); 15 juli 2010, Gaston Schul (C-354/09, EU:C:2010:439, punt 29), en 12 december 2013, Christodoulou e.a. (C-116/12, EU:C:2013:825, punt 40).

14 Zie dienaangaande Krockauer, L., *Zollwert*, 3e druk, Verlag für Wirtschaft und Verwaltung, Frankfurt am Main, 1974, blz. 24.

15 Het Verdrag van Brussel nopens de waarde van goederen in douanezaken werd op 15 december 1950 ondertekend en de uitgangspunten ervan zijn bij verordening (EEG) nr. 803/68 van de Raad van 27 juni 1968 inzake de douanewaarde van de goederen (PB 1968, L 148, blz. 6) overgenomen in het gemeenschapsrecht. Het douanewaardeverdrag van Brussel werd in 1979 vervangen door de in het kader van de Tokio-Ronde van de GATT (1973-1979) gesloten Overeenkomst inzake de toepassing van artikel VII van de Algemene Overeenkomst betreffende tarieven en handel (PB 1980, L 71, blz. 1, 107), die de methode van de transactiewaarde als grondslag voor de vaststelling van de douanewaarde heeft ingevoerd en die bij verordening (EEG) nr. 1224/80 van de Raad van 28 mei 1980 inzake de douanewaarde van de goederen (PB 1980, L 134, blz. 1) is omgezet in het gemeenschapsrecht.

bestemming uitgevoerde waren.<sup>16</sup> Het huidige systeem blijft dit uitgangspunt van de „normale” of „juiste” waarde in zoverre schatplichtig dat de transactiewaarde van een ingevoerd goed weliswaar in beginsel, maar dus enkel onder bepaalde voorwaarden, als uitgangspunt voor de vaststelling van de douanewaarde wordt gebruikt.

48. Zijn deze voorwaarden niet vervuld, dan moet de douanewaarde op de grondslag van de transactiewaarde van identieke of soortgelijke goederen of op de grondslag van verschillende andere methoden worden vastgesteld. Uit de betrokken bepalingen blijkt hoe centraal het criterium van de verkoop voor uitvoer naar het betrokken douanegebied staat bij de vaststelling van de douanewaarde: zo moet het gaan om identieke respectievelijk soortgelijke goederen die *voor uitvoer naar hetzelfde land van invoer* (GATT-douanewaarde-overeenkomst)<sup>17</sup> respectievelijk *voor uitvoer naar de Unie* (Unie-douanewetboek)<sup>18</sup> zijn verkocht. Ook mag een douanewaarde, die bij gebreke van dergelijke referentiewaarden aan de hand van de andere mogelijke methoden wordt berekend, in geen geval gebaseerd zijn op de prijs van de voor uitvoer naar *een ander land dan het land van invoer* bestemde goederen (GATT-douanewaarde-overeenkomst)<sup>19</sup> respectievelijk de prijs voor uitvoer naar een *land dat niet tot het douanegebied van de Unie behoort* (Unie-douanewetboek).<sup>20</sup>

49. Bijgevolg zou het ook indruisen tegen het doel van de douanewaarderegeling van de Unie om een verkoopprijs voor uitvoer naar een derde land als transactiewaarde in de zin van artikel 29 van het douanewetboek te erkennen. Met deze regeling wordt immers beoogd, een billijk, uniform en neutraal systeem in te voeren, waarbij het gebruik van willekeurig vastgestelde of fictieve douanewaarden wordt uitgesloten.<sup>21</sup> Dit zou niet kunnen worden verzekerd, wanneer van een prijs voor uitvoer naar een derde land wordt uitgegaan om de douanewaarde van een goed in het douanegebied van de Unie vast te stellen. Omdat prijzen naargelang de douanezone immers verschillen, kan de bepaling van de douanewaarde enkel billijk, uniform en neutraal zijn, wanneer voor invoer in de betrokken zone van een prijs voor uitvoer in die specifieke zone wordt uitgegaan.

50. Zo niet, dan zou dit in het bijzonder leiden tot een ongelijke behandeling en een negatieve beïnvloeding van de neutraliteit ten aanzien van de mededinging tussen degene die goederen op basis van een verkoop voor uitvoer in de Unie hierin invoert en degene die goederen op basis van een verkoop voor uitvoer naar een derde land in de Unie invoert, bijvoorbeeld door onttrekking van de goederen aan het douanetoezicht (opzettelijk, dan wel – zoals in casu is betoogd – door de schuld van een derde). Dit zou voorts ook misbruik mogelijk maken, wanneer – zoals in casu – de transactiewaarde voor uitvoer naar een derde land beduidend lager is dan een overeenkomstige waarde voor uitvoer naar het douanegebied van de Unie.

<sup>16</sup> Zie dienaangaande Krockauer, L., *Zollwert*, 3e druk, Verlag für Wirtschaft und Verwaltung, Frankfurt am Main, 1974, blz. 24 en 41.

<sup>17</sup> Artikel 2, lid 1, onder a), en artikel 3, lid 1, onder a), van de GATT-douanewaarde-overeenkomst.

<sup>18</sup> Artikel 30, lid 2, onder a), en b), van het douanewetboek.

<sup>19</sup> Artikel 7, lid 2, onder e), van de GATT-douanewaarde-overeenkomst. Zie ook artikel 6, lid 1, onder b), van de GATT-douanewaarde-overeenkomst, ingevolge waarvan – indien de douanewaarde op een berekende, uit een som van verschillende factoren bestaande waarde is gebaseerd – het bedrag voor winst en algemene kosten moet overeenkomen met een bedrag dat producenten in het land van uitvoer gewoonlijk incalculeren bij de verkoop *voor uitvoer naar het land van invoer*.

<sup>20</sup> Artikel 31, lid 2, onder e), van het douanewetboek. Zie ook artikel 30, lid 2, onder d), tweede streepje, van het douanewetboek, ingevolge waarvan – indien de douanewaarde op een berekende, uit de som van verschillende elementen bestaande waarde is gebaseerd – het bedrag voor winst en bedrijfskosten gelijk moet zijn aan het bedrag dat gewoonlijk in aanmerking wordt genomen wanneer producenten in het land van uitvoer goederen *voor uitvoer naar de Unie* verkopen.

<sup>21</sup> Arresten van 6 juni 1990, Unifert (C-11/89, EU:C:1990:237, punt 35); 19 oktober 2000, Sommer (C-15/99, EU:C:2000:574, punt 25); 16 november 2006, Compaq Computer International Corporation (C-306/04, EU:C:2006:716, punt 30), en 19 maart 2009, Mitsui & Co. Deutschland (C-256/07, EU:C:2009:167, punt 20).

## **2. Manier waarop de douaneschuld ontstaat en betekenis van de zekerheidstelling onder de regeling extern douanevervoer**

51. Uit het voorgaande blijkt dat het voor de toepasselijkheid van de methode van de transactiewaarde niet erom gaat op welke wijze de douaneschuld bij invoer ontstaat (door aangifte voor het vrije verkeer of doordat de goederen gedurende het douanevervoer aan het douanetoezicht werden onttrokken). Doorslaggevend is veeleer enkel of de ingevoerde goederen voor uitvoer naar het douanegebied van de Unie zijn verkocht.

52. Om te achterhalen of dit het geval is, kan – zoals de Commissie terecht betoogt – het vermoeden van artikel 147, lid 1, van verordening nr. 2454/93 in het onderhavige geval geen toepassing vinden: ingevolge hiervan is het feit dat de goederen die het voorwerp van een verkoop uitmaken, voor het vrije verkeer worden aangegeven, een voldoende aanduiding om de goederen als verkocht voor uitvoer naar het douanegebied van de Unie aan te merken. In het onderhavige geval werden de goederen echter niet voor het vrije verkeer, maar voor het extern douanevervoer aangegeven.

53. Zoals de Commissie verder betoogt betekent dit evenwel niet dat bij ontstentenis van een aangifte voor het vrije verkeer automatisch ervan moet worden uitgegaan dat de goederen niet voor uitvoer naar het douanegebied van de Unie zijn verkocht. Veeleer staat het aan de douaneadministratie respectievelijk de verwijzende rechter om per geval op basis van de omstandigheden en de beschikbare documenten na te gaan of de goederen voor uitvoer naar het douanegebied van de Unie zijn verkocht. Doorslaggevend hierbij is of de verkoop, op basis waarvan de transactiewaarde dient te worden vastgesteld, heeft plaatsgevonden met als bestemming het douanegebied van de Unie. Volgens de door LSCS en de verwijzende rechter overgelegde inlichtingen lijkt dit in casu niet het geval te zijn.

54. LSCS in het bijzonder betwist inderdaad niet dat de betrokken goederen niet voor uitvoer naar het douanegebied van de Unie zijn verkocht. Ook trekt zij niet in twijfel dat een douaneschuld is ontstaan en dat zij als aangever zelf schuldenaar van de douanerechten is geworden. Zij is evenwel van mening dat de douaneschuld niet meer mag bedragen dan de hoogte van de zekerheid die door haar is gesteld bij de plaatsing van de goederen onder de regeling extern douanevervoer. Aangezien deze zekerheid op de grondslag van de transactiewaarde van de verkoop van de goederen van China naar Rusland zou zijn berekend, zou bijgevolg ook de definitieve douanewaarde volgens de methode van de transactiewaarde moeten worden berekend.

55. Dit betoog kan niet worden aanvaard.

56. Het is weliswaar juist dat de zekerheid die de aangever bij de plaatsing van goederen onder de regeling extern douanevervoer moet stellen, dient ter dekking van een douaneschuld die kan ontstaan. Daarom moet het bedrag van deze zekerheid worden vastgesteld op een niveau dat gelijk is aan het juiste of het geraamde hoogst mogelijke bedrag van de te dekken douaneschuld.<sup>22</sup> Volgens de inlichtingen van LSCS is dit in het onderhavige geval klaarblijkelijk niet gebeurd: door de douanewaarde voor de berekening van de te stellen zekerheid volgens de methode van de transactiewaarde te bepalen, zijn de Letse douaneautoriteiten voorbijgegaan aan het voorschrift dat de te stellen zekerheid moet overeenkomen met de hoogst mogelijke douaneschuld. Juist bij gebreke van duidelijkheid over de toepasselijkheid van artikel 29 van het douanewetboek in een geval als het onderhavige mochten deze autoriteiten niet met zekerheid ervan uitgaan dat de mogelijke douaneschuld niet meer dan de op deze grondslag berekende waarde zou bedragen.

<sup>22</sup> Zie artikel 192, lid 1, van het douanewetboek alsook de voorschriften inzake het stellen van een doorlopende zekerheid in artikel 379 van verordening nr. 2454/93, ingevolge waarvan de aangever in voorkomend geval een referentiebedrag moet deponeren en ervoor moet zorgen dat de mogelijke douaneschulden van de lopende verrichtingen dit referentiebedrag niet overstijgen. Ook kunnen de douaneautoriteiten voor elke afzonderlijke verrichting toezien op de referentiebedragen.

57. Een aangever kan zich in een situatie als de onderhavige echter niet beroepen op het gewettigd vertrouwen dat het bedrag van de douaneschuld overeenkomt met het bedrag van de zekerheid die bij de plaatsing van de goederen onder de regeling extern douanevervoer is gesteld.

58. Stellig heeft het Hof reeds herhaaldelijk verklaard dat het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen één van de fundamentele beginselen van de Unie is.<sup>23</sup> Dit beginsel kan evenwel enkel met succes worden ingeroepen door degene aan wie nauwkeurige, onvoorwaardelijke en concordante toezeggingen zijn gedaan die afkomstig zijn uit gezaghebbende en betrouwbare bronnen<sup>24</sup>, en bij wie een nationale autoriteit gegronde verwachtingen heeft gewekt<sup>25</sup>.

59. Dat is hier niet het geval.

60. Uit de relevante bepalingen van het douanewetboek blijkt namelijk dat de berekening van de zekerheid die de aangever voor de plaatsing van goederen onder de regeling extern douanevervoer dient te stellen in geen geval kan worden gelijkgesteld met de berekening van de werkelijke douaneschuld.

61. Wat bijvoorbeeld de berekening van de genoemde zekerheid betreft blijkt nergens uit dat het hierbij gaat om een bindende inlichting van de douaneautoriteiten. Krachtens artikel 12 van het douanewetboek is dit daarentegen voor andere inlichtingen uitdrukkelijk bepaald. Gelet op de regelingsintensiteit van het douanewetboek kan daarom ervan worden uitgegaan dat de wetgever, zou hij de bedoeling hebben gehad om de vaststelling van de zekerheidstelling voor het extern douanevervoer als bindend voor de latere berekening van de douaneschuld te laten gelden, dit eveneens uitdrukkelijk zou hebben verankerd.

62. Deze overweging geldt ook voor de uitdrukkelijke bepalingen van het douanewetboek die de douaneautoriteiten in de regel (onder voorbehoud van overwegingen ontleend aan het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel) de mogelijkheid bieden om een controle achteraf van een douaneaangifte te verrichten en een nieuwe douaneschuld vast te stellen.<sup>26</sup> Ook in het onderhavige geval moet ervan worden uitgegaan dat, indien de wetgever de bedoeling had gehad om de vastlegging van de zekerheid onder de regeling extern douanevervoer als bindend voor de vaststelling van de douaneschuld te laten gelden, de voorwaarden voor een wijziging achteraf in het douanewetboek hadden moeten worden geregeld, hetgeen niet is gebeurd.

63. Voorts pleit tegen het bindend karakter van de vastlegging van de zekerheid voor de latere berekening van douaneschuld dat onder bepaalde voorwaarden van zekerheidstelling kan worden afgezien of een vermindering kan worden aanvaard<sup>27</sup>, zonder dat is geregeld welke gevolgen die zou hebben voor de latere berekening van de douaneschuld. Dit geldt ook voor de mogelijkheid om bij de berekening van de zekerheid met forfaitaire bedragen te werken, wanneer de voor de berekening van een mogelijke douaneschuld vereiste gegevens niet voorhanden zijn.<sup>28</sup> En tot slot ontbreekt, zou de vastlegging van de zekerheidstelling vooruitlopen op de hoogte van de toekomstige douaneschuld, een afbakening van de desbetreffende situaties van die gevallen waarin helemaal geen zekerheid hoeft te worden gesteld.<sup>29</sup>

23 Arresten van 5 mei 1981, Dürbeck (112/80, EU:C:1981:94, punt 48), en 24 maart 2011, ISD Polska e.a. (C-369/09 P, EU:C:2011:175, punt 122).

24 Arresten van 14 juni 2016, Marchiani/Parlement (C-566/14 P, EU:C:2016:437, punt 77), en 19 juli 2016, Kotnik e.a. (C-526/14, EU:C:2016:570, punt 62); zie ook arresten van 22 juni 2006, België en Forum 187/Commissie (C-182/03 en C-217/03, EU:C:2006:416, punt 147), en 16 december 2008, Masdar (UK)/Commissie (C-47/07 P, EU:C:2008:726, punten 81 en 86).

25 Arrest van 10 december 2015, Veloserviss (C-427/14, EU:C:2015:803, punt 39).

26 Zie artikel 78 en artikel 220, lid 2, onder b), van het douanewetboek, alsook arrest van 10 december 2015, Veloserviss (C-427/14, EU:C:2015:803, punten 17 e.v., met name punten 28, 43 en 44).

27 Zie artikel 94, lid 4 van het douanewetboek, alsook artikel 372, lid 1, onder a), en artikel 380, leden 2 en 3, van verordening nr. 2454/93.

28 Zie artikel 379, lid 2, derde alinea, van verordening nr. 2454/93.

29 Zie artikel 95 van het douanewetboek.

64. LSCS kon derhalve niet ervan uitgaan dat de toepasselijke bepalingen van het douanewetboek de Letse douaneautoriteiten de mogelijkheid boden om haar door de erkenning van de hoogte van de zekerheidsstelling nauwkeurige en onvoorwaardelijke toezeggingen met betrekking tot een mogelijke douaneschuld te doen. Dit is des te meer het geval nu LSCS als uitvoerster van het extern douanevervoer bij gebreke van andersluidende inlichtingen als ervaren op het gebied van de douaneafhandeling en als bekend met de bepalingen van het douanerecht dient te worden beschouwd. Zij kan zich daarom niet erop beroepen dat de autoriteiten bij haar het gewettigd vertrouwen hebben gewekt dat de douaneschuld niet meer zou bedragen dan de voor het extern douanevervoer te stellen zekerheid.

### 3. Voorlopige conclusie

65. In het licht van het voorgaande geef ik in overweging om de eerste prejudiciële vraag te beantwoorden als volgt: artikel 29, lid 1, van het douanewetboek moet aldus worden uitgelegd dat de hierin neergelegde methode voor de bepaling van de douanewaarde enkel kan worden toegepast wanneer de transactiewaarde van de betrokken goederen overeenkomt met de prijs voor uitvoer naar het douanegebied van de Unie. Hierbij is het niet van belang of de douaneschuld ontstaat doordat de goederen gedurende het douanevervoer worden onttrokken aan het douanetoezicht.

## B. Onderzoeks- en motiveringsverplichtingen van de douaneadministratie bij de bepaling van de douanewaarde

### 1. Onderzoeksverplichtingen van de douaneadministratie

66. In het kader van zijn derde vraag verzoekt de verwijzende rechter het Hof om verduidelijking met betrekking tot de verplichtingen van de douaneadministratie in verband met de toepassing van de in artikel 30, lid 2, onder a), van het douanewetboek neergelegde methode voor de bepaling van de douanewaarde. Deze houdt in dat de douanewaarde moet worden bepaald op de grondslag van de transactiewaarde van identieke goederen die voor uitvoer naar de Unie zijn verkocht en op hetzelfde of nagenoeg hetzelfde tijdstip zijn uitgevoerd als de goederen waarvan de waarde dient te worden bepaald. Dienaangaande wenst de verwijzende rechter te vernemen of de douaneadministratie van de toepassing van deze methode kan afzien, wanneer zij niet beschikt over de benodigde informatie, dan wel of zij verplicht is om de informatie te verkrijgen van de producent van een goed.

67. Om te beginnen moet worden geconstateerd dat – voor zover valt na te gaan – noch in het douanewetboek noch in verordening nr. 2454/93 voor de douaneadministratie een *verplichting* is neergelegd om de gegevens die nodig zijn voor de toepassing van de in artikel 30, lid 2, onder a), van het douanewetboek geregelde (of ook van een andere) methode te verkrijgen van de producent van de betrokken goederen. Enkel op het gebied van de toepassing van artikel 30, lid 2, onder d), van het douanewetboek (methode van de „berekende waarde” op de grondslag van de kosten van materialen, winst etc.) is er sprake van dat de douaneautoriteiten *inlichtingen* van de producenten van de betrokken goederen met *toestemming* van deze producenten en van de autoriteiten van een betrokken derde land in dat land *kunnen* controleren.<sup>30</sup>

<sup>30</sup> Zie artikel 153, lid 1, van verordening nr. 2454/93. Punt 1 van de aantekeningen bij artikel 30, lid 2, onder d), van het douanewetboek in bijlage 23 („Aantekeningen voor de interpretatie van de douanewaarde”) van verordening nr. 2454/93 luidt dienaangaande: „1. In het algemeen wordt de douanewaarde in het kader van deze bepalingen vastgesteld op basis van *gegevens die in de Gemeenschap direct beschikbaar zijn*. Voor de vaststelling van een berekende waarde kan het evenwel noodzakelijk zijn de kosten van voortbrenging van de goederen waarvan de waarde wordt bepaald, en andere gegevens die van buiten de Gemeenschap moeten worden verkregen, aan een onderzoek te onderwerpen. Verder zal degene die de goederen voortbrengt, zich in de meeste gevallen buiten de rechtsmacht van de autoriteiten van de lidstaten bevinden. Doorgaans zal het gebruik van de methode van de berekende waarde beperkt zijn tot die gevallen waarin de koper en de verkoper zijn verbonden en waarin degene die de goederen voortbrengt, *bereid* is de noodzakelijke kostprijsberekening aan de autoriteiten van het land van invoer mede te delen en *mogelijkheden te openen* voor een nader onderzoek dat noodzakelijk zou kunnen zijn.” (cursivering van mij).



68. Niettemin heeft de douaneadministratie bij de vaststelling van de douanewaarde noodzakelijkerwijs bepaalde onderzoeksverplichtingen. Uit de systematiek van de artikelen 29 tot en met 31 van het douanewetboek blijkt namelijk dat de verschillende methoden voor de bepaling van de douanewaarde een onderlinge subsidiariteitsband hebben.<sup>31</sup> Dit betekent dat de douaneadministratie in elk individueel geval met de nodige zorgvuldigheid moet nagaan of aan de voorwaarden voor de toepassing van methode is voldaan, alvorens naar de volgende methode over te gaan. Hiervoor verleent het douanewetboek de douaneautoriteiten van de lidstaten (met bepaalde beperkingen)<sup>32</sup> het recht om inlichtingen te verkrijgen van personen die direct of indirect bij transacties die in het kader van het goederenverkeer worden verricht, zijn betrokken<sup>33</sup>.

69. De verplichting van de douaneautoriteiten om de voorwaarden voor de toepassing van de respectieve methoden voor de bepaling van de douanewaarde zorgvuldig te onderzoeken, is ook in lijn met de door de wetgever van de Unie beoogde subsidiariteit van deze methoden. Omdat de wetgever de autoriteiten namelijk geen vrije keuze van een methode heeft gegeven, dienen zij in de eerste plaats gebruik te maken van de met voorrang toe te passen methode, alvorens hun toevlucht te nemen tot erna gerangschikte methoden.

70. De onderzoeks- en zorgvuldigheidsverplichtingen van de douaneadministratie gaan evenwel ook gepaard met bepaalde verplichtingen van de personen die deelnemen aan het goederenverkeer om samen te werken en gegevens te verschaffen. Zo bepaalt in het bijzonder artikel 6, lid 1, van het douanewetboek dat indien een persoon de douaneautoriteiten om een beschikking verzoekt, hij deze autoriteiten alle gegevens en bescheiden moet verstrekken die zij behoeven om het besluit te nemen. Juist wanneer een marktdeelnemer zoals die waar het in het onderhavige geval om gaat gebruik wil maken van een voor hem voordeligere methode voor de bepaling van de douanewaarde, is het mijns inziens niet onredelijk om van hem te verlangen dat hij, voor zover hij daartoe de mogelijkheid heeft, bijdraagt aan de beschikbaarstelling van de gegevens die voor de toepassing van deze methode noodzakelijk zijn.

71. Enkele bepalingen van het douanewetboek en de overeenkomstige uitvoeringsbepalingen bevestigen overigens dat de onderzoeksverplichtingen van de douaneadministratie in beginsel in samenwerking met de betrokken marktdeelnemers moeten worden uitgeoefend. Geregeld is bijvoorbeeld dat indien de douane de transactiewaarde niet zonder verder onderzoek kan aanvaarden, zij de aangever de gelegenheid behoort te geven verdere gedetailleerde gegevens te verstrekken.<sup>34</sup>

72. In het licht van deze samenwerkingsrelatie is in het onderhavige geval het betoog van de Commissie overtuigend. Volgens de Commissie moet de douaneadministratie, voordat zij kan afzien van de toepassing van artikel 30, lid 2, onder a), van het douanewetboek, alle haar ter beschikking staande informatie en databanken raadplegen en de betrokken marktdeelnemer de mogelijkheid geven de benodigde gegevens te verschaffen.<sup>35</sup> Een verplichting om bij de producent van de betrokken goederen onderzoek te verrichten, moet evenwel van de hand worden gewezen omdat zij met aanzienlijke lasten gepaard zou gaan en doorgaans zou raken aan bedrijfsgeheimen van enkel indirect betrokken ondernemingen.

31 Arresten van 12 december 2013, *Christodoulou e.a.* (C-116/12, EU:C:2013:825, punten 41-43); 16 juni 2016, *EURO 2004. Hungary* (C-291/15, EU:C:2016:455, punten 27-29), en 9 maart 2017, *GE Healthcare* (C-173/15, EU:C:2017:195, punten 75-77).

32 Zie artikel 153, lid 1, van verordening nr. 2454/93.

33 Zie artikel 14 van het douanewetboek.

34 Zie aldus artikel 29, lid 2, van het douanewetboek, alsook punt 3 van de aantekeningen bij deze bepaling in bijlage 23 („Aantekeningen voor de interpretatie van de douanewaarde”) van verordening nr. 2454/93.

35 Zie met betrekking tot het vereiste om de marktdeelnemer in staat te stellen zijn standpunt naar behoren en op tijd kenbaar te maken, arresten van 18 december 2008, *Sopropé* (C-349/07, EU:C:2008:746, punten 36 e.v.), en 3 juli 2014, *Kamino International Logistics* (C-129/13 en C-130/13, EU:C:2014:2041, punt 38).

73. Niet duidelijk is evenwel waarom deze aanpak – zoals deze door de Commissie in overweging wordt gegeven – zou moeten worden beperkt tot een situatie als de onderhavige waarin de goederen gedurende het douanevervoer werden onttrokken aan het douanetoezicht. Het is immers niet duidelijk waarom de onderlinge subsidiariteitsband die de verschillende methoden voor de bepaling van de douanewaarde hebben en het vereiste om de toepasselijkheid van elke methode successievelijk zorgvuldig te onderzoeken, in deze situatie minder zwaar zouden wegen.

74. Gelet op het voorgaande geef ik daarom in overweging de derde prejudiciële vraag als volgt te beantwoorden: de douaneadministratie is niet verplicht om de inlichtingen die noodzakelijk zijn voor de toepassing van artikel 30, lid 2, onder a), van het douanewetboek te achterhalen bij de producent van de betrokken goederen. Voordat zij kan afzien van de toepassing van deze bepaling moet de douaneadministratie evenwel alle haar ter beschikking staande informatiebronnen en databanken raadplegen en de betrokken marktdeelnemers de mogelijkheid bieden om de inlichtingen te verschaffen die nodig zijn voor de toepassing van die bepaling.

## **2. Motiveringsverplichtingen van de douaneadministratie**

75. De tweede, de vierde en de vijfde prejudiciële vraag, die samen moeten worden behandeld, hebben alle betrekking op de motiveringsverplichtingen van de douaneadministratie ter zake van de methode die voor de bepaling van de douanewaarde wordt gekozen. Dienaangaande wenst de verwijzende rechter te vernemen of de douaneadministratie verplicht is te motiveren,

- waarom zij voor de bepaling van de douanewaarde niet de in artikel 29 en artikel 30 van het douanewetboek genoemde methoden maar die van artikel 31 van het douanewetboek heeft gekozen (tweede prejudiciële vraag);
- waarom de in artikel 30, lid 2, onder c) en d), van het douanewetboek genoemde methoden niet van toepassing zijn, indien zij de prijs van soortgelijke goederen vaststelt overeenkomstig het bepaalde in artikel 151, lid 3, van verordening nr. 2454/93 (vierde prejudiciële vraag);
- of in het besluit van de douane uitgebreid moet worden aangegeven welke in de Gemeenschap beschikbare gegevens als bedoeld in artikel 31 van het douanewetboek er zijn, dan wel of de douane dat op een later tijdstip kan doen door tijdens de gerechtelijke procedure nader bewijs over te leggen (vijfde prejudiciële vraag).

76. Het antwoord op deze vragen blijkt reeds uit artikel 6, lid 3, van het douanewetboek. Ingevolge hiervan moeten schriftelijk genomen beschikkingen die ongunstige gevolgen hebben voor de personen tot wie zij zijn gericht, met redenen worden omkleed.

77. Bovendien rust op de nationale autoriteiten een algemene motiveringsverplichting wanneer zij het Unierecht toepassen. Het is juist dat artikel 41 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie niet rechtstreeks toepasselijk is wat de uitvoering door de lidstaten van het Unierecht betreft.<sup>36</sup> Het in artikel 41 van het Handvest neergelegde recht op behoorlijk bestuur vormt evenwel een afspiegeling van een algemeen beginsel van het Unierecht, zodat de uit dit recht voortvloeiende vereisten moeten worden geëerbiedigd wanneer een lidstaat het Unierecht uitvoert.<sup>37</sup>

<sup>36</sup> Zie dienaangaande mijn conclusie in de zaak Mellor (C-75/08, EU:C:2009:32, punt 25).

<sup>37</sup> Arrest van 8 mei 2014, N. (C-604/12, EU:C:2014:302, punt 49 en 50); zie ook mijn conclusie in de zaak Mellor (C-75/08, EU:C:2009:32, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

78. Voorts is een passende motivering ook noodzakelijk ter verzekering van het recht op doeltreffende rechtsbescherming, dat een uitwerking van het doeltreffendheidsbeginsel is. Pas hierdoor wordt de particulier in staat gesteld om met volledige kennis van zaken te beslissen of hij baat erbij heeft om zich tot de rechter te wenden. Tevens is een toereikende motivering noodzakelijk teneinde de rechter de mogelijkheid te geven de beslissing van een overheidsinstantie om een door het Unierecht toegekend recht te ontzeggen, te toetsen.<sup>38</sup>

79. In het licht van deze vereisten alsmede op grond van de reeds vermelde subsidiariteit van de in het douanewetboek neergelegde methoden voor de bepaling van de douanewaarde is het in de eerste plaats duidelijk dat de douaneautoriteit in haar besluit toereikend moet motiveren waarom de gekozen methode voor de bepaling van de douanewaarde van toepassing is, en geen van de methoden die voorrang hebben. Maakt de douaneadministratie dus gebruik van de in artikel 31 van het douanewetboek geregelde methode dan moet zij motiveren waarom de voorwaarden voor de toepasselijkheid van de in artikel 29 en artikel 30 van het douanewetboek neergelegde methoden niet vervuld waren.

80. In de tweede plaats volgt uit de onderlinge subsidiariteitsband van de na elkaar opgesomde methoden voor de bepaling van de douanewaarde dat het niet vereist is om te motiveren waarom de telkens navolgende methode niet is toegepast. Aangezien artikel 151, lid 3, van verordening nr. 2454/93 de uitvoeringsbepaling van artikel 30, lid 2, onder b), van het douanewetboek is, hoeft de douaneadministratie dus, wanneer zij de douanewaarde op de grondslag van artikel 151, lid 3, van verordening nr. 2454/93 bepaalt, niet te motiveren, waarom de in artikel 30, lid 2, onder c) en d), van het douanewetboek geregelde methoden niet van toepassing zijn.

81. In de derde plaats verlangt de motiveringsverplichting van de douaneadministratie dat in het besluit wordt uiteengezet hoe de uiteindelijke douanewaarde is berekend. Bijgevolg moet, wanneer deze waarde volgens artikel 31 van het douanewetboek wordt vastgesteld, duidelijk worden gemaakt welke gegevens in de Unie beschikbaar waren en voor de berekening van de douanewaarde zijn gebruikt.

82. Tot slot moet een toereikende motivering noodzakelijkerwijs reeds in het besluit over de vaststelling van de douanewaarde zijn opgenomen. Uit de motiveringsverplichting dient immers ook de handelwijze van de autoriteiten bij de verificatie van de toepasselijkheid van de verschillende methoden voor de bepaling van de douanewaarde te blijken. Hiermee wordt namelijk verzekerd dat zorgvuldig wordt nagegaan of aan de voorwaarden voor de toepasselijkheid van elke methode is voldaan. Indien de noodzakelijke informatie ontbreekt, is het naderhand immers zeer moeilijk om vast te stellen of een dergelijke verificatie heeft plaatsgevonden, dan wel of enkel een op andere gronden vastgestelde beslissing naderhand wordt gerechtvaardigd.<sup>39</sup> Voor een douaneadministratie die de artikelen 29 tot en met 31 van het douanewetboek in acht neemt en zorgvuldig achtereenvolgens is nagegaan of aan de voorwaarden voor de toepasselijkheid van de verschillende methoden is voldaan, zou het daarom eenvoudig moeten zijn om in het definitieve besluit uiteen te zetten, waarom de gekozen methode voor de bepaling van de douanewaarde is toegepast en niet de hieraan voorafgaande.

<sup>38</sup> Zie dienaangaande mijn conclusie in de zaak Mellor (C-75/08, EU:C:2009:32, punten 28 en 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Zie ook het arrest van 23 februari 2006, Molenbergnatie (C-201/04, EU:C:2006:136, punt 54).

<sup>39</sup> Zie dienaangaande ook de overwegingen in mijn conclusie in de zaak Mellor (C-75/08, EU:C:2009:32, punten 29 en 30).

83. Een dergelijke zelfregulering van de douaneadministratie is enkel in afgezwakte vorm mogelijk als een toereikende motivering pas nadien – op verzoek van de betrokkene – wordt gegeven.<sup>40</sup> Dit geldt des te meer voor een situatie waarin eerst tijdens de gerechtelijke procedure een motivering wordt verstrekt. Deze laatste situatie stelt de betrokkene overigens niet in staat om met volledige kennis van zaken te beslissen of hij baat erbij heeft om zich tot de rechter te wenden.

84. De kwestie van de motiveringsverplichting van de douaneautoriteiten van de lidstaten moet evenwel worden onderscheiden van de vraag wat de *rechtsgevolgen* zijn van een ontoereikende motivering *in het nationale recht* en daarmee van de vraag of het mogelijk is een motiveringsgebrek weg te werken tijdens de gerechtelijke procedure. Dit wordt in het douanewetboek niet geregeld en ook elders omvat het Unierecht geen algemene regeling ter zake van de gevolgen van motiveringsgebreken.

85. Bijgevolg staat het aan de lidstaten om in de uitoefening van hun procedurele autonomie de gevolgen te regelen van een schending door de douaneautoriteiten van hun motiveringsverplichting en vast te leggen of en in hoeverre het mogelijk is een dergelijke schending te verhelpen tijdens de gerechtelijke procedure. Hierbij moeten de lidstaten evenwel het gelijkwaardigheids- en doeltreffendheidsbeginsel in acht nemen.<sup>41</sup>

86. Gelet op het voorgaande geef ik in overweging om de tweede, de vierde en de vijfde prejudiciële vraag te beantwoorden als volgt: uit artikel 6, lid 3, van het douanewetboek alsook de algemene motiveringsverplichting van de douaneadministratie en de onderlinge subsidiariteitsband die de verschillende methoden voor de bepaling van de douanewaarde hebben, volgt dat de douaneadministratie in haar besluit toereikend moet motiveren waarom een bepaalde methode voor de bepaling van de douanewaarde is toegepast en geen methode die met voorrang dient te worden toegepast. Ook is de douaneadministratie verplicht om in haar besluit toereikend uiteen te zetten hoe en op basis van welke gegevens de definitieve douanewaarde is berekend. De vraag of en in hoeverre het mogelijk is een ontbrekende motivering tijdens de gerechtelijke procedure te vervolledigen, is een vraag die onder het nationale recht valt en die door de lidstaten met inachtneming van het gelijkwaardigheids- en doeltreffendheidsbeginsel moet worden geregeld.

## VI. Conclusie

87. Tegen de achtergrond van het voorgaande geef ik het Hof in overweging om de vragen van de Augstākās tiesas als volgt te beantwoorden:

- „1) Artikel 29, lid 1, van het douanewetboek moet aldus worden uitgelegd dat de hierin neergelegde methode voor de bepaling van de douanewaarde enkel kan worden toegepast wanneer de transactiewaarde van de betrokken goederen overeenkomt met de prijs voor uitvoer naar het douanegebied van de Unie. Hierbij is het niet van belang of de douaneschuld ontstaat doordat de goederen gedurende het douanevervoer worden onttrokken aan het douanetoezicht.
- 2) De douaneadministratie is niet verplicht om de inlichtingen die noodzakelijk zijn voor de toepassing van artikel 30, lid 2, onder a), van het douanewetboek te achterhalen bij de producent van de betrokken goederen. Voordat zij kan afzien van de toepassing van deze bepaling moet de douaneadministratie evenwel alle haar ter beschikking staande informatiebronnen en databanken raadplegen en de betrokken marktdeelnemers de mogelijkheid bieden om de inlichtingen te verschaffen die nodig zijn voor de toepassing van die bepaling.

<sup>40</sup> Deze in de punten 59 tot en met 61, alsook in punt 1 van het dictum van het arrest van 30 april 2009, Mellor (C-75/08, EU:C:2009:279), genoemde mogelijkheid moet met name van de hand worden gewezen omdat in het douanewetboek – anders dan in de richtlijn die aan dit arrest ten grondslag lag – uitdrukkelijk een motiveringsverplichting is neergelegd in geval van een voor de betrokkene nadelig besluit.

<sup>41</sup> Zie met betrekking tot de grenzen van de mogelijkheden om schendingen van het Unierecht ongedaan te maken, arrest van 3 juli 2008, Commissie/Ierland (C-215/06, EU:C:2008:380, punten 57 e.v.).

- 3) Uit artikel 6, lid 3, van het douanewetboek alsook de algemene motiveringsverplichting van de douaneadministratie en de onderlinge subsidiariteitsband die de verschillende methoden voor de bepaling van de douanewaarde hebben, volgt dat de douaneadministratie in haar besluit toereikend moet motiveren waarom een bepaalde methode voor de bepaling van de douanewaarde is toegepast en geen methode die met voorrang dient te worden toegepast. Ook is de douaneadministratie verplicht om in haar besluit toereikend uiteen te zetten hoe en op basis van welke gegevens de definitieve douanewaarde is berekend. De vraag of en in hoeverre het mogelijk is een ontbrekende motivering tijdens de gerechtelijke procedure te vervolledigen, is een vraag die onder het nationale recht valt en die door de lidstaten met inachtneming van het gelijkwaardigheids- en doeltreffendheidsbeginsel moet worden geregeld.”