



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Zesde kamer)

26 oktober 2017*

„Prejudiciële verwijzing – Douane-unie – Communautair douanewetboek – Artikel 220, lid 1 en lid 2, onder b) – Navordering van rechten bij invoer of uitvoer – Begrip ‚boekings van invoerrechten’ – Besluit van de bevoegde douaneautoriteit – Termijn voor de indiening van een verzoek om terugbetaling of kwijtschelding – Verplichting om de zaak naar de Europese Commissie te verwijzen – Bewijsgegevens in geval van een beroep tegen een besluit van de bevoegde autoriteit van de lidstaat van invoer”

In zaak C-407/16,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (hoogste rechterlijke instantie, afdeling bestuursrechtspraak, Letland) bij beslissing van 15 juli 2016, ingekomen bij het Hof op 20 juli 2016, in de procedure

„Aqua Pro” SIA

tegen

Valsts ieņēmumu dienests,

wijst

HET HOF (Zesde kamer),

samengesteld als volgt: J.-C. Bonichot, waarnemend voor de kamerpresident, S. Rodin (rapporteur) en E. Regan, rechters,

advocaat-generaal: P. Mengozzi,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- de Letse regering, vertegenwoordigd door I. Kucina, D. Pelše, G. Bambāne en I. Kalniņš als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door A. Caeiros en E. Kalniņš als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

* Procestaal: Lets.

het navolgende

Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 220, lid 1 en lid 2, onder b), en de artikelen 236 en 239 van 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. 2700/2000 van het Europees Parlement en de Raad van 16 november 2000 (PB 2000, L 311, blz. 17) (hierna: „douanewetboek”), alsook van artikel 869, onder b), en artikel 875 van verordening (EEG) nr. 2454/93 van de Commissie van 2 juli 1993 houdende vaststelling van enkele bepalingen ter uitvoering van verordening nr. 2913/92 (PB 1993, L 253, blz. 1), zoals gewijzigd bij verordening (EG) nr. 1335/2003 van de Commissie van 25 juli 2003 (PB 2003, L 187, blz. 16) (hierna: „uitvoeringsverordening”).
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen „Aqua Pro” SIA (hierna: „Aqua Pro”) en Valsts ieņēmumu dienests (Letse belastingdienst; hierna: „belastingdienst”), betreffende de heffing van invoerrechten en belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”), vermeerderd met vertrapingsrente, naar aanleiding van een controle achteraf van een douaneaangifte.

Toepasselijke bepalingen

- 3 Artikel 217, lid 1, van het douanewetboek bepaalt:

„Elk bedrag aan rechten bij invoer of aan rechten bij uitvoer dat voortvloeit uit een douaneschuld, hierna ‚bedrag aan rechten’ genoemd, dient door de douaneautoriteiten te worden berekend zodra deze over de nodige gegevens beschikken en dient door deze autoriteiten in de boekhouding of op iedere andere drager die als zodanig dienst doet, te worden geregistreerd (boeking).

[...]”

- 4 Artikel 220 van het douanewetboek luidt als volgt:

„1. Indien het bedrag aan rechten dat voortvloeit uit een douaneschuld, niet is geboekt overeenkomstig de artikelen 218 en 219 of wanneer een lager bedrag is geboekt dan het wettelijk verschuldigde bedrag, dient de boeking van het in te vorderen of aanvullend in te vorderen bedrag aan rechten te geschieden binnen een termijn van twee dagen te rekenen vanaf de datum waarop de douaneautoriteiten deze situatie hebben vastgesteld en het wettelijk verschuldigde bedrag kunnen berekenen en zij de schuldenaar kunnen aanwijzen (boeking achteraf). Deze termijn kan overeenkomstig artikel 219 worden verlengd.

2. Behalve in de gevallen als bedoeld in artikel 217, lid 1, tweede en derde alinea, 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.

Wanneer de preferentiële status van de goederen aan de hand van een systeem van administratieve samenwerking wordt vastgesteld waarbij instanties van een derde land betrokken zijn, wordt de afgifte door deze instanties van een onjuist certificaat aangemerkt als een vergissing, in de in de eerste alinea bedoelde zin, die redelijkerwijze niet kon worden ontdekt.

De afgifte van een onjuist certificaat wordt echter niet als een vergissing aangemerkt, wanneer het certificaat gebaseerd is op een onjuiste weergave van de feiten door de exporteur, behalve indien met name de instanties die het certificaat afgaven klaarblijkelijk wisten of hadden moeten weten dat de goederen niet voor preferentiële behandeling in aanmerking kwamen.

De goede trouw van de belastingschuldige kan worden ingeroepen wanneer deze kan aantonen dat hij er zich gedurende de periode van de betrokken handelstransacties zorgvuldig van heeft vergewist dat alle voorwaarden voor preferentiële behandeling geëerbiedigd werden.

De belastingschuldige kan evenwel geen goede trouw inroepen wanneer de Commissie een bericht in het *Publicatieblad van de [Europese Unie]* heeft bekendgemaakt volgens hetwelk er gegronde twijfel bestaat ten aanzien van de juiste toepassing van de preferentiële regeling door het begunstigde land;

[...]"

5 Artikel 236 van dit wetboek bepaalt:

„1. Tot terugbetaling van rechten bij invoer of van rechten bij uitvoer wordt overgegaan wanneer wordt vastgesteld dat het bedrag van de rechten op het tijdstip van betaling niet wettelijk verschuldigd was, dan wel dat het bedrag in strijd met artikel 220, lid 2, werd geboekt.

Tot kwijtschelding van rechten bij invoer of van rechten bij uitvoer wordt overgegaan wanneer wordt vastgesteld dat het bedrag van deze rechten op het tijdstip van boeking niet wettelijk verschuldigd was, dan wel dat het bedrag in strijd met artikel 220, lid 2, werd geboekt.

Er wordt geen terugbetaling of kwijtschelding verleend wanneer de feiten die aanleiding hebben gegeven tot de betaling of de boeking van een wettelijk niet verschuldigd bedrag het gevolg zijn van een frauduleuze handeling van de zijde van de belanghebbende.

2. Terugbetaling of kwijtschelding van rechten bij invoer of van rechten bij uitvoer wordt verleend indien bij het betrokken douanekantoor vóór het verstrijken van een termijn van drie jaren te rekenen vanaf de datum waarop genoemde rechten aan de schuldenaar zijn medegedeeld, een daartoe strekkend verzoek wordt ingediend.

Deze termijn wordt verlengd indien de belanghebbende het bewijs levert dat hij ten gevolge van toeval of overmacht zijn verzoek niet binnen de genoemde termijn heeft kunnen indienen.

De douaneautoriteiten gaan ambtshalve tot terugbetaling of kwijtschelding over wanneer zij zelf gedurende deze termijn het bestaan van een der in lid 1, eerste en tweede alinea, bedoelde omstandigheden vaststellen.”

6 Artikel 239 van het douanewetboek luidt:

„1. Tot terugbetaling of kwijtschelding van de rechten bij invoer of van de rechten bij uitvoer kan ook worden overgegaan in de gevallen andere dan bedoeld in de artikelen 236, 237 en 238

– welke volgens de procedure van het Comité worden vastgesteld;

– welke het gevolg zijn van omstandigheden die van de zijde van de belanghebbende geen frauduleuze handeling noch klaarblijkelijke nalatigheid inhouden. De gevallen waarin op deze bepaling een beroep kan worden gedaan en de te dien einde toe te passen procedures, worden vastgesteld volgens de procedure van het Comité. Aan de terugbetaling of de kwijtschelding kunnen bijzondere voorwaarden worden verbonden.

2. Terugbetaling of kwijtschelding van de rechten om de in lid 1 genoemde redenen wordt toegestaan indien bij het betrokken douanekantoor vóór het verstrijken van een termijn van twaalf maanden te rekenen vanaf de datum waarop genoemde rechten aan de schuldenaar zijn medegedeeld, een daartoe strekkend verzoek wordt ingediend.

De douaneautoriteiten kunnen evenwel in naar behoren aangetoonde uitzonderingsgevallen toestaan dat deze termijn wordt overschreden.”

7 In artikel 869 van de uitvoeringsverordening is bepaald:

„De douaneautoriteiten beslissen zelf om niet over te gaan tot boeking achteraf van niet-geïnde rechten:

- a) wanneer een preferentiële tariefregeling is toegepast in het kader van een tariefcontingent of een verdeeld tariefplafond terwijl de bij dit tariefcontingent of tariefplafond vastgestelde grenzen reeds waren bereikt op het ogenblik waarop de douaneaangifte werd aanvaard, hetgeen op het moment van de vrijgave van de betrokken goederen nog niet in het *Publicatieblad van de Europese Gemeenschappen* was bekendgemaakt of, wanneer een dergelijke bekendmaking niet wordt verricht, nog niet op passende wijze in de betrokken lidstaat was bekendgemaakt, waarbij de belastingschuldige zijnerzijds te goeder trouw heeft gehandeld en, wat zijn douaneaangifte betreft, aan alle geldende bepalingen heeft voldaan;
- b) wanneer zij van oordeel zijn dat aan alle in artikel 220, lid 2, onder b), van het wetboek gestelde voorwaarden is voldaan, met uitzondering van de gevallen waarin het dossier overeenkomstig artikel 871 naar de Commissie moet worden verwezen. Wanneer artikel 871, lid 2, tweede streepje, van toepassing is, mogen de douaneautoriteiten het besluit de betrokken rechten niet achteraf te boeken pas nemen na afloop van de overeenkomstig de artikelen 871 tot en met 876 ingeleide procedure.

Wanneer een verzoek om terugbetaling of kwijtschelding wordt ingediend uit hoofde van artikel 236 van het wetboek, in samenhang met artikel 220, lid 2, onder b), van het wetboek, is het bepaalde onder b) van de eerste alinea en in de artikelen 871 tot en met 876 van overeenkomstige toepassing.

De lidstaten verlenen elkaar bijstand bij de toepassing van het bovenstaande, met name wanneer een vergissing is begaan door de douaneautoriteiten van een andere lidstaat dan die welke bevoegd is tot het nemen van de beschikking.”

8 Artikel 871 van deze verordening luidt:

„1. De douaneautoriteit verwijst een zaak naar de Commissie voor afhandeling overeenkomstig de in de artikelen 872 tot en met 876 bedoelde procedure wanneer zij meent dat aan de voorwaarden van artikel 220, lid 2, onder b), van het wetboek is voldaan en:

- zij van oordeel is dat de Commissie een vergissing in de zin van artikel 220, lid 2, onder b), van het wetboek heeft begaan, of

- de omstandigheden in het betrokken geval verband houden met de resultaten van een communautair onderzoek op grond van verordening (EG) nr. 515/97 van de Raad van 13 maart 1997 betreffende de wederzijdse bijstand tussen de administratieve autoriteiten van de lidstaten en de samenwerking tussen deze autoriteiten en de Commissie met het oog op de juiste toepassing van de douane- en landbouwvoorschriften [(PB 1997, L 82, blz. 1)], dan wel op grond van enige andere communautaire bepaling of door de Gemeenschap met bepaalde landen of groepen van landen gesloten overeenkomst die in de mogelijkheid van dergelijke communautaire onderzoeken voorziet, of
- het ingevalge eenzelfde vergissing van een marktdeelnemer niet geïnde bedrag dat, in voorkomend geval, met meerdere in- of uitvoerverrichtingen verband houdt, hoger is dan of gelijk is aan 500 000 EUR.

2. De in lid 1 bedoelde verwijzing vindt niet plaats wanneer:

- de Commissie overeenkomstig de procedure van de artikelen 872 tot en met 876 reeds een beschikking heeft genomen in een geval waarin zich feitelijk en juridisch vergelijkbare omstandigheden hebben voorgedaan;
- reeds een geval dat feitelijk en juridisch vergelijkbaar is bij de Commissie is ingeleid.

[...]”

9 Artikel 875 van de uitvoeringsverordening luidt als volgt:

„Wanneer bij de in artikel 873 bedoelde beschikking wordt vastgesteld dat de onderzochte situatie van dien aard is dat niet tot boeking achteraf van de betrokken rechten behoeft te worden overgegaan, kan de Commissie de voorwaarden vaststellen waaronder de lidstaten niet tot boeking achteraf van de rechten behoeven over te gaan in gevallen waarin zich feitelijk en juridisch vergelijkbare omstandigheden voordoen.”

10 Artikel 9 van verordening (EG) nr. 1073/1999 van het Europees Parlement en de Raad van 25 mei 1999 betreffende onderzoeken door het Europees Bureau voor fraudebestrijding (OLAF) (PB 1999, L 136, blz. 1; hierna: „verordening betreffende onderzoeken door OLAF”) bepaalt:

„1. Na afloop van een door het Bureau uitgevoerd onderzoek stelt het Bureau onder het gezag van de directeur een verslag op; dit bevat met name de geconstateerde feiten, in voorkomend geval het financiële nadeel, en de conclusies van het onderzoek met inbegrip van de aanbevelingen van de directeur van het Bureau voor het aan het onderzoek te geven gevolg.

2. Deze verslagen worden opgesteld met inachtneming van de procedurevoorschriften van de nationale wetgeving van de betrokken lidstaat. De verslagen vormen op dezelfde wijze en onder dezelfde voorwaarden als de door de nationale administratieve controleurs opgestelde administratieve verslagen toelaatbare bewijsmiddelen in de administratieve of gerechtelijke procedures van de lidstaat waar het gebruik ervan nodig blijkt. De verslagen worden beoordeeld volgens dezelfde regels als de administratieve verslagen van de nationale administratieve controleurs, en hebben dezelfde waarde.

3. Het na afloop van een extern onderzoek opgestelde verslag en alle dienstige daarmee verband houdende documenten worden overeenkomstig de regels betreffende de externe onderzoeken aan de bevoegde autoriteiten van de betrokken lidstaten toegezonden.

4. Het na afloop van een intern onderzoek opgestelde verslag en alle dienstige daarmee verband houdende documenten worden aan de betrokken instellingen, organen of instanties toegezonden. De instellingen, organen en instanties geven aan de interne onderzoeken het gevolg dat de resultaten ervan

vragen, inzonderheid op disciplinair en gerechtelijk vlak, en stellen de directeur van het Bureau binnen de door hem in de conclusies van zijn verslag vastgestelde termijn in kennis van het gevolg dat aan de onderzoeken is gegeven.”

Hoofddeding en prejudiciële vragen

- 11 Aqua Pro heeft van 1 september 2007 tot en met 31 december 2009 in de Europese Unie fietsen ingevoerd die afkomstig waren uit Cambodja. Zij heeft deze fietsen in het kader van een distributieovereenkomst gekocht van een Duitse onderneming om ze in het vrije verkeer te kunnen brengen.
- 12 Aqua Pro, die voor de aangifte van de goederen in kwestie heeft gebruikgemaakt van een certificaat van oorsprong „formulier A” dat door de Cambodjaanse autoriteiten was afgegeven in het kader van het stelsel van algemene tariefpreferenties, heeft geen douanerechten en geen btw betaald.
- 13 In 2010 heeft de belastingdienst informatie ontvangen van het Europees Bureau voor fraudebestrijding (OLAF), waaruit bleek dat het certificaat van oorsprong dat de Cambodjaanse regering voor de betrokken goederen had afgegeven, niet aan de Unierechtelijke vereisten voldeed.
- 14 Op basis van die inlichtingen heeft de belastingdienst een audit van de douanerechten en de andere door Aqua Pro verschuldigde belastingen verricht en heeft zij vastgesteld dat het certificaat „formulier A” op onrechtmatige wijze was afgegeven en dat de betrokken goederen ten onrechte waren vrijgesteld van douanerechten.
- 15 Bijgevolg heeft de belastingdienst Aqua Pro bij besluit van 3 september 2010 (hierna: „bestreden besluit”) gelast om douanerechten en btw, vermeerderd met vertragingsrente, te betalen.
- 16 Aqua Pro heeft tegen dit besluit bezwaar gemaakt bij de directeur-generaal van de belastingdienst, die dit bezwaar heeft afgewezen. Daarop heeft Aqua Pro beroep ingesteld bij de administratīvā rajona tiesa (bestuursrechter, Letland). Tot staving daarvan betoogde zij dat zij de goederen te goeder trouw tegen het nultarief had aangegeven, en dat zij met name niet kon weten dat het certificaat „formulier A” op onrechtmatige wijze was afgegeven.
- 17 In het kader van deze procedure rees de vraag of besluit C(2012) 8694 – dat de Commissie op 30 november 2012 had vastgesteld naar aanleiding van een verzoek van de Republiek Finland inzake de rechten die moesten worden geheven bij de invoer van fietsen uit Cambodja door een Finse onderneming en waarin de Commissie had vastgesteld dat het in dat geval gerechtvaardigd was om niet over te gaan tot boeking achteraf van het bedrag aan in te vorderen rechten – toepasselijk was op de omstandigheden van het onderhavige geval.
- 18 In dit verband heeft de Letse belastingdienst met name betoogd dat Aqua Pro geen verzoek om terugbetaling of kwijtschelding van de rechten bij invoer had ingediend overeenkomstig de artikelen 878 en 879 van de uitvoeringsverordening, en dat daarom in dit verband geen procedure was gestart teneinde te bepalen of deze importeur de vergissing had kunnen ontdekken die bij de afgifte van het certificaat van oorsprong was begaan. Bovendien was de situatie van Aqua Pro volgens deze dienst niet vergelijkbaar met die welke aan de basis lag van het voormelde besluit van de Commissie.
- 19 De administratīvā rajona tiesa heeft via de Letse belastingdienst informatie verkregen van het Cambodjaanse ministerie van Handel over de omstandigheden waarin de certificaten „formulier A” voor de naar Letland uitgevoerde fietsen waren afgegeven. Daaruit bleek dat dit ministerie de rechtmatigheid van deze afgifte niet kon nagaan omdat de exporteur niet de relevante documenten had verstrekt. Bijgevolg heeft de administratīvā rajona tiesa Aqua Pro’s beroep tot nietigverklaring bij vonnis van 28 november 2013 verworpen.

- 20 Na de zaak in hoger beroep te hebben onderzocht, heeft de Administratīvā apgabaltiesa (regionale bestuursrechter, Letland) bij arrest van 7 mei 2015 Aqua Pro's verzoek eveneens afgewezen. Die rechter was van oordeel dat Aqua Pro niet voldeed aan de voorwaarden om zich krachtens artikel 220, lid 2, onder b), van het douanewetboek te kunnen beroepen op een gewettigd vertrouwen, zoals deze voorwaarden voortvloeien uit de rechtspraak van het Hof. In het bijzonder heeft Aqua Pro, op wie volgens deze rechter de bewijslast rust, geen bewijs aangedragen dat de bevindingen van OLAF inzake de oorsprong van de onderdelen van de fietsen met behulp van certificaten van oorsprong „formulieren B en D” ontkracht.
- 21 Aqua Pro heeft vervolgens cassatieberoep ingesteld bij de verwijzende rechter.
- 22 Allereerst wijst deze rechter erop dat er twijfel bestaat over de vraag of de douaneautoriteiten en de administratīvā rajona tiesa terecht hebben geweigerd om Aqua Pro's goede trouw in de zin van artikel 220, lid 2, onder b), van het douanewetboek te onderzoeken omdat zij geen verzoek had ingediend waarmee de procedure van kwijtschelding of terugbetaling van de rechten werd ingeleid. Volgens deze rechter is het ook twijfelachtig of de douaneautoriteiten en de administratīvā rajona tiesa terecht geen rekening hebben gehouden met besluit C(2012) 8694 van 30 november 2012 in het kader van het verzoek van de Republiek Finland. In dit verband is het van doorslaggevend belang of de feitelijke en juridische omstandigheden vergelijkbaar zijn en of de betrokkene te goeder trouw heeft gehandeld en de volledige regelgeving inzake douaneaangifte heeft nageleefd.
- 23 Voorts moeten volgens de verwijzende rechter vragen worden gesteld over het gebruik van het verslag van OLAF als bewijs en de vaststelling van de feiten door middel van een controle achteraf.
- 24 Tot slot bestaan volgens hem twijfels over de vraag of het in het kader van het onderzoek of verzoekster te goeder trouw heeft gehandeld, niet noodzakelijk is om – naast de andere omstandigheden van de zaak, met inbegrip van het bedrijfsmodel van de Cambodjaanse ondernemingen en de betrokken autoriteiten – waarde te hechten aan het feit dat Aqua Pro de betrokken goederen niet rechtstreeks bij de Cambodjaanse onderneming heeft gekocht maar krachtens een distributieovereenkomst bij een Duitse onderneming, aangezien dit zakenmodel in beginsel op zich reeds een directe samenwerking uitsluit tussen Aqua Pro en de Cambodjaanse onderneming, die immers geen contact met elkaar hebben.
- 25 In die omstandigheden heeft de Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (hoogste rechterlijke instantie, afdeling bestuursrechtspraak, Letland) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:
- „1) a) Moet artikel 220, lid 1 en lid 2, onder b), van [het douanewetboek] aldus worden uitgelegd dat de boeking van het door de belastingdienst vastgestelde bedrag aan verschuldigde rechten moet worden geacht te zijn verricht op het ogenblik dat het besluit tot boeking of tot vaststelling van de verplichting tot betaling van de rechten door de administratie is vastgesteld, ongeacht of tegen dit besluit een administratief beroep en een beroep in rechte is ingesteld?
- b) Moeten de artikelen 236 en 239 van [het douanewetboek] aldus worden uitgelegd dat, wanneer de belastingdienst het besluit tot boeking van het desbetreffende bedrag aan rechten heeft vastgesteld en heeft bepaald dat de schuldenaar verplicht is om deze te betalen (welk besluit de belastingdienst in casu heeft genomen), maar de schuldenaar een administratief beroep en een beroep in rechte tegen dit besluit heeft ingesteld, tegelijkertijd om kwijtschelding of terugbetaling van deze rechten moet worden verzocht overeenkomstig artikel 236 of 239 van [het douanewetboek] (of kan daarentegen worden aangenomen dat in dit geval het beroep tegen het besluit van deze dienst ook een verzoek om kwijtschelding of terugbetaling van de douaneschuld omvat)? Zo ja, wat is dan het wezenlijke verschil tussen de controle op de rechtmatigheid van het administratieve besluit tot boeking en tot vaststelling van de verplichting om de rechten te betalen, enerzijds, en de kwestie die overeenkomstig artikel 236 [van het douanewetboek] dient te worden beslecht, anderzijds?

- c) Moet artikel 236, lid 2, eerste alinea, van [het douanewetboek] aldus worden uitgelegd dat het beroep tegen het besluit van de belastingdienst waarbij is vastgesteld dat de rechten dienen te worden betaald, en de duur van de gerechtelijke procedure de termijn voor het indienen van het verzoek om kwijtschelding of terugbetaling van de rechten verlengen (of rechtvaardigen dat deze niet in acht wordt genomen)?
 - d) Indien de vraag betreffende de boeking of de kwijtschelding in de onderhavige zaak los van het besluit van de Europese Commissie met betrekking tot een andere lidstaat (in casu Finland) moet worden beslecht, moeten de douaneautoriteiten of de rechter dan, rekening houdend met artikel 869, onder b), van [de uitvoeringsverordening] en met het bedrag van de mogelijke rechten in de betrokken zaak, de vraag of geen rechten hoeven te worden geboekt dan wel of deze rechten dienen te worden kwijtgescholden voorleggen aan de Europese Commissie?
- 2) a) Moet bij de toepassing van artikel 220, lid 2, onder b), van [het douanewetboek] een controle achteraf worden verricht met betrekking tot de in het kader van de opdracht van OLAF onderzochte omstandigheden waaronder de autoriteiten en de exporteur van een derde land (in casu Cambodja) zijn opgetreden? Of moet ervan worden uitgegaan dat de algemene beschrijving van de omstandigheden in het verslag van OLAF betreffende bovengenoemd optreden bewijskracht heeft?
- b) Zijn de in het kader van de controle achteraf verkregen gegevens doorslaggevend in verhouding tot het verslag van OLAF, zelfs al hebben zij betrekking op een specifieke lidstaat?
 - c) Moet artikel 875 van [de uitvoeringsverordening] aldus worden uitgelegd dat het besluit van de Europese Commissie dat op basis van bovengenoemd verslag van OLAF met betrekking tot een lidstaat (in casu [de Republiek] Finland) is vastgesteld, bindend is voor een andere lidstaat?
 - d) Moet een controle achteraf worden verricht en worden gebruikgemaakt van de daarbij verkregen informatie indien de Europese Commissie op basis van het verslag van OLAF bij besluit heeft vastgesteld dat voor een andere lidstaat geen rechten hoeven te worden geboekt, en artikel 875 van de [uitvoeringsverordening] heeft toegepast?
- 3) Kan het bij de beoordeling van het bestaan van redelijke gronden en van de goede trouw van de belastingplichtige met het oog op de toepassing van artikel 220, lid 2, onder b), van [het douanewetboek], in de concrete omstandigheden van het geval relevant zijn dat de invoer van goederen is gebaseerd op een distributieovereenkomst?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag, onder a)

- 26 Vooraf dient eraan te worden herinnerd dat het, volgens vaste rechtspraak van het Hof, in het kader van de bij artikel 267 VWEU ingestelde procedure van samenwerking tussen de nationale rechterlijke instanties en het Hof, aan het Hof staat om de nationale rechter een nuttig antwoord te geven aan de hand waarvan deze het bij hem aanhangige geding kan beslechten. Met het oog hierop dient het Hof in voorkomend geval de gestelde vragen te herformuleren. Voorts kan het Hof bepalingen van het Unierecht in aanmerking nemen die de nationale rechter in zijn vraag niet heeft genoemd (arrest van 1 februari 2017, *Município de Palmela*, C-144/16, EU:C:2017:76, punt 20 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 27 In casu blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat de verwijzende rechter zich met name afvraagt of een boeking achteraf van het bedrag aan in te vorderen rechten, waartegen Aqua Pro zich krachtens artikel 220, lid 2, onder b), van het douanewetboek kan verzetten, reeds heeft plaatsgevonden, gelet op het feit dat de rechterlijke toetsing van de rechtmatigheid van het bestreden besluit nog niet heeft geleid tot een in kracht van gewijsde gegane beslissing en dat de vraag of de in het hoofdgeding aan de orde zijnde rechten moeten worden geboekt dus nog niet is beantwoord.

- 28 Vanuit deze optiek wenst de verwijzende rechter met zijn eerste vraag, onder a), in wezen te vernemen op welk ogenblik de boeking achteraf van het bedrag aan in te vorderen rechten, gelet op artikel 220 van het douanewetboek, moet worden geacht te hebben plaatsgevonden wanneer tegen de beslissing van de autoriteiten inzake de boeking of de vaststelling van de verplichting tot betaling van de rechten een administratief beroep of een beroep in rechte is ingesteld.
- 29 Dienaangaande moet worden opgemerkt dat artikel 220, lid 1, van het douanewetboek met betrekking tot de boeking achteraf van het bedrag aan in te vorderen rechten enkel bepaalt dat deze, onder voorbehoud van artikel 219 van dat wetboek, dient te geschieden binnen een termijn van twee dagen te rekenen vanaf de datum waarop de douaneautoriteiten de in het voornoemde artikel 220, lid 1, bedoelde situatie hebben vastgesteld en het wettelijk verschuldigde bedrag kunnen berekenen en de schuldenaar kunnen aanwijzen.
- 30 Wat daarentegen de vraag betreft op welk ogenblik het bedrag aan in te vorderen rechten moet worden geacht daadwerkelijk te zijn geboekt, moet in herinnering worden gebracht dat volgens vaste rechtspraak uit artikel 217, lid 1, van het douanewetboek voortvloeit dat deze boeking erin bestaat dat de douaneautoriteiten het uit een douaneschuld voortvloeiende bedrag aan invoer- of uitvoerrechten in de boekhouding of op iedere andere drager die als zodanig dienstdoet, registreren (zie met name arresten van 16 juli 2009, Distillerie Smeets Hasselt e.a., C-126/08, EU:C:2009:470, punt 22, en 8 november 2012, KGH Belgium, C-351/11, EU:C:2012:699, punt 21).
- 31 Bij een navordering wordt het door de autoriteiten vastgestelde bedrag aan verschuldigde rechten dus geacht te zijn geboekt wanneer de douaneautoriteiten dit bedrag registreren in de boekhouding of op iedere andere drager die als zodanig dienstdoet, met dien verstande dat die registratie in beginsel moet geschieden binnen de in artikel 220, lid 1, van het douanewetboek voorgeschreven termijn van twee dagen.
- 32 Het feit dat tegen de beslissing van de autoriteiten betreffende de boeking of de vaststelling van de verplichting tot betaling van de rechten een administratief beroep of een beroep in rechte is ingesteld, kan op zich dus niet afdoen aan de vaststelling dat daadwerkelijk een boeking is verricht overeenkomstig artikel 217, lid 1, en artikel 220, lid 1, van het douanewetboek.
- 33 Deze uitlegging vindt met name steun in het feit dat de instelling van een beroep krachtens artikel 243 van het douanewetboek in beginsel – volgens artikel 244, eerste alinea, van dit wetboek – geen schorsende werking heeft ten aanzien van de tenuitvoerlegging van de aangevochten beschikking, zodat een dergelijk beroep niet in de weg staat aan de onmiddellijke tenuitvoerlegging van die beschikking (zie in die zin arrest van 3 juli 2014, Kamino International Logistics en Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 en C-130/13, EU:C:2014:2041, punt 56).
- 34 Gelet op een en ander dient op de eerste vraag, onder a), te worden geantwoord dat artikel 217, lid 1, en artikel 220, lid 1, van het douanewetboek aldus moeten worden uitgelegd dat bij een navordering het door de autoriteiten vastgestelde bedrag aan verschuldigde rechten wordt geacht te zijn geboekt wanneer de douaneautoriteiten dit bedrag registreren in de boekhouding of op iedere andere drager die als zodanig dienstdoet, ongeacht of tegen de beslissing van de autoriteiten in verband met de boeking of de vaststelling van de verplichting tot betaling van de rechten een administratief beroep of een beroep in rechte is ingesteld.

Eerste vraag, onder b)

- 35 Om te beginnen moet worden opgemerkt dat uit de verwijzingsbeslissing volgt dat de verwijzende rechter de eerste vraag, onder b), heeft gesteld teneinde te vernemen of de belastingdienst en de vorige rechterlijke instanties terecht konden oordelen dat niet hoefde te worden onderzocht of Aqua

Pro zich op een gewettigd vertrouwen in de zin van artikel 220, lid 2, onder b), van het douanewetboek kon beroepen, aangezien zij niet krachtens de artikelen 236 en 239 van dit wetboek een verzoek om kwijtschelding of terugbetaling had ingediend.

- 36 Deze vraag moet aldus worden begrepen dat de verwijzende rechter daarmee in wezen wenst te vernemen of artikel 220, lid 2, onder b), en de artikelen 236, 239 en 243 van het douanewetboek aldus moeten worden uitgelegd dat de importeur – in het kader van een administratief beroep en later een beroep in rechte tegen het besluit van de belastingdienst om achteraf een bedrag aan invoerrechten te boeken en deze importeur ertoe te verplichten dit te betalen – teneinde zich krachtens artikel 220, lid 2, onder b), van het douanewetboek op een gewettigd vertrouwen te kunnen beroepen, een verzoek om kwijtschelding of terugbetaling moet indienen overeenkomstig de in de artikelen 236 en 239 van dit wetboek voorgeschreven procedure en of de betwisting van dit besluit in het kader van de voornoemde beroepen in voorkomend geval kan worden geacht een dergelijk verzoek te omvatten.
- 37 Ter beantwoording van deze vraag dient er om te beginnen aan te worden herinnerd dat artikel 220, lid 2, onder b), van het douanewetboek de bescherming beoogt van het gewettigd vertrouwen van de belastingplichtige in de juistheid van alle factoren die een rol spelen bij het besluit om al dan niet douanerechten te heffen (zie met name arresten van 18 oktober 2007, *Agrover*, C-173/06, EU:C:2007:612, punt 31, en 10 december 2015, *Veloserviss*, C-427/14, EU:C:2015:803, punt 43).
- 38 Hiertoe bepaalt dit voorschrift dat niet wordt overgegaan tot boeking achteraf van het wettelijk verschuldigde bedrag aan invoerrechten, en dat deze rechten dus niet worden geïnd, wanneer een importeur zich kan beroepen op een gewettigd vertrouwen in de zin van dit voorschrift.
- 39 Zoals ook in artikel 869, onder b), van de uitvoeringsverordening is gepreciseerd, volgt hieruit dat het in beginsel aan de douaneautoriteiten staat om zelf te besluiten niet over te gaan tot boeking achteraf van de niet-geïnde rechten en de daarmee verband houdende invordering indien zij van mening zijn dat ten aanzien van de betrokken importeur aan alle voorwaarden voor bescherming van dit gewettigd vertrouwen is voldaan.
- 40 Indien de douaneautoriteiten daarentegen, met name na een controle achteraf, besluiten de niet-geïnde douanerechten te boeken en de importeur om betaling ervan te verzoeken, staat het krachtens artikel 236, lid 1, van het douanewetboek aan hen om deze rechten terug te betalen of kwijt te schelden indien en voor zover nadien met name blijkt dat het bedrag ervan in strijd met artikel 220, lid 2, onder b), van dit wetboek werd geboekt.
- 41 Deze terugbetaling of kwijtschelding van rechten op grond van artikel 236, gelezen in samenhang met artikel 220, lid 2, onder b), van het douanewetboek, gebeurt ofwel – krachtens lid 2, derde alinea, van de eerstgenoemde bepaling – ambtshalve, ofwel – overeenkomstig lid 2, eerste alinea, ervan – naar aanleiding van een daartoe strekkend verzoek dat bij het betrokken douanekantoor is ingediend vóór het verstrijken van een termijn van drie jaren te rekenen vanaf de datum van mededeling van de genoemde rechten.
- 42 Aangezien Aqua Pro – zoals uit de verwijzingsbeslissing blijkt – in een eerste fase tegen de boeking achteraf van het bedrag aan in te vorderen rechten is opgekomen bij de belastingdienst, staat het aan de verwijzende rechter om na te gaan of Aqua Pro bij het betrokken douanekantoor een verzoek om kwijtschelding of terugbetaling heeft ingediend in de zin van artikel 236, lid 2, eerste alinea, gelezen in samenhang met artikel 220, lid 2, onder b), van het douanewetboek, dan wel of zij tegen het besluit van de belastingdienst om het betrokken bedrag aan rechten te boeken en Aqua Pro als importeur te verplichten tot betaling ervan, een administratief beroep – als bedoeld in artikel 243 van het douanewetboek – heeft ingesteld bij de douaneautoriteit die daartoe is aangewezen overeenkomstig lid 2, onder a), van dit artikel.

- 43 In dit verband moet worden vastgesteld dat het douanewetboek, met name in de artikelen 236 en 239, weliswaar in een specifieke procedure voorziet voor de kwijtschelding of terugbetaling van de douanerechten, met name voor gevallen waarin rechten in strijd met artikel 220, lid 2, onder b), van dit wetboek zijn geboekt, maar dat een belastingplichtige zich ook op deze bepaling kan beroepen teneinde zich tegen een boeking achteraf van de rechten bij invoer te verzetten, met name in het kader van een administratief beroep of een beroep in rechte in de zin van artikel 243 van dit wetboek.
- 44 Luidens deze bepaling mag een belastingplichtige immers in het algemeen een administratief beroep of een beroep in rechte instellen tegen alle beschikkingen van de autoriteiten die betrekking hebben op de toepassing van de douanewetgeving en die hem rechtstreeks en individueel raken.
- 45 Gelet op een en ander moet op de eerste vraag, onder b), worden geantwoord dat artikel 220, lid 2, onder b), en de artikelen 236, 239 en 243 van het douanewetboek aldus moeten worden uitgelegd dat een importeur zich in het kader van een administratief beroep of een beroep in rechte – in de zin van artikel 243 van dit wetboek – tegen een besluit van de bevoegde belastingdienst om een bedrag aan invoerrechten achteraf te boeken en deze importeur te verplichten tot betaling ervan, kan beroepen op een gewettigd vertrouwen krachtens artikel 220, lid 2, onder b), van dit wetboek teneinde zich te verzetten tegen die boeking, ongeacht of hij overeenkomstig de procedure van de artikelen 236 en 239 van dit wetboek heeft verzocht om kwijtschelding of terugbetaling van deze rechten.

Eerste vraag, onder c)

- 46 Met zijn eerste vraag, onder c), wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 236, lid 2, eerste alinea, van het douanewetboek aldus moet worden uitgelegd dat het feit dat een administratief beroep of een beroep in rechte is ingesteld tegen het besluit van de autoriteiten in verband met de boeking of de vaststelling van de verplichting om de rechten te betalen, de termijn voor de indiening van een verzoek om kwijtschelding of terugbetaling van de rechten verlengt.
- 47 Aangezien deze vraag gebaseerd is op de – door het antwoord op de eerste vraag, onder b), ontkracht – premisse dat de betrokkene zich in het kader van een administratief beroep of een beroep in rechte enkel op een gewettigd vertrouwen krachtens artikel 220, lid 2, onder b), van het douanewetboek kan beroepen indien hij een verzoek om kwijtschelding of terugbetaling van de douanerechten heeft ingediend op grond van artikel 236 van dit wetboek, behoeft die vraag niet te worden beantwoord.

Eerste vraag, onder d)

- 48 Met zijn eerste vraag, onder d), wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of en in welke mate artikel 869, onder b), van de uitvoeringsverordening aldus moet worden uitgelegd dat aan de Commissie de kwestie van de niet-boeking of kwijtschelding van de douanerechten moet worden voorgelegd wanneer geen rekening dient te worden gehouden met een besluit dat deze instelling daarover heeft vastgesteld met betrekking tot een andere lidstaat.
- 49 Uit artikel 869, onder b), van de uitvoeringsverordening blijkt dat de douaneautoriteiten, wanneer zij van mening zijn dat aan alle in artikel 220, lid 2, onder b), van het douanewetboek genoemde voorwaarden is voldaan, zelf besluiten niet over te gaan tot boeking achteraf van de niet-geïnde rechten, behalve indien het dossier overeenkomstig artikel 871 van deze verordening naar de Commissie moet worden verwezen.
- 50 Dit artikel 871 bepaalt in lid 1 onder welke voorwaarden een zaak naar de Commissie moet worden verwezen voor afhandeling overeenkomstig de in de artikelen 872 tot en met 876 van de uitvoeringsverordening bedoelde procedure. In lid 2 van dit artikel is bepaald dat in twee situaties niet

naar de Commissie wordt verwezen, namelijk ten eerste wanneer de Commissie overeenkomstig deze procedure reeds een besluit heeft genomen in een geval waarin zich feitelijk en juridisch vergelijkbare omstandigheden hebben voorgedaan, en ten tweede wanneer reeds een feitelijk en juridisch vergelijkbaar geval bij de Commissie is ingeleid.

- 51 Dienaangaande volgt uit de verwijzingsbeslissing en uit de bewoordingen van de eerste vraag, onder d), dat de verwijzende rechter uitgaat van de premisse dat in casu geen van deze twee situaties zich voordoet, met name omdat het onderhavige geval niet vergelijkbaar is met het geval dat aan de orde was in een besluit dat de Commissie ten aanzien van Finland heeft genomen.
- 52 In deze context kunnen de douaneautoriteiten overeenkomstig artikel 869 van de uitvoeringsverordening, gelezen in samenhang met artikel 871 van deze verordening, niet zelf besluiten om niet over te gaan tot boeking achteraf van de niet-geïnde rechten omdat zij van mening zijn dat is voldaan aan de voorwaarden waaronder krachtens artikel 220, lid 2, onder b), van het douanewetboek een gewettigd vertrouwen kan worden aangevoerd, maar moeten zij het dossier naar de Commissie verwijzen indien zich in het betrokken geval een van de in artikel 871, lid 1, van de uitvoeringsverordening genoemde situaties voordoet. De douaneautoriteiten zijn derhalve verplicht om het dossier naar de Commissie te verwijzen wanneer zij van mening zijn dat deze een vergissing in de zin van de voornoemde bepaling van het douanewetboek heeft begaan, wanneer de omstandigheden van het geval verband houden met de resultaten van een onderzoek van de Unie in de zin van artikel 871, lid 1, van de uitvoeringsverordening, of wanneer het bedrag van de betrokken rechten hoger is dan of gelijk is aan 500 000 EUR.
- 53 Gelet op een en ander moet op de eerste vraag, onder d), worden geantwoord dat artikel 869, onder b), van de uitvoeringsverordening aldus moet worden uitgelegd dat de douaneautoriteiten – bij gebreke van een besluit van of een procedure bij de Commissie in de zin van artikel 871, lid 2, van deze verordening – in een situatie zoals die welke aan de orde is in het hoofdgeding niet zelf mogen besluiten om niet over te gaan tot boeking achteraf van de niet-geïnde rechten omdat zij van mening zijn dat is voldaan aan de voorwaarden waaronder de betrokkene zich krachtens artikel 220, lid 2, onder b), van het douanewetboek kan beroepen op een gewettigd vertrouwen, en dat deze autoriteiten het dossier moeten verwijzen naar de Commissie, wanneer zij van mening zijn dat de Commissie een vergissing in de zin van de voornoemde bepaling van het douanewetboek heeft begaan, wanneer de omstandigheden van het hoofdgeding verband houden met de resultaten van een onderzoek van de Unie in de zin van artikel 871, lid 1, tweede streepje, van de uitvoeringsverordening, of wanneer het bedrag van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde rechten hoger is dan of gelijk is aan 500 000 EUR.

Tweede vraag, onder a)

- 54 Met zijn tweede vraag, onder a), wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 220, lid 2, onder b), van het douanewetboek aldus moet worden uitgelegd dat de in een OLAF-verslag vermelde informatie betreffende het gedrag van de douaneautoriteiten van de staat van uitvoer en de exporteur de status van bewijs hebben dan wel of de douaneautoriteiten gehouden zijn om dienaangaande controles achteraf te verrichten.
- 55 Om te beginnen moet worden opgemerkt dat het Hof – in antwoord op een vergelijkbare vraag die eveneens door de Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments was gesteld – in punt 48 van zijn arrest van 16 maart 2017, Veloserviss (C-47/16, EU:C:2017:220), reeds heeft geoordeeld dat met een OLAF-verslag rekening kan worden gehouden om vast te stellen of is voldaan aan de voorwaarden waaronder een importeur zich kan beroepen op een gewettigd vertrouwen krachtens artikel 220, lid 2, onder b), van het douanewetboek, voor zover dit verslag daartoe relevante gegevens bevat.

- 56 Zoals de verwijzende rechter en partijen terecht hebben opgemerkt, blijkt uit artikel 9, lid 2, van de verordening betreffende onderzoeken door OLAF bovendien dat dergelijke verslagen op dezelfde wijze en onder dezelfde voorwaarden als de door de nationale administratieve controleurs opgestelde administratieve verslagen toelaatbare bewijsmiddelen vormen in de administratieve of gerechtelijke procedures van de lidstaat waar het gebruik ervan nodig blijkt.
- 57 Zoals eveneens uit het arrest van 16 maart 2017, Veloserviss (C-47/16, EU:C:2017:220), voortvloeit, volstaat een dergelijk verslag op zichzelf echter niet om aan te tonen of in alle opzichten – met name wat de relevante gedraging van de exporteur of in voorkomend geval van de douaneautoriteiten van de staat van uitvoer betreft – aan die voorwaarden is voldaan, wanneer het slechts een algemene beschrijving van de betrokken situatie bevat, en staat het aan de verwijzende rechter om dit na te gaan (zie in die zin arrest van 16 maart 2017, Veloserviss, C-47/16, EU:C:2017:220, punten 49 en 50).
- 58 In dergelijke omstandigheden staat het volgens vaste rechtspraak in beginsel aan de douaneautoriteiten van de staat van invoer om, middels aanvullend bewijsmateriaal, te bewijzen dat de afgifte van een onjuist certificaat van oorsprong „formulier A” door de douaneautoriteiten van de staat van uitvoer, te wijten is aan een verkeerde voorstelling van de feiten door de exporteur (zie arrest van 16 maart 2017, Veloserviss, C-47/16, EU:C:2017:220, punten 47 en 50).
- 59 De informatie die is opgenomen in een OLAF-verslag maakt dus wel deel uit van het bewijs dat in overweging moet worden genomen om vast te stellen of is voldaan aan de voorwaarden waaronder een importeur zich krachtens artikel 220, lid 2, onder b), van het douanewetboek kan beroepen op een gewettigd vertrouwen, maar een dergelijk verslag kan – gelet op de informatie die het bevat – onvoldoende blijken te zijn om rechtens genoegzaam vast te stellen of daadwerkelijk in alle opzichten aan deze voorwaarden is voldaan.
- 60 Derhalve kunnen de douaneautoriteiten ertoe gebracht worden om – met name door controles achteraf te verrichten – hiertoe aanvullend bewijs te verstrekken, in het bijzonder wat de relevante gedraging van de exporteur of de douaneautoriteiten van de staat van uitvoer betreft.
- 61 In dit verband vloeit uit vaste rechtspraak voort dat deze autoriteiten over een ruime beoordelingsbevoegdheid beschikken om controles achteraf te verrichten (zie in die zin arresten van 12 juli 2012, Südzucker e.a., C-608/10, C-10/11 en C-23/11, EU:C:2012:444, punten 48 en 50, en 10 december 2015, Veloserviss, C-427/14, EU:C:2015:803, punten 27 en 28).
- 62 Gelet op een en ander moet op de tweede vraag, onder a), worden geantwoord dat artikel 220, lid 2, onder b), van het douanewetboek aldus moet worden uitgelegd dat de in een OLAF-verslag opgenomen informatie betreffende het gedrag van de douaneautoriteiten van de staat van uitvoer en de exporteur deel uitmaakt van het bewijs dat in aanmerking moet worden genomen om vast te stellen of is voldaan aan de voorwaarden waaronder een importeur zich krachtens deze bepaling op een gewettigd vertrouwen kan beroepen. Voor zover een dergelijk verslag, gelet op de daarin opgenomen informatie, evenwel niet volstaat om rechtens genoegzaam te bewijzen of daadwerkelijk in alle opzichten aan deze voorwaarden is voldaan, waarbij het aan de nationale rechter staat om dit na te gaan, kunnen de douaneautoriteiten gehouden zijn om hiertoe aanvullend bewijs aan te dragen, met name door controles achteraf te verrichten.

Tweede vraag, onder b)

- 63 Met zijn tweede vraag, onder b), wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 220, lid 2, onder b), van het douanewetboek aldus moet worden uitgelegd dat, ter bepaling of is voldaan aan de voorwaarden waaronder een importeur zich krachtens dit artikel op een gewettigd vertrouwen kan beroepen, de informatie die bij een controle achteraf is verkregen, voorrang heeft boven de informatie is opgenomen in een verslag van OLAF.

- 64 Uit artikel 9, lid 2, van de verordening betreffende onderzoeken door OLAF volgt met name dat verslagen van OLAF worden beoordeeld volgens dezelfde regels als de administratieve verslagen van de nationale administratieve controleurs en dat zij dezelfde waarde hebben als laatstbedoelde verslagen.
- 65 Informatie die bij een controle achteraf is verkregen, heeft dus geen voorrang boven informatie die is opgenomen in een OLAF-verslag.
- 66 Gelet op een en ander moet op de tweede vraag, onder b), worden geantwoord dat artikel 220, lid 2, onder b), van het douanewetboek aldus moet worden uitgelegd dat het aan de verwijzende rechter staat om in het licht van alle concrete elementen van het hoofdgeding, en inzonderheid het bewijs dat partijen in het hoofdgeding in dit verband hebben aangedragen, te beoordelen of is voldaan aan de voorwaarden waaronder een importeur zich krachtens deze bepaling op een gewettigd vertrouwen kan beroepen. Bij deze beoordeling heeft informatie die bij een controle achteraf is verkregen, geen voorrang boven informatie die is opgenomen in een OLAF-verslag.

Tweede vraag, onder c)

- 67 Met zijn tweede vraag, onder c), wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 875 van de uitvoeringsverordening aldus moet worden uitgelegd dat een lidstaat gebonden is aan een besluit van de Commissie in de zin van artikel 873 van deze verordening, dat gericht is aan een andere lidstaat en vastgesteld is op basis van een verslag van OLAF over het gedrag van de autoriteiten en een exporteur van een derde staat.
- 68 Volgens artikel 875 van de uitvoeringsverordening kan de Commissie, wanneer bij een overeenkomstig artikel 873 aangenomen besluit wordt vastgesteld dat de onderzochte situatie van dien aard is dat niet tot boeking achteraf van de betrokken rechten behoeft te worden overgegaan, de voorwaarden vaststellen waaronder de lidstaten niet tot boeking achteraf van de rechten behoeven over te gaan in gevallen waarin zich feitelijk en juridisch vergelijkbare omstandigheden voordoen.
- 69 Hieruit volgt dat een lidstaat, en meer in het bijzonder de bestuurlijke en gerechtelijke instanties ervan (zie in die zin arrest van 20 november 2008, Heuschen & Schrouff Oriëntal Foods Trading, C-375/07, EU:C:2008:645, punt 64), onder de door de Commissie gepreciseerde voorwaarden gebonden is aan de beoordelingen die de Commissie heeft geformuleerd in een besluit dat zij krachtens artikel 873 van de uitvoeringsverordening ten aanzien van een andere lidstaat heeft vastgesteld, in gevallen waarin zich feitelijk en juridisch vergelijkbare omstandigheden voordoen.
- 70 In dit verband kan een verslag van OLAF, in essentie om dezelfde redenen als die welke in de punten 55 en 56 van het onderhavige arrest zijn vermeld, in aanmerking worden genomen om te bepalen of een bepaald geval in de hierboven beschreven zin vergelijkbaar is met het geval waarin de Commissie een besluit heeft gegeven krachtens artikel 873 van de uitvoeringsverordening.
- 71 Gelet op een en ander dient op de tweede vraag, onder c), te worden geantwoord dat artikel 875 van de uitvoeringsverordening aldus moet worden uitgelegd dat een lidstaat – onder de door de Commissie overeenkomstig dit artikel gepreciseerde voorwaarden – aan de beoordelingen die deze instelling heeft verricht in een besluit dat zij krachtens artikel 873 van de uitvoeringsverordening ten aanzien van een andere lidstaat heeft vastgesteld, gebonden is in gevallen waarin zich feitelijk en juridisch vergelijkbare omstandigheden voordoen. Het staat aan de autoriteiten en de rechterlijke instanties van de betrokken lidstaat om – met name rekening houdend met de informatie betreffende het gedrag van de exporteur of de douaneautoriteiten van de staat van uitvoer, zoals die voortvloeit uit een verslag van OLAF waarop dat besluit is gebaseerd – te beoordelen of dit het geval is.

Tweede vraag, onder d)

- 72 Met zijn tweede vraag, onder d), wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 220, lid 2, onder b), van het douanewetboek en artikel 875 van de uitvoeringsverordening aldus moeten worden uitgelegd dat een controle achteraf moet worden verricht en dat de daaruit voortvloeiende informatie moet worden gebruikt wanneer de Commissie, op basis van een verslag van OLAF, overeenkomstig de artikelen 873 en 875 van de uitvoeringsverordening heeft besloten dat geen rechten hoeven te worden geboekt.
- 73 Zoals in punt 61 van het onderhavige arrest in herinnering is geroepen, beschikken de douaneautoriteiten over een ruime beoordelingsbevoegdheid om controles achteraf te verrichten en daaraan de nodige gevolgen te verbinden (zie met name arrest van 10 december 2015, Veloserviss, C-427/14, EU:C:2015:803, punten 27 en 28).
- 74 Deze autoriteiten mogen in beginsel alle controles achteraf verrichten die zij nodig achten en de daarbij verkregen informatie gebruiken, zowel om na te gaan of is voldaan aan de voorwaarden waaronder een importeur zich krachtens artikel 220, lid 2, onder b), van het douanewetboek kan beroepen op een gewettigd vertrouwen, als – meer specifiek – om te bepalen of een aan hen voorgelegd geval vergelijkbaar is, in de zin van artikel 875 van de uitvoeringsverordening, met een geval waarin de Commissie overeenkomstig artikel 873 van deze verordening heeft besloten dat geen rechten hoeven te worden geboekt.
- 75 Bijgevolg moet op de tweede vraag, onder d), worden geantwoord dat artikel 220, lid 2, onder b), van het douanewetboek en artikel 875 van de uitvoeringsverordening aldus moeten worden uitgelegd dat de douaneautoriteiten alle controles achteraf mogen verrichten die zij nodig achten en de daarbij verkregen informatie mogen gebruiken, zowel om te beoordelen of is voldaan aan de voorwaarden waaronder een importeur zich krachtens artikel 220, lid 2, onder b), van het douanewetboek kan beroepen op een gewettigd vertrouwen, als om te bepalen of zich in een aan hen voorgelegd geval omstandigheden voordoen die feitelijk en juridisch „vergelijkbaar” zijn, in de zin van artikel 875 van de uitvoeringsverordening, met die van een geval waarin de Commissie overeenkomstig artikel 873 van deze verordening heeft besloten dat geen rechten hoeven te worden geboekt.

Derde vraag

- 76 Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of en in hoeverre artikel 220, lid 2, onder b), van het douanewetboek aldus moet worden uitgelegd dat het feit dat een goed als dat welk in het hoofdgeding aan de orde is, ingevoerd is op basis van een distributieovereenkomst, relevant is bij de beoordeling of in het hoofdgeding is voldaan aan de voorwaarden om zich krachtens deze bepaling op een gewettigd vertrouwen te beroepen.
- 77 Aangezien artikel 220, lid 2, onder b), van het douanewetboek – zoals in punt 37 van het onderhavige arrest in herinnering is gebracht – de bescherming beoogt van het gewettigd vertrouwen van de belastingplichtige in de juistheid van alle factoren die een rol spelen bij het besluit om douanerechten te heffen, kan noch uit de bewoordingen van deze bepaling noch uit de doelstelling ervan worden afgeleid dat een belastingplichtige die de betrokken goederen heeft ingevoerd op basis van een distributieovereenkomst, zich niet onder dezelfde voorwaarden krachtens deze bepaling op het gewettigd vertrouwen zou kunnen beroepen als een belastingplichtige die deze goederen heeft ingevoerd in het kader van een rechtstreekse koop van de exporteur.
- 78 In dit verband moet eraan worden herinnerd dat een importeur volgens vaste rechtspraak slechts op goede gronden een gewettigd vertrouwen uit hoofde van die bepaling kan inroepen en aldus aanspraak kan maken op de aldaar vastgestelde uitzondering op de navordering, indien is voldaan aan drie cumulatieve voorwaarden. Allereerst moet inning van de rechten achterwege zijn gebleven ten

gevolge van een vergissing van de bevoegde autoriteiten zelf, vervolgens moet de vergissing van deze autoriteiten van dien aard zijn geweest dat een belastingplichtige te goeder trouw deze redelijkerwijze niet kon ontdekken, en ten slotte moet laatstbedoelde voor zijn douaneaangifte aan alle voorschriften van de geldende regelgeving hebben voldaan (zie met name arresten van 18 oktober 2007, *Agrover*, C-173/06, EU:C:2007:612, punt 35, en 15 december 2011, *Afasia Knits Deutschland*, C-409/10, EU:C:2011:843, punt 47).

- 79 Die voorwaarden verdelen in wezen het risico dat voortvloeit uit vergissingen of onregelmatigheden in een douaneaangifte naargelang van de handelwijze en de zorgvuldigheid van iedere betrokkene, te weten de bevoegde autoriteiten van de staat van uitvoer en van de staat van invoer, de exporteur en de importeur (arrest van 16 maart 2017, *Veloserviss*, C-47/16, EU:C:2017:220, punt 25).
- 80 In casu blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat de verwijzende rechter meer in het bijzonder wenst te vernemen welk belang moet worden gehecht aan een distributieovereenkomst – en met name aan het daaruit voortvloeiende feit dat geen rechtstreekse banden met de exporteur bestaan – bij de beoordeling of *Aqua Pro* als belastingplichtige moest of kon nagaan of het certificaat „formulier A” op regelmatige wijze was afgegeven.
- 81 Vanuit dit oogpunt betreft de derde vraag dus meer in het bijzonder de beoordeling – in het licht van die omstandigheden – of is voldaan aan de tweede voorwaarde van de in punt 78 hierboven in herinnering gebrachte rechtspraak, betreffende de onmogelijkheid om de door de bevoegde autoriteiten begane vergissing te ontdekken, en derhalve de zorgvuldigheid waarvan een importeur die op grond van een distributieovereenkomst handelt, blijf moet geven.
- 82 Dienaangaande moet worden benadrukt dat het Hof reeds herhaaldelijk heeft geoordeeld dat de marktdeelnemers in het kader van hun contractuele relaties de nodige voorzorgen dienen te nemen om zich tegen de risico's van een procedure tot navordering te beschermen, en dat een dergelijk preventief optreden met name erin kan bestaan dat de belastingschuldige bij of na het sluiten van de overeenkomst van de andere contractpartij alle bewijzen verkrijgt die bevestigen dat de goederen afkomstig zijn uit een door het stelsel van algemene tariefpreferenties begunstigd land, met inbegrip van de documenten die deze oorsprong vaststellen (zie met name arresten van 8 november 2012, *Lagura Vermögensverwaltung*, C-438/11, EU:C:2012:703, punten 30 en 31, en 16 maart 2017, *Veloserviss*, C-47/16, EU:C:2017:220, punt 38).
- 83 Het Hof heeft tevens geoordeeld dat de marktdeelnemers, wanneer zij zelf twijfels koesteren over de juiste toepassing van de bepalingen waarvan de niet-uitvoering een douaneschuld kan doen ontstaan of over de vaststelling van de oorsprong van de goederen, zich dienen te informeren en de zaak zo grondig mogelijk dienen te onderzoeken om na te gaan of die twijfels terecht zijn (zie in die zin met name arresten van 14 mei 1996, *Faroe Seafood e.a.*, C-153/94 en C-204/94, EU:C:1996:198, punt 100; 11 november 1999, *Söhl & Söhlke*, C-48/98, EU:C:1999:548, punt 58, en 16 maart 2017, *Veloserviss*, C-47/16, EU:C:2017:220, punt 37).
- 84 In dit verband heeft het Hof bovendien reeds gepreciseerd dat een importeur, wanneer hij duidelijke redenen heeft om te twijfelen aan de juistheid van een certificaat van oorsprong „formulier A”, in het kader van zijn zorgvuldigheidsplicht gehouden is om binnen de mate van hetgeen voor hem mogelijk is de omstandigheden inzake de afgifte van dat certificaat te onderzoeken (zie in die zin arrest van 16 maart 2017, *Veloserviss*, C-47/16, EU:C:2017:220, punten 39 en 43).
- 85 De voornoemde beginselen gelden evenzeer in een situatie als die van het hoofdgeding, waarin een importeur geen rechtstreekse contractuele band heeft met de exporteur van de betrokken goederen omdat hij deze goederen invoert op grond van een distributieovereenkomst met een derde.

- 86 Een importeur die heeft nagelaten om aldus bij de contractant met wie hij de distributieovereenkomst heeft gesloten op grond waarvan de betrokken goederen zijn ingevoerd, inlichtingen in te winnen teneinde de juistheid na te gaan van het voor die goederen afgegeven certificaat van oorsprong „formulier A”, kan zich bijgevolg niet beroepen op een gewettigd vertrouwen in de zin van artikel 220, lid 2, onder b), van het douanewetboek, door aan te voeren dat de door de douaneautoriteiten begane vergissing – gelet op deze distributieovereenkomst – niet redelijkerwijze kon worden ontdekt door een belastingplichtige te goeder trouw in de zin van de tweede voorwaarde van de in punt 78 hierboven in herinnering gebrachte rechtspraak.
- 87 Gelet op een en ander moet op de derde vraag worden geantwoord dat artikel 220, lid 2, onder b), van het douanewetboek aldus moet worden uitgelegd dat het feit dat een importeur goederen heeft ingevoerd op basis van een distributieovereenkomst niet eraan afdoet dat hij zich op het gewettigd vertrouwen kan beroepen, en dit onder dezelfde voorwaarden als een importeur die goederen heeft ingevoerd in het kader van een rechtstreekse koop van de exporteur, namelijk indien drie cumulatieve voorwaarden zijn vervuld. Allereerst moet inzien van de rechten achterwege zijn gebleven ten gevolge van een vergissing van de bevoegde autoriteiten zelf, vervolgens moet die vergissing van dien aard zijn dat een belastingsschuldige te goeder trouw deze redelijkerwijze niet kon ontdekken, en ten slotte moet laatstbedoelde voor zijn douaneaangifte aan alle geldende voorschriften hebben voldaan. In dit verband moet een dergelijke importeur de nodige voorzorgen nemen om zich tegen de risico's van een procedure tot navordering te beschermen, en moet hij met name bij of na het sluiten van de distributieovereenkomst, van de contractpartij met wie hij die overeenkomst heeft gesloten alle bewijzen verkrijgen die bevestigen dat voor deze goederen terecht een certificaat van oorsprong „formulier A” is afgegeven. Van een gewettigd vertrouwen in de zin van die bepaling is inzonderheid geen sprake wanneer deze importeur, hoewel hij duidelijke redenen heeft om te twifelen aan de juistheid van een certificaat van oorsprong „formulier A”, bij de voornoemde contractpartij geen inlichtingen heeft ingewonnen over de omstandigheden waarin dit certificaat is afgegeven, teneinde na te gaan of zijn twijfels gerechtvaardigd waren.

Kosten

- 88 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Zesde kamer) verklaart voor recht:

- 1) Artikel 217, lid 1, en artikel 220, lid 1, van verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek, zoals gewijzigd bij verordening (EG) nr. 2700/2000 van het Europees Parlement en de Raad van 16 november 2000, moeten aldus worden uitgelegd dat bij een navordering het door de autoriteiten vastgestelde bedrag aan verschuldigde rechten wordt geacht te zijn geboekt wanneer de douaneautoriteiten dit bedrag registreren in de boekhouding of op iedere andere drager die als zodanig dienstdoet, ongeacht of tegen de beslissing van de autoriteiten in verband met de boeking of de vaststelling van de verplichting tot betaling van de rechten een administratief beroep of een beroep in rechte is ingesteld.
- 2) Artikel 220, lid 2, onder b), en de artikelen 236, 239 en 243 van verordening nr. 2913/92, zoals gewijzigd bij verordening nr. 2700/2000, moeten aldus worden uitgelegd dat een importeur zich in het kader van een administratief beroep of een beroep in rechte – in de zin van artikel 243 van deze verordening, zoals gewijzigd bij verordening nr. 2700/2000 – tegen een besluit van de bevoegde belastingdienst om een bedrag aan invoerrechten achteraf te boeken en deze importeur te verplichten tot betaling ervan, kan beroepen op een gewettigd

vertrouwen krachtens artikel 220, lid 2, onder b), van deze verordening, zoals gewijzigd bij verordening nr. 2700/2000, teneinde zich te verzetten tegen die boeking, ongeacht of hij overeenkomstig de procedure van de artikelen 236 en 239 van deze verordening, zoals gewijzigd bij verordening nr. 2700/2000, heeft verzocht om kwijtschelding of terugbetaling van deze rechten.

- 3) Artikel 869, onder b), van verordening (EEG) nr. 2454/93 van de Commissie van 2 juli 1993 houdende vaststelling van enkele bepalingen ter uitvoering van verordening nr. 2913/92, zoals gewijzigd bij verordening (EG) nr. 1335/2003 van de Commissie van 25 juli 2003, moet aldus worden uitgelegd dat de douaneautoriteiten – bij gebreke van een besluit van of een procedure bij de Commissie in de zin van artikel 871, lid 2, van deze verordening, zoals gewijzigd bij verordening nr. 1335/2003 – in een situatie zoals die welke aan de orde is in het hoofdgeding niet zelf mogen besluiten om niet over te gaan tot boeking achteraf van de niet-geïnde rechten omdat zij van mening zijn dat is voldaan aan de voorwaarden waaronder de betrokkene zich krachtens artikel 220, lid 2, onder b), van verordening nr. 2913/92, zoals gewijzigd bij verordening nr. 2700/2000, kan beroepen op een gewettigd vertrouwen, en dat deze autoriteiten het dossier moeten verwijzen naar de Commissie, wanneer zij van mening zijn dat de Commissie een vergissing in de zin van de voornoemde bepaling van verordening nr. 2913/92, zoals gewijzigd bij verordening nr. 2700/2000, heeft begaan, wanneer de omstandigheden van het hoofdgeding verband houden met de resultaten van een onderzoek van de Europese Unie in de zin van artikel 871, lid 1, tweede streepje, van verordening nr. 2454/93, zoals gewijzigd bij verordening nr. 1335/2003, of wanneer het bedrag van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde rechten hoger is dan of gelijk is aan 500 000 EUR.
- 4) Artikel 220, lid 2, onder b), van verordening nr. 2913/92, zoals gewijzigd bij verordening nr. 2700/2000, moet aldus worden uitgelegd dat de in een verslag van het Europees Bureau voor fraudebestrijding (OLAF) opgenomen informatie betreffende het gedrag van de douaneautoriteiten van de staat van uitvoer en de exporteur deel uitmaakt van het bewijs dat in aanmerking moet worden genomen om vast te stellen of is voldaan aan de voorwaarden waaronder een importeur zich krachtens deze bepaling op een gewettigd vertrouwen kan beroepen. Voor zover een dergelijk verslag, gelet op de daarin opgenomen informatie, evenwel niet volstaat om rechtens genoegzaam te bewijzen of daadwerkelijk in alle opzichten aan deze voorwaarden is voldaan, waarbij het aan de nationale rechter staat om dit na te gaan, kunnen de douaneautoriteiten gehouden zijn om hiertoe aanvullend bewijs aan te dragen, met name door controles achteraf te verrichten.
- 5) Artikel 220, lid 2, onder b), van verordening nr. 2913/92, zoals gewijzigd bij verordening nr. 2700/2000, moet aldus worden uitgelegd dat het aan de verwijzende rechter staat om in het licht van alle concrete elementen van het hoofdgeding, en inzonderheid het bewijs dat partijen in het hoofdgeding in dit verband hebben aangedragen, te beoordelen of is voldaan aan de voorwaarden waaronder een importeur zich krachtens deze bepaling op een gewettigd vertrouwen kan beroepen. Bij deze beoordeling heeft informatie die bij een controle achteraf is verkregen, geen voorrang boven informatie die is opgenomen in een verslag van het Europees Bureau voor fraudebestrijding (OLAF).
- 6) Artikel 875 van verordening nr. 2454/93, zoals gewijzigd bij verordening nr. 1335/2003, moet aldus worden uitgelegd dat een lidstaat – onder de door de Europese Commissie overeenkomstig dit artikel gepreciseerde voorwaarden – aan de beoordelingen die deze instelling heeft verricht in een besluit dat zij krachtens artikel 873 van deze verordening, zoals gewijzigd bij verordening nr. 1335/2003, ten aanzien van een andere lidstaat heeft vastgesteld, gebonden is in gevallen waarin zich feitelijk en juridisch vergelijkbare omstandigheden voordoen. Het staat aan de autoriteiten en de rechterlijke instanties van de betrokken lidstaat om – met name rekening houdend met de informatie betreffende het

gedrag van de exporteur of de douaneautoriteiten van de staat van uitvoer, zoals die voortvloeit uit een verslag van het Europees Bureau voor fraudebestrijding (OLAF) waarop dat besluit is gebaseerd – te beoordelen of dit het geval is.

- 7) Artikel 220, lid 2, onder b), van verordening nr. 2913/92, zoals gewijzigd bij verordening nr. 2700/2000, en artikel 875 van verordening nr. 2454/93, zoals gewijzigd bij verordening nr. 1335/2003, moeten aldus worden uitgelegd dat de douaneautoriteiten alle controles achteraf mogen verrichten die zij nodig achten en de daarbij verkregen informatie mogen gebruiken, zowel om te beoordelen of is voldaan aan de voorwaarden waaronder een importeur zich krachtens artikel 220, lid 2, onder b), van verordening nr. 2913/92, zoals gewijzigd bij verordening nr. 2700/2000, kan beroepen op een gewettigd vertrouwen, als om te bepalen of zich in een aan hen voorgelegd geval omstandigheden voordoen die feitelijk en juridisch „vergelijkbaar” zijn, in de zin van artikel 875 van verordening nr. 2454/93, zoals gewijzigd bij verordening nr. 1335/2003, met die van een geval waarin de Commissie overeenkomstig artikel 873 van verordening nr. 2454/93, zoals gewijzigd bij verordening nr. 1335/2003, heeft besloten dat geen rechten hoeven te worden geboekt.
- 8) Artikel 220, lid 2, onder b), van verordening nr. 2913/92, zoals gewijzigd bij verordening nr. 2700/2000, moet aldus worden uitgelegd dat het feit dat een importeur goederen heeft ingevoerd op basis van een distributieovereenkomst niet eraan afdoet dat hij zich op het gewettigd vertrouwen kan beroepen, en dit onder dezelfde voorwaarden als een importeur die goederen heeft ingevoerd in het kader van een rechtstreekse koop van de exporteur, namelijk indien drie cumulatieve voorwaarden zijn vervuld. Allereerst moet inning van de rechten achterwege zijn gebleven ten gevolge van een vergissing van de bevoegde autoriteiten zelf, vervolgens moet die vergissing van dien aard zijn dat een belastingschuldige te goeder trouw deze redelijkerwijze niet kon ontdekken, en ten slotte moet laatstbedoelde voor zijn douaneaangifte aan alle geldende voorschriften hebben voldaan. In dit verband moet een dergelijke importeur de nodige voorzorgen nemen om zich tegen de risico's van een procedure tot navordering te beschermen, en moet hij met name bij of na het sluiten van de distributieovereenkomst, van de contractpartij met wie hij die overeenkomst heeft gesloten alle bewijzen verkrijgen die bevestigen dat voor deze goederen terecht een certificaat van oorsprong „formulier A” is afgegeven. Van een gewettigd vertrouwen in de zin van die bepaling is inzonderheid geen sprake wanneer deze importeur, hoewel hij duidelijke redenen heeft om te twifelen aan de juistheid van een certificaat van oorsprong „formulier A”, bij de voornoemde contractpartij geen inlichtingen heeft ingewonnen over de omstandigheden waarin dit certificaat is afgegeven, teneinde na te gaan of zijn twijfels gerechtvaardigd waren.

ondertekeningen