



Datum van
inontvangstneming

:

29/08/2024

Zaak C-500/24**Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie****Datum van indiening:**

18 juli 2024

Verwijzende rechter:

Tribunal Supremo (Spanje)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

16 juli 2024

Verzoekende partij:

Grupo Massimo Dutti SA

Verwerende partij:

Administración General del Estado

Voorwerp van het hoofdgeding

In het hoofdgeding staat Grupo Massimo Dutti, S.A. (hierna: „Massimo Dutti”) tegenover de Agencia Estatal de la Administración Tributaria (nationale belastingdienst, Spanje; hierna: „belastingdienst”) naar aanleiding van uit hoofde van het gemeenschappelijk buitentarief opgelegde navorderingsaanslagen voor de boekjaren 2014 en 2015, waartegen Massimo Dutti is opgekomen, met name met betrekking tot de douanewaarde van de goederen en het verlies van de tariefpreferenties die worden toegepast bij het in het vrije verkeer brengen van de goederen.

De Sala de lo Contencioso-Administrativo (bestuursrechtelijke kamer) van de Tribunal Supremo (hoogste rechterlijke instantie, Spanje) moet zich uitspreken over het cassatieberoep dat Massimo Dutti heeft ingesteld tegen het arrest van de Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (bestuursrechtelijke kamer van het nationaal gerechtshof, Spanje), houdende afwijzing van het hoger beroep dat Massimo Dutti had ingesteld tegen de beslissing van de Tribunal Económico-Administrativo Central (centrale rechter in

economische en bestuurszaken, Spanje) tot gedeeltelijke toewijzing van de vordering van Massimo Dutti tegen de uit hoofde van het gemeenschappelijk buitentarief en uit hoofde van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) opgelegde navorderingsaanslagen voor de boekjaren 2014 en 2015. De btw-heffingen geven geen aanleiding tot het indienen van een verzoek om een prejudiciële beslissing, zodat de aan het Hof van Justitie van de Europese Unie voorgelegde vragen uitsluitend zien op het begrip „gemeenschappelijk buitentarief”.

Voorwerp en rechtsgrondslag van het verzoek om een prejudiciële beslissing

Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de vaststelling van de douanewaarde in geval van opeenvolgende verkopen.

Prejudiciële vragen

Moeten de begrippen „voor uitvoer naar het douanegebied van de [Unie]”, zoals gebezigd in artikel 29 CDW en artikel 70, lid 1, van verordening 952/2013, of „met het oog op uitvoer naar genoemd douanegebied”, zoals gebezigd in artikel 147 UCDW, in verband met de vaststelling van de douanewaarde van goederen – als transactiewaarde – in het kader van de regeling voor opeenvolgende verkopen, aldus worden uitgelegd dat deze enkel vereisen dat de goederen worden binnengebracht op het grondgebied van de Unie, opgevat in geografische zin, op grond van een verkoopovereenkomst, ongeacht de douaneregeling waaronder zij vervolgens worden geplaatst en ongeacht het doel waarvoor zij zijn bestemd, zonder dat wordt vereist dat de goederen op het grondgebied van de Europese Unie op de markt worden gebracht?

Of moet, opdat de verkoop kan worden geacht te hebben plaatsgevonden „voor verkoop met het oog op uitvoer naar genoemd douanegebied”, worden aangetoond dat de uitvoer bestemd is voor de markt van de Europese Unie?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

Met betrekking tot de douanewaarde moeten de volgende regelingen worden vermeld.

Artikel 29 van verordening (EEG) nr. 2913/1992 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek (hierna: „CDW”).

„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 [Unie]

worden verkocht, in voorkomend geval na aanpassing overeenkomstig de artikelen 32 en 33 [...].”

Artikel 70 van de thans geldende versie van het douanewetboek, zoals vervat in verordening (EU) 952/2013 van 9 oktober 2013 tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie (hierna: „verordening 952/2013”), met het opschrift „Op de transactiewaarde gebaseerde methode voor de vaststelling van de douanewaarde”, bevat een bepaling die vergelijkbaar is met de hierboven weergegeven bepaling:

„1. De primaire basis voor de douanewaarde van goederen is de transactiewaarde, te weten: de voor de goederen werkelijk betaalde of te betalen prijs bij verkoop voor uitvoer naar het douanegebied van de Unie, waar nodig aangepast.”

Artikel 147 van verordening (EEG) nr. 2454/1993 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, in de bewoordingen van verordening (EG) nr. 1762/1995 van de Commissie (hierna: „UCDW”), luidt:

„1. Voor de toepassing van artikel 29 [CDW] 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 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 [Unie] zijn binnengebracht of op een verkoop binnen het douanegebied van de [Unie] 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 [Unie] 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.”

Het huidige artikel 128 van uitvoeringsverordening (EU) 2015/2447 van de Commissie van 24 november 2015 houdende nadere uitvoeringsvoorschriften voor enkele bepalingen van verordening 952/2013 luidt als volgt:

„1. De transactiewaarde van de goederen die zijn verkocht voor uitvoer naar het douanegebied van de Unie, wordt bepaald op het tijdstip van aanvaarding van de douaneaangifte op basis van de verkoop die onmiddellijk voordat de goederen het douanegebied zijn binnengebracht, heeft plaatsgevonden.

2. Wanneer de goederen voor uitvoer naar het douanegebied van de Unie worden verkocht niet voordat zij dat douanegebied zijn binnengebracht, maar

terwijl zij zich in tijdelijke opslag bevinden of onder een andere bijzondere regeling zijn geplaatst dan de regeling intern douanevervoer, bijzondere bestemming of passieve veredeling, wordt de transactiewaarde op basis van die verkoop vastgesteld.”

Artikel 347 („Overgangsbepaling betreffende de transactiewaarde”) bepaalt het volgende:

„1. De transactiewaarde van de goederen kan worden vastgesteld op basis van een verkoop die vóór de in artikel 128, lid 1, van deze verordening bedoelde verkoop plaatsvindt wanneer de persoon voor rekening van wie de aangifte wordt ingediend door een vóór 18 januari 2016 gesloten overeenkomst is gebonden.”

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

De Tribunal Supremo vraagt om uitlegging van de Unieregeling om zich te kunnen uitspreken over „de in de procedure opgeworpen vragen en ingestelde vorderingen” (artikel 93 van de Ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (wet op de bestuursrechtspraak)).

Korte beschrijving van de feiten en het geding

De belastingdienst heeft een reeks processen-verbaal van bezwaar van Massimo Dutti tegen de regularisatie uit hoofde van het gemeenschappelijk buitentarief en uit hoofde van de btw voor de boekjaren 2014 en 2015 opgesteld.

De fiscale regularisatie uit hoofde van het gemeenschappelijk buitentarief – de enige regularisatie die van belang is voor deze prejudiciële verwijzing – werd ingegeven door de vaststelling dat niet was voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van de regeling voor opeenvolgende verkopen.

De handelingen die het voorwerp van de navorderingsaanslagen vormen, zijn de volgende:

De entiteit Massimo Dutti is een vennootschap die deel uitmaakt van de Grupo Inditex (hierna: „Inditex-groep”) en waarvan de hoofdactiviteit bestaat uit de distributie van modeartikelen, hoofdzakelijk kleding, schoeisel, accessoires en huishoudtextiel.

Die goederen worden vervaardigd in Aziatische landen, en de fabrikanten ervan verkopen de goederen aan de vennootschap ITX TRADING, S.A. (hierna: „ITX”), die is gevestigd in Zwitserland. ITX verkoopt de goederen vervolgens door aan Massimo Dutti. Er vinden derhalve twee verkopen plaats: de eerste van de Aziatische leverancier aan ITX, en de tweede van ITX aan Massimo Dutti.

De modeartikelen worden niettemin rechtstreeks vanuit het Aziatische land naar Spanje vervoerd.

De meeste goederen worden uitgeslagen tot verbruik en in het vrije verkeer gebracht, en een ander gedeelte wordt onder de regeling douane-entrepot geplaatst. De in het vrije verkeer gebrachte goederen worden hetzij in de Europese Unie op de markt gebracht, hetzij uitgevoerd naar derde landen. De etikettering maakt het mogelijk om de artikelen in verschillende landen op de markt te brengen.

De douanewaarde die Massimo Dutti aangeeft, is de door de Aziatische leverancier aan ITX gefactureerde waarde (eerste verkoop).

Volgens de belastingdienst is de eerste verkoop (van de Aziatische fabrikant aan ITX) niet gesloten voor verkoop naar het douanegebied van de Unie, waardoor de waarde die in aanmerking moest worden genomen de waarde was van de verkoop die de daadwerkelijke invoer van de goederen in de Europese Unie tot stand bracht, die de verkoop van ITX aan Massimo Dutti was (tweede verkoop).

Op 12 juli 2017 (buitentarief, boekjaren 2014 en 2015), 23 oktober 2017 (btw, boekjaar 2014 en januari 2015) en 23 oktober 2017 (btw, februari tot en met december 2015) zijn navorderingsaanslagen uit hoofde van het „gemeenschappelijk buitentarief” en „btw-inspecties” opgelegd, waarin de voorstellen van de belastingdienst op alle punten werden bevestigd.

Tegen de navorderingsaanslagen zijn evenzovele economisch-administratieve klachtprocedures aanhangig gemaakt bij de Tribunal Económico-Administrativo Central, die de klachten bij beslissing van 3 juni 2020 gedeeltelijk heeft toegewezen, in het enige geval dat betrekking had op de volledige regularisatie uit hoofde van de btw, maar de tegen de regularisatie uit hoofde van het gemeenschappelijk buitentarief aangevoerde middelen heeft afgewezen.

Massimo Dutti heeft tegen de beslissing van de Tribunal Económico-Administrativo Central beroep ingesteld bij de bestuursrechtelijke kamer van de Audiencia Nacional, dat is verworpen bij arrest van 24 mei 2022, waartegen het cassatieberoep is ingesteld.

In het arrest van de Audiencia Nacional is geconcludeerd dat de douanewaarde van de goederen de waarde is van de verkoop tussen ITX en Massimo Dutti (tweede overdracht), aangezien dat de verkoop was die was gesloten „voor uitvoer” naar het grondgebied van de douane-unie, zonder dat, naar het oordeel van de Audiencia Nacional, bij de eerste overdracht (Aziatische fabrikant aan ITX) het doel van uitvoer naar het grondgebied van de Europese Unie was aangetoond.

De Audiencia Nacional redeneert dat het feit dat de goederen bestemd waren voor de Europese Unie niet afdoende is, omdat de goederen zouden kunnen worden wederuitgevoerd. In de opvatting van de Audiencia Nacional is niet aangetoond dat bij de eerste verkoop de eindbestemming van de goederen Spanje was, aangezien de goederen hadden kunnen worden omgeleid naar een ander land buiten de Europese Unie waar de verwerende vennootschap commerciële

belangen had en waar de goederen konden worden verkocht omdat zij waren voorzien van de juiste etiketten daartoe.

Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding

Massimo Dutti acht het noodzakelijk dat het Hof van Justitie verduidelijkt of een verkoop „voor uitvoer naar het douanegebied van de Unie” niet alleen vereist dat de goederen worden binnengebracht in het douanegebied van de Unie, maar ook dat zij op dat grondgebied op de markt worden gebracht.

Volgens Massimo Dutti vereist het woord „uitvoer” enkel dat de goederen van oorsprong uit het derde land van waaruit de uitvoer plaatsvindt als bestemming het douanegebied van de Unie hebben. Zij wijst van de hand dat de goederen op dat grondgebied tot verbruik moeten worden uitgeslagen of op de markt moeten worden gebracht.

Het begrip „binnenbrengen in het douanegebied van de Unie” moet worden opgevat als het op het fysieke grondgebied binnenbrengen van goederen, wat wil zeggen dat het daartoe volstaat dat de goederen de buitengrens zijn gepasseerd en zijn binnengekomen op het geografische grondgebied waar de douanewetgeving van de Unie van toepassing is.

Zij is van mening dat het vereiste dat de goederen moeten worden verkocht voor uitvoer niet kan worden gelijkgesteld aan het feit van het op de markt van de Unie brengen door de goederen in het vrije verkeer te brengen. Het betreft hier twee verschillende begrippen.

Ook wenst zij dat wordt verduidelijkt of in commentaar nr. 7 van het Comité Douanewetboek voorwaarden worden gesteld aan de toepassing van de regeling voor opeenvolgende verkopen of dat daarin louter is vastgesteld welke bewijsmiddelen moeten worden overgelegd in geval van het ontbreken van rechtstreeks bewijs.

Volgens haar worden in commentaar nr. 7 interpretatieve criteria voor de toepassing van artikel 147 UCDW gegeven, die noch exhaustief, noch cumulatief zijn en die moeten worden gevolgd om aan te tonen dat de goederen zijn verkocht voor uitvoer. Het gaat derhalve om een niet-uitputtende opsomming die tegenbewijs toelaat, zoals in casu aan de hand is.

Massimo Dutti is kort gezegd van mening dat er voldoende rechtstreeks bewijs is, zoals facturen, certificaten van oorsprong, cognossementen enz., dat de goederen zijn binnengebracht in een Spaanse haven. Bijgevolg is het niet relevant om aan te tonen dat is voldaan aan het in commentaar nr. 7 genoemde etiketteringsvereiste.

Volgens de Administración [General] del Estado (nationale overheid, Spanje) heeft het Hof van Justitie in zijn arrest van 9 november 2017, LS Customs

Services (C-46/16, EU:C:2017:839), reeds de gelegenheid gehad om zich uit te spreken over de uitlegging die aan artikel 29 CDW moet worden gegeven.

Zij concludeert dat om te bepalen of artikel 29 CDW al dan niet van toepassing is, het van essentieel belang is om te weten of de goederen al dan niet zijn verkocht voor uitvoer naar de Unie, waarbij zij benadrukt dat hetgeen in deze zaak van belang is, is dat de uitvoer naar het douanegebied van de Unie niet alleen de invoer in de Unie in louter fysieke zin met zich meebrengt, maar ook de invoer in economische zin, in de volledige betekenis van dat woord. De douanewaarde van artikel 29 CDW vereist dat er sprake is van invoer in eigenlijke zin, dat wil zeggen invoer waarbij een douaneschuld ontstaat.

Korte uiteenzetting van de gronden van het verzoek om een prejudiciële beslissing

Het onderliggende geschil draait om de vraag welke uitlegging moet worden gegeven aan het vereiste dat de verkoop die voorafgaat aan het vaststellen van de douanewaarde, in het geval van opeenvolgende verkopen, moet plaatsvinden „voor uitvoer naar het douanegebied van de Unie”.

Concreet vraagt de verwijzende rechter zich af of aan dit vereiste is voldaan door het enkele binnenbrengen van de goederen op het grondgebied, opgevat in geografische zin, op grond van een verkoopovereenkomst, ongeacht de douaneregeling waaronder de goederen vervolgens worden geplaatst en ongeacht het doel waarvoor zij zijn bestemd, zodat het niet noodzakelijk is dat de goederen in de Unie op de markt worden gebracht, dan wel of de goederen op de markt van de Unie moeten worden gebracht door ze in het vrije verkeer te brengen. De Tribunal Supremo heeft met name twijfels over de systematische uitlegging van artikel 29 CDW, artikel 70, lid 1, van verordening 952/2013 en artikel 147 UCDW.

De Tribunal Supremo moet dit door Massimo Dutti, een onderneming die deel uitmaakt van de Inditex-groep, ingestelde beroep beslechten. In verband met andere ondernemingen van dezelfde groep, die exact dezelfde verkooptransactie uitvoeren (Aziatische leveranciers aan de tussenpersoon ITX), zijn verschillende cassatieberoepen aanhangig bij die rechter, terwijl er ook meerdere beroepen aanhangig zijn bij lagere rechters, die in afwachting zijn van de te geven beslissing in voornoemde cassatieberoepen. In deze zaken wordt derhalve hetzelfde debat gevoerd. De Tribunal Supremo heeft recentelijk een prejudiciële verwijzing ingediend (zaak C-348/24) die eveneens betrekking heeft op douanezaken. De prejudiciële vragen die in die verwijzing aan het Hof van Justitie zijn gesteld, zijn echter niet geschikt voor het beslechten van het geschil in de onderhavige zaak.

De andere prejudiciële vraag die in die verwijzing is gesteld, strekt in strikte zin tot iets anders, aangezien daarin alleen wordt verzocht om uitlegging van artikel 29 CDW met betrekking tot de regeling douane-entrepot, namelijk of op

grond van het enkele feit dat goederen onder de regeling douane-entrepot zijn geplaatst, de verkoop die voorafgaat aan de laatste verkoop als gevolg waarvan de goederen het douanegebied zijn binnengebracht, kan worden geacht te hebben plaatsgevonden voor uitvoer naar de Europese Unie. De vraag in de onderhavige procedure heeft daarentegen een ruimere strekking, aangezien daarin wordt gevraagd of het volstaat dat de goederen op het fysieke grondgebied van de Unie worden binnengebracht, ongeacht de douaneregeling waaronder zij worden geplaatst, dan wel of de goederen op de markt van de Unie moeten worden gebracht door ze in het vrije verkeer te brengen.

Wat de relevantie van de vraag betreft, moet worden opgemerkt dat de prejudiciële vraag niet hypothetisch is, aangezien de Tribunal Supremo dient te weten hoe artikel 29 CDW, artikel 70, lid 1, van verordening 952/2013 en artikel 147 UCDW moeten worden uitgelegd, teneinde zich te kunnen uitspreken over de rechtmatigheid van de navorderingsaanslagen uit hoofde van het buitentarief.

De uitkomst van het geding hangt af van die uitlegging, want vastgesteld moet worden welke douanewaarde in aanmerking moet worden genomen in gevallen dat een goed wordt binnengebracht op het grondgebied van de Unie onder de regeling voor opeenvolgende verkopen.

Naar het oordeel van de Tribunal Supremo is de vaststelling van de douanewaarde van de ingevoerde goederen aan de hand van de in de rechtspraak van het Hof van Justitie gegeven uitlegging van artikel 29 CDW, artikel 70, lid 1, van verordening 952/2013 en artikel 147 UCDW, in de bewoordingen van verordening 1762/1995 [huidig artikel 128 van uitvoeringsverordening 2015/2447] niet evident.

De opgeworpen vraag is of in het kader van de regeling voor opeenvolgende verkopen, met het oog op de vaststelling van de primaire basis voor de douanewaarde van de goederen, als transactiewaarde, de uitdrukking „uitvoer naar het douanegebied van de Unie” moet worden uitgelegd in fysisch-geografische zin, waarbij de bestemming van de uitvoer het grondgebied is, dan wel in commercieel-economische zin, waarbij de bestemming van de uitvoer de markt van de Europese Unie is.

In beginsel moet de transactiewaarde de werkelijke economische waarde van een ingevoerd goed weergeven (arrest van het Hof van Justitie van 12 december 2013, *Christodoulou e.a.*, C-116/12, EU:C:2013:825, punt 40) en moet daarom rekening worden gehouden met alle elementen van dat goed die een economische waarde vertegenwoordigen (zie in deze zin arresten van het Hof van Justitie van 16 november 2006, *Compaq Computer International Corporation*, C-306/04, EU:C:2006:716, punt 30; 20 december 2017, *Hamamatsu Photonics Deutschland*, C-529/16, EU:C:2017:984, punt 24, en 20 juni 2019, *Oribalt Rîga*, C-1/18, EU:C:2019:519, punt 22).

Artikel 29 CDW bepaalt dat de douanewaarde van de goederen de transactiewaarde is „indien zij voor uitvoer naar het douanegebied van de [Unie] worden verkocht” (artikel 70, lid 1, van verordening 952/2013: „bij verkoop voor uitvoer naar het douanegebied van de Unie”). De twijfels die in het kader van de onderhavige procedure zijn gerezen na lezing van die bepaling, hebben evenwel betrekking op de uitlegging van de uitdrukking dat de goederen „voor uitvoer naar het douanegebied [...] worden verkocht”.

Deze vraag is relevant gezien de in casu aan de orde zijnde omstandigheid dat een deel van de goederen in het vrije verkeer is gebracht en een ander deel in een douane-entrepot is opgeslagen, waarvan een gedeelte was bestemd voor wederuitvoer.

In interpretatieve nota 1.1 van het Technisch Comité inzake douanewaarde wordt verklaard dat de in artikel 29 CDW gebruikte bewoordingen „indien de goederen voor uitvoer [...] worden verkocht” niet moeten worden opgevat „als aanwijzing voor het tijdstip dat in aanmerking moet worden genomen om de geldigheid van de prijs vast te stellen”. Volgens het Comité impliceert deze uitdrukking enkel dat de voor de waardebepaling relevante prijs de prijs is die is overeengekomen bij een verkoop voor uitvoer. De interpretatieve criteria van dit Technisch Comité inzake douanewaarde hebben geen normatieve strekking, maar zijn relevante elementen bij het uitleggen van de regels (conclusie van advocaat-generaal Mischo van 20 juni 1991, Hauptzollamt Karlsruhe/Hepp, C-299/90, EU:C:1991:269).

De twijfels zien op de toepassing van de regeling voor opeenvolgende verkopen van artikel 147 UCDW, en in het bijzonder op de uitlegging die moet worden gegeven aan het vereiste dat de verkoop die voorafgaat aan het bepalen van de douanewaarde – die de verkoop is die in aanmerking moet worden genomen bij het bepalen van die waarde – moet hebben plaatsgevonden voor uitvoer.

In casu koopt Massimo Dutti verschillende modeartikelen van haar Aziatische leveranciers via ITX, die is gevestigd in Zwitserland, en wordt niet betwist dat de van de Aziatische leveranciers betrokken goederen bestemd zijn voor Spanje.

In het arrest van de Audiencia Nacional zijn de navorderingsaanslagen van de belastingdienst bevestigd op grond dat het feit dat de goederen bestemd waren voor het grondgebied van de Europese Unie niet volstaat, aangezien de goederen konden worden wederuitgevoerd. In een in dat arrest geformuleerd afwijkend standpunt wordt echter gesteld dat het verbruik in de Unie van de ingevoerde goederen niet hoeft te worden aangetoond. Volgens dat standpunt is het derhalve afdoende dat de goederen worden binnengebracht in het douanegebied van de EU.

In het arrest van het Hof van Justitie van 9 november 2017, *LS Customs Services* (C-46/16, EU:C:2017:839), is artikel 29 CDW uitgelegd. Hoewel de omstandigheden van die zaak niet analoog zijn aan die in de onderhavige zaak,

wordt in punt 27 van dat arrest verklaard dat de transactiewaarde moet overeenstemmen met een prijs voor uitvoer naar de Unie.

Aangetoond moet derhalve worden dat op het ogenblik van de verkoop vaststaat dat de goederen vanuit een derde land naar het douanegebied van de Unie zullen worden gebracht (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), terwijl slechts één prijs van een voor het grondgebied van de Unie bestemd goed kan worden gebruikt voor de in artikel 29 CDW voorziene beoordeling van de douanewaarde (punt 28 [van het arrest LS Customs Services]), aangezien het zou het indruisen tegen het doel van de regels van de Unie inzake de douanewaarde om een verkoopprijs voor uitvoer naar een derde land als transactiewaarde te aanvaarden in de zin van artikel 29 CDW (punt 29 [van het arrest LS Customs Services]).

In het arrest van het Hof van Justitie van 6 juni 1990, Unifert (C-11/89, EU:C:1990:237), is benadrukt dat het feit dat de goederen die het voorwerp van een verkoop uitmaken, ten invoer tot het vrije verkeer in de [Unie] worden aangegeven, een voldoende aanduiding is om de goederen als verkocht voor uitvoer naar het douanegebied van de [Unie] aan te merken (punt [12]), een omstandigheid die ook wordt genoemd in artikel 147, lid 1, UCDW en die van toepassing zou kunnen zijn op het hier aan de orde zijnde geval.

In casu moet echter in aanmerking worden genomen dat weliswaar de meeste, maar niet alle goederen in het vrije verkeer werden gebracht. De goederen werden rechtstreeks naar het douanegebied van de Unie verzonden, waar zij ofwel in het vrije verkeer werden gebracht, ofwel onder de regeling douane-entrepot werden geplaatst.

De doorslaggevende factor voor het besluit of een goed werd aangegeven voor invoer dan wel onder de regeling douane-entrepot werd geplaatst, was de toepassing van tariefpreferenties. Als voor de goederen die op het grondgebied van de Unie werden binnengebracht geen douanerechten hoefden te worden betaald als gevolg van de toepassing van de preferentiële regeling op grond van hun oorsprong, werden deze aangegeven voor invoer, en anders werden zij onder de regeling douane-entrepot geplaatst.

De goederen die onder de regeling douane-entrepot waren geplaatst, konden, afhankelijk van de behoeften van de markt, worden ingevoerd in of uitgevoerd uit het grondgebied van de Unie.

Bij de uitlegging van artikel 147 UCDW moet gedelegeerde verordening (EU) 2015/2446 van de Commissie van 28 juli 2015 tot aanvulling van verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en de Raad met nadere regels betreffende een aantal bepalingen van het douanewetboek van de Unie in aanmerking worden genomen.

Anders dan artikel 147 UCDW, in de bewoordingen van verordening (EG) nr. 1762/1995 van de Commissie, waarin uitdrukkelijk wordt gesproken van „opeenvolgende verkopen voordat de waarde wordt bepaald” en waarin een onderscheid wordt gemaakt tussen enerzijds „de laatste verkoop als gevolg waarvan de goederen het douanegebied van de [Unie] zijn binnengebracht” en anderzijds „een verkoop binnen het douanegebied van de [Unie] voordat de goederen in het vrije verkeer worden gebracht”, wordt in het huidige artikel 128 van uitvoeringsverordening 2015/2447 bepaald dat, met ingang van 1 mei 2016, de waarde van de transactie moet worden vastgesteld op basis van de prijs van de verkoop die onmiddellijk voor het binnenbrengen van de goederen in het douanegebied heeft plaatsgevonden, zonder dat de mogelijkheid om uit te gaan van een eerdere transactie wordt erkend.

Voor marktdeelnemers die vóór de inwerkingtreding van verordening 952/2013 voor de vaststelling van de douanewaarde een eerdere verkoop toepasten, als gevolg van reeds gesloten overeenkomsten, voorziet artikel 347 van uitvoeringsverordening 2015/2447 echter in een overgangsbepaling op grond waarvan de waarde tot en met 31 december 2017 kon worden vastgesteld op basis van een eerdere verkoop wanneer er een vóór 18 januari 2016 gesloten overeenkomst was.

Opgemerkt dient te worden dat hoewel de regeling voor opeenvolgende verkopen, die het vereiste „voor uitvoer” omvatte, is ingetrokken, deze in wezen overeenkomt met de thans geldende wetgeving, in de zin dat in artikel 128 van uitvoeringsverordening 2015/2447 wordt bepaald dat de transactiewaarde moet worden vastgesteld op basis van de „verkoop die onmiddellijk voordat de goederen het douanegebied zijn binnengebracht, heeft plaatsgevonden”, hetgeen coherent is met artikel 29 CDW, waarin wordt gesproken van goederen die „voor uitvoer naar het douanegebied van de [Unie] worden verkocht”.