



Datum van  
inontvangstneming

:

18/11/2016

**Zaak C-529/16**

**Verzoek om een prejudiciële beslissing**

**Datum van indiening:**

17 oktober 2016

**Verwijzende rechter:**

Finanzgericht München (Duitsland)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

15 september 2016

**Verzoekende partij:**

Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH

**Verwerende partij:**

Hauptzollamt München

---

[omissis]

Finanzgericht München

Beschikking

In het geding tussen

Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH

verzoekster

[omissis]

82211 Herrsching

[omissis]

tegen

Hauptzollamt München

verweerder

[omissis]

betreffende

douanerechten

heeft de 14e Senat van het Finanzgericht München [omissis]

[omissis]

na de terechtzitting van 15 september 2016 de volgende beschikking gegeven:

**[Or. 2]**

A. Het Hof van Justitie van de Europese Unie wordt overeenkomstig artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

1. Kan een overeengekomen verrekenprijs, die wordt verkregen door op de aanvankelijk in rekening gebrachte en aangegeven prijs na afloop van het afrekeningstijdvak een forfaitaire correctie toe te passen, op grond van de bepalingen van de artikelen 28 en volgende van verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek (PB L 302, blz. 1), zoals gewijzigd bij verordening (EG) nr. 2700/2000 van het Europees Parlement en de Raad van 16 november 2000 (PB L 311, blz. 17), met toepassing van een verdeelsleutel, als douanewaarde worden aangemerkt, en wel ongeacht of de betrokkene aan het eind van het afrekeningstijdvak een navordering of een tegoed ontvangt?

2. Zo ja:

Kan de douanewaarde worden gecontroleerd of bepaald aan de hand van een vereenvoudigde methode wanneer het effect van de achteraf verrichte bijstelling (zij het naar boven of naar beneden) van de verrekenprijs moet worden aanvaard?

[omissis]

**[Or. 3]**

**1. Feiten**

Verzoekster is een dochteronderneming van Hamamatsu Photonics/Japan (hierna: „moedermaatschappij”), die tot de wereldwijd actieve Hamamatsu-groep behoort en voornamelijk opto-elektronische apparatuur, systemen en toebehoren in de

productsectoren fotomultiplicatoren en lichtbronnen, halfgeleiderdetectoren, leds en beeldvormings- en meetinstrumenten aanbiedt.

In een onderlingoverlegprocedure in het kader van het dubbelbelastingverdrag tussen Duitsland en Japan werd in 2009 een zogeheten Advance Pricing Agreement (APA) inzake fiscale transacties tussen verzoekster en Hamamatsu/Japan gesloten, waarmee de bevoegde federale belastinginstanties of de belastinginstanties van een deelstaat (met uitzondering van de niet bij die overeenkomst betrokken douaneautoriteiten) hebben ingestemd. De APA voor de boekjaren lopend van 1 oktober 2006 tot en met 30 september 2010 had betrekking op de verkoop van eindproducten en onderdelen van Hamamatsu/Japan aan verzoekster en op andere transacties die verband hielden met het onderlinge verkeer van goederen. De APA is een overeenkomst van beperkte duur waarbij een verrekeningsmethode wordt vastgelegd ter bepaling van de verrekenprijzen voor nader omschreven zakelijke transacties.

Volgens de overeenkomst brengt Hamamatsu Photonics/Japan verzoekster steeds eerst een bepaald bedrag in rekening. De som van alle bedragen wordt vervolgens gecontroleerd en zo nodig ten gunste of ten laste van verzoekster gecorrigeerd om te waarborgen dat de verrekenprijzen van de betrokken ondernemingen overeenstemmen met het zakelijkheidsbeginsel van de OESO-richtlijnen voor verrekenprijzen (hierna: „OESO-richtlijnen”). Voor die controle hebben de betrokken Duitse en Japanse instanties (op verzoek van verzoekster onder verwijzing naar paragraaf 3.19 van de OESO-richtlijnen) gekozen voor de restwinsttoerekeningsmethode („Residual Profit Split Method” [omissis]). Bij die methode wordt in het kader van een analyse van de restwinst de totale winst uit de gecontroleerde intragroepstransacties in twee stappen verdeeld.

In een eerste stap wordt aan elke partij een winst toegerekend die toereikend is voor het boeken van een bepaald minimumrendement. Hierbij wordt uitgegaan van de operationele winstmarges die door vergelijkbare ondernemingen met een soortgelijk ondernemingsprofiel door de uitoefening van routinefuncties worden behaald. Om de op basis van routinefuncties toe te rekenen winst te bepalen, wordt in het geval van Hamamatsu/Japan van de winstopslag op de totale kosten als winstindicator uitgegaan, en in het geval van verzoekster van de operationele winstmarge. Na de opsplitsing van de routinematige winst wordt in een tweede stap de restwinst proportioneel verdeeld op basis van de **[Or. 4]** winstfactoren aan welke de winst kan worden toegerekend die is geboekt boven op de door de transactie behaalde winst [omissis].

Nadat de routinematige winst en de restwinst is berekend, wordt het doelbereik voor de operationele marge („operating margin”) van verzoekster bepaald [omissis]. Indien het daadwerkelijk behaalde bedrijfsresultaat van verzoekster buiten het doelbereik valt, wordt het resultaat gecorrigeerd tot de boven- of ondergrens van het doelbereik en ontvangt verzoekster een navordering of een tegoed.

Gedurende de in geding zijnde periode (van 17 oktober 2009 tot en met 30 september 2010) voerde verzoekster meer dan 1 000 partijen goederen van Hamamatsu/Japan in, waarvoor bij het Hauptzollamt aangifte voor het vrije verkeer en ten verbruike werd gedaan. Als douanewaarde gaf verzoekster de haar in de loop van het boekjaar door de moedermaatschappij in rekening gebrachte prijzen aan, die een bestanddeel van de afgesproken verrekenprijs uitmaakten. De ingevoerde goederen waren ten dele vrij van rechten, terwijl voor de overige goederen bij besluiten van het Hauptzollamt invoerrechten van tussen de 1,4 % en 6,7 % werden geheven.

Aangezien de winstmarge van verzoekster, zoals bepaald volgens de hierboven beschreven methode, tijdens de in geding zijnde periode onder het doelbereik van de winstmarge lag, werden de verrekenprijzen na afloop van het afrekeningstijdvak voor 2010 bijgesteld in de vorm van de uitkering van een tegoed van 3 858 345,96 EUR door Hamamatsu/Japan.

Bij brief van 10 december 2012 verzocht verzoekster het Hauptzollamt op grond van de bijstelling van de verrekenprijzen om terugbetaling van douanerechten ten belope van 42 942,14 EUR die waren geheven op de tussen 17 oktober 2009 en 30 september 2010 ingevoerde goederen. Het terug te betalen bedrag werd door verzoekster berekend door de som van alle aanvankelijk geheven rechten te verminderen met het overeenkomstig de APA berekende correctiebedrag en vervolgens zowel op de aanvankelijke als op de gecorrigeerde douanewaarde een gemiddeld douanetarief van afgerond 1,02 % toe te passen. Het door verzoekster gewenste restitutiebedrag komt overeen met het verschil tussen de aldus verkregen waarden. Het correctiebedrag werd niet uitgesplitst naar de afzonderlijke ingevoerde goederen.

**[Or. 5]**

Bij beslissing van 4 juni 2014 wees het Hauptzollamt het restitutieverzoek van verzoekster af. Bij besluit van 2 juli 2015 werd het door verzoekster ingestelde bezwaar tegen deze beslissing [omissis] door het Hauptzollamt verworpen.

Volgens het Hauptzollamt strookt de globale correctie van de totale prijs niet met artikel 29, lid 1, van verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek (PB L 302, blz. 1), zoals gewijzigd bij verordening (EG) nr. 2700/2000 van het Europees Parlement en de Raad van 16 november 2000 (PB L 311, blz. 17) (hierna: „douanewetboek”), in samenhang gelezen met artikel 144 van verordening (EEG) nr. 2454/93 van de Commissie van 2 juli 1993 houdende vaststelling van enkele bepalingen ter uitvoering van verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad tot vaststelling van het communautair douanewetboek (PB 1993, L 253, blz. 1), zoals gewijzigd bij verordening (EG) nr. 2286/2003 van de Commissie van 18 december 2003 (PB 2003, L 343, blz. 1) (hierna: „uitvoeringsverordening”). Volgens het Hauptzollamt is namelijk de prijs van de concrete bij een

invoertransactie ingevoerde goederen bepalend voor douanewaarde. Daar het correctiebedrag niet naar producten kan worden uitgesplitst, staat de definitieve totale prijs van de concrete bij de afzonderlijke invoertransacties ingevoerde goederen niet vast, zodat het restitutieverzoek op grond van artikel 236, lid 1, van het douanewetboek moet worden afgewezen. Aangezien het tegoed geen betrekking heeft op concrete goederen, is een correctie achteraf van de in de loop van het jaar aangegeven verrekenprijzen uitgesloten. De in de loop van het jaar aangegeven prijzen moeten daarom worden beschouwd als de transactiewaarde op basis waarvan de douanewaarde overeenkomstig artikel 29 van het douanewetboek wordt vastgesteld. Verzoekster is van mening dat de transactiewaarde de verrekenprijs tussen de verbonden ondernemingen is zoals die op basis van de gekozen verrekeningsmethode na afloop van een bepaald afrekeningstijdvak wordt becijferd.

Wat de hoogte van de verrekenprijs betreft, heeft het Hauptzollamt ter terechtzitting [omissis] aangevoerd dat de bijstelling betrekking heeft op de totale Cost of Goods Sold [omissis] en dat de verrekenprijzen achteraf slechts met 3 743 367,25 EUR moeten worden verlaagd, aangezien het daarboven gedeclareerde bedrag geen verband houdt met de invoer van goederen. Verzoekster stelt daarentegen dat de overeengekomen verrekenprijs niet kan worden opgesplitst, omdat alleen de overeengekomen verrekenprijs in zijn geheel aan het zakelijkheidsbeginsel voldoet. Het is niet toegestaan om bepaalde kostenposten buiten beschouwing te laten.

[Or. 6]

## **2. Relevantie van de prejudiciële vragen**

Het geding draait om de vraag hoe een om fiscale redenen in een onderlingoverlegprocedure overeengekomen prijsstelling na afloop van een bepaald afrekeningstijdvak bij de bepaling van de douanewaarde in aanmerking moet worden genomen en of niet alleen in het geval van een navordering, maar ook in het geval van een tegoed een correctie moet worden toegepast op de aanvankelijk op grond van verrekenprijzen berekende douanerechten.

## **3. Toepasselijk Unierecht**

Artikel 29, lid 1, van het douanewetboek bepaalt:

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

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

Artikel 29, lid 2, onder a) [tot en met c)], van het douanewetboek luiden als volgt:

„a) Ter bepaling van de aanvaardbaarheid van de transactiewaarde voor de toepassing van lid 1 vormt de omstandigheid dat de koper en de verkoper onderling verbonden zijn, op zich geen voldoende reden om de **[Or. 7]** transactiewaarde als niet aanvaardbaar aan te merken. Indien noodzakelijk worden de omstandigheden van de verkoop onderzocht en wordt de transactiewaarde aanvaard wanneer het verbonden zijn geen invloed op de prijs heeft gehad. Indien de douaneautoriteiten, op grond van de informatie die van de aangever of uit andere bron is verkregen, redenen hebben om aan te nemen dat het feit van het verbonden zijn de prijs heeft beïnvloed, delen zij die redenen aan de aangever mede en geven hem een redelijke mogelijkheid om te antwoorden. De aangever wordt desgewenst van de redenen schriftelijk in kennis gesteld.

b) Bij een verkoop tussen verbonden personen wordt de transactiewaarde aanvaard en wordt de waarde van de goederen bepaald overeenkomstig lid 1, wanneer de aangever aantoont dat die waarde op hetzelfde of nagenoeg hetzelfde tijdstip een van de volgende waarden zeer dicht benadert:

- i) de transactiewaarde van identieke of soortgelijke goederen bij verkopen, tussen kopers en verkopers die in geen enkel bijzonder geval onderling verbonden zijn, voor uitvoer naar de Gemeenschap;

- ii) de douanewaarde van identieke of soortgelijke goederen, zoals deze met toepassing van artikel 30, lid 2, onder c), is vastgesteld;
- iii) de douanewaarde van identieke of soortgelijke goederen, zoals deze met toepassing van artikel 30, lid 2, onder d), is vastgesteld.

Bij de toepassing van de vorenstaande criteria wordt naar behoren rekening gehouden met aangetoonde verschillen ten aanzien van de handelsniveaus, de hoeveelheden, de in artikel 32 genoemde elementen en de kosten die de verkoper bij verkopen aan een niet met hem verbonden koper draagt, maar die hij bij verkopen aan een wel met hem verbonden koper niet draagt.

c) De onder b) genoemde criteria moeten op initiatief van de aangever worden toegepast en mogen slechts dienen ter vergelijking. Vervangende waarden mogen niet met toepassing van het bepaalde onder b) worden vastgesteld.”

Artikel 31 van het douanewetboek luidt als volgt:

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

[Or. 8]

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

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

- a) de verkoopprijs, in de Gemeenschap, van goederen die in de Gemeenschap zijn voortgebracht;
- b) een stelsel dat voor douanedoeleinden voorziet in de aanvaarding van de hoogste van twee in aanmerking komende waarden;
- c) de prijs van goederen op de binnenlandse markt van het land van uitvoer;
- d) de kosten van voortbrenging, andere dan de berekende waarden die overeenkomstig artikel 30, lid 2, onder d), voor identieke of soortgelijke goederen zijn vastgesteld;



- e) prijzen voor uitvoer naar een land dat niet tot het douanegebied van de Gemeenschap behoort;
- f) minimumdouanewaarden, of
- g) willekeurig vastgestelde of fictieve waarden.”

Artikel 181 bis van de uitvoeringsverordening bepaalt:

„1. De douaneautoriteiten behoeven de douanewaarde van ingevoerde goederen niet op basis van de methode van de transactiewaarde vast te stellen indien zij overeenkomstig de in lid 2 omschreven procedure, wegens gegronde twijfel, niet ervan overtuigd zijn dat de aangegeven waarde met de in artikel 29 van het Wetboek omschreven totale betaalde of te betalen prijs overeenkomt.

2. Wanneer bij de douaneautoriteiten de in lid 1 bedoelde twijfel bestaat, kunnen zij overeenkomstig artikel 178, lid 4, om aanvullende informatie vragen. Indien deze twijfel blijft bestaan, stellen de douaneautoriteiten, alvorens een definitieve beslissing te nemen, de betrokkene, desgevraagd schriftelijk, in kennis van de redenen voor die twijfel en bieden zij hem een redelijke gelegenheid daarop te antwoorden. De definitieve beslissing en de redenen daarvoor worden de betrokkene schriftelijk meegedeeld.”

#### **4. Prejudiciële vragen**

De verwijzende rechter is geneigd het door de moedermaatschappij achteraf aan verzoekster toegekende tegoed als vermindering van de douanewaarde in aanmerking te nemen en daarmee de in de onderlingoverlegprocedure overeengekomen verrekenprijs te aanvaarden indien het Hof van Justitie eveneens van oordeel is dat dit met het Unierecht strookt.

**[Or. 9]**

*Eerste prejudiciële vraag*

- a) Bepaling van de transactiewaarde op basis van de totale betaalde prijs

Wanneer goederen in het vrije verkeer worden gebracht, ontstaat de douaneschuld op het tijdstip van aanvaarding van de aangifte ervan door de douaneautoriteiten (artikel 67 juncto artikel 201, leden 1 en 2, van het douanewetboek). Het bedrag van de te heffen rechten bij invoer wordt bepaald op grond van de heffingsgrondslagen die voor deze goederen gelden op het tijdstip waarop de douaneschuld ontstaat.

Als heffingsgrondslag wordt de douanewaarde overeenkomstig artikel 29 van het douanewetboek bepaald aan de hand van de transactiewaarde, 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, waarbij artikel 32 van het douanewetboek in verhogingen en artikel 33 van het douanewetboek in aftrekposten voorziet. Volgens artikel 29, lid 3, onder a), eerste volzin, van het douanewetboek wordt onder de werkelijk betaalde of te betalen prijs verstaan de totale betaling die door de koper aan de verkoper voor de ingevoerde goederen is of moet worden gedaan inclusief alle betalingen door de koper aan de verkoper die als voorwaarde voor de verkoop van de goederen zijn of moeten worden gedaan.

De douaneautoriteiten kunnen de transactiewaarde overeenkomstig artikel 29, [lid 2,] onder a), van het douanewetboek juncto artikel 181 bis, lid 1, van de uitvoeringsverordening buiten beschouwing laten en een van de daartoe nader bepaalde methoden volgen wanneer zij (op grond van een van de in artikel 181, lid 2, van de uitvoeringsverordening omschreven procedures) gegronde twijfels hebben of de aangegeven waarde wel met de in artikel 29 van het douanewetboek omschreven totale betaalde of te betalen prijs overeenkomt.

Ter bepaling van de aanvaardbaarheid van de transactiewaarde vormt de omstandigheid dat de koper en de verkoper onderling verbonden zijn, op zich geen voldoende reden om de transactiewaarde als niet-aanvaardbaar aan te merken. Indien noodzakelijk worden de omstandigheden van de verkoop onderzocht en wordt de transactiewaarde aanvaard wanneer het verbonden zijn geen invloed op de prijs heeft gehad (zie artikel 29, lid 1, onder d), en artikel 29, lid 2, onder a), van het douanewetboek).

Aangezien de transactiewaarde die volgens artikel 29, lid 1, van het douanewetboek als grondslag dient voor de bepaling van de douanewaarde, gelijk is aan de werkelijk betaalde of te betalen prijs, is het in beginsel niet relevant of de koopprijs op het tijdstip waarop de douanewaarde wordt bepaald reeds is betaald. Van doorslaggevend belang is echter de te betalen prijs zoals die op dat tijdstip door koper en verkoper is overeengekomen (artikel 144, lid 1, van de uitvoeringsverordening).

#### **[Or. 10]**

Daarom worden prijswijzigingen die worden toegepast nadat de goederen in het vrije verkeer zijn gebracht, in beginsel alleen in aanmerking genomen wanneer de grondslag en de hoogte ervan op het tijdstip waarop de douanewaarde werd bepaald contractueel waren overeengekomen tussen de verkoper en de koper. Dit op voorwaarde dat de voorlopige prijs, waarvan de definitieve vaststelling afhankelijk is van bepaalde omstandigheden, kan worden bepaald aan de hand van contractueel overeengekomen prijselementen.

In de praktijk kan de definitieve prijs van de ingevoerde goederen op het tijdstip van de douaneaangifte vaak nog niet worden bepaald omdat hij afhankelijk is van omstandigheden of gebeurtenissen die zich pas voordoen nadat de goederen zijn

vrijgegeven. Hiervan kan sprake zijn bij transacties tussen niet-verbonden ondernemingen, bijvoorbeeld in het geval van contractueel vastgelegde kortingen vanaf een bepaalde omzet, maar ook bij transacties tussen verbonden ondernemingen wanneer de prijzen achteraf worden bijgesteld op grond van winstcorrecties in het kader van een APA.

Voor grensoverschrijdende transacties tussen tot een groep behorende verbonden ondernemingen bieden dergelijke APA's de mogelijkheid om de prijzen zodanig te bepalen dat zij aan het zakelijkheidsbeginsel voldoen. Op die manier moet er aan de ene kant voor worden gezorgd dat de binnen een groep geboekte winsten niet door prijsafspraken tussen de afzonderlijke vennootschappen van de groep naar landen met gunstigere belastingregelingen worden overgeheveld, terwijl de verrekenprijs aan de andere kant na correctie aan het eind van het afrekeningstijdvak (bijvoorbeeld overeenkomstig een APA) een zo goed mogelijke grondslag moet bieden voor het bepalen van de douanewaarde bij de invoer van goederen, teneinde de betrokken ondernemingen de nodige rechtszekerheid en voorspelbaarheid te bieden.

Hierbij dient echter te worden aangetekend dat het bedrijfsresultaat van bijvoorbeeld een Duitse onderneming wordt verminderd door de voor goederen betaalde inkoopprijs. Een hogere inkoopprijs heeft een verlaging van de fiscale lasten tot gevolg, zodat het voor de hand ligt dat de nationale belastingadministratie bij het bepalen van de verrekenprijs redenen zoekt om de prijs naar beneden te kunnen bijstellen om zo de operationele uitgaven te verminderen, terwijl de douaneautoriteiten hierbij geen belang hebben wanneer zij de douanewaarde controleren of vaststellen, aangezien een verlaging van de douanewaarde tot lagere douane-inkomsten leidt [omissis].

#### **[Or. 11]**

Uit douanerechtelijk oogpunt kleven er aan verrekenprijzen problemen, ook omdat zij in het belang van de belastingadministratie in de regel slechts in de vorm van een gemiddelde waarde voor een hele reeks transacties worden bepaald, terwijl de douanerechtelijke transactiewaarde betrekking heeft op één concrete transactie [omissis]. Daarom is de fiscale verrekenprijs in beginsel niet relevant voor de douanewaarde. Toch kunnen de fiscaalrechtelijk bepaalde waarden naar mening van de verwijzende rechter ondanks de daaruit voortvloeiende problemen bij de berekening worden gebruikt om de douanewaarde te bepalen. Ook het Hauptzollamt is namelijk van mening dat de belangen van de douane in zoverre met die van de fiscus overeenstemmen dat bij het bepalen van de heffingsgrondslag een prijs moet worden vastgesteld die op basis van vrije mededinging aan de hand van vraag en aanbod tot stand is gekomen. Gezien het feit dat de sluiting van een APA in het kader van een onderlingoverlegprocedure overeenstemming vereist tussen de bevoegde autoriteiten van de betrokken landen, die veelal verschillende belangen hebben, moet worden aangenomen dat

een dergelijke overeenkomst over de vastlegging van een verrekenprijs in de regel in een evenwicht tussen de belangen van de partijen voorziet.

Daarom wordt de overeenkomstig het zakelijkheidsbeginsel bepaalde fiscale verrekenprijs in principe ook door de Duitse douaneadministratie als grondslag voor de bepaling van de douanewaarde aanvaard. Om te controleren of de verrekenprijs op zakelijke grondslag is vastgesteld, kan ook een beroep worden gedaan op de door betrokken onderneming ingediende documentatie over de verrekenprijs [omissis].

In casu lijkt het er echter op – ook gezien de in de APA vastgestelde criteria en bepalingen – dat er, anders dan verzoekster betoogt, geen definitieve transactiewaarde in de zin van artikel 29, lid 1, van het douanewetboek is vastgelegd voor de invoer van de betrokken goederen.

De APA had betrekking op de verkoop van eindproducten en onderdelen door Hamamatsu/Japan aan verzoekster en moest waarborgen dat de verrekenprijzen van de betrokken verbonden ondernemingen voldeden aan het in de [omissis] OESO-richtlijnen [omissis] vastgestelde zakelijkheidsbeginsel [omissis]. Volgens de bepalingen van het douanerecht kan in beginsel eerst een in de loop van het jaar aangegeven, achteraf aan te passen verrekenprijs als douanewaarde worden **[Or. 12]** aanvaard indien de verrekenprijs afhankelijk is van omstandigheden of gebeurtenissen die zich pas voordoen nadat de goederen door de douaneautoriteiten zijn vrijgegeven.

Tevens voorziet het in het onderhavige geval geselecteerde verrekenprijsstelsel in een aanpassing aan het eind van elk boekjaar, waarbij het aanvankelijk in rekening gebrachte bedrag aan de hand van bepaalde parameters wordt herzien, wat vervolgens tot een aanpassing van de verrekenprijzen (in de vorm van een navordering of een tegoed) leidt. In casu is de prijs voor het boekjaar 2010 achteraf bijgesteld op grond van een globale aanpassing van de verrekenprijs (respectievelijk de door verzoekster met de ingevoerde goederen verkregen nettowinst) overeenkomstig het in de APA vastgelegde zakelijkheidsbeginsel.

Evenwel vormt deze bijstelling van de verrekenprijs voor het boekjaar 2010 slechts een globale correctie van de totale prijs die niet aan de voorwaarden voor de toepassing van artikel 29, lid 1, van het douanewetboek voldoet, aangezien de prijs van de afzonderlijke goederen niet vooraf ondubbelzinnig is vastgelegd in de contractuele bedingen. Het achteraf na de bijstelling berekende bedrag kan daarom, ook gezien de daarvoor in de loop van het jaar aangegeven verrekenprijzen, niet worden aangemerkt als transactiewaarde in de zin van artikel 29, lid 1, van het douanewetboek.

b) Bepaling van de transactiewaarde op basis van de in de loop van het jaar aangegeven prijzen

Het Hauptzollamt is van mening dat de douanewaarde als bedoeld in artikel 29 van het douanewetboek moet worden bepaald op basis van de in de loop van het jaar aangegeven verrekenprijs. Deze prijs moet volgens die instantie als transactiewaarde worden aangemerkt en kan niet door het door de moedermaatschappij aan het eind van het afrekeningstijdvak toegekende tegoed worden gewijzigd, aangezien dit tegoed niet per invoertransactie is uitgesplitst naar product.

Aan de andere kant vormen de in de loop van het jaar aan verzoekster in rekening gebrachte prijzen slechts een vertrekpunt (vergelijkbaar met voorschotten) voor het in de APA vastgelegde verrekenprijsstelsel als geheel en als zodanig kunnen zij niet voldoen aan het zakelijkheidsbeginsel. Inherent aan de afgesproken verrekenprijs is namelijk een definitieve afrekening aan het eind van het desbetreffende tijdvak, waarbij de prijzen zo nodig worden bijgesteld (in de vorm van een tegoed of navordering).

Anders dan het Hauptzollamt meent, is het dus niet mogelijk de APA slechts gedeeltelijk (voor wat betreft de aangifte in de loop van het jaar) ten grondslag te leggen aan de bepaling van de douanewaarde. Indien het Hauptzollamt de overeengekomen verrekenprijs niet aanvaardt, heeft het alleen de mogelijkheid om de APA in het kader van de [Or. 13] controle van de douanewaarde overeenkomstig artikel 29, [lid 2,] onder a), van het douanewetboek juncto artikel 181 bis, lid 1, van de uitvoeringsverordening in haar geheel te verwerpen indien het de APA niet geschikt acht voor het bepalen van de douanewaarde omdat zij bijvoorbeeld onvoldoende rekening houdt met het zakelijkheidsbeginsel. Dit lijkt in casu echter niet het geval te zijn, aangezien de documentatie van de verrekenprijs in de APA ontegenzeggelijk als wezenlijke grondslag dient voor de bepaling van de douanewaarde en voor de toetsing van het zakelijke karakter van die prijs.

De achteraf verrichte bijstellingen vormen samen met de in de loop van het jaar aangegeven prijzen de volledige verrekenprijs die waarborgt dat het zakelijkheidsbeginsel in acht wordt genomen. Anders dan het Hauptzollamt meent, is het daarom niet gerechtvaardigd om slechts een deel (namelijk de in de loop van het jaar aangegeven prijzen) van het in de onderlingoverlegprocedure overeengekomen verrekenprijsstelsel in aanmerking te nemen als grondslag voor de douanewaarde of de onderliggende transactiewaarde, aangezien alleen de uiteindelijk betaalde prijs met inbegrip van eventuele bijstellingen de daadwerkelijke waarde van de ingevoerde goederen weerspiegelt (zie dienaangaande ook het arrest van het Hof van 16 juni 2016, C-291/15, EURO 2004. Hungary, EU:C:2016:455).

Mocht het Hof zich evenwel aansluiten bij het standpunt van het Hauptzollamt dat de in de loop van het jaar aangegeven prijs kan worden aangemerkt als transactiewaarde, dan kan deze prijs alleen worden aanvaard op voorwaarde dat hij niet beïnvloed is door het feit dat verzoekster met de moedermaatschappij

verbonden is. Anders dan de Duitse douaneadministratie is de verwijzende rechter van mening dat een desbetreffende controle [omissis] ook noodzakelijk is wanneer na afloop van het afrekeningstijdvak aan de dochteronderneming een tegoed wordt toegekend, zodat de aanvankelijk aangegeven douanewaarde te hoog was. Anders dan het Hauptzollamt veronderstelt, kan namelijk ook in het geval van een prijsbijstelling achteraf in de vorm van een door de leverende moedermaatschappij toegekend tegoed sprake zijn van een beïnvloeding van de prijs, waardoor de transactiewaarde mogelijk niet als douanewaarde kan worden aangemerkt. Prijsbeïnvloeding is namelijk alleen uitgesloten wanneer de onderling verbonden verkoper en koper kopen van en verkopen aan elkaar alsof zij niet verbonden waren; dit betekent dat er zowel in het geval van een aanvankelijk lager als ook bij een aanvankelijk hoger aangegeven prijs sprake kan zijn van prijsbeïnvloeding en dat dit op grond van artikel 29, [lid 2,] onder a), van het douanewetboek door het Hauptzollamt in het kader van de in artikel 236 van het douanewetboek bedoelde restitutieprocedure zorgvuldig moet worden gecontroleerd wanneer de in de loop van het jaar aangegeven prijs in beginsel als transactiewaarde wordt aangemerkt.

**[Or. 14]**

Aangezien de in casu (in de loop van het jaar) aangegeven prijs naar mening van de verwijzende rechter slechts fictief is, en niet de „te betalen prijs” voor de ingevoerde goederen vormt, is de transactiemethode (ongeacht of aan het eind van het boekjaar sprake is van een navordering of een tegoed) krachtens artikel 29 van het douanewetboek niet geschikt voor de bepaling van de douanewaarde, en hoeft verder niet te worden ingegaan op de vraag of de aan het eind van het afrekeningstijdvak verrichte bijstelling een prijsbeïnvloeding in de zin van artikel 29, lid 2, onder a), van het douanewetboek inhoudt.

Uit het standpunt van de douaneadministratie volgt dat een navordering tot een verhoging van de douanewaarde zou leiden, omdat daardoor de prijs wordt beïnvloed, zodat de douanewaarde niet op grond van artikel 29 van het douanewetboek, maar op grond van artikel 31 van het douanewetboek zou moeten worden bepaald, terwijl een tegoed niet in aanmerking zou worden genomen omdat in dat geval de douanewaarde op grond van artikel 29 van het douanewetboek zou worden vastgesteld. Volgens de Senat is een dergelijke procedure niet neutraal en onbillijk (zie arrest van het Hof van 16 juni 2016, C-291/15, Hongarije, EU:C:2016:455).

c) Definitieve methode

Indien men ervan uitgaat dat in casu geen transactiewaarde kan worden vastgesteld en dat de overige methoden van de artikelen 29 en 30 van het douanewetboek in de gegeven omstandigheden om juridische en feitelijke redenen niet kunnen worden toegepast, is het alleen mogelijk om de douanewaarde met behulp van de in artikel 31 van het douanewetboek omschreven definitieve methode te bepalen en hierbij de definitieve verrekenprijs in aanmerking te

nemen. De bepaling van de douanewaarde op basis van de uiteindelijk door de koper te betalen prijs, dat wil zeggen op basis van de feitelijk beschikbare gegevens, is een doeltreffende methode die in overeenstemming is met de richtsnoeren en algemene voorschriften van Overeenkomst inzake de toepassing van artikel VII van de Algemene Overeenkomst betreffende Tarieven en Handel van 1994 (zie artikel 31, lid 1, van het douanewetboek). Deze methode houdt in de praktijk ook rekening met het grondbeginsel van de transactiewaarde.

Bij de toepassing van de definitieve methode is het volgens de verwijzende rechter echter de vraag aan de hand van welke methode het door de moedermaatschappij betaalde correctiebedrag moet worden toegerekend aan de betrokken invoertransacties.

*Tweede prejudiciële vraag (passende verdeelsleutel)*

Mocht het Hof zich aansluiten bij het standpunt dat de definitieve verrekenprijs als reële waarde moet worden aanvaard omdat de betrokkene heeft aangetoond dat de verrekenprijzen op grond van het overeengekomen verrekenprijssysteem aan het zakelijkheidsbeginsel voldoen, dan moet de vraag worden beantwoord of de globale bijstelling van de verrekenprijzen volgens een verdeelsleutel zodanig kan worden toegerekend aan de afzonderlijke tariefposten **[Or. 15]** waaronder de ingevoerde goederen moeten worden ingedeeld, dat het beginsel van een bepaling van de douanewaarde per invoertransactie en product in acht wordt genomen en dat de toepassing van de in artikel 31 van het douanewetboek omschreven definitieve methode bovendien doeltreffend is.

De Internationale Kamer van Koophandel (ICC) stelt in dit verband voor dat de douaneautoriteiten het effect van de achteraf verrichte bijstelling (zij het naar boven of naar beneden) van de verrekenprijs op de douanewaarde aanvaarden en de douanerechten aan de hand van een vereenvoudigde methode vaststellen of controleren [omissis]. De Internationale Kamer van Koophandel stelt met het oog hierop voor om het correctiebedrag over alle ingevoerde goederen uit te smeren overeenkomstig een gewogen gemiddeld douanetarief (voor het betrokken boekjaar). Dit richtsnoer is ook door verzoekster gehanteerd doordat zij de met het correctiebedrag verminderde douanewaarde met het gemiddelde tarief heeft vermenigvuldigd om zo het restitutiebedrag te berekenen.

De verwijzende rechter is van mening dat het nog eenvoudiger zou zijn om alleen het procentuele aandeel van het restitutiebedrag in de definitieve totale verrekenprijs te berekenen en de douanewaarde voor elke invoertransactie met dat percentage te verlagen, ongeacht of de betrokken goederen vrij van rechten of tegen betaling van douanerechten zijn ingevoerd.

Uit de toelichting van het Hauptzollamt op de bepaling van de douanewaarde in het geval van navorderingen blijkt dat dergelijke berekeningen ook bij een toepassing van de definitieve methode van artikel 31 van het douanewetboek

mogelijk zullen zijn [omissis]. Volgens die toelichting gebruikt het Hauptzollamt ter bepaling van de douanewaarde overeenkomstig artikel 31 van het douanewetboek (tot dusver echter alleen bij naheffingen door de douaneautoriteiten) een procedure waarbij wordt uitgegaan van de aanvankelijk aangegeven prijzen, die vervolgens aan de hand van een kostenfactor (KF) worden gecorrigeerd om rekening te houden met de prijsbeïnvloeding.

De KF wordt bepaald volgens de volgende formule:

a)  $KF = (\text{aangegeven prijs goederen} + \text{navordering}) / \text{aangegeven prijs goederen}$ , of

b)  $KF = (\text{Cost of Goods Sold} + \text{navordering}) / \text{Cost of Goods Sold}$

Al met al zijn de douaneautoriteiten volgens de verwijzende rechter dus gehouden om in het geval van de melding van een tegoed aan het eind van het afrekeningstijdvak – alsook bij de aangifte door de betrokkene van een navordering – de betrokken aangiften (ook in het licht van artikel 78 van het douanewetboek) te controleren en de nodige maatregelen te treffen om ook in het geval van een tegoed het corresponderende bedrag aan douanerechten te bepalen en ambtshalve terug te betalen (artikel 236, lid 2, **[Or. 16]** alinea 3, van het douanewetboek). Anders zou verzoekster zich in de toekomst wellicht gedwongen zien om bij de invoer van goederen een onvolledige aangifte zonder vermelding van de douanewaarde te doen overeenkomstig artikel 167, lid 1, van verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en de Raad van 9 oktober 2013 (PB 2013, L 269, blz. 1), dan wel artikel 147, lid 3, van gedelegeerde verordening (EU) 2015/2446 van de Commissie van 28 juli 2015 tot aanvulling van verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en de Raad met nadere regels betreffende een aantal bepalingen van het douanewetboek van de Unie (PB 2015, L 343, blz. 1), die vervolgens na afloop van het afrekeningstijdvak rekening houdend met een eventuele bijstelling van de verrekenprijs moet worden vervolledigd opdat de daadwerkelijk overeengekomen verrekenprijs uiteindelijk als grondslag voor de bepaling van de douanewaarde kan worden aanvaard.

[omissis]