

---

---

# **Juridische houdbaarheid van de first-sale-for-export-regeling onder het DWU**

---

---

**Door: M.L. Schippers LLM  
Post-Master in EU Customs Law 2015**

---

## Inhoudsopgave

<b>Inhoudsopgave</b> .....	<b>1</b>
<b>Afkortingen</b> .....	<b>3</b>
<b>1. Inleiding</b> .....	<b>4</b>
1.1 Het onderzoek .....	4
1.2 Probleemstelling .....	4
1.2.1 Inleiding tot de probleemstelling .....	4
1.2.2 Onderzoeksvraag en deelvragen .....	5
1.3 Relevantie van het onderzoek .....	5
1.4 Opzet .....	6
1.5 Methodologie .....	6
<b>2. De douanewaarde</b> .....	<b>8</b>
2.1 Inleiding .....	8
2.2 Wettelijke bronnen .....	8
2.2.1 Het WTO Valuation Agreement .....	8
2.2.2 Communautair douanerecht .....	8
2.2.2.1 Doorwerking van het WTO-recht in het communautair douanerecht .....	8
2.2.2.2 Wettelijke bepalingen in het CDW .....	9
2.2.2.3 Wettelijke bepalingen in het UCC .....	10
<b>3. De first-sale-for-export-regeling onder het communautair douanerecht en actuele ontwikkelingen</b> .....	<b>11</b>
3.1 Hoe werkt de first-sale-for-export-regeling? .....	11
3.2 Ontstaansgeschiedenis en huidige inbedding first-sale-for-export-regeling in het communautair douanerecht .....	11
3.3 Ontwikkelingen bij de WCO en de term 'sale for export to the country of importation' .....	14
3.4 Ontwikkelingen rondom het DWU .....	14
<b>4. Juridische houdbaarheid van de first-sale-for-export-regeling</b> .....	<b>16</b>
4.1 Inleiding .....	16
4.2 Gevolgen en wenselijkheid van het afschaffen van de first-sale-for-export-regeling .....	16
4.3 Grammaticale interpretatie .....	18
4.3.1 Grammaticale interpretatie van artikel 1 WTO CVA .....	18
4.3.2 Grammaticale interpretatie van artikel 70 DWU en 128 DWU Uitv. Vo. ....	19

4.4	Juridische houdbaarheid vanuit een communautair douanerechtelijk perspectief ...	19
4.4.1	Inleiding.....	19
4.4.2	Arresten van het HvJ.....	19
4.4.3	Doorwerking van gewezen HvJ arresten onder het CDW en haar voorgangers .....	20
4.4.4	Onderzoek naar de geldigheid van de DWU Uitv. Vo. via artikel 267 VWEU ...	21
4.4.4.1	Inleiding.....	21
4.4.4.2	Status van delegatie- en uitvoeringsverordeningen .....	21
4.4.4.2.1	Introductie van delegatie- en uitvoeringshandelingen in het Europees douanerecht.....	21
4.4.4.2.2	Karaktereigenschappen van gedelegeerde en uitvoeringshandelingen ..	22
4.4.4.2.3	Totstandkoming DWU Uitv. Vo.....	22
4.4.4.2.4	Reikwijdte van uitvoeringsbevoegdheden ex artikel 291 VwEU.....	22
4.4.4.3	Oneigenlijk gebruik van de uitvoeringsbevoegdheden van de EC? .....	23
4.4.4.4	Procedure en ontvankelijkheid .....	24
4.4.5	Onderzoek naar de wettigheid van de DWU Uitv. Vo. via artikel 263 VwEU ....	25
4.4.5.1	Inleiding.....	25
4.4.5.2	Procedure en ontvankelijkheid .....	25
<b>5.</b>	<b>Conclusie.....</b>	<b>28</b>
	<b>Literatuurverantwoording .....</b>	<b>30</b>

## Afkortingen

CDW	Communautair Douane Wetboek
De Raad	Raad van de Europese Unie
DWU	Douane Wetboek van de Unie
DWU Gedel. Vo.	DWU Gedelegeerde Verordening
DWU Uitv. Vo.	DWU Uitvoeringsverordening
EC	Europese Commissie
EEG	Europese Economische Gemeenschap
EG	Europese Gemeenschap
EU	Europese Unie
GATT	Algemene Overeenkomst betreffende tarieven en handel
GATT 1947	Algemene Overeenkomst betreffende tarieven en handel 1947
HvJ	Hof van Justitie van de Europese Economische Gemeenschap, Hof van Justitie van de Europese Gemeenschap en Hof van Justitie van de Europese Unie
HvJ EEG	Hof van Justitie van de Europese Economische Gemeenschap
HvJ EG	Hof van Justitie van de Europese Gemeenschap
HvJ EU	Hof van Justitie van de Europese Unie
TCDW	Toepassingsverordening Communautair Douane Wetboek
WCO Technical Committee	WCO Technical Committee on Customs Valuation
VwEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
WCO	Wereld Douaneorganisatie
WTO	Wereld Handelsorganisatie
WTO CVA	Wereld Handelsorganisatie Overeenkomst Waardebepaling

## 1. Inleiding

### 1.1 Het onderzoek

Indien goederen worden ingevoerd in de EU zijn in beginsel invoerrechten over de douanewaarde van deze goederen verschuldigd. De maatstaf van heffing van het invoerrecht wordt alsdan bepaald op basis van de betaalde of te betalen prijs van de goederen indien zij voor uitvoer naar het douanegebied van de EU worden verkocht. Onder het communautair douanerecht is het thans mogelijk om de zinsnede 'verkocht voor uitvoer naar de EU' zo te uit te leggen, dat een eerdere transactie in de handelsketen dan de laatste verkoop die voorafgaat of die ten grondslag ligt aan de daadwerkelijke invoer in de EU, kan worden gebruikt voor het bepalen van de douanewaarde. De douanewaarde wordt op dat moment bepaald op basis van de zogenoemde 'first-sale-for-export-regeling'.

Op 30 oktober 2013 is het DWU<sup>1</sup> in werking getreden.<sup>2</sup> Het DWU wordt toepasselijk op 1 mei 2016,<sup>3</sup> hetgeen ook geldt voor de DWU Gedel. Vo.<sup>4</sup> en de DWU Uitv. Vo.<sup>5</sup>. Het DWU vervangt daarmee het huidige communautair douanewetboek, het CDW.<sup>6</sup> Zowel de bepalingen in het DWU als het CDW geven aan dat de douanewaarde wordt bepaald op basis van de voor de goederen betaalde of te betalen prijs indien zij voor uitvoer naar het douanegebied van de EU worden verkocht voor zover sprake is van een transactiewaarde. Echter, uit de DWU Uitv. Vo. lijkt te kunnen worden opgemaakt dat bovenstaand uitgangspunt in het DWU aldus moet worden geïnterpreteerd, dat alleen de transactiewaarde van de verkoop die plaatsvindt onmiddellijk voor het moment dat de goederen het douanegebied worden binnengebracht, ten grondslag kan liggen aan de bepaling van de douanewaarde. Dit wordt in de praktijk ook wel het bepalen van de douanewaarde op basis van de 'last-sale' genoemd. Daarmee lijkt het gebruik van de first-sale-for-export-regeling onder het DWU te worden uitgesloten, terwijl de regeling expliciet – al zij het onder voorwaarden – onder het CDW is toegestaan.

De vraag rijst of het uitsluiten van het gebruik van de first-sale-for-export-regeling via de DWU Uitv. Vo. juridisch houdbaar is. Hier wordt in deze verhandeling onderzoek naar gedaan.

### 1.2 Probleemstelling

#### 1.2.1 Inleiding tot de probleemstelling

In deze verhandeling wordt de vraag beantwoord in hoeverre het juridisch houdbaar is dat de first-sale-for-export-regeling door de DWU Uitv. Vo. onmogelijk wordt gemaakt. Daarbij is het

---

<sup>1</sup> Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en van de Raad van 9 oktober 2013 tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie, *Publicatieblad* nr. L 269 van 10/10/2013, blz. 1-101.

<sup>2</sup> Artikel 287 DWU.

<sup>3</sup> Artikel 288, leden 1 en 2, DWU. Een aantal artikelen is van toepassing vanaf 30 oktober 2013.

<sup>4</sup> 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, *Publicatieblad* nr. L 343 van 29/12/2015, blz. 1-557.

<sup>5</sup> Uitvoeringsverordening (EU) 2015/2447 van de Commissie van 24 november 2015 houdende nadere uitvoeringsvoorschriften voor enkele bepalingen van Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en de Raad tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie, *Publicatieblad* nr. L 343 van 29/12/2015, blz. 558-893.

<sup>6</sup> Verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek, *Publicatieblad* nr. L 302 van 19/10/1992, blz. 1-50.

allereerst van belang om kort in te gaan op de vraag waarom de douanewaarde wordt vastgesteld. Vervolgens moet worden onderzocht hoe de douanewaarde in het communautair douanerecht wordt bepaald en op welke wijze het internationaal douanerecht invloed uitoefent op het communautair douanerecht. Het is daarbij van belang helder te krijgen wat onder zowel het CDW als het DWU wordt bedoeld met de zinsnede 'verkocht voor uitvoer naar de EU'. Vervolgens moet worden nagegaan hoe de first-sale-for-export-regeling thans onder het communautair douanerecht is vormgegeven en welke ontwikkelingen c.q. wijzigingen zich wetstechnisch voordoen op het moment dat het DWU toepasselijk wordt. Daarbij is het eveneens van belang om de internationaal douanerechtelijke ontwikkelingen in ogenschouw te nemen, omdat het communautair douanerecht grotendeels is gebaseerd op internationaal douanerecht. Tot slot moet worden onderzocht hoe gedelegeerde en uitvoeringsverordeningen zich verhouden tot basisverordeningen. Antwoord op deze vraag biedt inzicht in hoeverre de DWU Uitv. Vo. een andere uitleg aan de zinsnede 'verkocht voor uitvoer naar de EU' mag geven en of dit er zelfs toe mag leiden dat de first-sale-for-export-regeling via de DWU Uitv. Vo. onmogelijk wordt gemaakt. Daarbij wordt gebruik gemaakt van een analyse naar de betekenis van 'verkocht voor uitvoer naar de EU'.

## 1.2.2 Onderzoeksvraag en deelvragen

De onderzoeksvraag die ten grondslag ligt aan het onderhavige onderzoek luidt:

*"In hoeverre is het juridisch houdbaar dat de first-sale-for-export-regeling onder het DWU via de DWU Uitv. Vo. onmogelijk wordt gemaakt?"*

De deelvragen die ter beantwoording van bovenstaande onderzoeksvraag dienen, luiden als volgt:

- 1 Wat is het doel van het bepalen van de douanewaarde?
- 2 Hoe wordt de douanewaarde volgens internationaal douanerecht vastgesteld?
- 3 Hoe wordt de douanewaarde onder het communautair douanerecht bepaald?
- 4 Hoever strekt de invloed van het internationaal douanerecht op het communautair douanerecht?
- 5 Hoe moet de zinsnede 'verkocht voor uitvoer naar de EU' worden geïnterpreteerd onder het CDW en DWU?
- 6 Hoe is de first-sale-for-export-regeling in het CDW vormgegeven?
- 7 Welke actuele ontwikkelingen hebben zich op communautair en internationaal douanerechtelijk terrein voorgedaan op het gebied van de first-sale-for-export-regeling?
- 8 Hoe moeten de artikelen 1 WTO en 70 DWU grammaticaal worden geïnterpreteerd?
- 9 In hoeverre werken arresten over het bepalen van de douanewaarde van het HvJ, die onder het CDW en haar voorgangers zijn geweest, door onder het DWU?
- 10 Wat is het karakter van uitvoeringsverordeningen?
- 11 Hoe komen verordeningen, gedelegeerde en uitvoeringsverordeningen tot stand?
- 12 Wat is de reikwijdte van de uitvoeringsbevoegdheden toegekend onder artikel 291 VwEU?
- 13 Heeft de EC oneigenlijk gebruik gemaakt van haar uitvoeringsbevoegdheden toegekend onder artikel 291 VwEU?
- 14 Op welke wijze kan het HvJ de vraag worden voorgelegd of het EC oneigenlijk gebruik heeft gemaakt van de aan haar toegekende bevoegdheden?

## 1.3 Relevantie van het onderzoek

Het toepassen van de first-sale-for-export-regeling heeft directe gevolgen voor de aantrekkelijkheid van de markteconomie van de EU, de begroting van de EU en de verkoopwaarde van de goederen die zijn bedoeld voor export naar de EU. Onduidelijkheid over de vraag of de first-sale-for-export-regeling onder het DWU mogelijk is, omdat de EC

mogelijk haar bevoegdheden te buiten is gaan, heeft directe gevolgen voor de zojuist genoemde punten. Het onderzoek naar de juridische houdbaarheid van de first-sale-for-export-regeling onder het DWU biedt derhalve rechtszekerheid voor de douaneschuldenaar. Het waarborgen van de rechtszekerheid is van belang aangezien het een basisbeginsel van het communautair recht is.<sup>7</sup> Daarnaast is het in maatschappelijk opzicht van belang vanwege onder andere de aantrekkelijkheid van de markteconomie van de EU; duidelijk interpreteerbare regels leiden tot een toegankelijker markt, zodat bedrijven eerder geneigd zijn om hun goederen naar de EU te exporteren.

Dit onderzoek voorziet in een analytische uiteenzetting over hoe de zinsnede 'verkocht voor uitvoer naar de EU' onder het DWU moet worden geïnterpreteerd. Verder is dit onderzoek academisch relevant, omdat het bestaand, algemeen onderzoek naar oneigenlijk gebruik van de uitvoeringsbevoegdheid van de EC extrapoleert naar het nieuwe communautair douanerecht.

## 1.4 Opzet

Centraal in het tweede hoofdstuk staat het doel van het vaststellen van de douanewaarde, de wijze waarop de douanewaarde in het internationaal en communautair douanerecht wordt vastgesteld en hoe het internationaal en communautair douanerecht zich tot elkaar verhouden. Daarnaast wordt ingegaan op de vraag hoe de zinsnede 'verkocht voor uitvoer naar de EU' moet worden geïnterpreteerd.

Vervolgens wordt in het derde hoofdstuk ingegaan op de wijze waarop de first-sale-for-export-regeling onder het CDW is vormgegeven. Tevens wordt aandacht besteed aan de ontwikkelingen omtrent de first-sale-for-export-regeling in het communautair en internationaal douanerecht.

In het vierde hoofdstuk wordt vervolgens onderzocht welke gevolgen het onmogelijk maken van een first-sale-for-export-regeling heeft, of onder het DWU nog steeds op basis van een grammaticale interpretatie een first-sale kan worden bepleit en in hoeverre het internationaal douanerecht invloed op deze interpretatie uitoefent. Daarnaast wordt onderzocht of sprake is van oneigenlijk gebruik van de aan de EC toegekende bevoegdheden. Antwoord op deze vraag maakt duidelijk of het juridische houdbaar is dat via de DWU Uity. Vo. de first-sale-for-export-regeling onmogelijk wordt gemaakt. Tot slot wordt stilgestaan bij de procedure om voornoemde vraag bij het HvJ aanhangig te maken.

In het vijfde en laatste hoofdstuk wordt de balans opgemaakt in de vorm van een conclusie waarin op bovengenoemde probleemstelling een antwoord wordt gegeven.

## 1.5 Methodologie

Het onderzoek zal grotendeels rusten op literatuuronderzoek. Om het oogmerk c.q. doel van de douanewaarde onder het communautair douanerecht en de plek die de first-sale-for-export-regeling daarin inneemt vast te stellen, is het noodzakelijk om onderzoek te verrichten naar de EU-verordeningen, juridische teksten van de WTO, commentaren en conclusies van zowel het Comité Douanewetboek als de WCO, jurisprudentie van het HvJ en de literatuur.

<sup>7</sup>

De grondrechten maken integrerend deel uit van de algemene rechtsbeginselen waarvan het Hof de eerbiediging verzekert, zie HvJ EG 18 december 2008, C-349/07 (Sopropé), *Jurispr.* 2008 I-10369, r.o. 33. Deze algemene rechtsbeginselen hebben eenzelfde rechtskracht als verdragsbepalingen, zie HvJ EU 29 oktober 2009, C-174/08 (NCC Construction Danmark), *Jurispr.* 312, blz. 6-7, r.o. 42. Dat in ogenschouw nemend, moeten de algemene rechtsbeginselen net als verdragsbepalingen met voorrang worden toegepast boven het nationale recht van de lidstaten (HvJ EEG 5 februari 1963, C-26/62 (Van Gend & Loos), *Jurispr.* blz. I-00003 en HvJ EEG 15 juli 1964, C-6/64 (Costa-ENEL), *Jurispr.* I-01203.

Speciale aandacht zal worden besteed aan de verhouding tussen deze rechtsbronnen. Het onderzoek in het derde hoofdstuk zal voornamelijk een rechtshistorisch karakter hebben, omdat daar de ontwikkelingen omtrent de first-sale-for-export-regeling worden onderzocht. Voor het vierde hoofdstuk wordt gebruik gemaakt van onderzoeken die in algemene zin ingaan op de verhouding tussen zogenaamde 'basisverordeningen', zoals bijvoorbeeld het DWU, en gedelegeerde en uitvoeringsverordeningen. Verder wordt op een rechtswetenschappelijke wijze onderzocht of de uitkomsten uit bestaand onderzoek kunnen worden geëxtrapoleerd naar het communautair douanerecht.



## 2. De douanewaarde

### 2.1 Inleiding

Invoerrechten worden in beginsel geheven over de transactiewaarde van goederen die zijn bedoeld voor uitvoer naar een land van invoer.<sup>8</sup> De douanewaarde, zoals deze waarde wordt genoemd, vormt veelal de maatstaf van heffing voor de berekening van het invoerrecht. Het tarief wordt bepaald aan de hand van de classificatie en de oorsprong van de goederen. Invoerrechten die op basis van de douanewaarde worden berekend, worden 'ad valoremrechten' genoemd. De maatstaf van heffing kan ook een specifiek recht betreffen, indien de invoerrechten over een bepaalde grootheid (hoeveelheid, gewicht, afmeting etc.) worden berekend.

### 2.2 Wettelijke bronnen

#### 2.2.1 Het WTO Valuation Agreement

In 1947 is te Genève door 23 landen de GATT 1947 getekend.<sup>9</sup> In artikel VII GATT 1947 is de basis gelegd voor het concept douanewaarde. Gedurende 1986 tot 1994 heeft de Uruguay Ronde van de GATT plaatsgehad, waar tot oprichting van de WTO per 1 januari 1995 is besloten.<sup>10</sup> Daaraan voorafgaand werd te Marrakech (Marokko) op 15 april 1994 de Overeenkomst inzake de toepassing van artikel VII van Algemene Overeenkomst betreffende tarieven en handel 1994 gesloten.<sup>11</sup> Na oprichting van de WTO is deze overeenkomst bekend komen te staan als de WTO CVA. De WTO CVA beoogt een eerlijk, uniform en neutraal systeem te introduceren op basis waarvan de douanewaarde van goederen kan worden vastgesteld en waarbij willekeurige of fictieve douanewaarden worden uitgesloten. Om dit concept tot uitdrukking te laten komen is bepaald dat de douanewaarde gelijk is aan de 'transactiewaarde'.<sup>12</sup> De transactiewaarde is de werkelijk betaalde of te betalen prijs. Het gaat daarbij om de prijs die wordt afgesproken op het moment dat de goederen zijn bedoeld voor uitvoer naar het land van invoer. Echter, wat onder de zinsnede 'voor uitvoer naar het land van invoer' moet worden verstaan, wordt in de WTO CVA niet verder toegelicht.

#### 2.2.2 Communautair douanerecht

##### 2.2.2.1 Doorwerking van het WTO-recht in het communautair douanerecht

De WTO CVA is een internationaal geaccepteerde standaard. Dit blijkt uit het feit dat het concept douanewaarde in nagenoeg alle WTO-lidstaten zonder aanpassingen is overgenomen in het aldaar geldende douanerecht. Dat de WTO CVA in beginsel geen rechtstreekse werking in het communautair douanerecht heeft, is meermalen door het HvJ aangegeven.<sup>13</sup> Het HvJ lijkt namelijk de voorkeur te geven aan een 'politieke lezing' van het WTO-recht in plaats van een juridische interpretatie ervan.<sup>14</sup> Dat neemt niet weg dat internationaal douanerecht invloed heeft op het communautair douanerecht, wat blijkt uit het

<sup>8</sup> Artikel 1, lid 1, WTO CVA.

<sup>9</sup> De Algemene Overeenkomst betreffende tarieven en handel (GATT 1947).

<sup>10</sup> Zie daarvoor de tijdens de Uruguay Ronde gesloten Overeenkomst tot Oprichting van de Wereld handelsorganisatie (1994).

<sup>11</sup> Overeenkomst inzake de toepassing van artikel VII van Algemene Overeenkomst betreffende tarieven en handel 1994

<sup>12</sup> Artikel 1, lid 1, WTO CVA.

<sup>13</sup> HvJ EEG 12 december 1972, C-21/24-72 (Int'l Fruit Co. v. Productschap voor Groenten en Fruit), *Jurispr.* 1972, 1219, r.o. 27 en HvJ EEG 8 juni 1989, C-69/89 (Nakajima All Precision), *Jurispr.* 1989, 1689, r.o. 27.

<sup>14</sup> Zie in gelijke zin N. Horn, C.M. Schmitthoff en R.M. Buxbaum, *The European Community and GATT*, Deventer: Kluwer 1986, p. xvi.

feit dat ook de EU nagenoeg zonder aanpassingen de uitgangspunten van de WTO heeft overgenomen in haar douanerecht.<sup>15</sup> Daarnaast moet dit recht op terreinen die door het WTO-recht worden bestreken 'WTO-conform' worden uitgelegd.<sup>16</sup> Daarbij merk ik op dat het feit dat in beginsel door individuen geen rechtstreeks beroep kan worden gedaan op het WTO-recht,<sup>17</sup> niet afdoet aan het feit dat WTO-lidstaten ertoe gehouden zijn om zich te houden aan de in WTO-verband gemaakte afspraken.<sup>18</sup> De EU is namelijk, net als iedere EU-lidstaat afzonderlijk, lid van de WTO. Het WTO-lidmaatschap van de Europese Unie brengt derhalve de verplichting met zich mee dat het WTO-recht moet worden omgezet in Europees recht.

### 2.2.2.2 Wettelijke bepalingen in het CDW

Het communautair douanerecht – vanuit welk perspectief dit onderzoek is geschreven – '[...] beoogt (MLS: inzake de douanewaarde) een billijk, uniform en neutraal systeem in te voeren dat het gebruik van willekeurige of fictieve douanewaarden uitsluit'.<sup>19</sup> Dit streven is gelijk aan dat van de WTO CVA. Het HvJ voegt er nog aan toe dat de douanewaarde: 'de werkelijke economische waarde van een ingevoerd goed weergeven en derhalve rekening [MLS: moet] houden met alle elementen van dat goed die een economische waarde vertegenwoordigen'.<sup>20</sup>

Het uitgangspunt dat de douanewaarde aan de hand van de transactiewaarde moet worden bepaald, volgt uit artikel 29, lid 1, CDW. Hierin is bepaald dat:

<sup>15</sup> Lux geeft in een bijdrage aan dat de interdependentie tussen internationaal en communautair recht, vooral voor wat betreft het douanerecht, erg complex is. M. Lux, EU customs law and international law, *World Customs Journal*, Volume 1, number 1, p. 19-29. Hij roept in zijn afsluiting een ieder op om nader onderzoek te verrichten naar deze complexe materie.

<sup>16</sup> HvJ EG 14 december 2000, C-300/98 en C-392/98 (Parfums Christian Dior SA v. TUK Consultancy BV and Assco Gerüste GmbH and Rob van Dijk v. Wilhelm Layher GmbH & Co. KG and Layher BV), *Jurispr.* blz. I-11307, r.o. 47.

<sup>17</sup> Zie I. Schlatzer, *The WTO and other non-tax treaties – Aspects of Taxation*, VDM Verlag Dr. Müller: Saarbrücken 2005, p. 31-33. Schlatzer betoogt dat er nog een tweetal mogelijkheden zijn om desalniettemin rechtstreekse werking aan het WTO-recht toe te kennen. Zij stelt ten eerste dat: "*Basically, in cases where a Community legislative act relates directly to a WTO provision, the ECJ is willing to construe and apply it for the purpose of assessment of EC legislation's legality. Moreover, if the concrete implementation of a WTO provision under a Community law is at stake that aims at ensuring compliance with this international obligation, the respective WTO provision may be invoked and may serve as a criterion to assess the legality of the specific EC measure.*" Een tweede optie is een meer theoretische mogelijkheid. Deze houdt namelijk in dat: "*WTO law (MLS: can) [...] become directly effective in the domestic law system of certain Member States, provided the legal order allows self-executing provisions.*" Voor een geslaagd beroep lijkt uit het arrest HvJ EG 14 december 2000, C-300/98 en C-392/98 (Parfums Christian Dior SA v. TUK Consultancy BV and Assco Gerüste GmbH and Rob van Dijk v. Wilhelm Layher GmbH & Co. KG and Layher BV), *Jurispr.* blz. I-11307, r.o. 48 te volgen dat het dan wel moet gaan om een rechtsgebied waarover nog geen Europese wetgeving bestaat en moet de competentie om wetgeving uit te vaardigen berusten op het niveau van de lidstaat. Aan beide voorwaarden voldoet het Communautair douanerecht niet.

<sup>18</sup> Wu betoogt in haar artikel, gebaseerd op de in haar stuk aangehaalde literatuur, dat het WTO-recht bindend is, omdat het WTO-recht is gebaseerd op verdragen welke bilaterale verplichtingen scheppen tussen de WTO-lidstaten. Zie J.Y.M. Wu, *The effect of the WTO Agreement on the European Union* (Conference Paper, [http://www2.tku.edu.tw/~tiexm/conference\\_paper/session3/09Judy.pdf](http://www2.tku.edu.tw/~tiexm/conference_paper/session3/09Judy.pdf)), p. 7.

<sup>19</sup> HvJ EEG 6 juni 1990, C-11/89 (Unifert), *Jurispr.* blz. I-2275, r.o. 35 en HvJ EG 19 oktober 2000, C-15/99 (Sommer), *Jurispr.* blz. I-8989, r.o. 25.

<sup>20</sup> HvJ EG 16 november 2006, C-306/04 (Compaq Computer International Corporation v Inspecteur der Belastingdienst – Douanedistrict Arnhem), *Jurispr.* blz. I-10991, r.o. 30.

*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 [...].*

### 2.2.2.3 Wettelijke bepalingen in het UCC

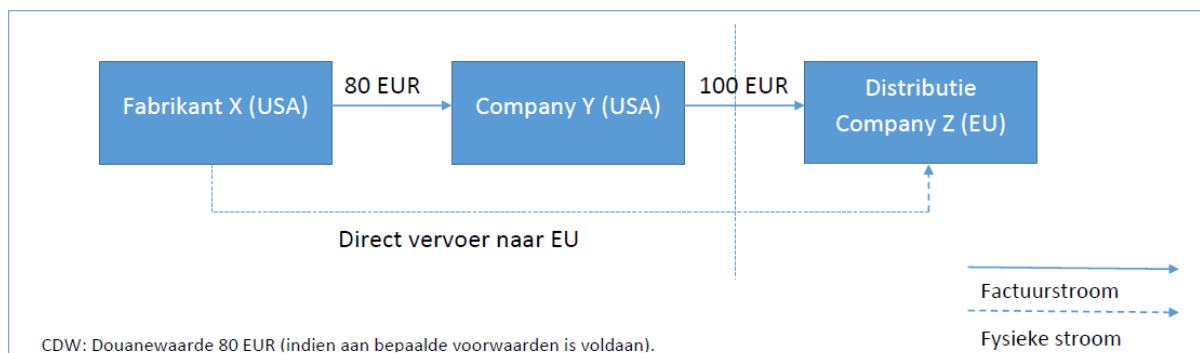
Het uitgangspunt dat de douanewaarde aan de hand van de transactiewaarde moet worden bepaald is in soortgelijke bewoordingen opgenomen in artikel 70, lid 1, DWU, waarin is bepaald dat:

*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.*

### 3. De first-sale-for-export-regeling onder het communautair douanerecht en actuele ontwikkelingen

#### 3.1 Hoe werkt de first-sale-for-export-regeling?

De first-sale-for-export-regeling houdt in dat invoerrechten worden geheven over de transactiewaarde die ten grondslag ligt aan een eerdere schakel in de handelsketen dan de verkoop direct voorafgaand aan de introductie van de goederen in het douanegebied van de EU. In figuur 3.1 is geïllustreerd hoe toepassing van een first-sale-for-export-regeling eruit zou kunnen zien.



Figuur 3.1 First-sale-for-export-regeling

Fabrikant X verkoopt goederen aan Company Y die vervolgens de goederen aan Distributie Company Z doorverkoopt. Fabrikant X en Company Y zijn gevestigd buiten het douanegebied van de Europese Unie, namelijk in het douanegebied van de Verenigde Staten.<sup>21</sup> Distributie Company Z is gevestigd binnen het douanegebied van de EU. De goederen worden direct vervoerd van Fabrikant X naar Distributie Company Z, zijnde de importeur van de goederen. Indien de goederen ten tijde van de verkooptransactie tussen Fabrikant X en Company Y zijn bedoeld voor uitvoer naar het douanegebied van de EU, kan deze transactiewaarde onder voorwaarden als douanewaarde worden gebruikt. In het voorbeeld leidt dit ertoe dat de douanewaarde mag worden bepaald aan de hand van de transactie tussen Fabrikant X en Company Y in plaats van de transactie tussen Company Y en Distributie Company Z. De douanewaarde wordt derhalve niet gesteld op 100 EUR, maar op 80 EUR. In onderdeel 3.2 sta ik nader stil bij de voorwaarden die in acht moeten worden genomen om de first-sale-for-export-regeling toe te passen.

Het gebruikmaken van de first-sale-for-export-regeling veronderstelt – beschreven vanuit de casuspositie van figuur 3.1 – dat Distributie Company Z op de hoogte moet zijn van de prijsafspraken tussen Fabrikant X en Company Y. Derhalve zal met name van de first-sale-for-export-regeling gebruik worden gemaakt indien partijen met elkaar zijn verbonden, met andere woorden, indien sprake is van gelieerde partijen. Verbondenheid in het communautair douanerecht kan volgen uit, kort gezegd, een familieband, zeggenschap of controle.<sup>22</sup>

#### 3.2 Ontstaansgeschiedenis en huidige inbedding first-sale-for-export-regeling in het communautair douanerecht

Uit het arrest Unifert blijkt dat de douanewaarde kan worden bepaald op basis van een eerdere transactie dan de verkoop direct voorafgaand aan de verkoop op basis waarvan de

<sup>21</sup> Een first-sale kan ook voor het bepalen van de douanewaarde worden gebruikt indien Company Y is gevestigd op het grondgebied van de EU.

<sup>22</sup> Zie de limitatieve opsomming in artikel 143, lid 1, TCDW.

goederen worden ingevoerd in het douanegebied van de EU.<sup>23</sup> Het HvJ concludeert onder de voorganger<sup>24</sup> van het CDW dat, voor wat betreft het bepalen van de douanewaarde.<sup>25</sup>

*"[...] niet enkel gebruik kan worden gemaakt van de prijs volgens een onmiddellijk vóór de uitvoer uit een derde land gesloten verkoopovereenkomst, maar ook van de prijs volgens een verkoopovereenkomst die na de uitvoer, doch vóór de inklaring in de Gemeenschap is gesloten, en zulks ongeacht de plaats van vestiging van de partijen bij de verkoopovereenkomst."*

Het HvJ geeft met bovenstaande rechtsregels een interpretatie aan de zinsnede 'verkoop voor uitvoer (MLS: naar de EU)' dat besloten ligt in het zowel artikel 29, lid 1, CDW als artikel 70, lid 1, DWU.<sup>26</sup> Niet enkel de transactie waarmee de goederen in het douanegebied van de Europese Unie worden geïntroduceerd, maar tevens een voorafgaande verkoop kan worden gebruikt voor het bepalen van de douanewaarde. Het HvJ baseert zich daarbij op een tweetal argumenten. Ten eerste lijkt het HvJ voor het criterium 'verkoop voor uitvoer' aan te sluiten bij de goederen en niet de plaats van de verkoper.<sup>27</sup> Daarnaast, ten tweede, baseert het HvJ zich op artikel 6 Verordening (EEG) nr. 1495/80<sup>28</sup> waarin is vastgesteld dat:<sup>29</sup>

*"Voor de toepassing van artikel 3 van verordening nr. 1224/80, is het feit dat de goederen die het voorwerp van een verkoop uitmaken, ten invoer tot het vrije verkeer in de Gemeenschap worden aangegeven, een voldoende aanduiding om de goederen als verkocht voor uitvoer naar het douanegebied van de Gemeenschap aan te merken. Een dergelijke aanduiding bestaat ook in de gevallen van opeenvolgende verkopen vóór de bepaling van de douanewaarde, waarbij iedere prijs die deze verkopen tot resultaat hebben, onder voorbehoud van de bepalingen van verordening (EEG) nr. 1496/80, als basis voor de douanewaarde kan worden genomen [...]."*

Nadat het CDW en TCDW van toepassing werden op 1 januari 1994, was niet voorzien in een bepaling waaruit expliciet kon worden opgemaakt dat de douanewaarde kon worden bepaald op basis van een transactie die voorafgaat aan de verkoop die plaatsvindt onmiddellijk voordat de goederen het douanegebied van de EU worden ingevoerd.<sup>30</sup> In juli 1995 is dit veranderd toen in het TCDW werd voorzien in de toevoeging van bepaalde bewijsregels die moeten worden nageleefd als de douanewaarde wordt vastgesteld met betrekking tot goederen die voor het vrije verkeer worden aangegeven nadat zij meer dan

<sup>23</sup> Ten tijde van het arrest de Europese Economische Gemeenschap.

<sup>24</sup> Verordening (EEG) nr. 1224/80 van de Raad van 28 mei 1980 inzake de douanewaarde van de goederen, *Publicatieblad* nr. L 134 van 31/5/1980, blz. 1, zoals laatstelijk gewijzigd bij Verordening (EEG) nr. 4046/89, *Publicatieblad* nr. L 388 van 30/12/1989, blz. 27.

<sup>25</sup> HvJ EEG 6 juni 1990, C-11/89 (Unifert), *Jurispr.* blz. I-2275, r.o. 13.

<sup>26</sup> Voor zover van belang, deed het HvJ relatief kort over het beantwoorden van de prejudiciële vraag zoals voorgelegd door het Bundesfinanzhof. Het duurde namelijk 510 dagen voordat het HvJ zijn beslissing nam tegenover een gemiddelde van 609 dagen. Zie I. van den Eijnde, *Customs case law of the European Court of Justice*, Kluwer: Deventer 2014. Met enige voorzichtigheid kan derhalve worden gesteld dat de rechtsvraag kennelijk redelijk eenvoudig te beantwoorden was.

<sup>27</sup> HvJ EEG 6 juni 1990, C-11/89 (Unifert), *Jurispr.* blz. I-2275, r.o. 11.

<sup>28</sup> Verordening (EEG) nr. 1496/80 van de Commissie van 11 juni 1980 betreffende de aangifte van gegevens inzake de douanewaarde en over te leggen stukken, *Publicatieblad* L 154 van 21/06/1980, blz. 16-20 zoals laatstelijk gewijzigd bij Verordening (EEG) nr. 979/93 van de Commissie van 26 april 1993, *Publicatieblad* nr. L 101 van 27/04/1993.

<sup>29</sup> HvJ EEG 6 juni 1990, C-11/89 (Unifert), *Jurispr.* blz. I-2275, r.o. 12.

<sup>30</sup> Zoals uit onderdeel 4.3 zal blijken, kon op basis van een grammaticale interpretatie van artikel 29, lid 1, CDW wel worden vastgesteld dat een first-sale-for-export-regeling mogelijk is onder het CDW.



eens zijn verkocht.<sup>31</sup> Opgemerkt dient te worden – zo volgt uit de preambule van de wijzigingsverordening – dat de zinsnede in artikel 147 TCDW werd toegevoegd met het oog op de uniforme toepassing van artikel 29, lid 1, CDW. Het betreffen zodoende alleen nadere voorwaarden. Echter, de toevoeging heeft niet tot gevolg dat het rechtskader van artikel 29, lid 1, CDW wordt gewijzigd of aangepast. Het betreffen enkel zogenaamde procedureregels.

Artikel 147, lid 1, derde volzin, TCDW<sup>32</sup> luidt:

*Wanneer de prijs wordt aangegeven die betrekking heeft op een verkoop die voorafgaat aan de laatste verkoop als gevolg waarvan de goederen het douanegebied van de Gemeenschap zijn binnengebracht, dient ten genoegen van de douaneautoriteiten te worden aangetoond dat deze verkoop met het oog op de uitvoer naar genoemd douanegebied is afgesloten.*

Uit bovenstaand artikel volgt dat bepaalde voorwaarden in acht moeten worden genomen om de first-sale-for-export-regeling toe te passen. Dit houdt in dat voor de douaneautoriteiten moet worden aangetoond dat de verkoop die voorafgaat aan de laatste verkoop voor invoer is bedoeld voor export naar het douanegebied van de EU. Om dit aan te tonen:

- moet sprake zijn van een bonafide verkoop op basis van het *at-arm's length* principe;<sup>33</sup>
- waarbij de goederen echt bedoeld zijn voor export naar de EU (bijv. direct transport naar de EU en/of blijkt het uit de karaktereigenschappen van de goederen); en
- de in de Europese Unie gevestigde aangever beschikt over de benodigde informatie en documentatie<sup>34</sup> waaruit blijkt dat de goederen zijn bedoeld voor export naar de EU en deze documentatie wordt verschaft in het land waar de goederen worden ingevoerd.<sup>35</sup>

Voorts moet bij aangifte de waarde van de eerdere transactie als douanewaarde worden opgegeven. Het achteraf toepassen van een lagere transactieprijs als douanewaarde is niet mogelijk.<sup>36</sup>

<sup>31</sup> Verordening (EG) Nr. 1762/95 van de Commissie van 19 juli 1995 tot wijziging van Verordening (EEG) nr. 2454/93 houdende vaststelling van enkele bepalingen ter uitvoering van Verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad tot vaststelling van het communautair douanewetboek, *Publicatieblad* nr. L 171 van 21/07/1995 blz. 0008 - 0035.

<sup>32</sup> Verordening (EG) 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, *Publicatieblad* nr. L 253 van 11/10/1993, blz. 1-766.

<sup>33</sup> Artikel 29, lid 2, onderdelen a en b jo. 30, lid 1, CDW. Uit voornoemde artikelen blijkt dat de transactiewaarde bij verbonden partijen kan worden aanvaard, indien de verbondenheid geen invloed op de prijs heeft gehad. Indien dat wel het geval is, zullen andere methoden moeten worden aangewend om de douanewaarde te bepalen. Indien verbondenheid geen invloed op de prijs heeft gehad, wordt ook wel gesproken van een transactie die op basis van het *at-arm's-length* principe is vastgesteld.

<sup>34</sup> Commentaar 7 van het Comité Douanewetboek (afdeling douanewaarde) betreffende de toepassing van artikel 147 van Verordening (EEG) nr. 2454/93 van de Commissie van 2 juli 1993. Het commentaar heeft geen juridisch bindend karakter, maar geeft wel goede richtlijnen. Zo blijkt uit onderdeel 4 van het commentaar welke elementen van belang zijn om aan te tonen dat de goederen daadwerkelijk bedoeld zijn voor export naar de EU.

<sup>35</sup> Artikel 178, leden 1 en 2, TCDW.

<sup>36</sup> HvJ EEG 6 juni 1990, C-11/89 (Unifert), *Jurispr.* blz. I-2275, r.o. 15. Openstaande vraag is wel hoe deze zienswijze zich verhoudt met artikel 78 CDW, waarin wordt gesteld dat als sprake is van een vergissing de douaneautoriteiten ex artikel 78 CDW op verzoek of ambtshalve tot herziening van de aangifte kunnen overgaan.

De uitleg die het HvJ in het arrest Unifert onder de voorganger van het CDW heeft gegeven aan 'verkoop voor uitvoer', heeft het HvJ herhaald in het arrest Carboni e derivati Srl waarin het het HvJ concludeert dat:<sup>37</sup>

*"In geval van opeenvolgende verkopen kunnen prijzen van verkopen die na de uitvoer maar vóór het in het vrije verkeer brengen in de Gemeenschap hebben plaatsgevonden, dus in aanmerking worden genomen bij de vaststelling van de „transactiewaarde” in de zin van artikel 29, lid 1, van het communautair douanewetboek [...]"*

Zo is de first-sale-for-export-regeling ook onder het CDW in de jurisprudentie van het HvJ bevestigd.

### 3.3 Ontwikkelingen bij de WCO en de term 'sale for export to the country of importation'

De WCO Technical Committee geeft commentaren op de WTO CVA. Alhoewel de bij de WTO aangesloten landen gehouden zijn om de WTO CVA te implementeren, hebben zij niet de verplichting om de commentaren van de WCO Technical Committee op te volgen, omdat deze commentaren een niet-bindend karakter hebben; ze dienen als advies.<sup>38</sup>

Tijdens de 24<sup>th</sup> meeting van de WCO Technical Committee op 23-27 april 2007, is door experts gesproken over de interpretatie van de zinsnede 'sale for export to the country of importation'. Alhoewel in de jurisprudentie van het HvJ reeds uitleg is gegeven aan deze zinsnede, in die zin dat een first-sale-for-export-regeling mogelijk is, ontbrak op internationaal douanerechtelijk terrein het antwoord op de vraag of 'sale for export to the country of importation' een first-sale-for-export-regeling toelaat. Naar aanleiding van deze meeting is Commentary 22.1 aangenomen waarin de WCO haar interpretatie inzake de zinsnede 'sale for export to the country of importation' uiteenzet. Deze interpretatie luidt (onderstreping: MLS):<sup>39</sup>

*[T]he underlying assumption of Article 1 is that normally the buyer would be located in the country of importation and that the price actually paid or payable would be based on the price paid by this buyer. The Technical Committee concludes that in a series of sales situation, the price actually paid or payable for the imported goods when sold for export to the country of importation is the price paid in the last sale occurring prior to the introduction of the goods into the country of importation, instead of the first (or earlier) sale. This is consistent with the purpose and overall text of the Agreement.*

Uit bovenstaand commentaar volgt dat voor het bepalen van de douanewaarde alleen de transactiewaarde kan worden gebruikt die ten grondslag ligt aan de verkoop direct voorafgaand aan de introductie van de goederen in het douanegebied van een jurisdictie.

### 3.4 Ontwikkelingen rondom het DWU

In de DWU Uitv. Vo. staat in artikel 128 opgenomen dat (onderstreping: MLS):

<sup>37</sup> HvJ EG 28 februari 2008, C-263/06 (Carboni e derivati Srl), *Jurispr.* 2008 I-01077, r.o. 30.

<sup>38</sup> Zie Bijlage II, onderdeel 2, sub a WTO CVA. In onderdeel 2.2.2.1 is al kort stilgestaan bij de verhouding tussen het internationaal douanerecht van de WTO en de doorwerking ervan in het communautair douanerecht.

<sup>39</sup> WCO Technical Committee, Commentary 22.1: Meaning of the Expression 'Sold for Export to the Country of Importation' in a Series of Sales.

#### Lid 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.

#### Lid 2

Wanneer de goederen voor uitvoer naar het douanegebied van de Unie worden verkocht terwijl zij zich in tijdelijke opslag bevinden of terwijl zij onder een andere bijzondere regeling dan de regeling intern douanevervoer, bijzondere bestemming of passieve veredeling zijn geplaatst, wordt de transactiewaarde op basis van die verkoop vastgesteld.

Op basis van artikel 128, lid 1, DWU Uitv. Vo. lijkt de first-sale-for-export-regeling onder het DWU niet meer mogelijk, omdat alleen de verkoop waarmee de goederen in de EU worden geïntroduceerd, kan worden gebruikt om de douanewaarde vast te stellen. Een dergelijke interpretatie lijkt in lijn met Commentary 22.1. In de praktijk wordt aangenomen dat artikel 128, lid 1, DWU Uitv. Vo. met zich meebrengt dat de douanewaarde na 1 mei 2016 alleen nog op basis van de 'last-sale' kan worden bepaald.

In artikel 341 DWU Uitv. Vo. is voorzien in een overgangsbepaling. De transactiewaarde van een eerdere verkoop dan degene die de goederen in het vrije verkeer van de EU introduceert, mag tot 31 december 2017 worden gebruikt indien de aangever voor de inwerkingtreding van de DWU Uitv. Vo. contractueel gebonden is aan de first-sale. Opmerkelijk is dat wordt gesproken over het moment van inwerkingtreding in plaats van het toepasselijk worden van de DWU Uitv. Vo.. De inwerkingtreding vindt normaliter namelijk plaats op de twintigste dag volgend op die van haar bekendmaking in het Publicatieblad van de EU. Dat is derhalve eerder dan het moment waarop de DWU Uitv. Vo. toepasselijk wordt. De periode waarbinnen partijen hun contracten kunnen aanpassen is zodoende beperkt. Voorts is vermeldenswaardig dat sprake moet zijn van een bindend contract waaraan de persoon namens wie de aangifte wordt ingediend, is gebonden. Het is in de praktijk niet gebruikelijk dat in een contract is vastgelegd dat de douanewaarde op basis van de first-sale-for-export-regeling moet worden bepaald. Voor het oog lijkt de overgangsbepaling daarom een beperkt toepassingsbereik te hebben en min of meer een doekje voor het bloeden.<sup>40</sup>

<sup>40</sup>

Op het moment van schrijven heeft de Nederlandse Douane laten weten dat de persoon namens wie de aangifte wordt ingediend moet zijn gebonden aan een contract dat is afgesloten tussen partij B en C, indien de douanewaarde wordt bepaald op basis van de transactie tussen partij A en B (first-sale). De vraag of een bestaande ruling ook afdoende is om aan de overgangsbepaling te voldoen, is nog niet beantwoord.



## 4. Juridische houdbaarheid van de first-sale-for-export-regeling

### 4.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt onderzocht of het juridisch houdbaar is dat artikel 128, lid 1, DWU Uitv. Vo. niet langer toestaat dat de douanewaarde op basis van de first-sale-for-export-regeling wordt bepaald. Een daaraan voorafgaande vraag is wat de gevolgen zijn indien de first-sale-for-export-regeling wordt afgeschaft en daarnaast of een first-sale-for-export-regeling überhaupt wenselijk is. In onderdeel 4.2 wordt bij deze vragen stilgestaan.

### 4.2 Gevolgen en wenselijkheid van het afschaffen van de first-sale-for-export-regeling

Een gevolg van de toepassing van een 'last-sale' in plaats van een 'first-sale' is dat de douanewaarde wordt bepaald aan de hand van een latere transactie, wat in beginsel een hogere douanewaarde tot gevolg heeft. Dit zal er in de meeste gevallen toe leiden dat de douaneschuld hoger uitvalt. Daarnaast zullen royalty- en licentierechten sneller onderdeel van de douanewaarde moeten uitmaken. Bij toepassing van de first-sale bij een A-B-C handelsketen onder het CDW hoeven royalty- en licentierechten die een voorwaarde voor de verkoop tussen B en C vormen, namelijk niet in de douanewaarde begrepen te worden indien de douanewaarde op basis van de verkoop tussen partij A en B wordt bepaald. Aangezien onder het DWU het enkel mogelijk lijkt om de douanewaarde te bepalen op basis van een last-sale, maken royalty- en licentierechten in het gegeven voorbeeld onderdeel uit van de douanewaarde, omdat zij een voorwaarde voor de verkoop vormen. Verder kan het consequenties hebben voor het verkrijgen van oorsprong. Daarnaast heeft de verschuiving van first-sale naar last-sale consequenties voor de maatstaf van heffing van btw bij invoer, aangezien deze maatstaf aan de douanewaarde gelijk wordt geschakeld.<sup>41</sup> Dit brengt een cash-flow nadeel met zich mee als de invoer-btw niet is verlegd naar de aangifte en leidt tot hogere kosten voor btw-ondernemers die van btw vrijgestelde prestaties verrichten; zij ontberen namelijk het recht op aftrek van input-btw. Tot slot kan het afschaffen van de first-sale-for-export-regeling tot gevolg hebben voor het verkrijgen van preferentiële en niet-preferentiële oorsprong.

Deze gevolgen zijn mijns inziens onbillijk aangezien een groot aantal in de EU gevestigde ondernemingen hun handelsstromen hebben afgestemd op douanewaarde principes die sinds lange tijd in het communautair douanerecht zijn ingebed, zoals reeds uiteengezet is in onderdeel 3.2.<sup>42</sup> Met het afschaffen van de first-sale-for-export-regeling zal de concurrentiepositie van vernoemde ondernemingen, die afhankelijk zijn van geïmporteerde goederen, verslechteren. Prijsstijgingen van goederen die deze ondernemingen doorvoeren zijn een direct gevolg van de afschaffing en leiden tot een slechtere koopkrachtpositie van particulieren in deze periode van economisch herstel in de EU. Daarnaast zijn de regels onduidelijk wat uit voorafgaande en navolgende onderdelen blijkt. De daaruit volgende rechtsonzekerheid resulteert in een afnemende aantrekkelijkheid van de markteconomie van de EU. Tot slot lijkt het onmogelijk maken van de first-sale-for-export-regeling onder het DWU verband te houden met het commentaar van het WCO. Zoals hierna zal worden betoogd lijkt het WCO-commentaar zich te baseren op verkeerde aannames.

Het feit dat de op basis van Commentary 22.1 niet langer een eerdere transactiewaarde voor het bepalen van de douanewaarde kan worden gebruikt, lijkt een bewuste keuze van de

<sup>41</sup> Artikel 85 Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, *Publicatieblad L 347* van 11.12.2006, blz. 1–118.

<sup>42</sup> Vgl. M. Fabio, *Customs Law of the European Union*, Kluwer: Deventer 2010 (tweede druk), p. 4-9 t/m 4-10.

WCO. De WCO baseert zich daarbij op een aantal aannames. Ruesmann en Willems stellen dat de aannames onjuist zijn en dat Commentary 22.1 van de WCO leidt tot een onrechtvaardiger systeem zonder dat het zorgt voor een verbetering van de rechtszekerheid.<sup>43</sup> Zij stellen dat:<sup>44</sup>

1. de aanname dat de koper is gevestigd in het land waar de goederen worden ingevoerd niet strookt met de commerciële werkelijkheid waarbij bijvoorbeeld de tussenpersoon in een derde land kan zijn gevestigd. Vreemd in dezen is dat de tussenpersoon in een dergelijk geval enkel als koper kan worden aangemerkt als hij in het land is gevestigd waar de goederen in het vrije verkeer worden gebracht, terwijl de vaststelling mijns inziens zou moeten plaatsvinden ongeacht de plaats van vestiging van de partijen die bij de verkoopovereenkomst zijn betrokken. Het moet namelijk gaan om de kenmerken van het goed. Daaruit moet blijken dat de goederen zijn bedoeld voor export naar de EU;<sup>45</sup>
2. de term 'verkoper' en 'importeur' worden afwisselend in de WTO CVA gebruikt, hetgeen er op zou duiden dat er geen onderscheid tussen beide termen wordt gemaakt. Dit is opmerkelijk aangezien dit enkel het geval lijkt bij een enkele verkoop, terwijl dit niet zondermeer geldt in het geval dat sprake is van een goederenketen bestaande uit meerdere verkopen;
3. het veronderstellen dat niet alle elementen in de prijs worden betrokken voor het bepalen van de douanewaarde bij toepassing van de first-sale faalt. In jurisprudentie van het HvJ zijn namelijk criteria gesteld waardoor voornoemde veronderstelling ongegrond is.<sup>46</sup> De gestelde voorwaarden in het CDW om tot bijtelling van royalty's en licentierechten te komen, heeft er echter toe geleid dat contracten tussen marktdeelnemers op een dusdanige wijze werden vormgegeven, dat de plicht tot bijtelling werd voorkomen. Daarmee lijkt de vrees van de WCO gegrond, ware het niet dat wanneer het DWU in ogenschouw wordt genomen, de voorwaarden sterk zijn verscherpt, waardoor royalty- en licentierechten onder het DWU sneller onderdeel van de douanewaarde uitmaken en dit probleem wordt verholpen;
4. de veronderstelling dat de first-sale prijs de waarde vertegenwoordigd van de verkoopprijs die gelijk is aan de prijs op de lokale markt in het land van export, onjuist is. In een ketentransactie tussen partij A, B en C kan het namelijk voorkomen dat partij B en partij C beide in de Europese Unie zijn gevestigd, waardoor de hiervoor genoemde aanname niet juist is. Voorts is ook bij een first-sale vereist dat het een verkoop betreft die bedoeld is voor export naar de Europese Unie;
5. het standpunt dat de douaneautoriteit in het land van invoer de omstandigheden waaronder de first-sale tot stand is gekomen niet zou kunnen nagaan faalt, omdat

<sup>43</sup> L. Ruesmann and A. Willems, Revisiting the First Sale for Export Rule: An attempt to remove fairness in the interests of raising revenues, without improving legal certainty, *World Customs Journal* Volume 3, Number 1, p. 45-52.

<sup>44</sup> L. Ruesmann and A. Willems, Revisiting the First Sale for Export Rule: An attempt to remove fairness in the interests of raising revenues, without improving legal certainty, *World Customs Journal* Volume 3, Number 1, p. 48-49.

<sup>45</sup> Zie onderdeel 3.2 en dan met name de aldaar geciteerde rechtsoverweging uit het arrest Unifert.

<sup>46</sup> Uit onder andere het arrest Christodoulou blijkt dat: 'de Unieregeling inzake de vaststelling van de douanewaarde beoogt een billijk, uniform en neutraal systeem in te voeren dat het gebruik van willekeurige of fictieve douanewaarden uitsluit [...]. De douanewaarde is de transactiewaarde [...] na aanpassing evenwel overeenkomstig de artikelen 32 en 33 van dit wetboek. [...] eventueel aan te passen gegeven is om te voorkomen dat een arbitraire of fictieve douanewaarde wordt vastgesteld. [...] De transactiewaarde moet namelijk de werkelijke economische waarde van een ingevoerd goed weergeven en rekening houden met alle bestanddelen van dit goed die een economische waarde vormen [...]'. Zie HvJ EU 12 december 2013, C-116/12 (Christodoulou), *Jurispr.*, r.o. 36-40 en de aldaar aangehaalde rechtspraak.

deze omstandigheden plaatsvinden buiten hun jurisdictie. Dit standpunt houdt geen stand, omdat op de importeur de verplichting rust dat hij moet aantonen dat de verkoop die voorafgaat aan de laatste verkoop voor invoer daadwerkelijk is bedoeld voor export naar het douanegebied van de EU. Indien hij daarin faalt, staat het de douaneautoriteit in kwestie vrij om te verbieden dat de douanewaarde op basis van de first-sale-for-export-regeling wordt vastgesteld.

Het afschaffen van de first-sale-for-export-regeling lijkt, gelet op bovenstaande aannames van het WCO, niet te berusten op overtuigende argumenten. De zinsnede 'sale for export to the country of importation' lijkt namelijk te worden uitgelegd aan de hand van de vestigingsplaats van de koper en verkoper, terwijl mijns inziens aan de hand van de kenmerken van de goederen moet worden bepaald of sprake is van een 'sale for export to the country of importation'.

### 4.3 Grammaticale interpretatie

#### 4.3.1 Grammaticale interpretatie van artikel 1 WTO CVA

Commentary 22.1 van de WCO geeft een uitleg aan artikel 1 WTO CVA, maar gaat daarbij voorbij aan het feit dat je op basis van een grammaticale interpretatie van artikel 1, lid 1, WTO CVA in mijn optiek niet kunt stellen dat het bepalen van de douanewaarde enkel kan geschieden op basis van een last-sale. Artikel 1, lid 1, WTO CVA luidt namelijk:

*De douanewaarde van ingevoerde goederen is de transactiewaarde, dat wil zeggen de voor de goederen werkelijk betaalde of te betalen prijs indien zij worden verkocht voor uitvoer naar het land van invoer [...].*

Uit bovenstaande bepaling volgt dat het moment waarop de douanewaarde wordt bepaald afhankelijk is van de vraag of de goederen zijn bedoeld voor uitvoer naar het land van invoer.<sup>47</sup> De vestigingsplaatsen van partijen doen niet ter zake. Enkel de bedoeling van de partijen doet ter zake, wat tot uiting komt in de kenmerken van de goederen. Uit deze kenmerken moet blijken dat de goederen zijn bedoeld voor uitvoer naar het land van invoer. Dat dit met zich meebrengt dat de douanewaarde kan worden vastgesteld op basis van een eerdere verkoop dan de verkoop onmiddellijk voor de introductie van de goederen in het douanegebied van het land van invoer, wordt niet onmogelijk gemaakt op basis van deze interpretatie. Sterker nog, er lijkt sprake van keuzevrijheid die enkel afhankelijk is van de vraag of de goederen bedoeld zijn voor uitvoer naar het land van invoer.

Indien de WCO in Commentary 22.1 inderdaad een limitering aanlegt die zich niet verhoudt met de grammaticale interpretatie van artikel 1 WTO CVA, zou zelfs kunnen worden gesteld dat indien de EU als WTO-lidstaat het commentaar volgt, dit strijdigheid zou opleveren tussen het WTO-recht enerzijds en het communautair douanerecht anderzijds. De EU is immers niet verplicht om commentaren van de WCO te volgen aangezien deze niet-bindend zijn, terwijl zij er wel toe is gehouden het WTO-recht op een juiste wijze om te zetten in communautair douanerecht. Aangezien zij dat gelet op de grammaticale interpretatie van artikel 1, lid 1, WTO CVA in mijn optiek niet doet, aangezien zij het commentaar van de WCO onder het DWU lijkt te volgen, is het mogelijk dat deze potentiële schending aan de Dispute Settlement Body van het WTO wordt voorgelegd op voordracht van een ander WTO-lid.

---

<sup>47</sup> Het woord 'zij' slaat namelijk terug op 'de goederen' en verwijst niet naar de vestigingsplaats van de verkoper of koper van de goederen.

### 4.3.2 Grammaticale interpretatie van artikel 70 DWU en 128 DWU Uitv. Vo.

Artikel 70 DWU is in mijn optiek grammaticaal niet anders te interpreteren dan haar equivalenten in het CDW (artikel 29) en de WTO CVA (artikel 1). Echter, de grammaticale interpretatie van artikel 128, lid 1, DWU Uitv. Vo. lijkt geen andere uitkomst toe te laten dan dat de douanewaarde enkel op basis van een zogenaamde last-sale kan worden bepaald. Daarbij merk ik op dat anonieme bronnen in het Brusselse beweren dat artikel 128, lid 1, DWU Uitv. Vo. nog steeds toestaat dat de transactiewaarde van de goederen wordt vastgesteld op basis van de first-sale; op basis van een grammaticale interpretatie deel ik deze mening niet.<sup>48</sup> Daarbij komt dat indien deze bron klopt, het de vraag is waarom artikel 341 DWU Uitv. Vo. een overgangsbepaling introduceert. Immers, deze lijkt niet noodzakelijk indien de douanewaarde onder het DWU nog steeds op basis van de first-sale kan worden bepaald.

## 4.4 Juridische houdbaarheid vanuit een communautair douanerechtelijk perspectief

### 4.4.1 Inleiding

In dit onderdeel wordt onderzocht welke mogelijkheden er bestaan om het onmogelijk maken van de first-sale-for-export-regeling onder het DWU aan te vechten. Daarvoor zal achtereenvolgens worden ingegaan op de doorwerking van arresten van het HvJ gewezen onder het CDW en haar voorgangers, de wijze waarop via een prejudiciële vraag over de geldigheid van de DWU Uitv. Vo. kan worden beslist en de wijze waarop een verzoek tot nietigverklaring via artikel 263 DWU Uitv. Vo. kan worden ingesteld. Alvorens daartoe over te gaan sta ik in algemene zin stil bij het karakter van arresten van het HvJ.

### 4.4.2 Arresten van het HvJ

Via een rechtstreeks beroep kunnen bepaalde partijen ex artikel 263 VwEU een beroep tot nietigverklaring instellen bij het HvJ tegen bepaalde handelingen. Het HvJ kan voorts worden geraadpleegd door een nationale rechterlijke instantie bij wijze van prejudiciële beslissing over de uitlegging van het primaire unierecht en over de geldigheid en de uitlegging van, onder andere, handelingen van instellingen, organen of de instanties van de EU.<sup>49</sup> Voor de uitleg van artikelen die in het communautair douanerecht zijn opgenomen is en wordt het HvJ regelmatig geconsulteerd. Het daaruit volgende arrest is bindend voor de nationale rechterlijke instantie die kennis neemt van het bodemgeschil en is algemeen geldig (ergo-omnes werking).<sup>50</sup> Tevens heeft het oordeel van het HvJ ex tunc werking; de interpretatie die het HvJ geeft verduidelijkt en preciseert de wijze waarop het communautair douanerecht moet worden geïnterpreteerd. Met andere woorden, de uitspraak werkt in beginsel met terugwerkende kracht tot het moment van inwerkingtreding van de bepaling.<sup>51</sup>

<sup>48</sup> From bad to worse?! – The European Union’s new Union Customs Code (UCC): The new definition of transactions value & abolishment of first sale (Newsflash PwC – Valuation developments UCC, April 2015), <https://actueel.pwc.nl/wp-content/uploads/2015/04/Customs-flash-valuation-developments-UCC.pdf>

<sup>49</sup> Artikel 267, onderdeel b, VwEU.

<sup>50</sup> HvJ EEG 24 juni 1969, zaak C-29/68 (Milch-, Fett- und Eierkonter II), *Jurispr.* 1969, 00165, r.o. 3.

<sup>51</sup> HvJ EEG 27 maart 1980, zaak C-66, 127 en 128/79 (Salumi), *Jurispr.* 1980, 01237, r.o. 9-12. Een kanttekening ten aanzien van de werking *ratione temporis* zoals in de hoofdtekst opgetekend is op zijn plaats. Het is namelijk zo dat terugwerkende kracht tot het moment van inwerkingtreding verstrekkende gevolgen met zich meebrengt als het bijvoorbeeld gaat om belastinginkomsten die lidstaten naar aanleiding van de interpretatie van het HvJ in zijn oordeel moeten terugbetalen. Zodoende heeft het HvJ in sommige arresten een temporele begrenzing aanbracht omwille van de economische repercussies waarbij telkens met name het vertrouwens- en rechtszekerheidsbeginsel worden meegewogen voor de vraag of een

De arresten van de HvJ zijn opgebouwd uit kortweg een aanduiding van de partijen, een uiteenzetting van het feitencomplex, de overwegingen van het HvJ en afsluitend het dictum.<sup>52</sup> In beginsel is het dictum leidend en is geen ruimte voor zogenaamde *dissenting opinions*.<sup>53</sup> Anders dan Angelsaksische rechtspraak kent het HvJ geen precedentwerking. Dit houdt in dat het HvJ in beginsel niet gehouden is om in latere rechtspraak rekening te houden met reeds gewezen rechtspraak. Dat neemt niet weg dat in het kader van de rechtszekerheid en rechtseenheid het HvJ in veel zaken terugverwijst naar eerder gewezen arresten en daarbij aansluit. Herkenbare zinsnede vanuit de btw-jurisprudentie van het HvJ in dit kader is:<sup>54</sup>

*In dat verband moet eraan worden herinnerd dat het Hof al heeft geoordeeld dat de uitdrukking [...] [MLS: onder de] Zesde richtlijn (77/388), die woordelijk is overgenomen in [...] richtlijn 2006/112, aldus moet worden uitgelegd dat [...]*

Echter, in het Europees recht ligt niet besloten dat het HvJ zijn arresten in lijn met de door haar eerder gewezen jurisprudentie moet wijzen. Ook het feit dat arresten van het HvJ *ex tunc* werking hebben volgt niet uit Europees recht, maar ligt besloten in de jurisprudentie van het HvJ.

#### 4.4.3 Doorwerking van gewezen HvJ arresten onder het CDW en haar voorgangers

De vraag is in hoeverre de door het HvJ gegeven interpretatie van de zinsnede 'verkocht voor uitvoer naar de EU' onder het DWU doorwerkt. De vraag is relevant nu artikel 70, lid 1, DWU grammaticaal bezien, geen andere lading dekt dan artikel 29, lid 1, CDW.

Het HvJ staat het, gelet op bovenstaande, vrij om 'om te gaan' of met andere woorden, het HvJ kan een oorspronkelijke rechtsregel verlaten. Het HvJ kan zijn standpunt herzien op een expliciete of impliciete wijze, ineens of geleidelijk, gemotiveerd of zonder reden, met of zonder overgangsmaatregel en bewust of onbewust.<sup>55</sup> Op het gebied van de indirecte belastingen, bijvoorbeeld de btw, zijn de voorbeelden van 'omgaan' van het HvJ schaarser dan op het gebied van de directe belastingen. Dit is mogelijk toe te schrijven aan het feit dat de regelgeving op het gebied van de directe belastingen in mindere mate op EU niveau is geharmoniseerd. Echter, er zijn wel voorbeelden met betrekking tot de indirecte belastingen bekend waarbij het HvJ lijkt om te gaan. Zo zijn in het verleden arresten geweest waar omwille van de voorkoming van dubbele non-heffing van btw werd gekozen voor een 'noodgreep', terwijl deze zaken thans naar alle waarschijnlijkheid zouden worden afgedaan door het leerstuk misbruik van recht.<sup>56</sup>

---

oordeel temporeel moet worden beperkt. Voor een uitvoerige uiteenzetting over deze materie zij verwezen naar: M. Lang, Limitation of the Temporal Effects of the ECJ, *Intertax*, Volume 35, Issue 4.

<sup>52</sup> Zie artikel 87 Reglement voor de Procesvoering van het Hof van Justitie, *Publicatieblad* L 265/1 (29 september 2012), blz. 1-42 voor een volledig overzicht van de inhoud van het arrest.

<sup>53</sup> Wolf wijst in een artikel in dit kader op een redevoering van Advocaat-Generaal Kokott, waarin laatstgenoemde betoogd dat – geparafraseerd – rechtsoverwegingen in enkele arresten van het HvJ zich moeilijk laten rijmen met het uiteindelijke dictum. Kokott ziet in de naar het oog afwijkende rechtsoverwegingen een poging van rechters om hun mening, die niet geheel lijkt te stroken met het uiteindelijke dictum, een plaats in het arrest te geven. Zie R.A. Wolf, Onvolkomen btw-harmonisatie, *NTFR-B* 2015/17 en J.P. Kokott, *Speech to judicial press conference of Karlsruhe*, March 6, 2013.

<sup>54</sup> HvJ EU 21 april 2015, C-114/14 (Europese Commissie/Zweden), *Publicatieblad* C 205, blz. 11, r.o. 28.

<sup>55</sup> A.O. Lubbers, *Belastingarresten - Lezen en analyseren*, SDU: Amersfoort 2007, p.305 e.v.

<sup>56</sup> M.L. Schippers en J.M.B. Boender, VAT and Fixed Establishment: Mysteries Solved?, *Intertax*, 43 (11), 709-723. Een rechtspersoon leek in het arrest HvJ EG 20 februari 1997, C-260/95 (DFDS A/S), V-N 1997/1662, 17 te worden aangemerkt als vaste inrichting ter



Het lijkt er derhalve op dat de wijze waarop het HvJ haar arresten wijst, er niet aan in de weg staat dat zij op een eerder gewezen oordeel kan terugkomen. Echter, gelet op de rechtseenheid en rechtszekerheid zou daartoe wel aanleiding moeten zijn. Uit onderdeel 3.2 blijkt dat het HvJ in het arrest Unifert en Carboni e derivati Srl onder respectievelijk de voorganger van het CDW en het CDW eenzelfde uitleg heeft gegeven aan 'verkocht voor uitvoer naar de EU'. Aangezien artikel 70 DWU grammaticaal gezien dezelfde strekking heeft als artikel 29 CDW, zou het HvJ vanuit dat perspectief bezien niet anders kunnen stellen dan dat de first-sale-for-export regeling onder het DWU eveneens mogelijk is. Daarnaast volgt uit de hieraan voorafgaande en navolgende onderdelen niet dat de Preambule van het DWU een andere interpretatie aan 'verkocht voor uitvoer naar de EU' moet worden gegeven. Ook is het commentaar van het WCO niet-bindend en volgt uit de Preambule van het DWU niet dat internationaalrechtelijke ontwikkelingen op het gebied van het bepalen van de douanewaarde per definitie moeten worden gevolgd.

De enkele reden voor het HvJ om desalniettemin 'om te gaan' ligt echter besloten in het feit dat een andere interpretatie aan 'verkocht voor uitvoer naar de EU' wordt gegeven in artikel 128, lid 1, DWU Uitv. Vo.. Het lijkt mijns inziens lastig om hier als HvJ aan voorbij te gaan. Met andere woorden, het HvJ lijkt, indien zij wordt gevraagd naar de uitleg van de zinsnede 'verkocht voor uitvoer naar', te moeten oordelen dat het enkel mogelijk is om de douanewaarde te bepalen op basis van een last-sale. Tevens moet worden opgemerkt dat vanwege de evidente strekking van artikel 128, lid 1, DWU Uitv. Vo. nationale rechterlijke instanties mogelijk niet eens zullen overgaan tot een prejudiciële verwijzing, omdat zij oordelen dat sprake is van een acte clair.

#### **4.4.4 Onderzoek naar de geldigheid van de DWU Uitv. Vo. via artikel 267 VWEU**

##### **4.4.4.1 Inleiding**

Voor een onderzoek naar de geldigheid van de DWU Uitv. Vo. via een prejudiciële beslissing, is het noodzakelijk dat wordt vastgesteld of oneigenlijk gebruik is gemaakt van de bevoegdheden die de EC gedelegeerd heeft gekregen op basis van het DWU. Daartoe wordt eerst onderzoek gedaan naar de verhouding van basisverordeningen en uitvoeringsverordeningen in het algemeen en vervolgens naar de verhouding tussen het DWU en de DWU Uitv. Vo. in het bijzonder.

##### **4.4.4.2 Status van delegatie- en uitvoeringsverordeningen**

###### **4.4.4.2.1 *Introductie van delegatie- en uitvoeringshandelingen in het Europees douanerecht***

In artikel 288 VwEU wordt aan de instellingen de mogelijkheid geboden om door middel van onder andere een verordening haar bevoegdheden uit te oefenen. Overeenkomstig de tweede volzin van voornoemd artikel heeft een verordening een algemene strekking en is zij verbindend in al haar onderdelen en is zij rechtstreeks toepasselijk in elke lidstaat. De Raad van de Europese Unie ("de Raad") stelt samen met het Europees Parlement een verordening vast op voorstel van de EC.<sup>57</sup> In artikel 294 VwEU ligt besloten dat de gewone wetgevingsprocedure geldt voor de vaststelling van voornoemde verordeningen. Het DWU is een verordening die op de hiervoor uiteengezette wijze is vastgesteld. Aangezien het DWU in tegenstelling tot het CDW alleen het raamwerk van het communautair douanerecht neerzet, moet voor de interpretatie van dit raamwerk te raden worden gegaan bij handelingen die zijn gedelegeerd c.q. toegekend aan de EC. Het gaat daarbij om de DWU Gedel. Vo. en de DWU Uitv. Vo.. De wijze waarop het communautair douanerecht per 1 juni

---

<sup>57</sup> voorkoming van dubbele non-heffing van btw. Thans lijken soortgelijke zaken te worden afgedaan met een beroep op misbruik van recht.  
Artikel 289, lid 1, VwEU.

2016 wordt vormgegeven wijkt zodoende af van de manier waarop het communautair douanerecht onder het CDW en TCDW is vormgegeven. Dit is toe te schrijven aan het feit dat het Verdrag van Lissabon<sup>58</sup> het uitvoeringsbeleid van de EC heeft aangepast door de introductie van de delegatie- en uitvoeringshandelingen (respectievelijk artikel 290 en 291 VwEU).

#### *4.4.4.2.2 Karaktereigenschappen van gedelegeerde en uitvoeringshandelingen*

Bij delegatiehandelingen gaat het om niet-wetgevingshandelingen van algemene strekking ter aanvulling of wijziging van bepaalde niet-essentiële onderdelen van de wetgevingshandeling met een bindend karakter. Bij uitvoeringshandelingen gaat het onder meer om juridisch bindende handelingen van de Unie welke volgens eenvormige voorwaarden worden uitgevoerd. Dit type wetgeving van de EC wordt gekenmerkt door het gebruik van kennis van experts, rationaliteit die enkel taak gerelateerd is, neutraal ten aanzien van compromissen en onafhankelijk van politieke belangenbehartiging.<sup>59</sup>

#### *4.4.4.2.3 Totstandkoming DWU Uitv. Vo.*

Het wetgevingsproces voor het DWU is beduidend anders dan voor de DWU Uitv. Vo.. Alhoewel beide handelingen worden aangeduid als verordening, is de totstandkoming anders geregeld. In het bijzonder de verantwoording – ook wel ‘accountability’ genoemd – die tijdens het wetgevingsproces wordt afgelegd, is voor de DWU Uitv. Vo. beduidend minder dan voor het DWU. Dat maakt dat de EC in mijn optiek de haar toekomstige bevoegdheid slechts strikt naar de letter van de artikel 76 DWU mag toepassen.

Derhalve moet worden gekeken welke bevoegdheden de EC onder het DWU toekomt. In punt 5 van de Preambule van het DWU is in dat kader opgenomen dat om eenvormige voorwaarden te waarborgen voor de uitvoering van het DWU, aan de EC uitvoeringsbevoegdheden moeten worden verleend om de procedureregels vast te stellen voor het bepalen van de douanewaarde van goederen. In artikel 76, onderdeel a, DWU wordt hier gehoor aan gegeven en wordt tevens expliciet vermeld dat de bevoegdheid van de EC zover strekt dat de uitvoeringshandelingen ook mogen zien op 'het aanpassen van de werkelijk betaalde of te betalen prijs'.

#### *4.4.4.2.4 Reikwijdte van uitvoeringsbevoegdheden ex artikel 291 VwEU*

Voor een goed begrip over de reikwijdte van een uitvoeringsverordening is het noodzakelijk om te bepalen in hoeverre de EC überhaupt uitvoeringsbevoegdheden toebedeeld kan krijgen. Artikel 291, lid 2, VwEU bepaalt in een dergelijk geval dat de EC dergelijke bevoegdheden krijgt toegekend indien het nodig is dat juridisch bindende handelingen (lees i.c.: verordening) van de Unie volgens eenvormige voorwaarden worden uitgevoerd. De hiervoor genoemde doelstelling brengt met zich mee dat uitvoeringsverordeningen onder ander kunnen worden uitgevaardigd indien zij bepalingen in het DWU duiden, uitvoering geven aan de toepasbaarheid – geven van nadere voorwaarden – van het DWU en/of bepaalde nadere criteria voor vergunningen vaststellen.

Voorts blijkt uit artikel 291, lid 2, VwEU niet expliciet dat uitvoeringsverordeningen net als delegatieverordeningen slechts uitvoering mogen geven aan niet-essentiële onderdelen van de regeling. Echter, uit de literatuur blijkt dat de EC slechts uitvoering mag geven aan niet-

<sup>58</sup> Treaty of Lisbon amending the Treaty on European Union and the Treaty establishing the European Community, signed at Lisbon, 13 December 2007, *Official Journal* C 306, p. 1–271.

<sup>59</sup> H. Hofmann, Legislation, Delegation and Implementation under the Treaty of Lisbon: Typology Meets Reality, *European Law Journal*, Vol. 15, No. 4.

essentiële onderdelen van de regeling, hetgeen thans door het HvJ lijkt te zijn bevestigd.<sup>60</sup> Het HvJ stelt namelijk dat:<sup>61</sup>

*[...] uit de artikelen 290, lid 1, VWEU en 291, lid 2, VWEU, in onderlinge samenhang gelezen (MLS: volgt), dat de Commissie bij de uitoefening van een uitvoeringsbevoegdheid de wetgevingshandeling noch mag wijzigen noch mag aanvullen, zelfs niet de niet-essentiële onderdelen ervan.*

Voorts merkt het HvJ op dat de nagestreefde algemene hoofddoelen met het uitvaardigen van uitvoeringsverordeningen moeten worden geëerbiedigd en dat deze bepalingen anderzijds nuttig moeten zijn voor de uitvoering van die handeling.<sup>62</sup> Laatstgenoemde doelstelling mag er echter niet toe leiden dat de uitvoeringsverordening de wetgevingsverordening (lees: DWU) aanvult of wijzigt.<sup>63</sup>

#### 4.4.4.3 Oneigenlijk gebruik van de uitvoeringsbevoegdheden van de EC?

Gelet op het karakter, de wijze van totstandkoming en de reikwijdte van uitvoeringsverordeningen, lijkt sprake van oneigenlijk gebruik van de uitvoeringsbevoegdheden die de EC in artikel 76, onderdeel a, DWU zijn toegekend. In het navolgende wordt dit standpunt toegelicht.

Ten eerste moet worden gekeken naar de nagestreefde algemene hoofddoelen van de bepalingen in het DWU voor wat betreft de vaststelling van de douanewaarde. Artikel 70, lid 1, DWU stelt in dat kader onder andere vast op welk moment de douanewaarde wordt vastgesteld, dat is, kort gezegd, op het moment dat de goederen zijn bestemd voor export naar de EU.<sup>64</sup> Dat is derhalve één van haar algemene nagestreefde hoofddoelen. Alhoewel artikel 128, lid 1, DWU Uitv. Vo. enkel tot doel zou mogen hebben om procedureregels te schetsen, lijkt zij verder te gaan aangezien zij de transacties die in aanmerking kunnen worden genomen voor het bepalen van de douanewaarde drastisch inperkt. Zij beperkt daarmee het algemene nagestreefde hoofddoel. De expliciete toevoeging in artikel 76, onderdeel a, DWU – 'het aanpassen van de werkelijke betaalde of te bepalen prijs' – doet daaraan niets af. Het hanteren van een first-sale voor het bepalen van de douanewaarde heeft namelijk niets te maken met de werkelijk betaalde of te betalen prijs, maar met de vraag of goederen zijn bedoeld voor verkoop voor uitvoer naar de Europese Unie. Ook uit de preambule blijkt niet dat de bevoegdheid van de EC zover strekt dat enkel de last-sale kan worden aangemerkt als transactie die ten grondslag kan liggen aan het bepalen van de douanewaarde. Indien een dergelijke limitering was beoogd, zou dit namelijk in mijn optiek zijn opgenomen in de Preambule van het DWU. Nu dit niet het geval is, lijkt de EC de aan hem toegekende uitvoeringsbevoegdheden oneigenlijk te gebruiken.

<sup>60</sup> In artikel 291 VwEU staat dit niet met zoveel woorden, terwijl dit in artikel 290 VwEU wel het geval is. Vanuit teleologische zienswijze kan echter worden betoogd dat ook voor artikel 291 VwEU het belangrijk is dat het gaat om niet-essentiële onderdelen van de regeling. Zie in gelijke zin H. Hofmann, Legislation, Delegation and Implementation under the Treaty of Lisbon: Typology Meets Reality, *European Law Journal*, Vol. 15, No. 4, p. 488. HvJ EU 15 oktober 2014, C-65/13 (Europees Parlement/Europese Commissie), *Jurispr.* 462, blz. 5, r.o. 45.

<sup>61</sup> HvJ EU 15 oktober 2014, C-65/13 (Europees Parlement/Europese Commissie), *Jurispr.* 462, blz. 5, r.o. 45.

<sup>62</sup> HvJ EU 15 oktober 2014, C-65/13 (Europees Parlement/Europese Commissie), *Jurispr.* 462, blz. 5, r.o. 46.

<sup>63</sup> HvJ EU 15 oktober 2014, C-65/13 (Europees Parlement/Europese Commissie), *Jurispr.* 462, blz. 5, r.o. 46.

<sup>64</sup> Zie in dat kader ook onderdelen 3.2 en 4.2.



Daarnaast is het, ten tweede, aannemelijk dat het afschaffen van de first-sale berust op een compromis tussen de EU-lidstaten, aangezien in de praktijk blijkt dat voornamelijk de douaneautoriteiten in de zuidelijk gelegen EU-lidstaten, geen permissie verlenen voor het toepassen van de first-sale onder het CDW.<sup>65</sup> Het op basis van politieke motieven via de DWU-uitvoeringsverordening onmogelijk maken van de first-sale-for-export-regeling, spoort niet met het karakter van uitvoeringsverordeningen.

Voorts heeft, ten derde, het afschaffen van de first-sale-for-export-regeling verstrekken budgettaire gevolgen voor marktdeelnemers. De regeling gaat daarmee verder dan het enkel duiden van de regelgeving. Uitvoeringshandelingen mogen enkel budgettaire gevolgen hebben indien de basisverordening van meet af aan op een verkeerde wijze onjuist is toegepast.<sup>66</sup> Daar lijkt in casu geen sprake van aangezien het commentaar van de EC onder het CDW expliciet de first-sale-for-export toestaat en een grammaticale interpretatie van artikel 70, lid 1, DWU een dergelijke conclusie niet toelaat.<sup>67</sup> Dit blijkt voorts ook uit het TCDW en jurisprudentie van het HvJ. Van een onjuiste toepassing is derhalve geen sprake.

Tot slot heeft, ten vierde, het WTO-recht en het commentaar van de WCO geen directe doorwerking in het communautair douanerecht zoals in onderdeel 2.2.2.1 is aangegeven. De wijzigingen met betrekking tot Commentary 22.1 kunnen derhalve ook niet ten grondslag liggen aan de beweegreden van de EC om de wijziging in de DWU Uitv. Vo. op te nemen. Niet alleen zou dat strijdig zijn met het karakter van de uitvoeringsverordeningen, maar tevens verhoudt dit zich niet met het feit dat politieke concessies niet aan de vaststelling van de bepalingen ten grondslag mogen liggen. Verder volgt niet uit de preambule of andere bepalingen in het DWU dat internationaal douanerecht op een dergelijke wijze invloed zou mogen hebben op de bepaling van de douanewaarde in het communautair douanerecht.

#### 4.4.4.4 Procedure en ontvankelijkheid

Indien via een prejudiciële beslissing moet worden vastgesteld of oneigenlijk gebruik is gemaakt van de bevoegdheden die de EC gedelegeerd heeft gekregen op basis van het DWU, moet de procedure die in het navolgende wordt besproken worden gevolgd wil de marktdeelnemer ontvankelijk worden verklaard in zijn beroep.

Een marktdeelnemer die geen gebruik maakt van de overgangsbepaling van artikel 341 DWU Uitv. Vo. zal na 1 mei 2016, een aangifte ten invoer moeten doen waarop de douanewaarde op basis van first-sale-for-export-regeling wordt bepaald.<sup>68</sup> Tegen de daaropvolgende navordering die wordt ingesteld door de nationale douaneautoriteiten van de EU-lidstaat waar het desbetreffende goed wordt ingevoerd, zal de marktdeelnemer bezwaar moeten maken. Daarna zal tegen de uitspraak op bezwaar beroep bij de nationale rechter moeten worden ingesteld. Indien de rechter van mening is dat oneigenlijk gebruik is gemaakt van de bevoegdheden die de EC gedelegeerd heeft gekregen, is zij verplicht een prejudiciële vraag hierover aan het HvJ te stellen. Daarbij merk ik op dat een lagere rechter bevoegd is om een prejudiciële vraag te stellen over de uitlegging van, onder andere, handelingen van de instellingen van de EU en enkel de hoogste nationale rechter verplicht is om een

<sup>65</sup> Zie in dat kader ook de overwegingen van Ruesmann en Willems zoals uiteengezet in onderdeel 4.2.

<sup>66</sup> G.J. van Slooten, 'De BTW-Verordening: Mogen wijzigingen vermomd gaan als 'verduidelijking'?', *WFR* 2012/6937, p. 86-97.

<sup>67</sup> Commentaar 7 van het Comité Douanewetboek (afdeling douanewaarde) betreffende de toepassing van artikel 147 van Verordening (EEG) nr. 2454/93 van de Commissie van 2 juli 1993.

<sup>68</sup> Indien een marktdeelnemer na 1 mei 2016 de first-sale-for-export-regeling toepast en de douaneautoriteiten misgunnen hem de overgangsbepaling, dan kan tegen deze naheffing ook beroep worden ingesteld.

prejudiciële vraag te stellen, tenzij overigens sprake is van een acte clair of een acte éclairé. Echter, indien een nationale lagere rechter vaststelt dat oneigenlijk gebruik is gemaakt van de bevoegdheden die de EC gedelegeerd heeft gekregen, is zij verplicht tot het stellen van een prejudiciële vraag.<sup>69</sup>

Indien de nationale rechter het HvJ verzoekt om een prejudiciële beslissing over de geldigheid van artikel 128 DWU Uitv. Vo., zal het HvJ eerst moeten onderzoeken of de onrechtmatigheid ervan geldig kon worden ingeroepen voor de nationale rechter door middel van een exceptie. Daarbij is het van belang dat:

*"[...] een natuurlijke of rechtspersoon de rechtmatigheid van een handeling van de Unie niet bij wege van een exceptie ter discussie kan stellen bij de nationale rechter, wanneer hij die handeling met een rechtstreeks beroep tot nietigverklaring had kunnen bestrijden en hij de fatale termijn ter zake heeft laten verlopen. Voor dit verval van recht is echter vereist dat de ontvankelijkheid van het beroep tot nietigverklaring boven alle twijfel verheven is."<sup>70</sup>*

Zoals uit het hiernavolgende blijkt kan een natuurlijke of rechtspersoon mijns inziens geen beroep krachtens artikel 263 VwEU instellen, omdat zij niet rechtstreeks en individueel wordt geraakt. Zodoende zal het HvJ tot het oordeel komen dat de marktdeelnemer die beroep heeft ingesteld bij de nationale rechter ontvankelijk is en zal het HvJ in mijn optiek moeten oordelen dat de DWU Uitv. Vo. ongeldig is, omdat de EC oneigenlijk gebruik heeft gemaakt van zijn bevoegdheden.

#### **4.4.5 Onderzoek naar de wettigheid van de DWU Uitv. Vo. via artikel 263 VwEU**

##### **4.4.5.1 Inleiding**

Op basis van artikel 263 VwEU kan het HvJ de wettigheid van wetgevingshandelingen, daaronder begrepen uitvoeringsverordeningen, nagaan. Vereist is dat de handeling die op wettigheid wordt getoetst, rechtsgevolgen beoogt ten aanzien van derden, hetgeen het geval lijkt te zijn voor wat betreft artikel 128, lid 1, DWU Uitv. Vo.. Indien beroep wordt ingesteld op basis van artikel 263 VwEU, zal het HvJ langs dezelfde lijnen zoals in onderdeel 4.4.4 opgetekend, beoordelen of de EC oneigenlijk gebruik heeft gemaakt. Daarop gelet, zal een verzoek tot nietigheid van artikel 128, lid 1, DWU Uitv. Vo. in mijn optiek derhalve gegrond moeten worden verklaard.

##### **4.4.5.2 Procedure en ontvankelijkheid**

Indien op basis van artikel 263 VwEU een beroep wordt ingesteld bij het HvJ moet dit geschieden binnen twee maanden te rekenen al naar gelang van het geval, vanaf de dag van bekendmaking van de handeling, vanaf de dag van kennisgeving aan de verzoeker of, bij gebreke daarvan, vanaf de dag waarop de verzoeker van de handeling kennis heeft gekregen. Deze tijdspanne in ogenschouw nemend, moet worden gesteld dat partijen die bevoegd zijn om het HvJ te verzoeken de wettigheid na te gaan, tot twee maanden nadat de DWU Uitv. Vo. is gepubliceerd in het publicatieblad van de EU de tijd hebben om het beroep in te stellen. Dat betekent in casu dat tot 29 februari 2016 beroep tot nietigheid op grond van artikel 263 VwEU kan worden ingesteld.

Partijen die, onder andere, ex artikel 263 VwEU het HvJ kunnen verzoeken om de wettigheid na te gaan zijn:

<sup>69</sup> HvJ EEG 22 oktober 1987, C-314/85 (Foto Frost), *Jurispr.* 1987, 4199.

<sup>70</sup> Conclusie A-G Bot 10 april 2014, C-21/13 (Simon, Evers & Co. GmbH tegen Hauptzollamt Hamburg-Hafen), r.o. 33.

- een EU-lidstaat, het Europees Parlement of de Raad wegens onbevoegdheid, schending van wezenlijke vormvoorschriften, schending van de Verdragen of van enige uitvoeringsregeling daarvan, dan wel wegens misbruik van bevoegdheid;
- iedere natuurlijke of rechtspersoon.

Om als natuurlijke of rechtspersoon een beroep te kunnen instellen is het vereist dat handelingen tot hem zijn gericht dan wel dat deze handelingen hem rechtstreeks en individueel raken. Deze vereisten lijken zeer restrictief door het HvJ te worden uitgelegd. Zo kan een natuurlijke of rechtspersoon in beginsel geen beroep tot nietigverklaring instellen voor een verordening van algemene strekking.<sup>71</sup> In bijzondere omstandigheden kan een natuurlijke of rechtspersoon nog steeds rechtstreeks en individueel worden geraakt en dus alsnog een beroep instellen. Zo volgt uit het Sony Computer Entertainment Europe arrest dat:<sup>72</sup>

*Wat vervolgens het vereiste inzake het individueel geraakt zijn betreft, kan volgens vaste rechtspraak een handeling van algemene strekking, zoals een verordening, natuurlijke of rechtspersonen enkel individueel raken indien de handeling hen treft uit hoofde van zekere bijzondere hoedanigheden of van een feitelijke situatie welke hen ten opzichte van ieder ander karakteriseert en hen derhalve individualiseert op soortgelijke wijze als een geadresseerde van een beschikking (arrest van het Hof van 10 december 2002, Commissie/Camar en Tico, C-312/00 P, Jurispr. blz. I-11355, punt 73, en de aldaar aangehaalde rechtspraak).*

De natuurlijke of rechtspersoon moet derhalve feiten kunnen overleggen, die haar ten opzichte van ieder ander individu of ondernemer karakteriseert. In een antidumpingzaak genaamd Extramet<sup>73</sup> slaagde verzoekster erin om aan te tonen zij rechtstreeks en individueel geraakt werd. Zo toonde zij aan de hand van overtuigende feiten aan dat:

- zij de belangrijkste importeur is van het door de antidumpingrechten getroffen product en tevens eindgebruiker is;
- haar economische activiteiten grotendeels van deze import afhankelijk zijn;
- zij ernstig door de verordening wordt getroffen, gelet op het beperkte aantal producenten van het betrokken product en op het feit dat zij moeilijkheden ondervond om zich te bevoorraden bij de enige producent in de Europese Unie, hetgeen haar concurrent was voor wat betreft het verwerkte product.

Echter, bovenstaand voorbeeld maakt duidelijk dat het zeer moeilijk is om aan te tonen dat een natuurlijke of rechtspersoon rechtstreeks en individueel wordt geraakt. Ook uit later verschenen jurisprudentie van het HvJ volgt dat een natuurlijke of rechtspersoon slechts een zeer beperkte toegang tot artikel 263 VwEU heeft. Zo stelt het HvJ bijvoorbeeld dat:

- “[...] de enkele omstandigheid dat verzoekster al dan niet de enige erkende importeur is van het betrokken product in de Gemeenschap [...] volstaat [...] niet om aan te tonen dat verzoekster door de bestreden verordening individueel wordt geraakt [...]”<sup>74</sup>
- “[...] verzoeksters [...] kunnen hun recht van beroep tegen deze verordening niet baseren op de enkele omstandigheid dat zij actief hebben deelgenomen aan de

<sup>71</sup> HvJ 30 september 2003, T-243/01 (Sony Computer Entertainment Europe), *Jur.* 2003 II-04189, r.o. 58.

<sup>72</sup> HvJ 30 september 2003, T-243/01 (Sony Computer Entertainment Europe), *Jur.* 2003 II-04189, r.o. 63.

<sup>73</sup> HvJ 16 mei 1991, C-358/89 (Extramet), *Jurispr.* blz. I-2501, r.o. 17.

<sup>74</sup> HvJ 19 februari 2008, T-82/06 (Apple Computer International), *Jurispr.* 2008 II-00279.

administratieve procedure die tot de vaststelling van de verordening heeft geleid.  
[...]<sup>75</sup>

Gelet op bovenstaande jurisprudentie kan zodoende naar mijn overtuiging niet worden gesteld dat de DWU Uitv. Vo. een natuurlijke of rechtspersoon individualiseert op soortgelijke wijze als een geadresseerde van een beschikking. Met andere woorden, het lijkt in dit geval niet mogelijk om als een natuurlijke of rechtspersoon ontvankelijk te worden verklaard door het HvJ indien een beroep wordt ingesteld op basis van artikel 263 VwEU. Wel kunnen eerder genoemde partijen via artikel 263 VwEU een beroep instellen. Daarin ligt nog een impliciete mogelijkheid voor een natuurlijke of rechtspersoon besloten. Zij kunnen namelijk door te lobbyen, een lidstaat ertoe bewegen om beroep in te stellen.

---

<sup>75</sup> HvJ 28 februari 2002, T-598/97 (British Shoe Corporation Footwear Supplies e.a.), *Jurispr.* 2002 blz. II-01155, r.o. 60-62.

## 5. Conclusie

Het doel van het bepalen van de douanewaarde is het vaststellen van de maatstaf van heffing van het invoerrecht. Het uitgangspunt is dat de transactiewaarde van een verkoop van goederen die bestemd zijn voor uitvoer naar de EU de grondslag vormt voor het vaststellen van de douanewaarde. Onder het huidige communautair douanerecht wordt voornoemd uitgangspunt zo uitgelegd dat het mogelijk is dat een eerdere verkoop dan de verkoop die ten grondslag ligt aan de daadwerkelijke invoer in de EU in aanmerking wordt genomen voor het bepalen van de douanewaarde. Deze uitleg volgt uit het commentaar van de EC, het TCDW, arresten van het HvJ en uit een grammaticale interpretatie van artikel 1 WTO CVA, artikel 29, lid 1, CDW en artikel 70, lid 1, DWU. Commentary 22.1 van de WCO op de WTO CVA lijkt desalniettemin 'verkocht voor uitvoer' zo uit te leggen dat de douanewaarde niet langer op basis van de first-sale-for-export-regeling kan worden bepaald. Deze zienswijze lijkt in het nieuwe Communautair douanerecht te worden overgenomen indien artikel 128, lid 1, DWU Uitv. Vo. in oenschouw wordt genomen.

Dienaangaande is de volgende onderzoeksvraag geformuleerd:

*In hoeverre is het juridisch houdbaar dat de first-sale-for-export-regeling onder het DWU via de DWU Uitv. Vo. onmogelijk wordt gemaakt?*

Om deze vraag te beantwoorden is allereerst onderzocht hoe artikel 1 WTO CVA en artikel 70, lid 1, DWU op basis van een grammaticale interpretatie moeten worden uitgelegd. Daaruit volgt dat de douanewaarde op basis van de first-sale-for-export-regeling wordt bepaald. Voorts blijkt dat in het kader van rechtseenheid en rechtszekerheid het HvJ een zekere consistentie inbouwt in de arresten die het wijst. Echter, dit leidt er in de onderhavige casus niet toe dat het HvJ, indien hem wordt voorgelegd hoe artikel 70, lid 1, DWU in het licht van artikel 128, lid 1, DWU Uitv. Vo. moet worden geduid, terug zal verwijzen naar eerdere rechtspraak. Artikel 128, lid 1, DWU Uitv. Vo. bepaalt namelijk dat de douanewaarde niet langer op basis van de first-sale-for-export-regeling kan worden bepaald.

Vervolgens is onderzocht in hoeverre de EC oneigenlijk gebruik maakt van de aan haar onder het DWU toegekende uitvoeringsbevoegdheden. Ter beantwoording is gekeken naar het karakter, de totstandkoming en de reikwijdte van uitvoeringsverordeningen. Daaruit volgt dat uitvoeringsverordeningen niet-wetgevingshandelingen met een bindend karakter zijn welke volgens eenvormige voorwaarden worden uitgevoerd en die worden uitgevaardigd via een andere wetgevingsprocedure met minder 'accountability'. Dit type wetgeving van de EC wordt voorts gekenmerkt door het gebruik van kennis van experts, rationaliteit die enkel taak gerelateerd is, neutraal ten aanzien van compromissen en onafhankelijk van politieke belangenbehartiging. Ze mogen onder andere een basisverordening duiden, uitvoering geven aan de toepasbaarheid – geven van nadere voorwaarden – van een basisverordening en bepaalde nadere criteria voor vergunningen vaststellen. Met andere woorden, de algemene hoofdoelen van de basisverordening moeten met het uitvaardigen van uitvoeringsverordeningen worden eerbiedigt en deze bepalingen moeten daarnaast nuttig zijn voor de uitvoering van de basisverordening. Laatstgenoemde doelstelling mag er echter niet toe leiden dat de uitvoeringsverordening de basisverordening aanvult of wijzigt. In dat kader heb ik vastgesteld dat de EC oneigenlijk gebruik van haar bevoegdheden heeft gemaakt, omdat artikel 128, lid 1, DWU Uitv. Vo. de nagestreefde algemene hoofdoelen van het DWU voorbijstreeft, budgettaire gevolgen met zich meebrengt, niet aansluit bij het karakter van uitvoeringsverordeningen en voorts niet uit de Preamble en artikel 76, lid 1, DWU blijkt dat de EC bevoegdheden heeft die ertoe strekken dat de DWU Uitv. Vo. mag bepalen op basis van welke verkooptransactie de douanewaarde mag worden bepaald. Dat Commentary 22.1 van de WCO een ander licht op 'verkocht voor uitvoer' laat schijnen, doet aan voorgaande niets af, omdat het commentaar een niet-bindend karakter heeft en het

DWU de uitvoeringsbevoegdheden in het DWU niet heeft gekoppeld aan ontwikkelingen op internationaal douanerechtelijk gebied. Daarbij kan overigens worden opgemerkt dat de Verenigde Staten Commentary 22.1 niet heeft overgenomen in haar douanewetgeving, waardoor in de Verenigde Staten nog steeds op basis van de first-sale-for-export-regeling de douanewaarde kan worden bepaald. Via een prejudiciële vraag naar de geldigheid van de DWU Uitv. Vo. kan in mijn optiek de geldigheid van de DWU Uitv. Vo. worden betwist. Eenzelfde weg kan worden bewandeld door EU-lidstaten, de Raad, het Europees Parlement door op basis van artikel 263 VwEU een verzoek tot nietigverklaring van de DWU Uitv. Vo. in te dienen. Natuurlijke of rechtspersonen hebben laatstgenoemde mogelijkheid naar mijn overtuiging niet, omdat zij niet rechtstreeks en individueel worden geraakt door artikel 128 DWU Uitv. Vo.. Ten aanzien van beide rechtsgangen merk ik ter volledigheid nog op dat de rechtsgang van artikel 263 VwEU sneller is dan de prejudiciële beslissing op basis van artikel 267 VwEU, omdat niet eerst bezwaar en beroep in een EU-lidstaat moet worden aangetekend. Echter, zoals uitvoerig betoogt, lijkt het ondoenlijk voor natuurlijke en rechtspersonen om ontvankelijk te worden verklaard door het HvJ indien een beroep wordt ingesteld via artikel 263 VwEU. De enige mogelijkheid die de natuurlijke of rechtspersoon ten aanzien van artikel 263 VwEU dan nog rest is om te lobbyen bij een EU-lidstaat dat deze EU-lidstaat een beroep tot nietigheid moet instellen krachtens artikel 263 VwEU bij het HvJ.

De hoofdvraag of het onmogelijk maken van een first-sale-for-export-regeling onder het DWU via de DWU Uitv. Vo. juridisch houdbaar is, moet derhalve ontkennend worden beantwoord op basis van voorgaande analyse. EU-lidstaten, de Raad en het Europees Parlement kunnen namelijk via artikel 263 VwEU een verzoek tot nietigheid instellen en natuurlijke en rechtspersonen kunnen via artikel 267 VwEU het HvJ de geldigheid van de DWU Uitv. Vo. voor wat betreft artikel 128, lid 1, betwisten.



## Literatuurverantwoording

### Artikelen

Eijnde, van den I., *Customs case law of the European Court of Justice*, Kluwer: Deventer 2014

Fabio, M., *Customs Law of the European Union*, Kluwer: Deventer 2010 (tweede druk)

Hofmann, H., Legislation, Delegation and Implementation under the Treaty of Lisbon: Typology Meets Reality, *European Law Journal*, Vol. 15, No. 4

Horn, H, Schmitthoff, C.M. en Buxbaum, R.M., *The European Community and GATT*, Deventer: Kluwer 1986

Kokett, J.P., *Speech to judicial press conference of Karlsruhe*, March 6, 2013

Lang, M., Limitation of the Temporal Effects of the ECJ, *Intertax*, Volume 35, Issue 4

Lubbers, A.O., *Belastingarresten - Lezen en analyseren*, SDU: Amersfoort 2007

Lux, M., EU customs law and international law, *World Customs Journal*, Volume 1, number 1

Ruesmann, L. and Willems, A., Revisiting the First Sale for Export Rule: An attempt to remove fairness in the interests of raising revenues, without improving legal certainty, *World Customs Journal* Volume 3, Number 1

Schippers M.L. en Boender, J.M.B, VAT and Fixed Establishment: Mysteries Solved?, *Intertax*, 43 (11), 709-723.

Schatzler, I, *The WTO and other non-tax treaties – Aspects of Taxation*, VDM Verlag Dr. Müller: Saarbrücken 2005

Slooten, G.J. van, 'De BTW-Verordening: Mogen wijzigingen vermomd gaan als 'verduidelijking'?', *WFR* 2012/6937, p. 86-97

Wolf, R.A., Onvolkomen btw-harmonisatie, *NTFR-B* 2015/17

Wu, J.Y.M., The effect of the WTO Agreement on the European Union (Conference Paper, [http://www2.tku.edu.tw/~tiexm/conference\\_paper/session3/09Judy.pdf](http://www2.tku.edu.tw/~tiexm/conference_paper/session3/09Judy.pdf))

### Jurisprudentie

Conclusie A-G Bot 10 april 2014, C-21/13 (Simon, Evers & Co. GmbH tegen Hauptzollamt Hamburg-Hafen)

HvJ EEG 5 februari 1963, C-26/62 (Van Gend & Loos), *Jurispr.* blz. I-00003

HvJ EEG 15 juli 1964, C-6/64 (Costa-ENEL), *Jurispr.* I-01203

HvJ EEG 24 juni 1969, zaak C-29/68 (Milch-, Fett- und Eierkonter II), *Jurispr.* 1969, 00165

HvJ EEG 12 december 1972, C-21/24-72 (Int'l Fruit Co. v. Productschap voor Groenten en Fruit), *Jurispr.* 1972, 1219

- HvJ EEG 27 maart 1980, zaak C-66, 127 en 128/79 (Salumi), *Jurispr.* 1980, 01237
- HvJ EEG 22 oktober 1987, C-314/85 (Foto Frost), *Jurispr.* 1987, 4199
- HvJ EEG 8 juni 1989, C-69/89 (Nakajima All Precision), *Jurispr.* 1989, 1689
- HvJ EEG 6 juni 1990, C-11/89 (Unifert), *Jurispr.* blz. I-2275
- HvJ 16 mei 1991, C-358/89 (Extramet), *Jurispr.* blz. I-2501
- HvJ EG 20 februari 1997, C-260/95 (DFDS A/S), *V-N* 1997/1662
- HvJ EG 19 oktober 2000, C-15/99 (Sommer), *Jurispr.* blz. I-8989
- HvJ EG 14 december 2000, C-300/98 en C-392/98 (Parfums Christian Dior SA v. TUK Consultancy BV and Assco Gerüste GmbH and Rob van Dijk v. Wilhelm Layher GmbH & Co. KG and Layher BV), *Jurispr.* blz. I-11307
- HvJ 28 februari 2002, T-598/97 (British Shoe Corporation Footwear Supplies e.a.), *Jurispr.* 2002 blz. II-01155
- HvJ 19 februari 2008, T-82/06 (Apple Computer International), *Jurispr.* 2008 II-00279
- HvJ EG 28 februari 2008, C-263/06 (Carboni e derivati Srl), *Jurispr.* 2008 I-01077
- HvJ EG 18 december 2008, C-349/07 (Sopropé), *Jurispr.* 2008 I-10369
- HvJ EU 29 oktober 2009, C-174/08 (NCC Construction Danmark), *Jurispr.* 312, blz. 6-7
- HvJ EU 15 oktober 2014, C-65/13 (Europees Parlement/Europese Commissie), *Jurispr.* 462, blz. 5
- HvJ EU 21 april 2015, C-114/14 (Europese Commissie/Zweden), *Publicatieblad C* 205, blz. 11

### **Nieuwsbrieven**

From bad to worse?! – The European Union's new Union Customs Code (UCC): The new definition of transactions value & abolishment of first sale (Newsflash PwC – Valuation developments UCC, April 2015),

### **Wetgeving en aanverwante bronnen**

Algemene Overeenkomst betreffende tarieven en handel (GATT 1947)

Commentaar 7 van het Comité Douanewetboek (afdeling douanewaarde) betreffende de toepassing van artikel 147 van Verordening (EEG) nr. 2454/93 van de Commissie van 2 juli 1993

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* nr. L 343 van 29/12/2015, blz. 1-557

Overeenkomst tot Oprichting van de Wereld handelsorganisatie (1994)



Overeenkomst inzake de toepassing van artikel VII van Algemene Overeenkomst betreffende tarieven en handel 1994

Reglement voor de Procesvoering van het Hof van Justitie, *Publicatieblad* L 265/1 (29 september 2012), blz. 1-42

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, *Publicatieblad* L 347 van 11.12.2006

Treaty of Lisbon amending the Treaty on European Union and the Treaty establishing the European Community, signed at Lisbon, 13 December 2007, *Official Journal* C 306, p. 1–271

Uitvoeringsverordening (EU) 2015/2447 van de Commissie van 24 november 2015 houdende nadere uitvoeringsvoorschriften voor enkele bepalingen van Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en de Raad tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie, *Publicatieblad* nr. L 343 van 29/12/2015, blz. 558-893

Verordening (EEG) nr. 1224/80 van de Raad van 28 mei 1980 inzake de douanewaarde van de goederen, *Publicatieblad* nr. L 134 van 31/5/1980, blz. 1, zoals laatstelijk gewijzigd bij Verordening (EEG) nr. 4046/89, *Publicatieblad* nr. L 388 van 30/12/1989, blz. 27

Verordening (EEG) nr. 1496/80 van de Commissie van 11 juni 1980 betreffende de aangifte van gegevens inzake de douanewaarde en over te leggen stukken, *Publicatieblad* L 154 van 21/06/1980, blz. 16-20 zoals laatstelijk gewijzigd bij Verordening (EEG) nr. 979/93 van de Commissie van 26 april 1993, *Publicatieblad* nr. L 101 van 27/04/1993.

Verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek, *Publicatieblad* nr. L 302 van 19/10/1992, blz. 1-50.

Verordening (EG) 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, *Publicatieblad* nr. L 253 van 11/10/1993, blz. 1-766.

Verordening (EG) Nr. 1762/95 van de Commissie van 19 juli 1995 tot wijziging van Verordening (EEG) nr. 2454/93 houdende vaststelling van enkele bepalingen ter uitvoering van Verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad tot vaststelling van het communautair douanewetboek, *Publicatieblad* nr. L 171 van 21/07/1995 blz. 0008 - 0035.

Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en van de Raad van 9 oktober 2013 tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie, *Publicatieblad* nr. L 269 van 10/10/2013, blz. 1-101.

WCO Technical Committee, Commentary 22.1: Meaning of the Expression 'Sold for Export to the Country of Importation' in a Series of Sales