Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 15ης Μαΐου 2025*

«Προδικαστική παραπομπή – Τελωνειακή ένωση – Ενωσιακός τελωνειακός κώδικας – Μέθοδος υπολογισμού της δασμολογητέας αξίας – Άρθρο 70 – Συναλλακτική αξία – Εμπορεύματα που εισάγονται βάσει προσωρινής τιμής αγοράς – Οριστική τιμή η οποία εξαρτάται από διάφορες παραμέτρους, οι οποίες δεν είναι γνωστές κατά την ημερομηνία αποδοχής της τελωνειακής διασάφησης»

Στην υπόθεση C-782/23,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο της Λιθουανίας) με απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 2023, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 19 Δεκεμβρίου 2023, στο πλαίσιο της δίκης

«Tauritus» UAB

κατά

Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

παρισταμένης της:

Kauno teritorinė muitinė

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους K. Λυκούργο, πρόεδρο τμήματος, S. Rodin, N. Piçarra, O. Spineanu-Matei (εισηγήτρια) και N. Fenger, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Campos Sánchez-Bordona

γραμματέας: M. Aleksejev, προϊστάμενος μονάδας,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 6ης Νοεμβρίου 2024,

* Γλώσσα διαδικασίας: η λιθουανική.

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η Λιθουανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον K. Dieninis και τις V. Kazlauskaitė-Švenčionienė και E. Kurelaitytė,

– η Ισπανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την A. Pérez-Zurita Gutiérrez και τον A. Torró Molés,

– η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον M. de Lisi και την B. Travard,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις J. Jokubauskaitė και F. Moro,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 23ης Ιανουαρίου 2025,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 70 και του άρθρου 173, παράγραφος 3, του κανονισμού (ΕΕ) 952/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 9ης Οκτωβρίου 2013, για τη θέσπιση του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα (ΕΕ 2013, L 269, σ. 1, και διορθωτικό ΕΕ 2013, L 287, σ. 90) (στο εξής: ενωσιακός τελωνειακός κώδικας).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της «Tauritus» UAB και του Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (τμήματος τελωνείων του Υπουργείου Οικονομικών της Δημοκρατίας της Λιθουανίας, στο εξής: τμήμα τελωνείων) σχετικά με τόκους υπερημερίας επί συμπληρωματικού ποσού φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) κατά την εισαγωγή, τους οποίους απαίτησε το τμήμα τελωνείων από την Tauritus.

Το νομικό πλαίσιο

Η τελωνειακή νομοθεσία της Ένωσης

3 Η τελωνειακή νομοθεσία της Ευρωπαϊκής Ένωσης περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, τον ενωσιακό τελωνειακό κώδικα, τον κατ' εξουσιοδότηση κανονισμό (ΕΕ) 2015/2446 της Επιτροπής, της 28ης Ιουλίου 2015, για τη συμπλήρωση του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 952/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, όσον αφορά λεπτομερείς κανόνες σχετικούς με ορισμένες από τις διατάξεις του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα (ΕΕ 2015, L 343, σ. 1), καθώς και τον εκτελεστικό κανονισμό (ΕΕ) 2015/2447 της Επιτροπής, της 24ης Νοεμβρίου 2015, για τη θέσπιση λεπτομερών κανόνων εφαρμογής ορισμένων διατάξεων του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 952/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου για τη θέσπιση του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα (ΕΕ 2015, L 343, σ. 558).

Ενωσιακός τελωνειακός κώδικας

4 Κατά το άρθρο 15, παράγραφος 2, στοιχείο α′, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα, η υποβολή τελωνειακής διασάφησης καθιστά το ενδιαφερόμενο πρόσωπο υπεύθυνο για την ακρίβεια και την πληρότητα των πληροφοριών που περιλαμβάνονται στη διασάφηση αυτή.

5 Το άρθρο 48 του κώδικα, το οποίο επιγράφεται «Εκ των υστέρων έλεγχος», προβλέπει ότι οι τελωνειακές αρχές μπορούν να επαληθεύουν την ακρίβεια και την πληρότητα των πληροφοριών που παρέχονται, μεταξύ άλλων, σε τελωνειακή διασάφηση και μπορούν να εξετάζουν τους λογαριασμούς του διασαφιστή και άλλες καταχωρίσεις που έχουν σχέση με πράξεις που αφορούν τα εν λόγω εμπορεύματα μετά την παράδοσή τους.

6 Το άρθρο 70 του κώδικα, το οποίο επιγράφεται «Μέθοδος υπολογισμού της δασμολογητέας αξίας βάσει της συναλλακτικής αξίας», ορίζει τα εξής:

«1. Η κύρια βάση της δασμολογητέας αξίας εμπορευμάτων, είναι η συναλλακτική αξία, δηλαδή η πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα για τα εμπορεύματα τιμή, όταν αυτά πωλούνται προς εξαγωγή με προορισμό το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, ενδεχομένως κατόπιν προσαρμογής.

2. Η πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα τιμή είναι η συνολική πληρωμή που έγινε ή πρόκειται να γίνει από τον αγοραστή προς τον πωλητή ή από τον αγοραστή προς τρίτο υπέρ του πωλητή για τα εισαγόμενα εμπορεύματα και περιλαμβάνει όλες τις πληρωμές που έγιναν ή πρόκειται να γίνουν, ως προϋπόθεση για την πώληση των εισαγομένων εμπορευμάτων.

3. Η συναλλακτική αξία εφαρμόζεται υπό τον όρο ότι πληρούνται όλες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

[…]

β) η πώληση ή η τιμή δεν εξαρτάται από προϋποθέσεις ή παροχές των οποίων η αξία δεν είναι δυνατόν να καθορισθεί όσον αφορά τα υπό εκτίμηση εμπορεύματα·

[…]».

7 Τα άρθρα 71 και 72 του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα διέπουν τις προσαρμογές που, σύμφωνα με το άρθρο 70, παράγραφος 1, πρέπει ενδεχομένως να πραγματοποιηθούν για τον καθορισμό της δασμολογητέας αξίας που υπολογίζεται βάσει της συναλλακτικής αξίας, προβλέποντας τα στοιχεία τα οποία είτε πρέπει να προστεθούν στην πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα τιμή είτε, αντιθέτως, δεν πρέπει να περιλαμβάνονται στη δασμολογητέα αξία.

8 Το άρθρο 73 του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα, το οποίο φέρει τον τίτλο «Απλούστευση», ορίζει τα εξής:

«Οι τελωνειακές αρχές μπορούν, κατόπιν αιτήσεως, να επιτρέπουν τον καθορισμό των ακόλουθων ποσών βάσει συγκεκριμένων κριτηρίων, εφόσον αυτά δεν μπορούν να αποτιμηθούν την ημερομηνία κατά την οποία γίνεται δεκτή η τελωνειακή διασάφηση:

α) ποσά που δεν περιλαμβάνονται στη δασμολογητέα αξία σύμφωνα με το άρθρο 70, παράγραφος 2, και

β) τα ποσά που αναφέρονται στα άρθρα 71 και 72.»

9 Το άρθρο 74 του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα, το οποίο επιγράφεται «Βοηθητικές μέθοδοι υπολογισμού της δασμολογητέας αξίας», προβλέπει τα εξής:

«1. Όταν η δασμολογητέα αξία των εμπορευμάτων δεν μπορεί να προσδιορισθεί βάσει του άρθρου 70, εφαρμόζονται διαδοχικά οι διατάξεις της παραγράφου 2, στοιχεία α) έως δ), μέχρι την πρώτη μεταξύ αυτών διάταξη η οποία επιτρέπει τον προσδιορισμό της αξίας των εμπορευμάτων.

[…]

2. Η δασμολογητέα αξία, σύμφωνα με την παράγραφο 1, είναι:

α) η συναλλακτική αξία πανομοιότυπων εμπορευμάτων, […]

β) η συναλλακτική αξία πανομοιότυπων εμπορευμάτων, […]

γ) η αξία που βασίζεται επί της τιμής μονάδος […]

δ) η υπολογιζόμενη αξία […]

3. Όταν η δασμολογητέα αξία δεν μπορεί να καθορισθεί κατ' εφαρμογή της παραγράφου 1, καθορίζεται με βάση τα διαθέσιμα στοιχεία στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, με εύλογο τρόπο συμβιβαζόμενο με τις αρχές και τις γενικές διατάξεις όλων των κατωτέρω:

α) της συμφωνίας για την εφαρμογή του άρθρου VII της Γενικής Συμφωνίας Δασμών και Εμπορίου,

β) του άρθρου VII της Γενικής Συμφωνίας Δασμών και Εμπορίου,

γ) του παρόντος κεφαλαίου.»

10 Το άρθρο 101 του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα, το οποίο φέρει τον τίτλο «Καθορισμός του ποσού των εισαγωγικών ή εξαγωγικών δασμών», ορίζει στις παραγράφους 1 και 2 τα εξής:

«1. Το ποσό του καταβλητέου εισαγωγικού ή εξαγωγικού δασμού καθορίζεται από τις τελωνειακές αρχές μόλις λάβουν τις απαιτούμενες πληροφορίες.

2. Με την επιφύλαξη του άρθρου 48, οι τελωνειακές αρχές μπορούν να δέχονται το καθοριζόμενο από τον διασαφιστή ποσό του καταβλητέου εισαγωγικού ή εξαγωγικού δασμού.»

11 Το τμήμα 3 του κεφαλαίου 2 του τίτλου V του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα, το οποίο επιγράφεται «Απλουστευμένη τελωνειακή διασάφηση», περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, τα άρθρα 166 και 167. Το άρθρο 166, με τίτλο «Απλουστευμένες τελωνειακές διασαφήσεις», προβλέπει στην παράγραφο 1 τα εξής:

«Οι τελωνειακές αρχές μπορούν να επιτρέπουν σε ένα πρόσωπο να υπαγάγει τα εμπορεύματά του σε τελωνειακό καθεστώς με απλουστευμένη διασάφηση, στην οποία είναι δυνατόν να παραλείπονται ορισμένα από τα στοιχεία [που είναι αναγκαία για την εφαρμογή των διατάξεων που διέπουν το

τελωνειακό καθεστώς για το οποίο διασαφίζονται τα εμπορεύματα] ή [τα] υποστηρικτικά έγγραφα [που απαιτούνται για την εφαρμογή των διατάξεων που διέπουν το εν λόγω τελωνειακό καθεστώς]».

12 Το άρθρο 167 του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα, το οποίο φέρει τον τίτλο «Συμπληρωματική διασάφηση», ορίζει τα εξής:

«1. Στην περίπτωση της απλουστευμένης διασάφησης σύμφωνα με το άρθρο 166 […], ο διασαφιστής υποβάλλει, στο αρμόδιο τελωνείο και εντός συγκεκριμένης προθεσμίας, συμπληρωματική διασάφηση, στην οποία περιλαμβάνονται τα στοιχεία που είναι απαραίτητα για το συγκεκριμένο τελωνειακό καθεστώς.

Σε περίπτωση της απλουστευμένης διασάφησης σύμφωνα με το άρθρο 166, τα απαραίτητα υποστηρικτικά έγγραφα πρέπει να βρίσκονται στην κατοχή του διασαφιστή και να τίθενται στη διάθεση των τελωνειακών αρχών εντός συγκεκριμένης προθεσμίας.

[…]

4. Η απλουστευμένη διασάφηση που αναφέρεται στο άρθρο 166 […] και η συμπληρωματική διασάφηση θεωρείται ότι συναποτελούν ενιαία και αδιαίρετη πράξη που ισχύει […] από την ημερομηνία αποδοχής της απλουστευμένης διασάφησης σύμφωνα με το άρθρο 172 […]».

13 Το άρθρο 172, παράγραφος 2, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα έχει ως εξής:

«Εκτός αν άλλως ορίζεται, η ημερομηνία αποδοχής της τελωνειακής διασάφησης από τις τελωνειακές αρχές είναι η ημερομηνία που πρέπει να λαμβάνεται υπόψη για την εφαρμογή των διατάξεων που διέπουν το τελωνειακό καθεστώς στο οποίο υπάγονται τα εμπορεύματα και για όλες τις άλλες διατυπώσεις εισαγωγής ή εξαγωγής.»

14 Το άρθρο 173 του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα, με τίτλο «Τροποποίηση τελωνειακής διασάφησης», ορίζει τα εξής:

«1. Κατόπιν αιτήσεώς του, επιτρέπεται στον διασαφιστή να διορθώσει ένα ή περισσότερα στοιχεία της τελωνειακής διασάφησης μετά την αποδοχή της από τις τελωνειακές αρχές. […]

[…]

3. Κατόπιν αιτήσεως του διασαφιστή και εντός τριών ετών από την ημερομηνία αποδοχής της τελωνειακής διασάφησης, μπορεί να επιτραπεί η τροποποίηση της τελωνειακής διασάφησης μετά την παράδοση των εμπορευμάτων προκειμένου ο διασαφιστής να μπορέσει να συμμορφωθεί με τις υποχρεώσεις που απορρέουν από την υπαγωγή των εμπορευμάτων στο συγκεκριμένο τελωνειακό καθεστώς.»

15 Σύμφωνα με το άρθρο 286, παράγραφοι 1 και 3, ο ενωσιακός τελωνειακός κώδικας κατήργησε και αντικατέστησε τον κανονισμό (ΕΚ) 450/2008 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 23ης Απριλίου 2008, για τη θέσπιση του κοινοτικού τελωνειακού κώδικα (εκσυγχρονισμένος τελωνειακός κώδικας) (ΕΕ 2008, L 145, σ. 1).

16 Δυνάμει του άρθρου 288, παράγραφος 2, οι διατάξεις του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα που μνημονεύονται στις σκέψεις 4 έως 14 της παρούσας απόφασης τέθηκαν σε εφαρμογή την 1η Μαΐου 2016.

Ο κατ' εξουσιοδότηση κανονισμός 2015/2446

17 Το άρθρο 71 του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού 2015/2446, το οποίο επιγράφεται «Απλούστευση» και αφορά το άρθρο 73 του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα, ορίζει στην παράγραφο 1 τα εξής:

«1. Η άδεια που αναφέρεται στο άρθρο 73 του [ενωσιακού τελωνειακού κώδικα] μπορεί να χορηγείται εφόσον πληρούνται οι κάτωθι προϋποθέσεις:

α) η εφαρμογή του καθεστώτος που αναφέρεται στο άρθρο 166 του [ενωσιακού τελωνειακού κώδικα] θα επέφερε, υπό τις συγκεκριμένες συνθήκες, δυσανάλογα διοικητικά έξοδα·

β) η καθορισθείσα δασμολογητέα αξία δεν θα διαφέρει σημαντικά από εκείνη που προσδιορίστηκε χωρίς άδεια.»

Ο εκτελεστικός κανονισμός 2015/2447

18 Το άρθρο 128 του εκτελεστικού κανονισμού 2015/2447, το οποίο επιγράφεται «Συναλλακτική αξία» και αφορά το άρθρο 70, παράγραφος 1, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα, προβλέπει στην παράγραφο 1 τα εξής:

«Η συναλλακτική αξία των εμπορευμάτων τα οποία πωλούνται για εξαγωγή στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης καθορίζεται κατά τον χρόνο αποδοχής της τελωνειακής διασάφησης με βάση την πώληση που γίνεται αμέσως πριν τα εμπορεύματα εισέλθουν στο εν λόγω τελωνειακό έδαφος.»

19 Το άρθρο 130, παράγραφος 1, του εκτελεστικού κανονισμού 2015/2447, το οποίο επιγράφεται «Συναλλακτική αξία» και αφορά το άρθρο 70, παράγραφος 1, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα, προβλέπει τα εξής:

«1. Για τον καθορισμό της δασμολογητέας αξίας σύμφωνα με το άρθρο 70, παράγραφος 1, του [ενωσιακού τελωνειακού κώδικα], πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι εκπτώσεις, εάν, κατά τη στιγμή αποδοχής της τελωνειακής διασάφησης, η σύμβαση πώλησης προβλέπει την εφαρμογή τους και το ύψος τους.

[…]

3. Εκπτώσεις οι οποίες προκύπτουν από τροποποιήσεις της σύμβασης μετά την αποδοχή της τελωνειακής διασάφησης δεν λαμβάνονται υπόψη.»

20 Το άρθρο 133 του εκτελεστικού κανονισμού 2015/2447, το οποίο επιγράφεται «Αποτίμηση των προϋποθέσεων και των παροχών» και αφορά το άρθρο 70, παράγραφος 3, στοιχείο β', του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα, προβλέπει τα εξής:

«Σε περιπτώσεις όπου η πώληση ή η τιμή των εισαγόμενων εμπορευμάτων εξαρτάται από προϋποθέσεις ή παροχές των οποίων η αξία δεν μπορεί να προσδιοριστεί όσον αφορά τα υπό εκτίμηση εμπορεύματα, μια τέτοια αξία πρέπει να θεωρείται ως μέρος της πράγματι πληρωθείσας ή πληρωτέας τιμής […]».

21 Το άρθρο 144 του εκτελεστικού κανονισμού 2015/2447, το οποίο επιγράφεται «Εφεδρική μέθοδος» και αφορά το άρθρο 74, παράγραφος 3, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα, ορίζει στην παράγραφο 1 τα εξής:

«Κατά τον καθορισμό της δασμολογητέας αξίας σύμφωνα με το άρθρο 74, παράγραφος 3, του [ενωσιακού τελωνειακού κώδικα], είναι δυνατόν να χρησιμοποιηθεί εύλογη ελαστικότητα κατά την εφαρμογή των μεθόδων που προβλέπονται στα άρθρα 70 και 74, παράγραφος 2, του κώδικα. Η αξία που καθορίζεται με τον τρόπο αυτό πρέπει, στον μεγαλύτερο δυνατό βαθμό, να βασίζεται σε δασμολογητέες αξίες που έχουν καθοριστεί προγενέστερα.»

Η οδηγία 2006/112/ΕΚ

22 Το άρθρο 85 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1), προβλέπει τα εξής:

«Η βάση επιβολής του φόρου για τις εισαγωγές αγαθών συνίσταται στο ποσό που καθορίζεται ως δασμολογητέα αξία σύμφωνα με τις ισχύουσες [διατάξεις του δικαίου της Ένωσης]».

23 Κατά το άρθρο 273, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας:

«Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης […]».

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

24 Η Tauritus εισήγαγε στη Λιθουανία πετρέλαιο ντίζελ και ειδικό καύσιμο αεριωθουμένων κατά το διάστημα από την 1η Οκτωβρίου 2015 έως τις 30 Απριλίου 2017.

25 Στις συμβάσεις με τους προμηθευτές και στα pro forma τιμολόγια που εξέδωσαν αυτοί αναγραφόταν η προσωρινή τιμή αγοράς των εμπορευμάτων αυτών.

26 Οι εν λόγω συμβάσεις προέβλεπαν ότι, στη συνέχεια, η προσωρινή τιμή θα προσαρμοζόταν με βάση τη μέση τιμή του οικείου καυσίμου στην αγορά για ορισμένο χρονικό διάστημα και τη μέση συναλλαγματική ισοτιμία κατά το ίδιο διάστημα. Η τελική τιμή μπορούσε να είναι υψηλότερη ή χαμηλότερη από την προσωρινή τιμή. Καθοριζόταν με τροποποιητικές πράξεις των συμβάσεων αγοράς, τα δε οριστικά τιμολόγια αγοράς εκδίδονταν βάσει της τιμής αυτής.

27 Στις τελωνειακές διασαφήσεις των εισαχθέντων εμπορευμάτων, η Tauritus δήλωνε ως δασμολογητέα αξία την προσωρινή τιμή τους και ανέγραφε τον κωδικό 6 όσον αφορά τη μέθοδο που χρησιμοποιήθηκε για τον καθορισμό της αξίας αυτής, όπερ σήμαινε ότι η δασμολογητέα αξία έχει καθοριστεί βάσει των διαθέσιμων στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης στοιχείων, σύμφωνα με την εφεδρική μέθοδο (τη λεγόμενη μέθοδο «fall back»), που προβλέπεται στο άρθρο 74, παράγραφος 3, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα.

28 Μετά τη λήψη των οριστικών τιμολογίων, η Tauritus υπέβαλλε αιτήσεις διόρθωσης της αξίας των εμπορευμάτων που είχε αναγραφεί στις τελωνειακές διασαφήσεις.

29 Ωστόσο, σε εκ των υστέρων έλεγχο που διενήργησε στις 26 Μαΐου 2017 η Kauno teritorinė muitinė (περιφερειακή τελωνειακή υπηρεσία του Kaunas, Λιθουανία, στο εξής: περιφερειακή τελωνειακή υπηρεσία), προέκυψε ότι, μεταξύ 29ης Σεπτεμβρίου 2016 και 1ης Φεβρουαρίου 2017,

η Tauritus είχε καταθέσει δεκατρείς τελωνειακές διασαφήσεις για τις οποίες δεν είχε ζητήσει εκ των υστέρων διόρθωση της δασμολογητέας αξίας των εμπορευμάτων, μολονότι είχε λάβει, από τις 6 Φεβρουαρίου έως τις 15 Μαρτίου 2017, οριστικά τιμολόγια για τα οικεία εμπορεύματα στα οποία αναγραφόταν τελική τιμή υψηλότερη από την προσωρινή και, συνεπώς, υψηλότερη από τη δασμολογητέα αξία που είχε αναγραφεί στις συγκεκριμένες διασαφήσεις. Κατά συνέπεια, η εταιρία αυτή δεν είχε καταβάλει τον επιπλέον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή για τα εμπορεύματα αυτά. Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει, ωστόσο, ότι στη δικογραφία της υπόθεσης της κύριας δίκης δεν υπάρχει κανένα στοιχείο που να οδηγεί στο συμπέρασμα ότι τα ως άνω πραγματικά περιστατικά ανάγονται σε πρόθεση φοροδιαφυγής.

30 Κατόπιν του ελέγχου αυτού, η περιφερειακή τελωνειακή υπηρεσία εξέδωσε απόφαση στο πλαίσιο της οποίας εφάρμοσε τη μέθοδο υπολογισμού της δασμολογητέας αξίας βάσει της συναλλακτικής αξίας που προβλέπεται στο άρθρο 70, παράγραφος 1, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα (στο εξής: μέθοδος της συναλλακτικής αξίας) και, κατά συνέπεια, έλαβε υπόψη, ως δασμολογητέα αξία των οικείων εμπορευμάτων, την τελική τιμή που αναγράφεται στα οριστικά τιμολόγια. Επ’ αυτής της βάσεως, ζήτησε από την Tauritus, μεταξύ άλλων, την καταβολή των οφειλόμενων συμπληρωματικών ποσών ΦΠΑ κατά την εισαγωγή, πλέον τόκων υπερημερίας για το χρονικό διάστημα μεταξύ της ημερομηνίας αποδοχής των σχετικών τελωνειακών διασαφήσεων και της 14ης Σεπτεμβρίου 2017, ημερομηνίας κατάρτισης της έκθεσης ελέγχου.

31 Η Tauritus υπέβαλε διοικητική ένσταση κατά της απόφασης αυτής ενώπιον του τμήματος τελωνείων και, στη συνέχεια, διοικητική προσφυγή ενώπιον της Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Επιτροπής φορολογικών διαφορών της Κυβέρνησης της Δημοκρατίας της Λιθουανίας), οι οποίες απορρίφθηκαν, όπως και η προσφυγή που ασκήθηκε στη συνέχεια ενώπιον του αρμόδιου πρωτοβάθμιου διοικητικού δικαστηρίου.

32 Το Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο της Λιθουανίας), το οποίο επιλήφθηκε έφεσης κατά της απόφασης του πρωτοβάθμιου δικαστηρίου, έκρινε, με απόφαση της 17ης Ιουνίου 2020, ότι κακώς η περιφερειακή τελωνειακή υπηρεσία υπολόγισε τη δασμολογητέα αξία των εμπορευμάτων σύμφωνα με τη μέθοδο της συναλλακτικής αξίας, διότι η τελική τιμή των εμπορευμάτων δεν μπορούσε να χρησιμεύσει ως βάση για την τελωνειακή διασάφηση, δεδομένου ότι δεν ήταν γνωστή κατά την ημερομηνία κατάθεσης της διασάφησης. Η διαφορά αναπέμφθηκε στο τμήμα τελωνείων προς επανεξέταση.

33 Με απόφαση της 31ης Δεκεμβρίου 2020, το τμήμα τελωνείων επικύρωσε την απόφαση της περιφερειακής τελωνειακής υπηρεσίας, κρίνοντας ότι η Tauritus όφειλε να καταβάλει τόκους υπερημερίας επί του συμπληρωματικού ΦΠΑ κατά την εισαγωγή των οικείων εμπορευμάτων. Εκτίμησε, εν συνόψει, ότι η εταιρία όφειλε να ζητήσει προσαρμογή της δασμολογητέας αξίας που αναγραφόταν στις τελωνειακές διασαφήσεις βάσει της τελικής τιμής των εμπορευμάτων και ότι, εφόσον η εταιρία δεν είχε εκπληρώσει την υποχρέωση αυτή πριν από την έναρξη του εκ των υστέρων ελέγχου, η περιφερειακή τελωνειακή υπηρεσία μπορούσε κατά νόμον να διορθώσει τις οικείες τελωνειακές διασαφήσεις και να απαιτήσει τόκους υπερημερίας από την ημερομηνία υποβολής των διασαφήσεων.

34 Μετά την απόρριψη της προσφυγής της Tauritus κατά της απόφασης αυτής ενώπιον του αρμόδιου πρωτοβάθμιου διοικητικού δικαστηρίου, η εταιρία άσκησε εκ νέου έφεση ενώπιον του Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου της Λιθουανίας), το οποίο είναι το αιτούν δικαστήριο.

35 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι είναι απαραίτητη η ερμηνεία του άρθρου 70 και του άρθρου 173 παράγραφος 3, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα σε σχέση με την πρακτική των λιθουανικών τελωνειακών αρχών, προκειμένου να είναι σε θέση να προσδιορίσει το ποσό της οφειλής ΦΠΑ κατά την εισαγωγή και την ημερομηνία κατά την οποία η οφειλή αυτή καθίσταται απαιτητή, στοιχεία που πρέπει να διαπιστώσει προκειμένου να μπορέσει να αποφανθεί επί της ύπαρξης υποχρέωσης καταβολής τόκων υπερημερίας, η οποία αποτελεί το μόνο αμφισβητούμενο ζήτημα στο πλαίσιο της υπόθεσης της κύριας δίκης.

36 Πρώτον, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι από το άρθρο 70 του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα και από το άρθρο 128, παράγραφος 1, του εκτελεστικού κανονισμού 2015/2447 προκύπτει ότι για την εφαρμογή της μεθόδου της συναλλακτικής αξίας απαιτείται η πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα τιμή να είναι γνωστή ή να μπορεί να καθοριστεί κατά τον χρόνο υποβολής της τελωνειακής διασάφησης. Επισημαίνει, ειδικότερα, ότι το άρθρο 70, παράγραφος 3, στοιχείο β′, του κώδικα αποκλείει την εφαρμογή της μεθόδου αυτής όταν η πώληση ή η τιμή εξαρτάται από προϋποθέσεις ή παροχές των οποίων η αξία δεν μπορεί να προσδιοριστεί όσον αφορά τα υπό εκτίμηση εμπορεύματα. Εν προκειμένω, το αιτούν δικαστήριο κλίνει πάντως προς την άποψη ότι η μεταγενέστερη προσαρμογή της προσωρινής τιμής αποτελεί προϋπόθεση της πώλησης της οποίας η επίδραση στην τελική τιμή ούτε έχει καθοριστεί ούτε μπορεί να προσδιοριστεί. Εξ αυτού συνάγει ότι ήταν αδύνατον να χρησιμοποιηθεί η συγκεκριμένη μέθοδος.

37 Επιπλέον, η εφαρμογή της μεθόδου της συναλλακτικής αξίας υπό συνθήκες όπως αυτές της υπόθεσης της κύριας δίκης δεν συνάδει με την υποχρέωση περί ακρίβειας που προβλέπεται στο άρθρο 15, παράγραφος 2, στοιχείο α′, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα. Πράγματι, η αναγραφή σε τελωνειακή διασάφηση μιας τιμής που στη συνέχεια θα τροποποιηθεί θα είχε ως αποτέλεσμα να ληφθεί υπόψη μια αυθαίρετη ή πλασματική δασμολογητέα αξία.

38 Δεύτερον, το αιτούν δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες ως προς το αν, προκειμένου περί τελωνειακής διασάφησης σχετικής με εμπορεύματα των οποίων η αξία είχε καθοριστεί, κατ’ εφαρμογήν του άρθρου 74 του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα, βάσει προσωρινού τιμολογίου πώλησης, το άρθρο 173, παράγραφος 3, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα επιβάλλει την υποβολή αίτησης τροποποίησης της διασάφησης μόλις γίνει γνωστή η τελική τιμή των εμπορευμάτων αυτών.

39 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει συναφώς ότι, κατά το άρθρο 173, παράγραφος 2, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα, μετά τη χορήγηση της άδειας παραλαβής των εμπορευμάτων, ο εισαγωγέας δεν επιτρέπεται πλέον να τροποποιήσει την τελωνειακή διασάφηση, υπό την επιφύλαξη της εξαίρεσης που προβλέπεται στο άρθρο 173, παράγραφος 3, η οποία αφορά τροποποίηση που επιτρέπεται προκειμένου να παρασχεθεί στον διασαφιστή η δυνατότητα να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις που απορρέουν από την υπαγωγή των εμπορευμάτων στο αντίστοιχο τελωνειακό καθεστώς.

40 Πάντως, το άρθρο 173 παράγραφος 3, προβλέπει εξαίρεση η οποία πρέπει να ερμηνεύεται στενά και είναι αμφίβολο αν μπορεί να εφαρμοστεί υπό περιστάσεις όπως αυτές της υπόθεσης της κύριας δίκης, διότι η μη εφαρμογή μεθόδου καθορισμού της δασμολογητέας αξίας η οποία ήταν αδύνατο να χρησιμοποιηθεί κατά τον χρόνο υποβολής της τελωνειακής διασάφησης δεν μπορεί να συνιστά σφάλμα ή ανακρίβεια που πρέπει να διορθωθεί. Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά συναφώς ότι ο εκτελεστικός κανονισμός 2015/2447 δεν προβλέπει δυνατότητα τροποποίησης της τελωνειακής διασάφησης σε περίπτωση κατά την οποία η πράγματι πληρωτέα για τα οικεία εμπορεύματα τιμή προκύπτει από τροποποιήσεις της σύμβασης πώλησης οι οποίες επήλθαν

μετά την κατάθεση της τελωνειακής διασάφησης. Επισημαίνει, αντιθέτως, ότι το άρθρο 130, παράγραφος 3, του εκτελεστικού κανονισμού απαγορεύει να λαμβάνονται υπόψη μειώσεις που απορρέουν από τροποποιήσεις της σύμβασης μετά την αποδοχή της διασάφησης.

41 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο της Λιθουανίας) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει το άρθρο 70, παράγραφος 1, του [ενωσιακού τελωνειακού κώδικα] την έννοια ότι δεν εφαρμόζεται σε περιπτώσεις [κατά τις οποίες], κατά τον χρόνο αποδοχής της τελωνειακής διασάφησης και με βάση την πώληση που γίνεται αμέσως πριν τα εμπορεύματα εισέλθουν στο τελωνειακό έδαφος [της Ένωσης], ήταν γνωστή μόνον η προσωρινή πληρωτέα τιμή, η οποία ακολούθως (δηλαδή, μετά την υποβολή της διασάφησης και τη θέση των εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία) αναπροσαρμόστηκε προς τα πάνω ή προς τα κάτω λόγω περιστάσεων πέραν του ελέγχου των συμβαλλομένων [στη σύμβαση πώλησης] και άγνωστων κατά τον χρόνο υποβολής της διασάφησης;

2) Έχει το άρθρο 173, παράγραφος 3, του [ενωσιακού τελωνειακού κώδικα] την έννοια ότι ο διασαφιστής δεν υποχρεούται να υποβάλλει αίτηση στις τελωνειακές αρχές για αναπροσαρμογή της καθορισθείσας και δηλωθείσας δασμολογητέας αξίας δυνάμει του άρθρου 74 του εν λόγω [κώδικα] όταν […] η πράγματι πληρωτέα τιμή των εμπορευμάτων, όπως αναφέρεται στο άρθρο 70, παράγραφος 1, του [κώδικα], η οποία ούτε ήταν ούτε μπορούσε να είναι γνωστή κατά τον χρόνο υποβολής της διασάφησης, κατέστη γνωστή μετά τη θέση των εν λόγω εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του παραδεκτού

42 Προκαταρκτικώς, το Δικαστήριο παρατηρεί ότι η διαφορά της κύριας δίκης δεν αφορά το συμπληρωματικό ποσό ΦΠΑ που ζήτησε η περιφερειακή τελωνειακή υπηρεσία, αλλά τους τόκους υπερημερίας επί του ποσού αυτού, η καταβολή των οποίων αποτελεί το μόνο αμφισβητούμενο εκ μέρους της Tauritus ζήτημα. Πλην όμως, τα ερωτήματα που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο αφορούν αποκλειστικά τον καθορισμό της δασμολογητέας αξίας εμπορευμάτων εισαχθέντων υπό συνθήκες όπως αυτές της υπόθεσης της κύριας δίκης και, κατά συνέπεια, το ζήτημα αν είναι νόμιμη η αξίωση περί καταβολής συμπληρωματικού ποσού ΦΠΑ υπό τις περιστάσεις αυτές.

43 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία, στο πλαίσιο της διαδικασίας του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, εναπόκειται αποκλειστικώς στο εθνικό δικαστήριο, το οποίο έχει επιληφθεί της διαφοράς και φέρει την ευθύνη της δικαστικής απόφασης που πρόκειται να εκδοθεί, να εκτιμήσει, λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιαιτερότητες της υπόθεσης, τόσο την αναγκαιότητα της έκδοσης προδικαστικής αποφάσεως για την έκδοση της δικής του αποφάσεως όσο και τη λυσιτέλεια των ερωτημάτων τα οποία υποβάλλει στο Δικαστήριο. Συνεπώς, εφόσον τα υποβληθέντα ερωτήματα αφορούν την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, το Δικαστήριο υποχρεούται, κατ' αρχήν, να απαντήσει (αποφάσεις της 21ης Απριλίου 1988, Pardini, 338/85, EU:C:1988:194, σκέψη 8, και της 22ας Οκτωβρίου 2024, Kolin Inşaat Turizm Sanayi ve Ticaret, C-652/22, EU:C:2024:910, σκέψη 36).

44 Παρά ταύτα, το Δικαστήριο δεν μπορεί να απαντήσει σε προδικαστικό ερώτημα όταν είναι πρόδηλον ότι η ζητούμενη από εθνικό δικαστήριο ερμηνεία κανόνα του δικαίου της Ένωσης ουδεμία σχέση έχει με το υποστατό ή με το αντικείμενο της διαφοράς της οποίας έχει επιληφθεί το εθνικό δικαστήριο, όταν το πρόβλημα είναι υποθετικής φύσεως ή ακόμη όταν το Δικαστήριο δεν διαθέτει τα πραγματικά και νομικά στοιχεία τα οποία είναι αναγκαία προκειμένου να δώσει χρήσιμη απάντηση στα υποβληθέντα προδικαστικά ερωτήματα (απόφαση της 13ης Ιουλίου 2000, Idéal tourisme, C-36/99, EU:C:2000:405, σκέψη 20, και της 4ης Οκτωβρίου 2024, Biohemp Concept, C-793/22, EU:C:2024:837, σκέψη 27).

45 Εν προκειμένω, πάντως, δεν συντρέχει τέτοια περίπτωση. Ειδικότερα, το αιτούν δικαστήριο εξέθεσε με επαρκή σαφήνεια τους λόγους για τους οποίους διερωτάται ως προς την ερμηνεία ορισμένων διατάξεων του δικαίου της Ένωσης, την οποία κρίνει αναγκαία προκειμένου να εκδώσει την απόφασή του, και δεν προκύπτει προδήλως ότι η ζητούμενη ερμηνεία δεν έχει σχέση με τη διαφορά της κύριας δίκης ή ότι το ζήτημα που εγείρεται έχει υποθετικό χαρακτήρα.

46 Η διαπίστωση αυτή δεν αναιρείται από το γεγονός ότι η διαφορά της κύριας δίκης φαίνεται να αφορά μόνον τους τόκους που αξιώνει η τελωνειακή αρχή και ότι δεν αμφισβητείται αυτό καθαυτό το ποσό του ΦΠΑ.

47 Πράγματι, τα κράτη μέλη οφείλουν, δυνάμει του άρθρου 273 της οδηγίας 2006/112 και του άρθρου 325, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, να λαμβάνουν όλα τα νομοθετικά και διοικητικά μέτρα που είναι κατάλληλα, μεταξύ άλλων, να διασφαλίζουν την είσπραξη του συνόλου του ΦΠΑ που οφείλεται στο έδαφός τους, συμπεριλαμβανομένων των τόκων υπερημερίας, στο μέτρο που η είσπραξη τόκων υπερημερίας συμβάλλει στην αντιμετώπιση της μη καταβολής των οφειλόμενων ποσών του φόρου αυτού εντός των οριζόμενων προθεσμιών (πρβλ. απόφαση της 13ης Οκτωβρίου 2022, Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika», C-1/21, EU:C:2022:788, σκέψη 92), από το δε γράμμα του άρθρου 273 προκύπτει ότι τα μέτρα αυτά πρέπει να συμβάλλουν στη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ.

48 Πάντως, με τα ερωτήματά του σχετικά με τη μέθοδο υπολογισμού της βάσης επιβολής του φόρου υπό περιστάσεις όπως αυτές της υπόθεσης της κύριας δίκης, το αιτούν δικαστήριο αποσκοπεί ακριβώς στο να προσδιορίσει, μεταξύ άλλων, το ποσό του πράγματι οφειλόμενου ΦΠΑ και την ημερομηνία κατά την οποία το ποσό αυτό καθίσταται απαιτητό, στοιχεία από τα οποία, όπως εκθέτει, εξαρτάται η νομιμότητα της αμφισβητουμένης από την Tauritus αξίωσης καταβολής τόκων υπερημερίας.

49 Συνεπώς, τα προδικαστικά ερωτήματα είναι παραδεκτά.

Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

50 Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 70 του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα έχει την έννοια ότι όταν, κατά τον χρόνο εισαγωγής εμπορευμάτων στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, είναι γνωστή μόνον η προσωρινή τιμή τους, η οποία αναγράφεται σε pro forma τιμολόγιο, η δε σύμβαση πώλησης ορίζει ότι η τελική τιμή τους θα καθοριστεί μεταγενέστερα με οριστικό τιμολόγιο, βάσει συγκεκριμένων προκαθορισμένων αντικειμενικών παραμέτρων, όπως η μέση συναλλαγματική ισοτιμία ορισμένων νομισμάτων ή η μέση τιμή ορισμένων προϊόντων κατά τη διάρκεια συγκεκριμένης περιόδου, των οποίων η αξία δεν εξαρτάται από τη βούληση των συμβαλλομένων και είναι

άγνωστη σε αυτούς κατά τον χρόνο αποδοχής της τελωνειακής διασάφησης, η δασμολογητέα αξία των εμπορευμάτων αυτών πρέπει να καθορίζεται κατ' εφαρμογήν της μεθόδου της συναλλακτικής αξίας, την οποία προβλέπει το άρθρο αυτό.

51 Υπενθυμίζεται, κατ' αρχάς, ότι σκοπός των κανόνων του δικαίου της Ένωσης που διέπουν τον καθορισμό της δασμολογητέας αξίας είναι να θεσπιστεί ένα δίκαιο, ομοιόμορφο και ουδέτερο σύστημα, το οποίο να αποκλείει τη χρησιμοποίηση αυθαίρετων ή πλασματικών δασμολογικών αξιών. Συνεπώς, η δασμολογητέα αξία πρέπει να αντανακλά την πραγματική οικονομική αξία των εισαγόμενων εμπορευμάτων και, ως εκ τούτου, να λαμβάνει υπόψη όλα εκείνα τα στοιχεία των εμπορευμάτων αυτών που έχουν οικονομική αξία (απόφαση της 9ης Ιουνίου 2022, Baltic Master, C-599/20, EU:C:2022:457, σκέψη 24 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

52 Εξάλλου, κατά τα άρθρα 70 και 74 του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα, αφενός, η συναλλακτική αξία των εμπορευμάτων αποτελεί την «κύρια βάση της δασμολογητέας αξίας εμπορευμάτων» και, αφετέρου, η χρήση άλλων βάσεων για τον καθορισμό της αξίας αυτής εμπίπτει στις «βοηθητικές μεθόδους», οι οποίες πρέπει να χρησιμοποιούνται μόνον «[ό]ταν η δασμολογητέα αξία των εμπορευμάτων δεν μπορεί να προσδιορισθεί βάσει του άρθρου 70».

53 Επομένως, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 36 των προτάσεών του, τα άρθρα 70 έως 74 του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα προβλέπουν συγκεκριμένη ιεράρχηση των διαφόρων προβλεπόμενων από τον κώδικα μεθόδων καθορισμού της δασμολογητέας αξίας, οπότε ο εισαγωγέας δεν είναι ελεύθερος να επιλέξει τη μέθοδο που θα χρησιμοποιήσει.

54 Συνεπώς, η δασμολογητέα αξία των εισαγόμενων εμπορευμάτων πρέπει να καθορίζεται, κατά προτεραιότητα, σύμφωνα με τη μέθοδο της συναλλακτικής αξίας, η δε μέθοδος αυτή θεωρείται η καταλληλότερη (πρβλ. απόφαση της 9ης Ιουνίου 2022, Baltic Master, C-599/20, EU:C:2022:457, σκέψη 26 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), ενώ οι μέθοδοι που μνημονεύονται στο άρθρο 74 του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα πρέπει να θεωρηθούν επικουρικές μέθοδοι (πρβλ. απόφαση της 20ής Δεκεμβρίου 2017, Hamamatsu Photonics Deutschland, C-529/16, EU:C:2017:984, σκέψη 26 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Τούτο ισχύει ιδίως για την εφεδρική μέθοδο του άρθρου 74, παράγραφος 3, του κώδικα, η οποία εφαρμόζεται μόνον αν η δασμολογητέα αξία δεν μπορεί να καθοριστεί ούτε με τη μέθοδο της συναλλακτικής αξίας ούτε με κάποια από τις επικουρικές μεθόδους που μνημονεύονται στην παράγραφο 2 του άρθρου αυτού.

55 Εν προκειμένω, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται ως προς τις ενδεχόμενες συνέπειες που έχει για τη μέθοδο υπολογισμού της δασμολογητέας αξίας των εμπορευμάτων το ότι, κατά τον χρόνο υποβολής της τελωνειακής διασάφησης, είναι γνωστή μόνον μια προσωρινή τιμή, η δε τελική τιμή θα πρέπει να καθοριστεί μεταγενέστερα, όταν θα έχουν προσδιοριστεί οι αξίες των διαφόρων παραμέτρων από τις οποίες οι συμβαλλόμενοι έχουν συμφωνήσει να εξαρτάται η τελική τιμή.

56 Δυνάμει του άρθρου 70, παράγραφος 1, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα, η δασμολογητέα αξία των εισαγόμενων εμπορευμάτων συνίσταται στη συναλλακτική αξία τους, ήτοι στην πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα για τα εμπορεύματα τιμή, όταν πωλούνται προς εξαγωγή με προορισμό το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, με την επιφύλαξη, ενδεχομένως, των προσαρμογών που πρέπει να γίνουν σύμφωνα με τα άρθρα 71 και 72. Από την παράγραφο 2 του άρθρου 70 προκύπτει ότι η τιμή αυτή περιλαμβάνει όλες τις πληρωμές που έγιναν ή πρόκειται να γίνουν ως προϋπόθεση για την πώληση των εισαγομένων εμπορευμάτων.

57 Από τη δικογραφία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο προκύπτει ότι η προβλεπόμενη στις επίμαχες στην κύρια δίκη συμβάσεις επανεκτίμηση της προσωρινής τιμής που αναγραφόταν στα pro forma τιμολόγια αποσκοπούσε στον καθορισμό της τελικής τιμής των εισαγόμενων εμπορευμάτων. Πρέπει, ως εκ τούτου, να γίνει δεκτό ότι η συναλλακτική αξία τους συνίσταται στην εν λόγω τελική τιμή. Εντούτοις, το αιτούν δικαστήριο εκφράζει αμφιβολίες ως προς το αν η δασμολογητέα αξία των εμπορευμάτων αυτών είναι δυνατόν να καθοριστεί βάσει της συγκεκριμένης συναλλακτικής αξίας, για τον λόγο ότι η τελική τιμή των εμπορευμάτων δεν ήταν γνωστή κατά την ημερομηνία εισαγωγής τους στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης.

58 Συναφώς, πρέπει να επισημανθεί ότι, σύμφωνα με το άρθρο 70, παράγραφος 3, στοιχείο β′, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα, η συναλλακτική μέθοδος μπορεί να εφαρμοστεί μόνον όταν η πώληση ή η τιμή δεν εξαρτάται από προϋποθέσεις ή παροχές των οποίων η αξία δεν μπορεί να προσδιοριστεί όσον αφορά τα υπό εκτίμηση εμπορεύματα.

59 Ωστόσο, υπό την επιφύλαξη της επαλήθευσης από το αιτούν δικαστήριο, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 43 και 44 των προτάσεών του, η τελική τιμή πώλησης των επίμαχων στην κύρια δίκη εμπορευμάτων ήταν δυνατόν να προσδιοριστεί ήδη κατά το χρονικό σημείο σύναψης των συμβάσεων πώλησης των εμπορευμάτων αυτών, λαμβανομένων υπόψη των συμβατικών όρων καθορισμού της τελικής αυτής τιμής.

60 Συγκεκριμένα, η αναπροσαρμογή της προσωρινής τιμής των εισαγομένων εμπορευμάτων, κατά τα προβλεπόμενα στις επίμαχες στην κύρια δίκη συμβάσεις, εξαρτιόταν από αντικειμενικές, προκαθορισμένες και εξωγενείς προς τη βούληση των συμβαλλομένων παραμέτρους. Επιπλέον, από τη δικογραφία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο φαίνεται να προκύπτει ότι οι συμβαλλόμενοι ήταν υποχρεωμένοι να προβούν στην εν λόγω αναπροσαρμογή.

61 Στο μέτρο που, εν προκειμένω, φαίνεται ότι η τελική τιμή των εμπορευμάτων ήταν δυνατόν να καθοριστεί κατά την ημερομηνία εισαγωγής των εμπορευμάτων στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, το γεγονός ότι η τελική τιμή δεν είχε καθοριστεί κατά την ημερομηνία αυτή δεν αρκεί αφ’ εαυτού για να αποκλειστεί η δυνατότητα καθορισμού της δασμολογητέας αξίας των εν λόγω εμπορευμάτων βάσει της συναλλακτικής τους αξίας. Πράγματι, από την ίδια τη διατύπωση του άρθρου 70 του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα προκύπτει ότι η συναλλακτική αξία μπορεί να αντιστοιχεί όχι μόνο στην «πράγματι πληρωθείσα τιμή», αλλά και στην «πληρωτέα τιμή» για τα οικεία εμπορεύματα.

62 Κατά τα λοιπά, από την απόφαση της 19ης Νοεμβρίου 2020, 5th AVENUE Products Trading (C-775/19, EU:C:2020:948, σκέψεις 8, 9, 43 και 47), προκύπτει ότι το ποσό το οποίο αντιστοιχεί σε ποσοστό του ετήσιου κύκλου εργασιών που πραγματοποιεί σε συγκεκριμένη εδαφική περιοχή ο εισαγωγέας των εμπορευμάτων και το οποίο οφείλει ο εισαγωγέας στον πωλητή επιπλέον της αρχικώς χρεωθείσας τιμής ως αντάλλαγμα για το αποκλειστικό δικαίωμα διανομής πρέπει να συνυπολογίζεται στη δασμολογητέα αξία των εμπορευμάτων, μολονότι το ποσό αυτό καθορίζεται μόνον εκ των υστέρων.

63 Επισημαίνεται, εξάλλου, ότι τα άρθρα 166 και 167 του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα προβλέπουν απλουστευμένη διαδικασία τελωνειακής διασάφησης, η οποία επιτρέπει να λαμβάνεται υπόψη η εκ συμβάσεως προβλεπόμενη αναπροσαρμογή της συναλλακτικής αξίας των εμπορευμάτων που πρέπει να πραγματοποιηθεί μετά την αποδοχή της τελωνειακής διασάφησης, όπως είναι η αναπροσαρμογή που προβλέπεται στις επίμαχες στην κύρια δίκη συμβάσεις.

64 Συγκεκριμένα, κατά το άρθρο 166, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα, οι τελωνειακές αρχές μπορούν να επιτρέπουν την υπαγωγή εμπορευμάτων σε τελωνειακό καθεστώς βάσει απλουστευμένης διασάφησης, στην οποία είναι δυνατόν να παραλείπονται ορισμένα από τα στοιχεία που είναι αναγκαία για την εφαρμογή των διατάξεων που διέπουν το τελωνειακό καθεστώς για το οποίο γίνεται η διασάφηση των εμπορευμάτων ή τα υποστηρικτικά έγγραφα που απαιτούνται για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών, το δε άρθρο 167 του εν λόγω κώδικα προβλέπει ότι, εντός καθορισμένης προθεσμίας, ο διασαφιστής υποβάλλει συμπληρωματική διασάφηση, στην οποία περιλαμβάνονται τα στοιχεία που είναι απαραίτητα για το συγκεκριμένο τελωνειακό καθεστώς και θέτει στη διάθεση των τελωνειακών αρχών τα αναγκαία υποστηρικτικά έγγραφα.

65 Στο πλαίσιο της διαδικασίας αυτής, μπορεί να υποβληθεί απλουστευμένη διασάφηση, στην οποία αναγράφεται η δασμολογητέα αξία που αντιστοιχεί στην αναγραφόμενη στο pro forma τιμολόγιο προσωρινή τιμή, και στη συνέχεια συμπληρωματική διασάφηση, στην οποία αναγράφεται δασμολογητέα αξία που αντιστοιχεί στην αναγραφόμενη στο οριστικό τιμολόγιο τελική τιμή.

66 Όπως υπογράμμισε, κατ' ουσίαν, ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 58 και 65 έως 67 των προτάσεών του, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υπόθεσης της κύριας δίκης, η εφαρμογή της απλουστευμένης διαδικασίας τελωνειακής διασάφησης που προβλέπεται στα άρθρα 166 και 167 του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα επιτρέπει, αφενός, τη δήλωση δασμολογητέας αξίας η οποία, σύμφωνα με την κατά προτεραιότητα εφαρμοζόμενη μέθοδο της συναλλακτικής αξίας, αντικατοπτρίζει την πραγματική οικονομική αξία των εισαγόμενων εμπορευμάτων, δηλαδή την πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα για την αγορά τους τιμή, και, αφετέρου, την εκπλήρωση της υποχρέωσης ακρίβειας και πληρότητας που επιβάλλει το άρθρο 15, παράγραφος 2, στοιχείο α′, του τελωνειακού κώδικα, ιδίως με την εξαρχής γνωστοποίηση προς τις τελωνειακές της εισαγωγής εμπορευμάτων με προσωρινή διασάφηση στην οποία αναγράφεται αξία που δεν αντιστοιχεί στη συναλλακτική αξία των εμπορευμάτων.

67 Επιπλέον, η απλουστευμένη μέθοδος καθορισμού της δασμολογητέας αξίας που προβλέπεται στο άρθρο 73 του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα δεν φαίνεται να έχει εφαρμογή υπό περιστάσεις όπως αυτές της υπόθεσης της κύριας δίκης, πράγμα το οποίο εναπόκειται πάντως στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.

68 Είναι γεγονός ότι, δυνάμει του άρθρου αυτού, οι τελωνειακές αρχές μπορούν να επιτρέπουν τον καθορισμό των ποσών που πρέπει να περιληφθούν στη δασμολογητέα αξία σύμφωνα με το άρθρο 70, παράγραφος 2, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα βάσει συγκεκριμένων κριτηρίων, όταν τα ποσά αυτά δεν είναι δυνατόν να αποτιμηθούν κατά την ημερομηνία αποδοχής της τελωνειακής διασάφησης.

69 Ωστόσο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 71, παράγραφος 1, του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού 2015/2446, η χορήγηση της άδειας αυτής εξαρτάται από δύο προϋποθέσεις, ήτοι, αφενός, ότι η εφαρμογή της απλουστευμένης διαδικασίας τελωνειακής διασάφησης που προβλέπεται στα άρθρα 166 και 167 του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα θα συνεπαγόταν δυσανάλογα διοικητικά έξοδα και, αφετέρου, ότι η δασμολογητέα αξία που καθορίζεται βάσει τέτοιων ειδικών κριτηρίων δεν διαφέρει σημαντικά από εκείνη που καθορίζεται χωρίς τέτοια άδεια.

70 Ανεξαρτήτως όμως του ότι για την εφαρμογή μιας τέτοιας απλουστευμένης διαδικασίας απαιτείται προηγούμενη άδεια, η οποία, όπως συνάγεται από τις περιστάσεις της υπόθεσης της κύριας δίκης, δεν ζητήθηκε εν προκειμένω, ουδόλως προκύπτει ότι η εφαρμογή της απλοποιημένης διαδικασίας τελωνειακής διασάφησης θα συνεπαγόταν δυσανάλογα διοικητικά έξοδα για τον εισαγωγέα περί ου ο λόγος στην κύρια δίκη.

71 Κατά συνέπεια, από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι, υπό τις περιστάσεις αυτές, η αξία των εισαγόμενων εμπορευμάτων πρέπει να καθοριστεί βάσει της μεθόδου της συναλλακτικής αξίας, με την απλουστευμένη διαδικασία τελωνειακής διασάφησης που προβλέπεται στα άρθρα 166 και 167 του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα.

72 Το συμπέρασμα αυτό δεν αναιρείται από την απόφαση της 20ής Δεκεμβρίου 2017, Hamamatsu Photonics Deutschland (C-529/16, EU:C:2017:984). Συγκεκριμένα, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 45 των προτάσεών του, οι εκτιμήσεις που διατύπωσε το Δικαστήριο στην απόφαση αυτή δεν μπορούν να τύχουν εφαρμογής υπό τις περιστάσεις της υπόθεσης της κύριας δίκης.

73 Συναφώς, επισημαίνεται, αφενός, ότι η υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση εκείνη αφορούσε την αναθεώρηση των τιμών ενδοομιλικής τιμολόγησης οι οποίες είχαν συμφωνηθεί μεταξύ εταιριών του ιδίου ομίλου με βάση την εκ των υστέρων κατανομή του υπολειμματικού κέρδους μεταξύ των οντοτήτων του ομίλου αυτού, βάσει κριτηρίων που είχε καθορίσει η μητρική εταιρία.

74 Πλην όμως, η πραγματική οικονομική αξία ενός εμπορεύματος, την οποία πρέπει να αντανακλά η δασμολογητέα αξία (πρβλ. απόφαση της 9ης Ιουνίου 2022, Baltic Master, C-599/20, EU:C:2022:457, σκέψη 24 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), δεν μπορεί να απορρέει από εκ των υστέρων κατανομή κερδών μεταξύ των συμβαλλομένων στη σύμβαση πώλησης βάσει απόφασης ενός εξ αυτών.

75 Αφετέρου, η απόφαση της 20ής Δεκεμβρίου 2017, Hamamatsu Photonics Deutschland (C-529/16, EU:C:2017:984), εντάσσεται σε νομικό πλαίσιο διαφορετικό από εκείνο της υπόθεσης της κύριας δίκης, καθόσον αφορούσε ειδικώς την εφαρμογή διάταξης, συγκεκριμένα του άρθρου 78, παράγραφος 1, του κανονισμού (ΕΟΚ) 2913/92 του Συμβουλίου της 12ης Οκτωβρίου 1992, περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα (ΕΕ 1992, L 302, σ. 1), η οποία προέβλεπε διαδικασία επανεξέτασης της τελωνειακής διασάφησης, η οποία δεν περιλαμβάνεται στον ενωσιακό τελωνειακό κώδικα.

76 Τέλος, διευκρινίζεται ότι δεν ασκεί επιρροή η επισήμανση του αιτούντος δικαστηρίου ότι ο διασαφιστής ενήργησε χωρίς πρόθεση εξαπάτησης. Συγκεκριμένα, το άρθρο 15 του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα υποχρεώνει κάθε πρόσωπο που συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διεκπεραίωση των τελωνειακών διατυπώσεων να παρέχει ακριβείς και πλήρεις πληροφορίες με την τελωνειακή διασάφηση, η δε μη τήρηση της υποχρέωσης αυτής συνιστά «παράβαση της τελωνειακής νομοθεσίας», κατά την έννοια του άρθρου 42, παράγραφος 1, του κώδικα, διότι η έννοια αυτή δεν αναφέρεται αποκλειστικά σε δόλιες δραστηριότητες, αλλά περιλαμβάνει κάθε παράβαση της τελωνειακής νομοθεσίας της Ένωσης, ανεξαρτήτως του αν η παράβαση έχει διαπραχθεί εκ προθέσεως ή εξ αμελείας ή ακόμη και χωρίς οποιαδήποτε παράνομη συμπεριφορά εκ μέρους του ενδιαφερόμενου φορέα (πρβλ. απόφαση της 23ής Νοεμβρίου 2023, J. P. Mali, C-653/22, EU:C:2023:912, σκέψεις 28 και 29 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

77 Βάσει των προεκτεθέντων, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 70 του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα έχει την έννοια ότι όταν, κατά τον χρόνο εισαγωγής εμπορευμάτων στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, είναι γνωστή μόνον η προσωρινή τιμή τους, η οποία αναγράφεται σε pro forma τιμολόγιο, η δε σύμβαση πώλησης ορίζει ότι η τελική τιμή τους θα καθοριστεί μεταγενέστερα με οριστικό τιμολόγιο, βάσει συγκεκριμένων προκαθορισμένων αντικειμενικών παραμέτρων, όπως η μέση συναλλαγματική ισοτιμία ορισμένων νομισμάτων ή η μέση τιμή ορισμένων προϊόντων κατά τη διάρκεια συγκεκριμένης περιόδου, των οποίων η αξία δεν εξαρτάται από τη βούληση των συμβαλλομένων και είναι άγνωστη σε αυτούς κατά τον χρόνο αποδοχής της τελωνειακής διασάφησης, η δασμολογητέα αξία των εμπορευμάτων αυτών πρέπει να καθορίζεται κατ' εφαρμογήν της μεθόδου της συναλλακτικής αξίας, την οποία προβλέπει το άρθρο αυτό, μέσω της διαδικασίας της απλουστευμένης τελωνειακής διασάφησης που προβλέπεται στα άρθρα 166 και 167 του κώδικα.

Επί του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος

78 Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 173, παράγραφος 3, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα έχει την έννοια ότι όταν η δασμολογητέα αξία εμπορευμάτων που αποτέλεσαν αντικείμενο πώλησης, όπως τα επίμαχα στην υπόθεση της κύριας δίκης, δηλώθηκε σύμφωνα με το άρθρο 74, παράγραφος 3, του κώδικα, βάσει των προσωρινών τιμών που αναγράφονται σε αρχικό τιμολόγιο, ο διασαφιστής οφείλει να ζητήσει την άδεια να διορθώσει την τελωνειακή διασάφηση μόλις γίνει γνωστή η τελική τιμή των εμπορευμάτων αυτών.

79 Δεδομένου ότι από την απάντηση στο πρώτο ερώτημα προκύπτει ότι, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υπόθεσης της κύριας δίκης, η δασμολογητέα αξία των εμπορευμάτων πρέπει να δηλωθεί σύμφωνα με το άρθρο 70 του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα, παρέλκει η απάντηση στο δεύτερο ερώτημα.

Επί των δικαστικών εξόδων

80 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τρίτο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 70, παράγραφος 1, του κανονισμού (ΕΕ) 952/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 9ης Οκτωβρίου 2013, για τη θέσπιση του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα,

έχει την έννοια ότι:

όταν, κατά τον χρόνο εισαγωγής εμπορευμάτων στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, είναι γνωστή μόνον η προσωρινή τιμή τους, η οποία αναγράφεται σε pro forma τιμολόγιο, η δε σύμβαση πώλησης ορίζει ότι η τελική τιμή τους θα καθοριστεί μεταγενέστερα με οριστικό τιμολόγιο, βάσει συγκεκριμένων προκαθορισμένων αντικειμενικών παραμέτρων, όπως η μέση συναλλαγματική ισοτιμία ορισμένων νομισμάτων ή η μέση τιμή ορισμένων προϊόντων κατά τη διάρκεια συγκεκριμένης περιόδου, των οποίων η αξία δεν εξαρτάται από τη

βούληση των συμβαλλομένων και είναι άγνωστη σε αυτούς κατά τον χρόνο αποδοχής της τελωνειακής διασάφησης, η δασμολογητέα αξία των εμπορευμάτων αυτών πρέπει να καθορίζεται κατ' εφαρμογήν της μεθόδου της συναλλακτικής αξίας, την οποία προβλέπει το άρθρο αυτό, μέσω της διαδικασίας της απλουστευμένης τελωνειακής διασάφησης που προβλέπεται στα άρθρα 166 και 167 του κώδικα.

(υπογραφές)