Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 20ής Δεκεμβρίου 2017*

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό δασμολόγιο – Τελωνειακός κώδικας – Άρθρο 29 – Καθορισμός της δασμολογητέας αξίας – Διασυνοριακές πράξεις μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων – Συμφωνία προεγκρίσεως ενδοομιλικής τιμολογήσεως – Συμφωνηθείσα τιμή μεταβιβάσεως προκύπτουσα από το αρχικώς τιμολογηθέν ποσό και από την κατ' αποκοπήν διόρθωση μετά τη λήξη της περιόδου τιμολογήσεως»

Στην υπόθεση C-529/16,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Finanzgericht München (φορολογικό δικαστήριο του Μονάχου, Γερμανία) με απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 17 Οκτωβρίου 2016, στο πλαίσιο της δίκης

Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH

κατά

Hauptzollamt München,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους R. Silva de Lapuerta, πρόεδρο τμήματος, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, S. Rodin και E. Regan (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: E. Tanchev

γραμματέας: K. Malacek, διοικητικός υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 7ης Σεπτεμβρίου 2017,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH, εκπροσωπούμενη από τους G. Eder και J. Dehn, Rechtsanwälte,

– το Hauptzollamt München, εκπροσωπούμενο από τους G. Rittenauer και M. Uhl καθώς και από την G. Haubner,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους M. Wasmeier και B.-R. Killmann,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 28 έως 31 του κανονισμού (ΕΟΚ) 2913/92 του Συμβουλίου, της 12ης Οκτωβρίου 1992, περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα (ΕΕ 1992, L 302, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό (ΕΚ) 82/97 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1996 (ΕΕ 1997, L 17, σ. 1) (στο εξής: τελωνειακός κώδικας).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH (στο εξής: Hamamatsu) και του Hauptzollamt München (κεντρικού τελωνείου του Μονάχου, Γερμανία), κατόπιν της αρνήσεως του δεύτερου να προβεί σε μερική επιστροφή των τελωνειακών δασμών τους οποίους δήλωσε και κατέβαλε η Hamamatsu.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Ο τελωνειακός κώδικας

3 Το άρθρο 28 του τελωνειακού κώδικα προβλέπει ότι οι διατάξεις του κεφαλαίου 3 του εν λόγω κώδικα καθορίζουν «τη δασμολογητέα αξία για την εφαρμογή του δασμολογίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, καθώς και άλλων μέτρων εκτός των δασμολογικών που θεσπίζονται από ειδικές κοινοτικές διατάξεις στα πλαίσια των εμπορικών συναλλαγών».

4 Το άρθρο 29, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα ορίζει τα εξής:

«Η δασμολογητέα αξία των εισαγομένων εμπορευμάτων είναι η συναλλακτική αξία, δηλαδή η πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα για τα εμπορεύματα τιμή, όταν πωλούνται προς εξαγωγή με προορισμό το τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας, ενδεχομένως κατόπιν προσαρμογής που πραγματοποιείται σύμφωνα με τα άρθρα 32 και 33, εφόσον:

α) δεν υφίστανται περιορισμοί όσον αφορά τη μεταβίβαση ή τη χρησιμοποίηση των εμπορευμάτων από τον αγοραστή, εκτός από τους περιορισμούς, οι οποίοι:

– επιβάλλονται ή απαιτούνται από τον νόμο ή τις δημόσιες αρχές εντός της Κοινότητας,

– περιορίζουν τη γεωγραφική ζώνη στην οποία δύνανται να μεταπωληθούν τα εμπορεύματα,

ή

– δεν επηρεάζουν ουσιωδώς την αξία των εμπορευμάτων·

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·

γ) κανένα μέρος του προϊόντος κάθε μεταγενέστερης μεταπώλησης, μεταβίβασης ή χρησιμοποίησης των εμπορευμάτων από τον αγοραστή δεν περιέρχεται αμέσως ή εμμέσως στον πωλητή, εκτός αν είναι δυνατό να γίνει κατάλληλη προσαρμογή βάσει του άρθρου 32,

και

δ) ο αγοραστής και ο πωλητής δεν συνδέονται μεταξύ τους, ή εάν συνδέονται, η συναλλακτική αξία είναι αποδεκτή για δασμολογικούς σκοπούς δυνάμει της παραγράφου 2.»

5 Το άρθρο 29, παράγραφος 2, του κώδικα αυτού έχει ως εξής:

«α) Για να καθορισθεί αν η συναλλακτική αξία είναι αποδεκτή για τους σκοπούς εφαρμογής της παραγράφου 1, το γεγονός ότι ο αγοραστής και ο πωλητής συνδέονται μεταξύ τους δεν συνιστά αυτό καθαυτό επαρκή αιτία, ώστε να θεωρηθεί η συναλλακτική αξία ως απαράδεκτη. Αν παραστεί ανάγκη, εξετάζονται οι περιστάσεις που ανάγονται στην πώληση και η συναλλακτική αξία γίνεται δεκτή εφόσον οι σχέσεις αυτές δεν έχουν επηρεάσει την τιμή […]

β) Σε πώληση μεταξύ συνδεομένων μεταξύ τους προσώπων, η συναλλακτική αξία γίνεται αποδεκτή και τα εμπορεύματα εκτιμώνται σύμφωνα με την παράγραφο 1, όταν ο διασαφιστής αποδεικνύει ότι η εν λόγω αξία προσεγγίζει πολύ μια από τις κατωτέρω αξίες, οι οποίες υφίστανται κατά την ίδια ή περίπου κατά την ίδια χρονική στιγμή:
   i) τη συναλλακτική αξία επί πωλήσεων, μεταξύ αγοραστών και πωλητών που δεν συνδέονται μεταξύ τους, πανομοιότυπων ή ομοειδών εμπορευμάτων προς εξαγωγή με προορισμό την Κοινότητα·
   ii) τη δασμολογητέα αξία πανομοιότυπων ή ομοειδών εμπορευμάτων, όπως καθορίζεται κατ' εφαρμογή του άρθρου 30, παράγραφος 2, στοιχείο γ)·
   iii) τη δασμολογητέα αξία πανομοιότυπων ή ομοειδών εμπορευμάτων, όπως καθορίζεται κατ' εφαρμογή του άρθρου 30, παράγραφος 2, στοιχείο δ).

   Κατά την εφαρμογή των προαναφερομένων κριτηρίων, λαμβάνονται δεόντως υπόψη οι αποδεικνυόμενες διαφορές εμπορικών επιπέδων, ποσοτήτων, στοιχείων που απαριθμούνται στο άρθρο 32 και εξόδων που βαρύνουν τον πωλητή επί πωλήσεων στις οποίες δεν συνδέονται μεταξύ τους ο αγοραστής και ο πωλητής και που δεν βαρύνουν τον πωλητή επί πωλήσεων στις οποίες συνδέονται μεταξύ τους ο αγοραστής και ο πωλητής.

γ) Τα κριτήρια που αναφέρονται στο στοιχείο β) πρέπει να χρησιμοποιούνται με πρωτοβουλία του διασαφιστή και μόνο για σκοπούς σύγκρισης. Δεν δύνανται να καθιερωθούν αξίες υποκατάστασης δυνάμει της εν λόγω περίπτωσης.»

6 Το άρθρο 29, παράγραφος 3, στοιχείο α', του εν λόγω κώδικα ορίζει τα εξής:

«Η πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα τιμή είναι η συνολική πληρωμή που έγινε ή πρόκειται να γίνει από τον αγοραστή προς τον πωλητή ή υπέρ του πωλητή για τα εισαγόμενα εμπορεύματα και περιλαμβάνει όλες τις πληρωμές που έγιναν ή πρόκειται να γίνουν ως όρο της πώλησης των εισαγομένων εμπορευμάτων, από τον αγοραστή στον πωλητή, ή από τον αγοραστή σε τρίτο πρόσωπο για να ικανοποιήσει υποχρέωση του πωλητή. Η πληρωμή δεν είναι αναγκαίο να γίνεται σε χρήμα. Πληρωμή μπορεί να γίνει με πιστωτικούς τίτλους ή αξιόγραφα και μπορεί να γίνει άμεσα ή έμμεσα.»

7 Το άρθρο 30, παράγραφος 1, του ίδιου κώδικα ορίζει τα εξής:

«Όταν η δασμολογητέα αξία δεν είναι δυνατόν να καθοριστεί κατ' εφαρμογή του άρθρου 29, εφαρμόζονται διαδοχικά οι διατάξεις της παραγράφου 2, στοιχεία α), β), γ) και δ) έως την πρώτη μεταξύ αυτών διάταξη που καθιστά δυνατό τον καθορισμό της, εκτός αν η σειρά εφαρμογής των στοιχείων γ) και δ) πρέπει να αντιστραφεί με αίτηση του διασαφιστή. Μόνο όταν η δασμολογητέα

αυτή αξία δεν μπορεί να καθοριστεί κατ' εφαρμογή ορισμένης περίπτωσης, επιτρέπεται η εφαρμογή της διάταξης του αμέσως επόμενου στοιχείου κατά τη σειρά που καθιερώνεται δυνάμει της παρούσας παραγράφου.»

8 Το άρθρο 31, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα προβλέπει τα εξής:

«Αν η δασμολογητέα αξία εισαγόμενων εμπορευμάτων δεν μπορεί να καθορισθεί κατ' εφαρμογή των άρθρων 29 και 30, καθορίζεται, με βάση τα διαθέσιμα στοιχεία εντός της Κοινότητας, με εύλογο τρόπο συμβιβαζόμενο με τις αρχές και τις γενικές διατάξεις:

– της συμφωνίας περί θέσεως σε εφαρμογή του άρθρου VII της Γενικής Συμφωνίας Δασμών και Εμπορίου του 1994,

– του άρθρου VII της Γενικής Συμφωνίας Δασμών και Εμπορίου [του 1994],

και

– των διατάξεων του παρόντος κεφαλαίου.»

9 Το άρθρο 32 του κώδικα αυτού ορίζει τα εξής:

«1. Για τον καθορισμό της δασμολογητέας αξίας κατ' εφαρμογή του άρθρου 29, στην πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα για τα εισαγόμενα εμπορεύματα τιμή προστίθενται:

α) τα ακόλουθα στοιχεία, στο μέτρο που βαρύνουν τον αγοραστή, αλλά δεν έχουν περιληφθεί στην πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα για τα εμπορεύματα τιμή:
   i) προμήθειες και έξοδα μεσιτείας, με εξαίρεση τις προμήθειες αγοράς·
   ii) κόστος των ειδών συσκευασίας, τα οποία, από τελωνειακής πλευράς, θεωρούνται ότι αποτελούν ένα σύνολο με το εμπόρευμα·
   iii) το κόστος συσκευασίας, το οποίο περιλαμβάνει τόσο τα εργατικά όσο και τα υλικά·

β) η αξία, επιμεριζόμενη με τον κατάλληλο τρόπο, των προϊόντων και υπηρεσιών που αναφέρονται κατωτέρω, εφόσον παρέχονται άμεσα ή έμμεσα από τον αγοραστή, αδαπάνως ή με μειωμένο κόστος, και χρησιμοποιούνται κατά την παραγωγή και την πώληση προς εξαγωγή των εισαγόμενων εμπορευμάτων εφόσον η αξία αυτή δεν έχει περιληφθεί στην πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα τιμή:
   i) υλικά, συστατικά, μέρη και παρόμοια στοιχεία που έχουν ενσωματωθεί στα εισαγόμενα εμπορεύματα·
   ii) εργαλεία, μήτρες, καλούπια και παρόμοια είδη που χρησιμοποιούνται κατά την παραγωγή των εισαγόμενων εμπορευμάτων·
   iii) υλικά που έχουν καταναλωθεί κατά την παραγωγή των εισαγόμενων εμπορευμάτων·
   iv) εργασίες μηχανικής ή μηχανολογίας, μελέτης, τέχνης, σχεδιασμού, σχεδίων και ιχνογραφημάτων, οι οποίες γίνονται εκτός της Κοινότητας και είναι αναγκαίες για την παραγωγή των εισαγόμενων εμπορευμάτων·

γ) πάσης φύσεως δικαιώματα από παραχώρηση άδειας εκμετάλλευσης σχετικά με τα υπό εκτίμηση εμπορεύματα τα οποία, κατά τους όρους της πώλησης των υπό εκτίμηση εμπορευμάτων, υποχρεούται να καταβάλει ο αγοραστής, είτε άμεσα είτε έμμεσα, στο μέτρο που τα δικαιώματα αυτά δεν έχουν περιληφθεί στην πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα τιμή·

δ) η αξία κάθε μέρους του προϊόντος μεταγενέστερης μεταπώλησης, μεταβίβασης ή χρησιμοποίησης των εισαγόμενων εμπορευμάτων που περιέρχεται άμεσα ή έμμεσα στον πωλητή·

ε) i) τα έξοδα μεταφοράς και ασφάλισης των εισαγόμενων εμπορευμάτων

καiii) τα έξοδα φόρτωσης και εργασιών διαφύλαξης των εμπορευμάτων που συνδέονται με τη μεταφορά των εισαγόμενων εμπορευμάτων,

μέχρι του τόπου εισόδου των εμπορευμάτων στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας.

2. Κάθε στοιχείο που προστίθεται κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου στην πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα τιμή βασίζεται αποκλειστικά σε αντικειμενικά δεδομένα που είναι δυνατό να αποτιμηθούν.

3. Για τον καθορισμό της δασμολογητέας αξίας, ουδέν στοιχείο προστίθεται στην πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα τιμή, με εξαίρεση τα στοιχεία που προβλέπονται στο παρόν άρθρο.

[…]»

10 Το άρθρο 33 του εν λόγω κώδικα ορίζει τα εξής:

«Η δασμολογητέα αξία δεν περιλαμβάνει τα ακόλουθα στοιχεία, εφόσον αυτά διακρίνονται από την πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα για τα εισαγόμενα εμπορεύματα τιμή:

α) έξοδα μεταφοράς των εμπορευμάτων μετά την άφιξή τους στον τόπο εισόδου στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας·

β) έξοδα σχετικά με εργασίες κατασκευής, εγκατάστασης, συναρμολόγησης, συντήρησης ή τεχνικής βοήθειας, οι οποίες λαμβάνουν χώρα μετά την εισαγωγή, όσον αφορά τα εισαγόμενα εμπορεύματα, όπως εγκαταστάσεις, μηχανές ή βιομηχανικό υλικό·

γ) τα ποσά των τόκων που καταβάλλονται βάσει συμφωνίας χρηματοδότησης που έχει συνάψει ο αγοραστής και αφορά την αγορά εισαγόμενων εμπορευμάτων, ανεξάρτητα από το αν η χρηματοδότηση πραγματοποιείται από τον πωλητή, τράπεζα ή άλλο φυσικό ή νομικό πρόσωπο, εφόσον η σχετική συμφωνία χρηματοδότησης έχει συναφθεί εγγράφως και ο αγοραστής μπορεί να αποδείξει, αν του το ζητήσουν, ότι:

– τα εμπορεύματα του είδους αυτού πράγματι πωλούνται στην τιμή που δηλώθηκε ως πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα,

και

– τα αιτούμενο επιτόκιο δεν υπερβαίνει το επίπεδο επιτοκίων που επικρατεί για τις συναλλαγές του είδους αυτού στη χώρα και κατά τη στιγμή που συμφωνήθηκε η χρηματοδότηση·

δ) τα έξοδα για το δικαίωμα αναπαραγωγής στην Κοινότητα των εισαγόμενων εμπορευμάτων·

ε) τις προμήθειες αγοράς·

στ) τους εισαγωγικούς δασμούς και άλλες φορολογικές επιβαρύνσεις που πρέπει να πληρωθούν μέσα στην Κοινότητα λόγω της εισαγωγής ή της πώλησης των εμπορευμάτων.»

11 Το άρθρο 78 του ίδιου κώδικα προβλέπει τα εξής:

«1. Οι τελωνειακές αρχές είναι δυνατόν να επανεξετάσουν τη διασάφηση, αυτεπαγγέλτως ή εφόσον το ζητήσει ο διασαφιστής, μετά τη χορήγηση της άδειας παραλαβής των εμπορευμάτων.

2. Οι τελωνειακές αρχές μπορούν, μετά τη χορήγηση άδειας παραλαβής των εμπορευμάτων και προκειμένου να διαπιστώσουν την ακρίβεια των στοιχείων της διασάφησης, να προβαίνουν σε έλεγχο των παραστατικών και εμπορικών στοιχείων των σχετικών με τις πράξεις εισαγωγής ή εξαγωγής των

εν λόγω εμπορευμάτων, καθώς και με τις μεταγενέστερες εμπορικές πράξεις που αφορούν τα ίδια εμπορεύματα. Οι έλεγχοι αυτοί μπορούν να διενεργούνται στις εγκαταστάσεις του διασαφιστή, κάθε προσώπου που ενδιαφέρεται άμεσα ή έμμεσα επαγγελματικά για τις εν λόγω πράξεις, καθώς και οποιουδήποτε άλλου προσώπου που λόγω επαγγέλματος έχει στην κατοχή του τα εν λόγω έγγραφα και στοιχεία. Οι τελωνειακές αρχές μπορούν επίσης να εξετάσουν τα εμπορεύματα, όταν αυτά είναι ακόμα δυνατόν να προσκομιστούν.

3. Όταν από την επανεξέταση της διασάφησης ή τους εκ των υστέρων ελέγχους προκύπτει ότι οι διατάξεις που διέπουν το σχετικό τελωνειακό καθεστώς έχουν εφαρμοστεί βάσει ανακριβών ή ελλιπών στοιχείων, οι τελωνειακές αρχές, τηρώντας τις διατάξεις που έχουν ενδεχομένως θεσπιστεί, λαμβάνουν τα απαιτούμενα μέτρα για να επανορθώσουν την κατάσταση λαμβάνοντας υπόψη τους τα νέα στοιχεία που βρίσκονται στη διάθεσή τους.»

Ο κανονισμός εφαρμογής

12 Ο κανονισμός (ΕΟΚ) 2454/93 της Επιτροπής, της 2ας Ιουλίου 1993, για τον καθορισμό ορισμένων διατάξεων εφαρμογής του κανονισμού 2913/92 (ΕΕ 1993, L 253, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό (ΕΚ) 881/2003 της Επιτροπής, της 21ης Μαΐου 2003 (ΕΕ 2003, L 134, σ. 1) (στο εξής: κανονισμός εφαρμογής), προβλέπει, στο τμήμα 1 του κεφαλαίου 2, με τίτλο «Διασάφηση για τη θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία», του τίτλου IX, με τίτλο «Απλουστευμένες διαδικασίες», τις εφαρμοστέες διατάξεις στις ελλιπείς διασαφήσεις. Το άρθρο 256, παράγραφος 1, του κανονισμού εφαρμογής ορίζει τα εξής:

«Η προθεσμία που παρέχουν οι τελωνειακές αρχές στον διασαφιστή για την κοινοποίηση των στοιχείων ή δικαιολογητικών που λείπουν κατά την αποδοχή της διασάφησης δεν μπορεί να υπερβαίνει τον ένα μήνα από την ημερομηνία αποδοχής της διασάφησης.

Όταν πρόκειται για δικαιολογητικό από την προσκόμιση του οποίου εξαρτάται η εφαρμογή μειωμένου ή μηδενικού εισαγωγικού δασμού και εφόσον οι τελωνειακές αρχές έχουν βάσιμους λόγους να πιστεύουν ότι μπορεί να παρασχεθεί στα εμπορεύματα στα οποία αναφέρεται η ελλιπής διασάφηση το ευεργέτημα του μειωμένου ή μηδενικού δασμού, επιτρέπεται να χορηγηθεί μεγαλύτερη προθεσμία από αυτή που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο, μετά από αίτηση του διασαφιστή, για την προσκόμιση του δικαιολογητικού αυτού, εφόσον το δικαιολογούν οι περιστάσεις. Η εν λόγω προθεσμία δεν μπορεί να υπερβαίνει τους τέσσερις μήνες από την ημερομηνία αποδοχής της διασάφησης και δεν μπορεί να παραταθεί.

Όταν πρόκειται για την κοινοποίηση των στοιχείων ή των δικαιολογητικών που λείπουν όσον αφορά τη δασμολογητέα αξία, οι τελωνειακές αρχές έχουν την ευχέρεια, εφόσον το κρίνουν αναγκαίο, να καθορίσουν μεγαλύτερη προθεσμία ή να παρατείνουν προθεσμία που καθορίστηκε προηγουμένως. Η συνολική περίοδος που παρέχεται πρέπει να λαμβάνει υπόψη τις ισχύουσες προθεσμίες παραγραφής.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

13 Η Hamamatsu, εταιρία εγκατεστημένη στη Γερμανία, ανήκει σε όμιλο εταιριών ο οποίος δραστηριοποιείται σε παγκόσμιο επίπεδο, του οποίου η μητρική εταιρία, η Hamamatsu Photonics, είναι εγκατεστημένη στην Ιαπωνία. Η Hamamatsu διανέμει, μεταξύ άλλων, οπτοηλεκτρονικές συσκευές, συστήματα και εξαρτήματα.

14 Η ως άνω εταιρία αγόρασε εισαγόμενα εμπορεύματα από τη μητρική της εταιρία, η οποία της χρέωσε, για τα εμπορεύματα αυτά, τις τιμές που ισχύουν στο εσωτερικό του ομίλου, με βάση συμφωνία προεγκρίσεως ενδοομιλικής τιμολογήσεως, η οποία συνάφθηκε μεταξύ του εν λόγω ομίλου εταιριών και των γερμανικών φορολογικών αρχών. Το άθροισμα των ποσών που τιμολογούσε η μητρική

εταιρία στην προσφεύγουσα της κύριας δίκης ελεγχόταν τακτικά και, εν ανάγκη, διορθωνόταν, προκειμένου να εξασφαλισθεί ότι οι τιμές πωλήσεως συνάδουν προς την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού την οποία καθιερώνουν οι κατευθυντήριες οδηγίες του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) για τις τιμές ενδοομιλικών συναλλαγών για πολυεθνικές επιχειρήσεις και φορολογικές αρχές (στο εξής: οδηγίες του ΟΟΣΑ).

15 Το αιτούν Finanzgericht München (φορολογικό δικαστήριο Μονάχου, Γερμανία) διευκρινίζει ότι ο έλεγχος αυτός πραγματοποιείται σε διάφορα στάδια, με βάση τη λεγόμενη «μέθοδο επιμερισμού του υπολειμματικού κέρδους» («Residual Profit Split Method»), η οποία είναι σύμφωνη προς τις οδηγίες του ΟΟΣΑ. Πρώτον, σε κάθε συμμετέχοντα αποδίδεται επαρκές κέρδος ώστε να επιτυγχάνει μια ελάχιστη απόδοση. Το υπολειμματικό κέρδος αποτελεί, ως προς αυτόν, αντικείμενο αναλογικού επιμερισμού, σύμφωνα με συγκεκριμένες παραμέτρους. Δεύτερον, προσδιορίζεται το περιθώριο μικτού κέρδους («Operating Margin») για τη Hamamatsu. Εάν το πραγματικό οικονομικό αποτέλεσμα κείται εκτός του εν λόγω περιθωρίου, διορθώνεται ώστε να συμπίπτει με το ανώτερο ή το κατώτερο όριό του, οπότε πραγματοποιούνται πιστώσεις ή επιβάλλονται επιπρόσθετες χρεώσεις.

16 Μεταξύ της 7ης Οκτωβρίου 2009 και της 30ής Σεπτεμβρίου 2010, η προσφεύγουσα της κύριας δίκης έθεσε σε ελεύθερη κυκλοφορία διάφορα εμπορεύματα από περισσότερες από 1 000 παραδόσεις από τη μητρική της εταιρία, δηλώνοντας δασμολογητέα αξία αντίστοιχη προς τη χρεωθείσα τιμή. Στα φορολογητέα εμπορεύματα επιβλήθηκαν δασμοί μεταξύ 1,4 % και 6,7 %.

17 Στον βαθμό που, κατά το διάστημα αυτό, το περιθώριο μικτού κέρδους της προσφεύγουσας της κύριας δίκης ήταν χαμηλότερο από το καθορισμένο περιθώριο, οι τιμές μεταβιβάσεως προσαρμόσθηκαν αναλόγως. Ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα της κύριας δίκης έλαβε πίστωση ύψους 3 858 345,46 ευρώ.

18 Λαμβανομένης υπόψη της εκ των υστέρων προσαρμογής των τιμών μεταβιβάσεως, η προσφεύγουσα της κύριας δίκης, με έγγραφο της 10ης Δεκεμβρίου 2012, ζήτησε την επιστροφή τελωνειακών δασμών για τα εισαχθέντα εμπορεύματα, ποσού 42 942,14 ευρώ. Δεν έγινε επιμερισμός του ποσού προσαρμογής μεταξύ των διαφόρων εισαχθέντων εμπορευμάτων.

19 Το κεντρικό τελωνείο του Μονάχου απέρριψε το αίτημα αυτό, με το σκεπτικό ότι η μέθοδος την οποία ακολούθησε η προσφεύγουσα της κύριας δίκης δεν ήταν σύμφωνη προς το άρθρο 29, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα, το οποίο αφορά τη συναλλακτική αξία συγκεκριμένων εμπορευμάτων και όχι εκείνη των μικτών παραδόσεων.

20 Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης άσκησε προσφυγή κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.

21 Εκτιμά ότι ο τελικός ετήσιος λογαριασμός συνιστά την τελική τιμή μεταβιβάσεως, η οποία διαμορφώθηκε σε συμμόρφωση προς την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού την οποία καθιερώνουν οι οδηγίες του ΟΟΣΑ. Επομένως, ουδόλως εξυπηρετεί το να στηρίζεται η τιμή μεταβιβάσεως αποκλειστικώς επί της προσωρινής τιμής η οποία αναφέρεται ενδεικτικώς στη συναφθείσα με τις φορολογικές αρχές συμφωνία προεγκρίσεως ενδοομιλικής τιμολογήσεως, καθώς η τιμή αυτή δεν ανταποκρίνεται στην πραγματική αξία των εισαχθέντων εμπορευμάτων. Στο πλαίσιο αυτό, η δηλωθείσα στις τελωνειακές αρχές τιμή συνιστούσε μόνον πλασματική τιμή, και όχι την «πληρωτέα» τιμή για τα εισαχθέντα εμπορεύματα, σύμφωνα με το άρθρο 29 του τελωνειακού κώδικα.

22 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Finanzgericht München (φορολογικό δικαστήριο του Μονάχου) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Επιτρέπουν οι διατάξεις των άρθρων 28 επ. του τελωνειακού κώδικα να λαμβάνεται υπόψη ως δασμολογητέα αξία μια συμφωνημένη τιμή μεταβιβάσεως (τιμή ενδοομιλικής συναλλαγής) που προκύπτει με βάση ένα αρχικώς χρεωθέν και δηλωθέν ποσό και μια κατ' αποκοπήν διόρθωση

μετά τη λήξη της περιόδου τιμολογήσεως κατ' εφαρμογήν ορισμένου συντελεστή κατανομής, και μάλιστα ανεξαρτήτως του αν κατά τη λήξη της περιόδου τιμολογήσεως επιβάλλεται επιπρόσθετη χρέωση ή πραγματοποιείται πίστωση για τον ενδιαφερόμενο;

2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο ανωτέρω ερώτημα, μπορεί η δασμολογητέα αξία να ελέγχεται ή να καθορίζεται βάσει απλοποιημένων μεθόδων, όταν τα αποτελέσματα τυχόν μεταγενέστερων αναπροσαρμογών της τιμής μεταβιβάσεως (τόσο προς τα πάνω όσο και προς τα κάτω) επιβάλλεται να γίνονται αποδεκτά;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

23 Με το πρώτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί αν τα άρθρα 28 έως 31 του τελωνειακού κώδικα έχουν την έννοια ότι επιτρέπουν να λαμβάνεται υπόψη, ως δασμολογητέα αξία, η συμφωνημένη συναλλακτική αξία η οποία προκύπτει με βάση, εν μέρει, ένα αρχικώς χρεωθέν και δηλωθέν ποσό και, εν μέρει, μια κατ' αποκοπήν διόρθωση μετά τη λήξη της περιόδου τιμολογήσεως, χωρίς να είναι γνωστό αν, κατά τη λήξη της περιόδου τιμολογήσεως, θα επιβληθεί επιπρόσθετη χρέωση ή θα πραγματοποιηθεί πίστωση.

24 Προκαταρκτικώς, υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το δίκαιο της Ένωσης περί τελωνειακής εκτιμήσεως αποσκοπεί στη διαμόρφωση ενός συστήματος δίκαιου, ομοιόμορφου και ουδέτερου, το οποίο να αποκλείει τη χρησιμοποίηση αυθαιρέτων ή πλασματικών δασμολογικών αξιών. Επομένως, η δασμολογητέα αξία πρέπει να αντανακλά την πραγματική οικονομική αξία εισαγομένου εμπορεύματος και, επομένως, να λαμβάνει υπόψη όλα τα στοιχεία του εμπορεύματος αυτού που έχουν οικονομική αξία (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 16ης Νοεμβρίου 2006, Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716, σκέψη 30, της 16ης Ιουνίου 2016, EURO 2004. Hungary, C-291/15, EU:C:2016:455, σκέψεις 23 και 26, καθώς και της 9ης Μαρτίου 2017, GE Healthcare, C-173/15, EU:C:2017:195, σκέψη 30).

25 Κατά το άρθρο 29 του τελωνειακού κώδικα, η δασμολογητέα αξία των εισαγομένων εμπορευμάτων είναι η συναλλακτική αξία τους, δηλαδή η πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα για τα εμπορεύματα τιμή, όταν πωλούνται προς εξαγωγή με προορισμό το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, ενδεχομένως κατόπιν προσαρμογής που πραγματοποιείται σύμφωνα με τα άρθρα 32 και 33 του κώδικα αυτού (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 12ης Δεκεμβρίου 2013, Χριστοδούλου κ.λπ., C-116/12, EU:C:2013:825, σκέψη 38, καθώς και της 16ης Ιουνίου 2016, EURO 2004. Hungary, C-291/15, EU:C:2016:455, σκέψη 24).

26 Επιπλέον, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η δασμολογητέα αξία πρέπει να καθορίζεται, κατά προτεραιότητα, σύμφωνα με τη λεγόμενη «μέθοδο της συναλλακτικής αξίας», σύμφωνα με το άρθρο 29 του τελωνειακού κώδικα. Μόνον όταν η τιμή που πράγματι πληρώθηκε ή πρέπει να πληρωθεί για τα εμπορεύματα, οσάκις πωλούνται προς εξαγωγή, δεν μπορεί να καθοριστεί μπορούν να χρησιμοποιηθούν οι επικουρικές μέθοδοι τις οποίες προβλέπουν τα άρθρα 30 και 31 του κώδικα αυτού (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 12ης Δεκεμβρίου 2013, Χριστοδούλου κ.λπ., C-116/12, EU:C:2013:825, σκέψεις 38, 41, 42 και 44, και της 16ης Ιουνίου 2016, EURO 2004. Hungary, C-291/15, EU:C:2016:455, σκέψεις 24 και 27 έως 30).

27 Το Δικαστήριο έχει επίσης διευκρινίσει ότι η τιμή που πράγματι πληρώθηκε ή πρέπει να πληρωθεί για τα εμπορεύματα αποτελεί μεν, κατά κανόνα, τη βάση υπολογισμού της δασμολογητέας αξίας, πλην όμως η τιμή αυτή συνιστά στοιχείο το οποίο πρέπει ενδεχομένως να αναπροσαρμοστεί, εφόσον η ενέργεια αυτή είναι απαραίτητη προς αποφυγή του καθορισμού αυθαίρετης ή πλασματικής δασμολογητέας αξίας (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 12ης Ιουνίου 1986, Repenning, 183/85,

EU:C:1986:247, σκέψη 16, της 19ης Μαρτίου 2009, Mitsui & Co. Deutschland, C-256/07, EU:C:2009:167, σκέψη 24, της 12ης Δεκεμβρίου 2013, Χριστοδούλου κ.λπ., C-116/12, EU:C:2013:825, σκέψη 39, καθώς και της 16ης Ιουνίου 2016, EURO 2004. Hungary, C-291/15, EU:C:2016:455, σκέψη 25).

28 Συγκεκριμένα, η συναλλακτική αξία πρέπει να αντανακλά την πραγματική οικονομική αξία του εισαγομένου εμπορεύματος και να ενσωματώνει όλα τα στοιχεία του εμπορεύματος που έχουν οικονομική αξία (αποφάσεις της 12ης Δεκεμβρίου 2013, Χριστοδούλου κ.λπ., C-116/12, EU:C:2013:825, σκέψη 40, καθώς και της 16ης Ιουνίου 2016, EURO 2004. Hungary, C-291/15, EU:C:2016:455, σκέψη 26).

29 Το άρθρο 78 του τελωνειακού κώδικα επιτρέπει στις τελωνειακές αρχές, αυτεπαγγέλτως ή κατόπιν αιτήματος του διασαφιστή, να επανεξετάσουν τη διασάφηση.

30 Πάντως, υπενθυμίζεται ότι οι περιπτώσεις κατά τις οποίες το Δικαστήριο δέχθηκε εκ των υστέρων προσαρμογή της συναλλακτικής αξίας περιορίζονται σε ειδικές περιπτώσεις οι οποίες αφορούν, μεταξύ άλλων, ελαττωματική ποιότητα του προϊόντος ή κατασκευαστικές ατέλειες οι οποίες εντοπίζονται μετά τη θέση του σε ελεύθερη κυκλοφορία.

31 Το Δικαστήριο δέχθηκε ότι, σε περίπτωση κατά την οποία το υπό αξιολόγηση εμπόρευμα, το οποίο δεν παρουσίαζε ελαττώματα κατά τον χρόνο της αγοράς του, υπέστη ζημίες πριν τεθεί σε ελεύθερη κυκλοφορία, η πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα τιμή έπρεπε να μειωθεί ανάλογα με τη ζημία, εφόσον επρόκειτο για απρόβλεπτη μείωση της εμπορικής αξίας του εμπορεύματος (απόφαση της 19ης Μαρτίου 2009, Mitsui & Co. Deutschland, C-256/07, EU:C:2009:167, σκέψη 25 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

32 Ομοίως, το Δικαστήριο αναγνώρισε ότι η πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα τιμή μπορούσε να μειωθεί ανάλογα με τη μείωση της εμπορικής αξίας των εμπορευμάτων λόγω κρυμμένου ελαττώματος, το οποίο αποδείχθηκε ότι υφίστατο πριν τα εμπορεύματα τεθούν σε ελεύθερη κυκλοφορία, ότι είχε ως συνέπεια μεταγενέστερες επιστροφές ποσών βάσει συμβατικής υποχρεώσεως εγγυήσεως και ότι, επομένως, μπορούσε να επιφέρει μεταγενέστερη μείωση της δασμολογητέας αξίας των εμπορευμάτων αυτών (απόφαση της 19ης Μαρτίου 2009, Mitsui & Co. Deutschland, C-256/07, EU:C:2009:167, σκέψη 26 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

33 Τέλος, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι ο τελωνειακός κώδικας, όπως ισχύει σήμερα, αφενός, ουδόλως υποχρεώνει τις εισαγωγικές επιχειρήσεις να ζητούν διορθώσεις της συναλλακτικής αξίας όταν αυτή διορθώνεται εκ των υστέρων προς τα πάνω και, αφετέρου, δεν περιέχει διάταξη η οποία να προφυλάσσει τις τελωνειακές αρχές από τον κίνδυνο να ζητούν οι εν λόγω επιχειρήσεις μόνο διορθώσεις προς τα κάτω.

34 Υπό τις συνθήκες αυτές, διαπιστώνεται ότι ο τελωνειακός κώδικας, όπως ισχύει σήμερα, δεν προβλέπει δυνατότητα να ληφθεί υπόψη εκ των υστέρων διόρθωση της συναλλακτικής αξίας, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης.

35 Επομένως, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 28 έως 31 του τελωνειακού κώδικα έχουν την έννοια ότι δεν επιτρέπουν να λαμβάνεται υπόψη, ως δασμολογητέα αξία, η συμφωνημένη συναλλακτική αξία η οποία προκύπτει με βάση, εν μέρει, ένα αρχικώς χρεωθέν και δηλωθέν ποσό και, εν μέρει, μια κατ' αποκοπήν διόρθωση μετά τη λήξη της περιόδου τιμολογήσεως, χωρίς να είναι γνωστό αν, κατά τη λήξη της περιόδου τιμολογήσεως, θα επιβληθεί επιπρόσθετη χρέωση ή θα πραγματοποιηθεί πίστωση.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

36 Καθόσον το δεύτερο ερώτημα υποβλήθηκε μόνο για περίπτωση που η απάντηση στο πρώτο ερώτημα θα ήταν καταφατική, παρέλκει η εξέτασή του.

Επί των δικαστικών εξόδων

37 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 (πρώτο τμήμα) αποφαίνεται:

Τα άρθρα 28 έως 31 του κανονισμού (ΕΟΚ) 2913/92 του Συμβουλίου, της 12ης Οκτωβρίου 1992, περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα, όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό (ΕΚ) 82/97 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1996, έχουν την έννοια ότι δεν επιτρέπουν να λαμβάνεται υπόψη, ως δασμολογητέα αξία, η συμφωνημένη συναλλακτική αξία η οποία προκύπτει με βάση, εν μέρει, ένα αρχικώς χρεωθέν και δηλωθέν ποσό και, εν μέρει, μια κατ' αποκοπήν διόρθωση μετά τη λήξη της περιόδου τιμολογήσεως, χωρίς να είναι γνωστό αν, κατά τη λήξη της περιόδου τιμολογήσεως, θα επιβληθεί επιπρόσθετη χρέωση ή θα πραγματοποιηθεί πίστωση.

(υπογραφές)