ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
της 23ης Ιανουαρίου 2025 [1]

Υπόθεση C-782/23

«Tauritus» UAB
κατά
Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,
παρισταμένης της:
Kauno teritorinė muitinė

[αίτηση του Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas
(Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Λιθουανία)
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Τελωνειακή ένωση – Κανονισμός (ΕΕ) 952/2013 – Ενωσιακός τελωνειακός κώδικας – Κοινό δασμολόγιο – Δασμολογητέα αξία – Συναλλακτική αξία – Καθορισμός – Εμπορεύματα που εισάγονται βάσει σύμβασης στην οποία αναγράφεται η προσωρινή τιμή αγοράς – Τελική τιμή άγνωστη κατά την ημερομηνία αποδοχής της τελωνειακής διασάφησης»

1. Η ένδικη διαφορά στο πλαίσιο της οποίας υποβλήθηκε η υπό κρίση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά το ποσό των τόκων υπερημερίας που οφείλονται λόγω της εκπρόθεσμης καταβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) επί ορισμένης εισαγωγής.

2. Για τον καθορισμό των εν λόγω τόκων, πρέπει να προσδιοριστεί το ακριβές ποσό του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή. Το ποσό του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή εξαρτάται από τον τρόπο με τον οποίο υπολογίζεται η δασμολογητέα αξία των εισαγόμενων εμπορευμάτων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΕ) 952/2013 [2].

[1] Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ισπανική.

[2] Κανονισμός 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 2016, L 267, σ. 2, στο εξής: τελωνειακός κώδικας).

I. Το νομικό πλαίσιο

A. Ο τελωνειακός κώδικας

3. Το άρθρο 15 («Παροχή πληροφοριών στις τελωνειακές αρχές»), παράγραφος 2, διαλαμβάνει τα εξής:

«Η υποβολή τελωνειακής διασάφησης […] από πρόσωπο στις τελωνειακές αρχές […] καθιστ[ά] το ενδιαφερόμενο πρόσωπο υπεύθυνο για όλα τα ακόλουθα:

α) την ακρίβεια και την πληρότητα των πληροφοριών που παρέχονται στη διασάφηση, τη γνωστοποίηση ή την αίτηση,

[…]».

4. Το άρθρο 48 («Εκ των υστέρων έλεγχος») ορίζει τα εξής:

«Για τους σκοπούς των τελωνειακών ελέγχων, οι τελωνειακές αρχές μπορούν να επαληθεύουν την ακρίβεια και την πληρότητα των πληροφοριών που παρέχονται σε μια τελωνειακή διασάφηση […] καθώς και την ύπαρξη, τη γνησιότητα, την ακρίβεια και την ισχύ όλων των δικαιολογητικών εγγράφων και να εξετάζουν τους λογαριασμούς του διασαφιστή και άλλες καταχωρίσεις που έχουν σχέση με πράξεις που αφορούν τα εν λόγω εμπορεύματα […]».

5. Το άρθρο 70 («Μέθοδος υπολογισμού της δασμολογητέας αξίας βάσει της συναλλακτικής αξίας») έχει ως 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,

[…]».

6. Το άρθρο 71 («Στοιχεία της συναλλακτικής αξίας») και το άρθρο 72 («Στοιχεία που δεν περιλαμβάνονται στη δασμολογητέα αξία») προβλέπουν τις προσαρμογές που πρέπει να γίνονται για τον καθορισμό της δασμολογητέας αξίας κατ' εφαρμογήν του άρθρου 70 [3].

7. Το άρθρο 73 («Απλούστευση») έχει ως 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» [4].

8. Το άρθρο 74 («Βοηθητικές μέθοδοι υπολογισμού της δασμολογητέας αξίας») ορίζει 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 ομοειδών εμπορευμάτων […],

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

δ) η υπολογιζόμενη αξία, που ισούται προς το άθροισμα:

i) του κόστους ή της αξίας των υλών και των εργασιών κατασκευής ή άλλων εργασιών που υπεισέρχονται στην παραγωγή των εισαγόμενων εμπορευμάτων,

[3] Το άρθρο 128 («Συναλλακτική αξία»), παράγραφος 1, του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) 2015/2447 της Επιτροπής, της 24ης Νοεμβρίου 2015, για τη θέσπιση λεπτομερών κανόνων εφαρμογής ορισμένων διατάξεων του τελωνειακού κώδικα (ΕΕ 2015, L 343, σ. 558), εισάγει την ακόλουθη διευκρίνιση:
«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».
Το άρθρο 133 («Αποτίμηση των προϋποθέσεων και των παροχών») του ως άνω εκτελεστικού κανονισμού ορίζει 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 […]».

[4] Το άρθρο 71 («Απλούστευση»), παράγραφος 1, του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού (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), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών, διαλαμβάνει τα εξής:
«1. Η άδεια που αναφέρεται στο άρθρο 73 του κώδικα μπορεί να χορηγείται εφόσον πληρούνται οι κάτωθι προϋποθέσεις:
α) η εφαρμογή του καθεστώτος που αναφέρεται στο άρθρο 166 του 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».

ii) ποσού που αντιπροσωπεύει τα κέρδη και τα γενικά έξοδα […],

iii) του κόστους ή της αξίας των στοιχείων που αναφέρονται στο άρθρο 71 παράγραφος 1 στοιχείο ε).

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» [5].

9. Το άρθρο 101 («Καθορισμός του ποσού των εισαγωγικών ή εξαγωγικών δασμών») ορίζει 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.

[…]»

10. Το άρθρο 166 («Απλουστευμένες τελωνειακές διασαφήσεις»), παράγραφος 1, διαλαμβάνει 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 αναφέρονται στο άρθρο 162 ή στα υποστηρικτικά έγγραφα που αναφέρονται στο άρθρο 163».

11. Το άρθρο 167 («Συμπληρωματική διασάφηση») προβλέπει τα εξής:

«1. Στην περίπτωση της απλουστευμένης διασάφησης σύμφωνα με το άρθρο 166 […], ο διασαφιστής υποβάλλει, στο αρμόδιο τελωνείο και εντός συγκεκριμένης προθεσμίας,

[5] Κατά το άρθρο 144 («Εφεδρική μέθοδος»), παράγραφος 1, του εκτελεστικού κανονισμού 2015/2447: «Κατά τον καθορισμό της δασμολογητέας αξίας σύμφωνα με το άρθρο 74 παράγραφος 3 του 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».

συμπληρωματική διασάφηση, στην οποία περιλαμβάνονται τα στοιχεία που είναι απαραίτητα για το συγκεκριμένο τελωνειακό καθεστώς [6].

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

Η συμπληρωματική διασάφηση μπορεί να είναι συνολική, περιοδική ή ανακεφαλαιωτική.

[…]

4. Η απλουστευμένη διασάφηση που αναφέρεται στο άρθρο 166 ή η εγγραφή στις λογιστικές καταχωρίσεις του διασαφιστή που αναφέρεται στο άρθρο 182, και η συμπληρωματική διασάφηση θεωρείται ότι συναποτελούν ενιαία και αδιαίρετη πράξη που ισχύει, αντίστοιχα, από την ημερομηνία αποδοχής της απλουστευμένης διασάφησης σύμφωνα με το άρθρο 172 και την ημερομηνία εγγραφής των εμπορευμάτων στις λογιστικές καταχωρίσεις του διασαφιστή.

[…]»

12. Το άρθρο 172 («Αποδοχή τελωνειακής διασάφησης»), παράγραφος 2, ορίζει τα 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».

13. Το άρθρο 173 («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. Η τροποποίηση δεν μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα την ισχύ της τελωνειακής διασάφησης για εμπορεύματα άλλα από αυτά που καλύπτονταν αρχικά.

[…]

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».

6 Κατά το άρθρο 146 («Συμπληρωματική διασάφηση») του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού 2015/2446, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών:
«1. Όταν οι τελωνειακές αρχές πρόκειται να προβούν στον καταλογισμό του καταβλητέου εισαγωγικού ή εξαγωγικού δασμού σύμφωνα με το άρθρο 105 παράγραφος 1 πρώτο εδάφιο του κώδικα, η συμπληρωματική διασάφηση που αναφέρεται στο άρθρο 167 παράγραφος 1 πρώτο εδάφιο του κώδικα υποβάλλεται εντός 10 ημερών από την παράδοση των εμπορευμάτων.
2. Όταν ο καταλογισμός γίνεται σύμφωνα με το άρθρο 105 παράγραφος 1 δεύτερο εδάφιο του κώδικα και η συμπληρωματική διασάφηση είναι συνολική, περιοδική ή ανακεφαλαιωτική, η περίοδος που καλύπτεται από τη συμπληρωματική διασάφηση δεν υπερβαίνει τον ένα ημερολογιακό μήνα.
3. Η προθεσμία για την υποβολή της συμπληρωματικής διασάφησης που αναφέρεται στην παράγραφο 2 καθορίζεται από τις τελωνειακές αρχές. Δεν υπερβαίνει τις 10 ημέρες από τη λήξη της περιόδου που καλύπτει η συμπληρωματική διασάφηση».

Β. Η οδηγία 2006/112/ΕΚ[7]

14. Κατά το άρθρο 85:

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

II. Τα πραγματικά περιστατικά, η ένδικη διαφορά και τα προδικαστικά ερωτήματα

15. Το ιστορικό της διαφοράς της κύριας δίκης, όπως περιέχεται στη διάταξη περί παραπομπής, έχει ως εξής:

– Δυνάμει διατάξεως που εκδόθηκε στις 26 Μαΐου 2017, η Kauno teritorinė muitinė (περιφερειακή τελωνειακή αρχή του Κάουνας, Λιθουανία)[8] διενήργησε φορολογικό έλεγχο σε σχέση με την εταιρία «Tauritus» UAB για το χρονικό διάστημα από 1 Οκτωβρίου 2015 έως 30 Απριλίου 2017.

– Η περιφερειακή αρχή διαπίστωσε ότι, κατά το ως άνω χρονικό διάστημα, η Tauritus είχε αγοράσει ποσότητες πετρελαίου και καυσίμων κίνησης από διάφορους προμηθευτές και τις είχε εισαγάγει στο έδαφος της Δημοκρατίας της Λιθουανίας.

– Στις συμβάσεις που συνήψε με τους προμηθευτές και στα προτιμολόγια που εξέδωσαν οι τελευταίοι αναγραφόταν η προσωρινή τιμή που θα κατέβαλε η Tauritus για την αγορά των εμπορευμάτων.

– Κατά τη διασάφηση, ενόψει της θέσης των κατά τα ανωτέρω αγορασθέντων και εισαχθέντων καυσίμων σε ελεύθερη κυκλοφορία και της διάθεσής τους στην αγορά, η Tauritus ανέφερε στις διασαφήσεις εισαγωγής την προσωρινή τιμή ως δασμολογητέα αξία των εμπορευμάτων. Περαιτέρω, στις εν λόγω διασαφήσεις ανέφερε ως εφαρμοζόμενη μέθοδο για τον καθορισμό της δασμολογητέας αξίας των εμπορευμάτων τη μέθοδο που προβλέπεται στο άρθρο 74, παράγραφος 3, του τελωνειακού κώδικα.

– Σύμφωνα με τους όρους των συμβάσεων με τους προμηθευτές, η προσωρινή τιμή αναπροσαρμόστηκε εν συνεχεία προκειμένου να ληφθούν υπόψη οι περιστάσεις που προέκυψαν μετά την εισαγωγή των εμπορευμάτων, όπως η μέση τιμή των καυσίμων στην αγορά και η μέση συναλλαγματική ισοτιμία κατά το κρίσιμο χρονικό διάστημα.

– Αυτή η αναπροσαρμοσμένη τιμή (στο εξής: τελική τιμή) συμφωνήθηκε μεταξύ της Tauritus και των προμηθευτών της με συμπληρωματικές συμβάσεις, παραρτήματα των αρχικών συμβάσεων, βάσει των οποίων οι προμηθευτές εξέδιδαν διορθωτικά τιμολόγια. Ανάλογα με τις διακυμάνσεις των τιμών αγοράς και των συναλλαγματικών ισοτιμιών, η τελική τιμή σε ορισμένες περιπτώσεις ήταν αυξημένη σε σχέση με την προσωρινή τιμή ενώ σε άλλες ήταν μειωμένη.

– Μετά την παραλαβή των διορθωτικών τιμολογίων από τους προμηθευτές, η Tauritus υπέβαλλε, αυτοβούλως, αιτήσεις αναπροσαρμογής της αξίας των εμπορευμάτων που αναγραφόταν στις διασαφήσεις εισαγωγής.

[7] Οδηγία του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1).

[8] Στο εξής: περιφερειακή αρχή.

– Στο πλαίσιο του ίδιου ελέγχου διαπιστώθηκε ότι, κατά το χρονικό διάστημα από 29 Σεπτεμβρίου 2016 έως 1 Φεβρουαρίου 2017, η Tauritus είχε υποβάλει στην περιφερειακή αρχή δεκατρείς διασαφήσεις εισαγωγής (στο εξής: επίμαχες διασαφήσεις) στις οποίες είχε δηλώσει ως δασμολογητέα αξία των εισαχθέντων καυσίμων την προσωρινή τιμή που είχε συμφωνηθεί με τους προμηθευτές.

– Στις 6 Φεβρουαρίου και στις 15 Μαρτίου 2017 οι προμηθευτές εξέδωσαν και απέστειλαν στην εταιρία διορθωτικά τιμολόγια στα οποία αναγράφονταν τελικές τιμές των εισαχθέντων καυσίμων υψηλότερες από τη δηλωθείσα στις επίμαχες διασαφήσεις δασμολογητέα αξία.

– Σε αντίθεση με άλλες περιπτώσεις, η Tauritus δεν υπέβαλε στις τελωνειακές αρχές αίτηση αναπροσαρμογής της αναγραφόμενης στις επίμαχες διασαφήσεις δασμολογητέας αξίας και δεν κατέβαλε στο Δημόσιο Ταμείο τον πρόσθετο ΦΠΑ κατά την εισαγωγή πριν από την έναρξη του ελέγχου (26 Μαΐου 2017) [9].

– Εφαρμόζοντας τη μέθοδο υπολογισμού που προβλέπεται από το άρθρο 70, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα, η περιφερειακή αρχή δέχθηκε ως δασμολογητέα αξία των εμπορευμάτων την τελική τιμή που αναγραφόταν στα αναπροσαρμοσμένα τιμολόγια και επέβαλε στην Tauritus τόκους υπερημερίας επί του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή για το χρονικό διάστημα μεταξύ της ημερομηνίας αποδοχής, από τις τελωνειακές αρχές, των επίμαχων διασαφήσεων και της ημερομηνίας της εκθέσεως της εν λόγω αρχής [10].

16. Η Tauritus, διαφωνώντας με την απόφαση της περιφερειακής αρχής, προσέφυγε διαδοχικώς ενώπιον της Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (διεύθυνσης τελωνείων του Υπουργείου Οικονομικών της Δημοκρατίας της Λιθουανίας), της Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (επιτροπής φορολογικών διαφορών υπό την Κυβέρνηση της Δημοκρατίας της Λιθουανίας) και του Vilniaus apygardos administracinis teismas (περιφερειακού διοικητικού δικαστηρίου του Βίλνιους, Λιθουανία), τα οποία έκριναν ότι ο καταλογισμός των τόκων υπερημερίας ήταν δικαιολογημένος.

17. Η Tauritus άσκησε έφεση κατά της αποφάσεως του περιφερειακού δικαστηρίου ενώπιον του Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Λιθουανία), το οποίο, με απόφαση της 17ης Ιουνίου 2020, ανέπεμψε την υπόθεση ενώπιον των τελωνειακών αρχών προς επανεξέταση.

18. Κατά το Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο), η τελωνειακή αρχή υπολόγισε εσφαλμένα τη δασμολογητέα αξία των εμπορευμάτων στο μέτρο που εφάρμοσε τη λεγόμενη «μέθοδο της συναλλακτικής αξίας». Η εφαρμογή του άρθρου 70, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα δεν μπορεί να στηριχθεί στην τελική τιμή η οποία ούτε ήταν ούτε θα μπορούσε να είναι γνωστή κατά τις ημερομηνίες εισαγωγής των εμπορευμάτων και υποβολής των αρχικών διασαφήσεων.

[9] Όπως διευκρίνισε η Λιθουανική Κυβέρνηση κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Tauritus θα υπέβαλλε αιτήσεις αναπροσαρμογής (υπέρ αυτής) μόνον εάν η τελική αξία των εμπορευμάτων ήταν χαμηλότερη από την αρχικώς δηλωθείσα προσωρινή αξία.

[10] Έκθεση αριθ. 7KM320048M της 14ης Σεπτεμβρίου 2017. Το ποσό των τόκων ανέρχεται σε 4 853 ευρώ.

19. Κατόπιν της αναπομπής της υποθέσεως ενώπιον των τελωνειακών αρχών, οι τελευταίες, με απόφαση της διεύθυνσης τελωνείων της 31ης Δεκεμβρίου 2020, με την οποία επικυρώθηκε η απόφαση της περιφερειακής αρχής, επιβεβαίωσαν την υποχρέωση της Tauritus περί καταβολής των τόκων υπερημερίας. Κατά την εν λόγω απόφαση:

– Αφού έλαβε από τους προμηθευτές τα αναπροσαρμοσμένα τιμολόγια τα οποία ανέφεραν την τελική τιμή, η Tauritus όφειλε να υπολογίσει τη δασμολογητέα αξία των εμπορευμάτων σύμφωνα με το άρθρο 70, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα, αποδεχόμενη ως συναλλακτική αξία την τελική τιμή που αναγραφόταν στα αναπροσαρμοσμένα τιμολόγια.

– Αφ' ης στιγμής η Tauritus παρέλειψε να συμμορφωθεί με την ως άνω υποχρέωση πριν από την έναρξη του ελέγχου που διενήργησε η τελωνειακή αρχή, η τελευταία μπορούσε να υπολογίσει τους τόκους υπερημερίας από την ημερομηνία υποβολής των αρχικών διασαφήσεων.

20. Δεδομένου ότι η ως άνω απόφαση επικυρώθηκε από το Vilniaus apygardos administracinis teismas (περιφερειακό διοικητικό δικαστήριο του Βίλνιους) με απόφαση της 19ης Ιανουαρίου 2022, η Tauritus άσκησε νέα έφεση ενώπιον του Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου), το οποίο υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει το άρθρο 70, παράγραφος 1, του [τελωνειακού κώδικα] την έννοια ότι δεν εφαρμόζεται σε περιπτώσεις όπως αυτή της υπό κρίση υποθέσεως, στην οποία, κατά τον χρόνο αποδοχής της τελωνειακής διασάφησης και με βάση την πώληση που γίνεται αμέσως πριν τα εμπορεύματα εισέλθουν στο τελωνειακό έδαφος, 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 και άγνωστων κατά τον χρόνο υποβολής της διασάφησης;

2) Έχει το άρθρο 173, παράγραφος 3, του [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, όπως συμβαίνει στην υπό κρίση υπόθεση, η πράγματι πληρωτέα τιμή των εμπορευμάτων, όπως αναφέρεται στο άρθρο 70, παράγραφος 1, του εν λόγω [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;»

III. Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

21. Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως πρωτοκολλήθηκε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 19 Δεκεμβρίου 2023.

22. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν η Ισπανική και η Λιθουανική Κυβέρνηση, καθώς και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή.

23. Η Ισπανική, η Γαλλική και η Λιθουανική Κυβέρνηση καθώς και η Επιτροπή παρέστησαν στην επ' ακροατηρίου συζήτηση της 6ης Νοεμβρίου 2024.

IV. Ανάλυση

A. Εισαγωγικές παρατηρήσεις

24. Όπως προανέφερα, η ένδικη διαφορά έχει ως αντικείμενο τον καθορισμό του ποσού των τόκων υπερημερίας που καλείται να καταβάλει ορισμένη εταιρία μετά την καταβολή του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή.

25. Η διαφορά αφορά τη μέθοδο που χρησιμοποιήθηκε για τον καθορισμό της δασμολογητέας αξίας των εισαγόμενων εμπορευμάτων [11]. Από την αξία αυτή εξαρτάται το ποσό της φορολογικής οφειλής και, κατά συνέπεια, ο υπολογισμός των οφειλόμενων τόκων υπερημερίας.

26. Ειδικότερα, η Tauritus καθόρισε τη δασμολογητέα αξία εφαρμόζοντας τη *βοηθητική μέθοδο* του άρθρου 74, παράγραφος 3, του τελωνειακού κώδικα. Η εν λόγω μέθοδος προβλέπεται για τις περιπτώσεις στις οποίες δεν είναι δυνατή η εφαρμογή της *κύριας μεθόδου* του άρθρου 70 του ίδιου κώδικα [12]. Η τελωνειακή αρχή προτείνει, αντιθέτως, την εφαρμογή στην προκειμένη περίπτωση της ως άνω κύριας μεθόδου.

27. Το αιτούν δικαστήριο υπογραμμίζει ότι η ένδικη διαφορά «αφορά αποκλειστικά και μόνο το ποσό των τόκων υπερημερίας που καταλογίσθηκαν στην εκκαλούσα», ποσό το οποίο θεωρεί ότι «συνδέεται ευθέως με το ύψος της φορολογικής οφειλής καθώς και την ημερομηνία γέννησης της υποχρεώσεως εξόφλησης της φορολογικής οφειλής» [13].

28. Ωστόσο, το αιτούν δικαστήριο δεν υποβάλλει στο Δικαστήριο κανένα ερώτημα ως προς το χρονικό πεδίο των τόκων υπερημερίας, ήτοι ως προς το χρονικό σημείο κατά το οποίο καθίστανται απαιτητοί. Επαναλαμβάνω ότι η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δεν αναφέρει τίποτε ως προς το σημείο, πράγμα που σημαίνει ότι μένει ανοιχτό το ερώτημα σχετικά με την αρχική και την τελική ημερομηνία για τον υπολογισμό των τόκων, ζήτημα το οποίο δεν τίθεται με τα προδικαστικά ερωτήματα.

29. Όσον αφορά το «ύψος της φορολογικής οφειλής», το οποίο αποτελεί τον έτερο παράγοντα στον οποίο αναφέρεται το αιτούν δικαστήριο, προκύπτει ότι η Tauritus δεν αμφισβήτησε, αυτό καθεαυτό, το ποσό του τελικώς οφειλόμενου ΦΠΑ. Εφόσον τούτο ισχύει (πράγμα που εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει), πρέπει να γίνει δεκτό ότι η εν λόγω εταιρία αποδέχεται σιωπηρώς τη δασμολογητέα αξία –και, ως εκ τούτου, τη φορολογητέα αξία– των εμπορευμάτων *για τους σκοπούς της καταβολής του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή*.

30. Στο πλαίσιο αυτό, τονίζεται ο υποθετικός χαρακτήρας της παραδοχής επί της οποίας το αιτούν δικαστήριο βασίζει τη διάταξή του περί παραπομπής: «εάν κριθεί ότι υπήρξε εσφαλμένος υπολογισμός της δασμολογητέας αξίας, ήτοι και της φορολογητέας αξίας, δεν είναι δυνατόν στην υπό κρίση υπόθεση να γίνει δεκτό ότι ο καταλογισμός (μέρους) των τόκων υπερημερίας είναι δικαιολογημένος» [14].

[11] Η διαφορά δεν αφορά την έκταση των εξουσιών ελέγχου που προβλέπει το άρθρο 48 του τελωνειακού κώδικα, στις οποίες αναφέρεται η Επιτροπή.

[12] Κατά το άρθρο 70 του τελωνειακού κώδικα, ως κύρια βάση για τον υπολογισμό λαμβάνεται η «συναλλακτική αξία», η οποία ορίζεται ως «η πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα για τα εμπορεύματα τιμή, όταν αυτά πωλούνται προς εξαγωγή με προορισμό το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, ενδεχομένως κατόπιν προσαρμογής».

[13] Διάταξη περί παραπομπής (σκέψη 22).

[14] Απόφαση περί παραπομπής (σημείο 22, in fine).

31. Αν ο υποκείμενος στον φόρο δεν προβάλει αντιρρήσεις ως προς το ποσό της «φορολογικής οφειλής» (ποσό του ΦΠΑ), το οποίο καθορίζεται ακριβώς σε συνάρτηση με την αξία της συναλλαγής, δεν βλέπω τον λόγο να τεθεί σε συζήτηση *η αξία της συναλλαγής αυτή καθεαυτή*, εν προκειμένω και όσον αφορά την καταβολή τόκων υπερημερίας [15].

32. Για τον λόγο αυτόν, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση διατυπώθηκαν αμφιβολίες ως προς τη χρησιμότητα της απαντήσεως που θα μπορούσε να δώσει το Δικαστήριο στο αιτούν δικαστήριο. Αν τα ερωτήματα του αιτούντος δικαστηρίου χαρακτηριστούν ως υποθετικά (όχι αυστηρώς αναγκαία για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης) [16], η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως θα κριθεί απαράδεκτη.

33. Εν πάση περιπτώσει, θα τοποθετηθώ επί των προδικαστικών ερωτημάτων για την περίπτωση που το Δικαστήριο αποφασίσει, βάσει του τεκμηρίου λυσιτέλειας που ισχύει για τα προδικαστικά ερωτήματα, να αποφανθεί επί της ουσίας των εν λόγω ερωτημάτων.

Β. Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

34. Το αιτούν δικαστήριο ζητεί διευκρινίσεις σχετικά με την ερμηνεία του άρθρου 70 του τελωνειακού κώδικα. Το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν η παράγραφος 1 του άρθρου αυτού έχει εφαρμογή σε περίπτωση κατά την οποία, «κατά τον χρόνο αποδοχής της τελωνειακής διασάφησης και με βάση την πώληση που γίνεται αμέσως πριν τα εμπορεύματα εισέλθουν στο τελωνειακό έδαφος, 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 και άγνωστων κατά τον χρόνο υποβολής της διασάφησης».

35. Το Δικαστήριο έχει ήδη αποφανθεί επί του καθορισμού της δασμολογητέας αξίας των εισαγόμενων εμπορευμάτων. Στη νομολογία του περιλαμβάνονται οι ακόλουθες διαπιστώσεις:

– «[Τ]ο 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» [17].

– «Κατά το άρθρο 29 [νυν άρθρο 70] 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, υπό την επιφύλαξη πάντως τυχόν προσαρμογής που πραγματοποιείται σύμφωνα, μεταξύ άλλων, με το άρθρο 32 [νυν άρθρο 71] του κώδικα αυτού» [18].

[15] Το αιτούν δικαστήριο αποκλείει το ενδεχόμενο οι επίμαχες στη ένδικη διαφορά οικονομικές συναλλαγές να συνιστούν απάτη, κατάχρηση δικαιώματος ή οποιαδήποτε άλλου είδους φοροαποφυγή.

[16] Η Λιθουανική Κυβέρνηση αναφέρθηκε στη δυνατότητα αυτήν κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση.

[17] Απόφαση της 20ής Δεκεμβρίου 2017, Hamamatsu Photonics Deutschland (C-529/16, στο εξής: απόφαση Hamamatsu Photonics Deutschland, EU:C:2017:984, σκέψη 24 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[18] Απόφαση της 19ης Νοεμβρίου 2020, 5th AVENUE Products Trading (C-775/19, στο εξής: απόφαση 5th AVENUE Products Trading, EU:C:2020:948, σκέψη 23).

– «Η δασμολογητέα αξία πρέπει να καθορίζεται, κατά προτεραιότητα, σύμφωνα με τη λεγόμενη “μέθοδο της συναλλακτικής αξίας” […]. Ειδικότερα, η μέθοδος αυτή καθορισμού της δασμολογητέας αξίας θεωρείται η πλέον πρόσφορη και η συχνότερα χρησιμοποιούμενη» [19].

– «Συνεπώς, η πράγματι καταβληθείσα ή η καταβλητέα για τα εμπορεύματα τιμή αποτελεί, κατά κανόνα, τη βάση υπολογισμού της δασμολογητέας αξίας, ακόμη και αν η τιμή αυτή συνιστά στοιχείο το οποίο πρέπει ενδεχομένως να αναπροσαρμόζεται, εφόσον η αναπροσαρμογή είναι απαραίτητη προς αποφυγή καθορισμού αυθαίρετης ή πλασματικής δασμολογητέας αξίας» [20].

36. Λαμβανομένων υπόψη των ως άνω κριτηρίων, θα έπρεπε, κατ’ αρχήν, στη διαφορά της κύριας δίκης, να εφαρμοστεί η κύρια μέθοδος εκτιμήσεως (άρθρο 70 του τελωνειακού κώδικα). Αντιθέτως προς όσα υποστήριξαν ορισμένοι από τους παρισταμένους κατά την επ’ ακροατηρίου συζήτηση, ο εισαγωγέας δεν είναι ελεύθερος να επιλέξει, κατά το δοκούν, τη μέθοδο εκτιμήσεως των εμπορευμάτων, άποψη η οποία είναι, κατά τη γνώμη μου, εσφαλμένη και έρχεται σε αντίθεση με την παραδοχή περί υπάρξεως ιεραρχίας μεταξύ των διαδοχικώς εφαρμοζόμενων μεθόδων εκτιμήσεως, την οποία ρητώς επιβάλλει ο ίδιος ο τελωνειακός κώδικας.

37. Αντιλαμβάνομαι, αντιθέτως, ότι ο εισαγωγέας πρέπει να ακολουθεί τη μέθοδο που αρμόζει στις συνθήκες κάθε συναλλαγής. Δεν μπορεί να αποκλείσει την εφαρμογή της κύριας μεθόδου (εκείνης του άρθρου 70 του τελωνειακού κώδικα) παρά μόνον αν δεν πληρούνται οι απαιτήσεις του εν λόγω άρθρου. Μόνο στην περίπτωση αυτή θα μπορούσε να χρησιμοποιήσει, μεταξύ των βοηθητικών μεθόδων (του άρθρου 74, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα), εκείνη που ανταποκρίνεται καλύτερα στις περιστάσεις της εισαγωγής και, ως έσχατη λύση, την εφεδρική μέθοδο που προβλέπεται στην παράγραφο 3 του εν λόγω άρθρου 74.

38. Η (υποχρεωτική) εφαρμογή, στην υπό κρίση υπόθεση, της μεθόδου του άρθρου 70 του κοινοτικού κώδικα προσκρούει, κατά το αιτούν δικαστήριο, σε πολλούς λόγους:

– Κατά τον χρόνο υποβολής της τελωνειακής διασάφησης, η πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα τιμή δεν μπορούσε να είναι γνωστή.

– Το άρθρο 70, παράγραφος 3, του τελωνειακού κώδικα αποκλείει την εφαρμογή της συναλλακτικής αξίας αν η τιμή υπόκειται σε προϋποθέσεις που εμποδίζουν τον καθορισμό της αξίας των εμπορευμάτων.

– Στον βαθμό που, κατά τον χρόνο της υποβολής της τελωνειακής διασάφησης, δεν είναι γνωστή η τελική τιμή, δεν μπορεί να απαιτηθεί από τον διασαφιστή να εφαρμόσει τη μέθοδο της συναλλακτικής αξίας, δεδομένου ότι το άρθρο 15, παράγραφος 2, στοιχείο α′, του τελωνειακού κώδικα τον καθιστά υπεύθυνο για την ακρίβεια και την πληρότητα των πληροφοριών που περιέχονται στη διασάφηση.

– Κατά την απόφαση Hamamatsu Photonics Deutschland, δεν μπορεί 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 […] [ως προς την οποία] θα επιβληθεί επιπρόσθετη χρέωση ή θα πραγματοποιηθεί πίστωση» [21].

[19] Απόφαση 5th AVENUE Products Trading (σκέψη 24).

[20] Απόφαση 5th AVENUE Products Trading (σκέψη 25).

[21] Απόφαση Hamamatsu Photonics Deutschland (σκέψη 35).

39. Κατά το αιτούν δικαστήριο, οι περιστάσεις που απαριθμεί οδηγούν στην εφαρμογή μιας από τις βοηθητικές (εφεδρικές) μεθόδους εκτιμήσεως που προβλέπει το άρθρο 74 του τελωνειακού κώδικα· συγκεκριμένα, εν προκειμένω, της μεθόδου της παραγράφου 3 του εν λόγω άρθρου.

40. Κατά την άποψή μου, λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των πληροφοριών που παρασχέθηκαν στο Δικαστήριο, τίποτα δεν εμπόδιζε την εφαρμογή του άρθρου 70, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα στην υπό κρίση υπόθεση, δεδομένου ότι:

– Η κύρια βάση της δασμολογητέας αξίας είναι η συναλλακτική αξία, ήτοι η πράγματι πληρωθείσα *ή πληρωτέα* για τα εμπορεύματα τιμή, η οποία καθορίζεται κατά τον χρόνο αποδοχής της τελωνειακής διασάφησης και περιλαμβάνει όλες τις πληρωμές που έγιναν *ή πρόκειται να γίνουν*, ως προϋπόθεση για την πώληση των εμπορευμάτων.

– Η συναλλακτική αξία μπορεί (και πρέπει) να αναπροσαρμοστεί μεταγενέστερα, εφόσον τηρούνται οι διατάξεις του άρθρου 70, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα, και σύμφωνα με την παράγραφο 3, στοιχείο β′, του εν λόγω άρθρου. Προς τούτο, πρέπει «[…] η πώληση ή η τιμή [να μην] εξαρτάται από προϋποθέσεις […] των οποίων η αξία δεν είναι δυνατόν να καθορισθεί όσον αφορά τα υπό εκτίμηση εμπορεύματα».

41. Η δηλωθείσα από την Tauritus τιμή ήταν προσωρινή, όπως όριζαν οι συμβάσεις πώλησης των εμπορευμάτων [22]. Στις εν λόγω συμβάσεις και στα παραρτήματά τους αναφερόταν ότι η τελική τιμή εξαρτάτο από δύο παράγοντες οι οποίοι μπορούσαν να καταστούν γνωστοί μόνο μετά την εισαγωγή, ήτοι: τη μέση τιμή των καυσίμων στην αγορά και τη μέση συναλλαγματική ισοτιμία [23].

42. Αμφότεροι οι ως άνω παράγοντες συνιστούν «προϋποθέσεις της πώλησης», κατά την έννοια του άρθρου 70, παράγραφος 1, και παράγραφος 3, στοιχείο β′, του τελωνειακού κώδικα. Ως τέτοιοι, οδηγούν στην αποτίμηση των πληρωμών οι οποίες, στο πλαίσιο της συμβατικής σχέσεως μεταξύ αγοραστή και πωλητή, έχουν τέτοια σημασία για τον πωλητή ώστε, εάν δεν πραγματοποιούνταν, η πώληση δεν θα ελάμβανε τελικά χώρα [24].

43. Βεβαίως, επρόκειτο για πληρωμές των οποίων το ύψος δεν ήταν πλήρως *προσδιορισμένο* κατά το χρονικό σημείο της τελωνειακής διασάφησης. Ωστόσο, οι προϋποθέσεις για τον οριστικό υπολογισμό του ύψους των εν λόγω πληρωμών καθιστούσαν το σχετικό ποσό, ήδη κατά το χρονικό σημείο υπογραφής των συμβάσεων, απολύτως *προσδιορίσιμο*. Μόνον εφόσον το ποσό δεν ήταν προσδιορίσιμο θα έπρεπε να αποκλειστεί η μέθοδος της συναλλακτικής αξίας, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 70, παράγραφος 3, στοιχείο β′.

44. Όπως επισήμανε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση η Ισπανική Κυβέρνηση, με την υποστήριξη της Γαλλικής Κυβέρνησης, αμφότερες οι προϋποθέσεις πωλήσεως (μέση τιμή των καυσίμων και μέση συναλλαγματική ισοτιμία) δεν εξαρτώντο από την αποκλειστική βούληση κάποιου εκ των συμβαλλομένων, αλλά από αντικειμενικές περιστάσεις εξωτερικής φύσεως. Οι εν λόγω περιστάσεις μπορούσαν ευχερώς να εξακριβωθούν από τις τελωνειακές αρχές, ενώπιον των

[22] Συναφώς, δεν ασκεί επιρροή το γεγονός ότι στο πλαίσιο της τελωνειακής διασάφησης προσκομίστηκαν αρχικώς προτιμολόγια. Το άρθρο 145 του εκτελεστικού κανονισμού 2015/2447 δεν αποκλείει αυτόν τον τρόπο τιμολογήσεως όσον αφορά τα παραστατικά που τεκμηριώνουν τη δηλωθείσα συναλλακτική αξία, όταν πρόκειται για προσωρινή τιμή η οποία θα συμπληρωθεί εν συνεχεία.

[23] Τούτο είναι σύνηθες στις συμβάσεις πώλησης που συνάπτουν οι σημαντικότεροι επιχειρηματίες της αγοράς καυσίμων με τους πελάτες τους. Όπως επισήμανε η Επιτροπή στα σημεία 29 και 30 των γραπτών παρατηρήσεών της, στο πλαίσιο της συμφωνίας για την εφαρμογή του άρθρου VII της Γενικής Συμφωνίας Δασμών και Εμπορίου του 1994 (ΕΕ 1994, L 336, σ. 119), ο καθορισμός της δασμολογητέας αξίας των εμπορευμάτων εντάσσεται σε διαδικασία κατά την οποία η ενδεχόμενη αναθεώρηση των τιμών δεν επιβάλλει αυτομάτως τον αποκλεισμό της μεθόδου της συναλλακτικής αξίας.

[24] Πρβλ. απόφαση 5th AVENUE Products Trading (σκέψη 41).

οποίων ο διασαφιστής θα μπορούσε να τεκμηριώσει την τελικώς καταβληθείσα τιμή κατόπιν πρόσθεσης στην προσωρινή τιμή ή αφαίρεσης από αυτήν των συμφωνηθεισών προσαρμογών, οι οποίες προκύπτουν από παράγοντες που έχουν καταστεί δημοσίως γνωστοί.

45. Αντιθέτως προς όσα φαίνεται να υποστηρίζει το αιτούν δικαστήριο [25], φρονώ ότι οι σκέψεις που οδήγησαν το Δικαστήριο στην έκδοση της αποφάσεως Hamamatsu Photonics Deutschland δεν μπορούν να τύχουν εφαρμογής στην υπό κρίση υπόθεση. Συμμερίζομαι συναφώς την ενιαία θέση που εξέφρασαν κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση οι παρεμβαίνουσες κυβερνήσεις και η Επιτροπή.

46. Οι συμβάσεις που είχε συνάψει η Tauritus προέβλεπαν ότι η τελική τιμή πωλήσεως υπέκειτο σε αντικειμενικούς όρους οι οποίοι μπορούσαν ευχερώς να εξακριβωθούν, σε αντίθεση με αυτό που συνέβαινε στην υπόθεση Hamamatsu Photonics Deutschland. Στην εν λόγω υπόθεση, μια επιχείρηση αγόραζε από τη μητρική της εταιρία εμπορεύματα τιμολογούμενα με τις τιμές που ίσχυαν στο εσωτερικό του ομίλου, το δε άθροισμα των τιμολογούμενων προϊόντων ελεγχόταν τακτικά και, εν ανάγκη, διορθωνόταν, με βάση τη λεγόμενη «μέθοδο επιμερισμού του υπολειμματικού κέρδους». Μια τέτοια μέθοδος προϋπέθετε τον συνδυασμό της αποδόσεως ενός ελάχιστου κέρδους με τον αναλογικό επιμερισμό ενός υπολειμματικού κέρδους και τον καθορισμό ενός περιθωρίου μικτού κέρδους βάσει του οποίου καθορίζεται η πραγματοποίηση πιστώσεων ή η επιβολή επιπρόσθετων χρεώσεων [26].

47. Επομένως, στην υπόθεση Hamamatsu Photonics Deutschland, οι προϋποθέσεις καθορισμού της αξίας των εμπορευμάτων ήταν σαφώς πιο περίπλοκες, ειδικότερα δε, ήταν δυσχερέστερο να ελεγχθούν από την τελωνειακή αρχή σε σχέση με τις προϋποθέσεις της υπό κρίση υποθέσεως. Φρονώ, επομένως, ότι η θεωρία που αναπτύχθηκε στο πλαίσιο της εν λόγω αποφάσεως δεν μπορεί να τύχει εφαρμογής και στην παρούσα διαδικασία.

48. Εν συνόψει, είμαι της γνώμης ότι η κύρια μέθοδος του άρθρου 70, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα θα ήταν η ενδεδειγμένη υπό περιστάσεις όπως αυτές της διαφοράς της κύριας δίκης. Η πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα για τα εισαγόμενα εμπορεύματα τιμή (η οποία, όπως προανέφερα, αποτελεί, κατά γενικό κανόνα, τη βάση υπολογισμού της δασμολογητέας αξίας) μπορούσε να προσαρμοστεί εκ των υστέρων, βάσει παραγόντων που προβλέπονταν ήδη στη σύμβαση πώλησης και είναι ευχερώς εξακριβώσιμοι, ώστε να αντικατοπτρίζεται η πραγματική οικονομική αξία των οικείων εμπορευμάτων.

Γ. Επί του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος

49. Το αιτούν δικαστήριο ζητεί διευκρινίσεις σχετικά με την ερμηνεία του άρθρου 173, παράγραφος 3, του τελωνειακού κώδικα. Ερωτά, μεταξύ άλλων, αν ο διασαφιστής υποχρεούται να υποβάλλει αίτηση στις τελωνειακές αρχές για *τροποποίηση* της δασμολογητέας αξίας, η οποία καθορίστηκε και δηλώθηκε δυνάμει του άρθρου 74 του εν λόγω κώδικα, όταν «η πράγματι πληρωτέα τιμή των εμπορευμάτων, όπως αναφέρεται στο άρθρο 70, παράγραφος 1, του εν λόγω [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».

[25] Σημείο 29 της διατάξεως περί παραπομπής, η οποία παραπέμπει στη σκέψη 35 της αποφάσεως Hamamatsu Photonics Deutschland.

[26] Απόφαση Hamamatsu Photonics Deutschland (σκέψεις 14 και 15).

50. Η απάντηση στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα ενδέχεται να μην είναι αναγκαία αν επιβεβαιωθεί ότι στην υπό κρίση υπόθεση η αξία της συναλλαγής έπρεπε να είχε υπολογιστεί με την κύρια μέθοδο του άρθρου 70 του τελωνειακού κώδικα.

51. Εν πάση περιπτώσει, λαμβανομένων υπόψη των όρων υπό τους οποίους διατυπώνεται το δεύτερο ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου, θα επικεντρώσω την ανάλυσή μου επ' αυτού, πράγμα που απαιτεί τον καθορισμό του μηχανισμού αναπροσαρμογής της τελικής τιμής, όταν ο υπολογισμός της εξαρτάται από ορισμένους μελλοντικούς (αλλά ευχερώς εξακριβώσιμους) παράγοντες.

52. Στην περίπτωση αυτή, η αναπροσαρμογή της τελικής τιμής πραγματοποιείται μέσω διαδικασίας δύο σταδίων: α) το στάδιο που αφορά το χρονικό σημείο της διασαφήσεως, όταν είναι γνωστή μόνον η προσωρινή τιμή· β) το στάδιο που αφορά το χρονικό σημείο κατά το οποίο, μετά την πλήρωση των προϋποθέσεων της πώλησης που τελούσαν υπό αίρεση, καθορίζεται η τελική τιμή των εμπορευμάτων που εκτελωνίστηκαν.

53. Προς τούτο, ο τελωνειακός κώδικας προβλέπει δύο μηχανισμούς:

– Πρώτον, τον μηχανισμό του άρθρου 166: επιτρέπεται «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 αναφέρονται στο άρθρο 162 ή στα υποστηρικτικά έγγραφα που αναφέρονται στο άρθρο 163» [27]. Στην απλουστευμένη διασάφηση έρχεται εν συνεχεία να προστεθεί η συμπληρωματική διασάφηση, η οποία διέπεται από το άρθρο 167 του ίδιου κώδικα.

– Δεύτερον, τον μηχανισμό του άρθρου 73: οι τελωνειακές αρχές μπορούν να επιτρέπουν τον καθορισμό ορισμένων ποσών «βάσει συγκεκριμένων κριτηρίων, εφόσον αυτά δεν μπορούν να αποτιμηθούν την ημερομηνία κατά την οποία γίνεται δεκτή η τελωνειακή διασάφηση».

54. Σύμφωνα με τον μηχανισμό του άρθρου 166 του τελωνειακού κώδικα, ο εισαγωγέας δηλώνει αρχικά την προσωρινή τιμή των εμπορευμάτων και, σε δεύτερο χρόνο, με τη συμπληρωματική διασάφηση (άρθρο 167 του ίδιου κώδικα), την τελική τιμή.

55. Αντιθέτως, ο μηχανισμός του άρθρου 73 του τελωνειακού κώδικα αφορά αποκλειστικώς ποσά τα οποία, κατά την ημερομηνία κατά την οποία γίνεται δεκτή η τελωνειακή διασάφηση, μπορούν να αποτιμηθούν μόνο βάσει *συγκεκριμένων κριτηρίων καθοριζομένων από τις τελωνειακές αρχές*.

56. Λαμβανομένων υπόψη των περιστάσεων της ένδικης διαφοράς, φρονώ ότι έπρεπε να εφαρμοστεί ο μηχανισμός του άρθρου 166 και όχι ο μηχανισμός του άρθρου 73 του τελωνειακού κώδικα, δεδομένου ότι οι δύο παράγοντες υπολογισμού που προβλέπονταν στις συμβάσεις πωλήσεως (μέση τιμή των καυσίμων και μέση συναλλαγματική ισοτιμία) καθιστούσαν δυνατό τον καθορισμό του ποσού της τελικής τιμής κατά την ημερομηνία της τελωνειακής διασαφήσεως. Επομένως, αρκούσε η χρήση της απλουστευμένης διασαφήσεως του άρθρου 166, εν αναμονή της συμπληρωματικής διασαφήσεως η οποία προβλέπεται στο άρθρο 167.

57. Όταν υφίστανται στοιχεία που καθιστούν δυνατή την αποτίμηση των ποσών που καθορίζουν τη δασμολογητέα αξία, δεν είναι αναγκαία η προσφυγή στον μηχανισμό του άρθρου 73 του τελωνειακού κώδικα, ήτοι, μέσω του καθορισμού άλλων *συγκεκριμένων κριτηρίων*.

[27] Ειδικότερα, το άρθρο 162 του τελωνειακού κώδικα αναφέρεται σε «όλα τα στοιχεία που είναι αναγκαία για την εφαρμογή των διατάξεων που διέπουν το τελωνειακό καθεστώς για το οποίο διασαφίζονται τα εμπορεύματα».

58. Ο μηχανισμός των άρθρων 166 και 167 του τελωνειακού κώδικα, πέραν του ότι πληροί τις απαιτήσεις ακρίβειας (άρθρο 15 του ίδιου κώδικα), εγγυάται εν τέλει τον καθορισμό της πραγματικής οικονομικής αξίας των εμπορευμάτων. Αντιθέτως, ο μηχανισμός του άρθρου 73 του τελωνειακού κώδικα δεν επιτρέπει τόση ακρίβεια, καθόσον λειτουργεί επί τη βάσει κριτηρίων τα οποία, μολονότι είναι συγκεκριμένα, δεν μπορούν ποτέ να καταλήξουν σε αποτέλεσμα τόσο ακριβές όσο εκείνο των στοιχείων της τιμής που καθορίζουν επακριβώς την πραγματική οικονομική αξία του εισαγομένου αγαθού.

59. Έχω ήδη εξηγήσει τους λόγους για τους οποίους η βοηθητική μέθοδος εκτιμήσεως που εφάρμοσε η Tauritus (ήτοι, εκείνη του άρθρου 74, παράγραφος 3, του τελωνειακού κώδικα) δεν ήταν κατάλληλη. Πρόκειται για μέθοδο καθαρά εφεδρική, η εφαρμογή της οποίας περιορίζεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν είναι καν δυνατός ο καθορισμός της δασμολογητέας αξίας σύμφωνα με τις μεθόδους που προβλέπονται στην παράγραφο 1 του εν λόγω άρθρου 74. Οι μέθοδοι αυτές εφαρμόζονται μόνον αν δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί η μέθοδος του άρθρου 70 του τελωνειακού κώδικα, διότι η τιμή των εμπορευμάτων (συναλλακτική αξία) υπόκειται σε προϋποθέσεις που εμποδίζουν τον καθορισμό της αξίας τους.

60. Αν, όπως προτείνω, οι προϋποθέσεις που προβλέπονται στις συμβάσεις που συνήφθησαν μεταξύ της Tauritus και των προμηθευτών της καθιστούσαν δυνατό τον ευχερή καθορισμό της τελικής τιμής κατά τρόπο αντικειμενικό, θα έπρεπε να έχει χρησιμοποιηθεί η κύρια μέθοδος (άρθρο 70 του τελωνειακού κώδικα) για τον προσδιορισμό της πραγματικής αξίας της συναλλαγής.

61. Σημειώνω επιπροσθέτως ότι η εφεδρική μέθοδος του άρθρου 74, παράγραφος 3, του τελωνειακού κώδικα δεν μπορεί να συμπληρωθεί *με φυσικό τρόπο*, ας μου επιτραπεί η έκφραση, με τη διαδικασία τροποποίησης που προβλέπεται στο άρθρο 173 του ίδιου κώδικα. Με άλλα λόγια, δεν χωρεί συνδυασμός των δύο αυτών διατάξεων κατά τρόπον ώστε να συγκροτήσουν ένα σύνθετο καθεστώς, κατά το παράδειγμα των άρθρων 166 και 167 του τελωνειακού κώδικα.

62. Πράγματι, η απλουστευμένη διασάφηση του άρθρου 166 του τελωνειακού κώδικα βρίσκει την αναγκαία προσθήκη της στη συμπληρωματική διασάφηση του άρθρου 167 του ίδιου κώδικα, προκειμένου να συναπαρτίσει μαζί με την τελευταία την τελωνειακή διασάφηση στο σύνολό της (οι δύο αυτές διασαφήσεις «συναποτελούν ενιαία και αδιαίρετη πράξη», κατά το άρθρο 167, παράγραφος 4, του τελωνειακού κώδικα).

63. Υπό τις συνθήκες αυτές, για να περιοριστώ στη διατύπωση του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος, το άρθρο 173 του τελωνειακού κώδικα, το οποίο αφορά την «*τροποποίηση* τελωνειακής διασάφησης», δεν είχε εφαρμογή.

64. Οι τροποποιήσεις που επιτρέπονται βάσει του άρθρου 173 του τελωνειακού κώδικα δεν αποσκοπούν στη *συμπλήρωση* μιας προγενέστερης διασαφήσεως *προσωρινού* χαρακτήρα, αλλά στη *διόρθωση* του περιεχομένου διασαφήσεως η οποία είχε υποβληθεί κατά τον οικείο χρόνο ως οριστική και πλήρης διασάφηση. Εξάλλου, πρέπει να ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι η αξιοποίηση της δυνατότητας τροποποιήσεως, στο μέτρο που πρόκειται για παρέκκλιση από την αρχή του ανεκκλήτου της τελωνειακής διασάφησης, υπόκειται σε περιορισμούς [28].

[28] Πρβλ. απόφαση της 8ης Ιουνίου 2023, ZES Zollner Electronic (C-640/21, EU:C:2023:457, σκέψεις 41 έως 48).

65. Με άλλα λόγια, οι τελωνειακές διασαφήσεις στις οποίες αναγράφεται τελική τιμή μη υποκείμενη σε μεταγενέστερες αναπροσαρμογές μπορούν, ενδεχομένως, να διορθωθούν (αλλά όχι να συμπληρωθούν) δυνάμει του άρθρου 173 του τελωνειακού κώδικα. Αντιθέτως, οι τελωνειακές διασαφήσεις στις οποίες αναφέρεται προσωρινή τιμή υποκείμενη σε μεταγενέστερες, ευχερώς επαληθεύσιμες αναπροσαρμογές πρέπει να διέπονται από τα άρθρα 166 και 167 του εν λόγω κώδικα.

66. Αν είναι εξαρχής γνωστό (ήδη από τη στιγμή της διασαφήσεως) ότι η τιμή των εμπορευμάτων δεν είναι παρά προσωρινή, το στοιχείο αυτό δεν μπορεί να αποκρύπτεται από τις τελωνειακές αρχές και να αναμένεται το χρονικό σημείο κατά το οποίο καθίσταται γνωστή η τελική τιμή για να γνωστοποιηθεί στις εν λόγω αρχές με τροποποίηση της αρχικής διασαφήσεως δυνάμει του άρθρου 173.

67. Για λόγους ακρίβειας και πληρότητας των πληροφοριών που περιέχονται στην αρχική διασάφηση, όπως επιτάσσει το άρθρο 15, παράγραφος 2, στοιχείο α′, του τελωνειακού κώδικα, το ως άνω γεγονός θα πρέπει να γνωστοποιείται κατά το χρονικό σημείο της αρχικής διασαφήσεως.

68. Επομένως, φρονώ ότι, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υπό κρίση υποθέσεως, η αρχική διασάφηση έπρεπε να έχει τον χαρακτήρα απλουστευμένης διασαφήσεως (άρθρο 166 του τελωνειακού κώδικα), η οποία θα συμπληρωνόταν εν συνεχεία σύμφωνα με το άρθρο 167 του ίδιου κώδικα. Δεν συνέτρεχε περίπτωση προσφυγής στο άρθρο 173 του τελωνειακού κώδικα για την *τροποποίηση* διασαφήσεως υποβληθείσας δυνάμει του άρθρου 74, παράγραφος 3, του ίδιου κώδικα, με σκοπό τη *διόρθωση* στοιχείων που ήταν εξαρχής γνωστό ότι ήταν ελλιπή.

69. Τούτο δεν εμποδίζει, ασφαλώς, τις τελωνειακές αρχές να επαληθεύσουν, επ’ ευκαιρία φορολογικού ελέγχου, την ακρίβεια και την πληρότητα των πληροφοριών που περιλαμβάνονται στις τελωνειακές διασαφήσεις. Ειδικότερα, οι εν λόγω αρχές δύνανται να εξακριβώσουν ποια ήταν η οικονομική αξία του εισαγόμενου εμπορεύματος (η πράγματι καταβληθείσα τιμή κατόπιν των σχετικών αναπροσαρμογών της προσωρινής τιμής) και να συναγάγουν τις προσήκουσες συνέπειες για τον υπολογισμό του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή και των τόκων υπερημερίας.

70. Ωστόσο, το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα δεν αφορά τις εξουσίες ελέγχου των τελωνειακών αρχών.

V. Πρόταση

71. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Λιθουανία) ως εξής:

«1) 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:

έχει εφαρμογή σε περίπτωση κατά την οποία, κατά τον χρόνο αποδοχής της τελωνειακής διασαφήσεως και σύμφωνα με την πώληση που γίνεται αμέσως πριν τα εμπορεύματα εισέλθουν στο τελωνειακό έδαφος, ήταν γνωστές, πέραν της προσωρινής τιμής τους, οι προϋποθέσεις που επρόκειτο να καθορίσουν την τελική τιμή τους, εφόσον οι προϋποθέσεις αυτές ανταποκρίνονται σε αντικειμενικά κριτήρια δυνάμενα να ελεγχθούν ευχερώς από την τελωνειακή αρχή, πράγμα που εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εκτιμήσει.

2) Το άρθρο 173, παράγραφος 3, του κανονισμού 952/2013

έχει την έννοια ότι:

επιτρέπει στον διασαφιστή, κατόπιν αιτήσεώς του, να διορθώσει ένα ή περισσότερα στοιχεία της τελωνειακής διασαφήσεως, χωρίς ωστόσο η εν λόγω διόρθωση να αποτελεί τον κατάλληλο μηχανισμό όταν αυτό που απαιτείται είναι η υποβολή συμπληρωματικής διασάφησης δυνάμει του άρθρου 167 του κανονισμού 952/2013».