Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
föredraget den 23 januari 2025 [1]

Mål C-782/23

”Tauritus” UAB
mot
Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos
Ytterligare deltagare:
Kauno teritorinė muitinė

(begäran om förhandsavgörande från Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Högsta förvaltningsdomstolen, Litauen))

”Begäran om förhandsavgörande – Tullunionen – Förordning (EU) nr 952/2013 – Unionens tullkodex – Gemensamma tulltaxan – Tullvärde – Transaktionsvärde – Fastställande – Varor som importeras på grundval av ett avtal som anger det preliminära inköpspriset – Slutgiltigt pris som är okänt den dag då tulldeklarationen godtas”

1. Den tvist som ligger till grund för begäran om förhandsavgörande handlar om vilket belopp som ska betalas i dröjsmålsränta vid försenad betalning av mervärdesskatt vid import.

2. För att kunna fastställa denna ränta måste det exakta mervärdesskattebeloppet vid import fastställas. Den mervärdesskatt som ska betalas vid import beror i sin tur på hur tullvärdet för de importerade varorna beräknas i den mening som avses i förordning (EU) nr 952/2013 [2].

I. Tillämpliga bestämmelser

A. Tullkodexen

3. I artikel 15 (”Uppgifter till tullmyndigheterna”) föreskrivs följande:

”En person som inger en tulldeklaration ska ansvara för allt följande:

a) Att de uppgifter som lämnas i deklarationen, i anmälan eller i ansökan är riktiga och fullständiga.

[1] Originalspråk: spanska.

[2] Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen (EUT L 269, 2013, s. 1; rättelse i EUT L 167, 2016, s.2 och i EUT L 7, 2017, s. 23). Nedan kallad tullkodexen.

…”

4. Artikel 48 (”Kontroll efter frigörande”) har följande lydelse:

”För tullkontrolländamål får tullmyndigheterna kontrollera att de uppgifter som lämnas i en tulldeklaration … är riktiga och fullständiga, kontrollera att styrkande handlingar finns och är äkta, riktiga och giltiga och får granska deklarantens räkenskaper och annan bokföring som avser verksamheten som rör varorna … efter att ha frigjort dessa varor.”

5. Artikel 70 (”Fastställande av tullvärde grundat på transaktionsvärde”) har följande lydelse:

”1. Grundvalen för varors tullvärde ska vara transaktionsvärdet, det vill säga det pris som faktiskt betalats eller ska betalas för varorna när de säljs för export till unionens tullområde, vid behov justerat.

2. Det pris som faktiskt betalats eller ska betalas ska utgöras av hela den betalning som gjorts eller ska göras av köparen till säljaren eller av köparen till en tredje part till förmån för säljaren för de importerade varorna och inkluderar alla betalningar som gjorts eller ska göras som ett villkor för försäljningen av den importerade varan.

3. Transaktionsvärdet ska tillämpas under förutsättning att samtliga följande villkor är uppfyllda:

…

b) Att försäljningen eller priset inte är beroende av något villkor eller någon ersättning som inte kan åsättas ett bestämt värde med avseende på de varor som ska värderas.

…”

6. I artikel 71 (”Delar av transaktionsvärdet”) och artikel 72 (”Delar som inte ska inbegripas i tullvärdet”) föreskrivs de anpassningar som ska göras vid fastställandet av tullvärdet enligt artikel 70. [3]

7. Artikel 73 (”Förenkling”) har följande lydelse:

”Tullmyndigheterna får på ansökan godkänna att följande belopp fastställs på grundval av särskilda kriterier, om dessa belopp inte kan mätas den dag då tulldeklarationen godtas:

a) Belopp som ska inbegripas i tullvärdet enligt artikel 70.2.

[3] I kommissionens genomförandeförordning (EU) 2015/2447 av den 24 november 2015 om närmare regler för genomförande av vissa bestämmelser i tullkodexen (EUT L 343, 2015, s. 558), finns följande precisering i punkt 1 i artikel 128 (”Transaktionsvärde”):
”Transaktionsvärdet på varor som säljs för export till unionens tullområde ska fastställas vid tidpunkten för godtagandet av tulldeklarationen på grundval av den försäljning som ägde rum omedelbart innan varorna fördes in i det tullområdet.”
Vidare föreskrivs följande i artikel 133 (”Värdering av villkor och ersättningar”) i samma genomförandeförordning:
”Om försäljningen av eller priset på importerade varor är beroende av ett villkor eller en ersättning, vars värde kan fastställas i fråga om de varor som värderas, ska detta värde anses som en del av det pris som faktiskt betalats eller ska betalas …”

b) Belopp som avses i artiklarna 71 och 72.” [4]

8. Artikel 74 (”Metoder som ska användas i andra hand för fastställande av tullvärde”) föreskrivs följande:

”1. Om varors tullvärde inte kan fastställas enligt artikel 70, ska det fastställas genom att punkt 2 a–d genomgås i ordningsföljd fram till och med det första led enligt vilket tullvärdet kan fastställas.

…

2. Det tullvärde som fastställs enligt punkt 1 ska motsvara följande:

a) Transaktionsvärdet av identiska varor…

b) Transaktionsvärdet av liknande varor …

c) Ett värde som grundas på det pris per enhet …

d) Det beräknade värde som består av summan av

i) kostnaden för eller värdet av material och tillverkning eller annan bearbetning som ägt rum vid framställningen av de importerade varorna,

ii) ett belopp för vinst och allmänna omkostnader …

iii) kostnaden för eller värdet på de poster som avses i artikel 71.1 e.

3. Om tullvärdet inte kan fastställas enligt punkt 1, ska det fastställas på grundval av tillgängliga uppgifter i unionens tullområde genom användning av rimliga metoder som är förenliga med principerna och de allmänna bestämmelserna i samtliga följande texter:

a) Avtalet om tillämpning av artikel VII i allmänna tull- och handelsavtalet.

b) Artikel VII i allmänna tull- och handelsavtalet.

c) Detta kapitel.” [5]

9. I artikel 101 (”Fastställande av import- eller exporttullbelopp”) föreskrivs följande:

”1. Det import- eller exporttullbelopp som ska betalas ska fastställas av [tullmyndigheterna] … så snart som de har nödvändiga uppgifter.

[4] I artikel 71 i kommissionens delegerade förordning (EU) 2015/2446 av den 28 juli 2015 om komplettering av förordning nr 952/2013 vad gäller närmare regler avseende vissa bestämmelser i unionens tullkodex (EUT L 343, 2015, s. 1), i den lydelse som är tillämplig på de faktiska omständigheterna i målet, klargörs följande i punkt 1:
”Det tillstånd som avses i artikel 73 i kodexen kan beviljas om följande villkor uppfylls:
a) Tillämpningen av det förfarande som anges i artikel 166 i kodexen skulle under rådande omständigheter medföra oproportionerligt höga administrativa kostnader.
b) Det tullvärde som fastställs kommer inte att skilja sig avsevärt från det som fastställs i avsaknad av ett tillstånd.”

[5] Punkt 1 i artikel 144 (”Reservmetod”) i genomförandeförordning 2015/2447 har följande lydelse: ”Vid fastställandet av tullvärdet enligt artikel 74.3 i kodexen får rimlig flexibilitet användas vid tillämpningen av de metoder som föreskrivs i artiklarna 70 och 74.2 i kodexen. Det erhållna värdet ska i största möjliga utsträckning grundas på tidigare fastställda tullvärden.”

2. Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 48 får tullmyndigheterna godta det av deklaranten fastställda import- eller exporttullbelopp som ska betalas.

…”

10. Punkt 1 i artikel 166 (”Förenklad deklaration”) har följande lydelse:

”Tullmyndigheterna får godta att en person har varor hänförda till ett tullförfarande på grundval av en förenklad deklaration, i vilken vissa av de uppgifter som avses i artikel 162 eller de styrkande handlingar som avses i artikel 163 får utelämnas.”

11. I artikel 167 (”Kompletterande deklaration”) föreskrivs följande:

”1. När det gäller en förenklad deklaration enligt artikel 166 … ska deklaranten inge en kompletterande deklaration som innehåller de uppgifter som krävs för det berörda tullförfarandet vid det behöriga tullkontoret inom en särskild tidsfrist. [6]

När det gäller en förenklad deklaration enligt artikel 166 ska de styrkande handlingar som krävs innehas av deklaranten och vara tillgängliga för tullmyndigheterna inom en särskild tidsfrist.

Den kompletterande deklarationen får vara av allmän, periodisk eller sammanfattande art.

…

4. Den förenklade deklaration som avses i artikel 166 eller den registrering i deklarantens bokföring som avses i artikel 182 och den kompletterande deklarationen ska anses utgöra en enda, odelbar handling som börjar gälla den dag då den förenklade deklarationen godtas i enlighet med artikel 172 respektive den dag då varorna registreras i deklarantens bokföring.

…”

12. I artikel 172 (”Godtagande av en tulldeklaration”) föreskrivs följande i punkt 2:

”Den dag då tullmyndigheterna godtar tulldeklarationen ska, om inget annat föreskrivs, vara den dag som används för tillämpningen av bestämmelserna om det tullförfarande för vilket varorna deklareras och för alla andra import- eller exportformaliteter.”

13. I artikel 173 (”Ändring av en tulldeklaration”) föreskrivs följande:

”1. Deklaranten ska på ansökan tillåtas att ändra en eller flera av uppgifterna i tulldeklarationen efter det att den godtagits av tullen. Ändringen får dock inte göra tulldeklarationen tillämplig på andra varor än dem som den omfattade från början.

6 I artikel 146 (”Kompletterande deklaration”) i delegerad förordning 2015/2446, i den lydelse som är tillämplig på de faktiska omständigheterna i målet, föreskrivs följande:
”1. När tullmyndigheterna ska bokföra det import- eller exporttullbelopp som ska betalas i enlighet med artikel 105.1 första stycket i kodexen, ska den kompletterande deklaration som avses i artikel 167.1 första stycket i kodexen inges inom tio dagar efter det att varorna har frigjorts.
2. Om en bokföring sker i enlighet med artikel 105.1 andra stycket i kodexen och den kompletterande deklarationen är av allmän, periodisk eller sammanfattande art, får den tidsperiod som omfattas av den kompletterande deklarationen inte överstiga en kalendermånad.
3. Tidsfristen för ingivande av en kompletterande deklaration enligt punkt 2 ska fastställas av tullmyndigheterna. Den får inte överstiga tio dagar från utgången av den tidsperiod som omfattas av den kompletterande deklarationen.”

…

3. Om en ansökan inges av deklaranten inom tre år från och med tidpunkten för godtagandet av tulldeklarationen får ändring av tulldeklarationen tillåtas efter det att varorna frigjorts så att deklaranten ska kunna fullgöra sina skyldigheter som hör samman med hänförande av varorna till det berörda tullförfarandet.”

B. Direktiv 2006/112/EG[7]

14. Artikel 85 har följande lydelse:

”För import av varor skall beskattningsunderlaget utgöras av det värde som i enlighet med gällande gemenskapsbestämmelser fastställts som tullvärdet.”

II. Faktiska omständigheter, det nationella målet och tolkningsfrågor

15. De faktiska omständigheterna redovisas på följande sätt i beslutet att begära förhandsavgörande:

– I enlighet med ett beslut av den 26 maj 2017 genomförde Kauno teritorinė muitinė (Tullkontoret i Kaunas, Litauen)[8] en skattekontroll av ”Tauritus” UAB för perioden från den 1 oktober 2015 till den 30 april 2017.

– Tullkontoret konstaterade att Tauritus under den perioden hade köpt olika mängder diesel och flygbränsle från olika leverantörer och importerat dem till Republiken Litauen.

– I avtalen med leverantörerna och proformafakturorna till bolaget angavs det preliminära pris som Tauritus skulle betala för inköpet av varorna.

– Vid deklarationen för övergång till fri omsättning och inhemsk användning av det inköpta och importerade bränslet angav bolaget det preliminära priset i sina importdeklarationer som tullvärde för varorna. I sina deklarationer angav bolaget den metod som föreskrivs i artikel 74.3 i tullkodexen som metod för att fastställa tullvärdet för varorna.

– Enligt avtalen med leverantörerna justerades det preliminära priset för att ta hänsyn till omständigheter som inträffat efter importen av varorna, såsom de genomsnittliga bränslepriserna på marknaden och den genomsnittliga växelkursen för den relevanta perioden.

– Detta justerade pris (nedan kallat slutpriset) avtalades mellan Tauritus och dess leverantörer genom tilläggsavtal (bilagor till avtalen), på grundval av vilka leverantörerna utfärdade reviderade fakturor. Beroende på fluktuationerna i marknadspriserna och växelkurserna var slutpriset i vissa fall högre än det preliminära och i andra fall lägre.

– Efter att ha mottagit de reviderade fakturorna från leverantörerna ansökte Tauritus på eget initiativ om justering av värdet på de varor som deklarerats i dess importdeklarationer.

[7] Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1).

[8] Nedan kallat tullkontoret.

– Vid kontrollen konstaterades även att Tauritus under perioden mellan den 29 september 2016 och den 1 februari 2017 ingav 13 importdeklarationer (nedan kallade de berörda deklarationerna) till tullkontoret, i vilka det preliminära pris som avtalats med leverantörerna angavs som tullvärde för de importerade bränslena.

– Den 6 februari 2017 och den 15 mars 2017 skickade leverantörerna reviderade fakturor till bolaget. I fakturorna angavs slutpriser för de importerade bränslena som var högre än det tullvärde som deklarerats i de berörda deklarationerna.

– Till skillnad från andra tillfällen ansökte Taurus inte hos tullmyndigheterna om en justering av tullvärdet i de berörda deklarationerna och betalade inte in den ytterligare mervärdesskatten till staten innan skattekontrollen inleddes (26 maj 2017). [9]

– Tullkontoret tillämpade den metod för fastställande av tullvärdet som avses i artikel 70.1 i tullkodexen, godtog det slutpris som angavs i de reviderade fakturorna som tullvärde för varorna och ålade bolaget att betala dröjsmålsränta avseende mervärdesskatt vid import för perioden från och med den dag då tullmyndigheterna godtog de berörda deklarationerna och fram till den dag då tullkontorets rapport upprättades. [10]

16. Tauritus, som var missnöjt med tullkontorets beslut, angrep detta vid i tur och ordning Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (tullavdelningen vid Republiken Litauens finansministerium), Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Skattetvistnämnden vid Republiken Litauens regering) och Vilniaus apygardos administracinis teismas (Regionala förvaltningsdomstolen i Vilnius), som samtliga fann att beräkningen av dröjsmålsräntan var berättigad.

17. Tauritus överklagade den regionala förvaltningsdomstolens dom till Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Högsta förvaltningsdomstolen, Litauen), som den 17 juni 2020 beslutade att återförvisa målet till tullmyndigheten för förnyad prövning.

18. Enligt Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Högsta förvaltningsdomstolen, Litauen) hade tullmyndigheten felaktigt beräknat de berörda varornas tullvärde med tillämpning av den så kallade transaktionsvärdesmetoden. Tillämpningen av artikel 70.1 i unionens tullkodex kunde inte baseras på ett slutpris som inte var och inte kunde vara känt vid tidpunkten för importen av de berörda varorna och vid tidpunkten för ingivandet av de ursprungliga deklarationerna.

19. Efter att målet hade återförvisats till tullmyndigheten fastställde den genom beslut av den 31 december 2020 tullkontorets beslut, det vill säga att Tauritus var skyldigt att betala dröjsmålsräntan.

Tullmyndigheten slog fast följande i sitt beslut:

– Efter att ha mottagit de reviderade fakturorna med slutpriset från leverantörerna, var Tauritus skyldigt att beräkna tullvärdet för varorna i enlighet med artikel 70.1 i tullkodexen och godta det slutpris som angavs i de reviderade fakturorna som transaktionsvärde.

[9] Vid förhandlingen uppgav den litauiska regeringen att Tauritus endast hade ansökt om justering (till sin fördel) när varornas slutliga värde var lägre än det preliminära värde som ursprungligen deklarerats.

[10] Rapport nr 7KM320048M av den 14 september 2017. Räntebeloppet uppgår till 4 853 euro.

– Eftersom Tauritus hade underlåtit att uppfylla denna skyldighet innan skattekontrollen inleddes hade tullmyndigheten rätt att beräkna dröjsmålsränta från den dag då de ursprungliga deklarationerna ingavs.

20. Eftersom Vilniaus apygardos administracinis teismas (Regionala förvaltningsdomstolen i Vilnius) genom sin dom av den 19 januari 2022 fastställde tullmyndighetens beslut, har Tauritus överklagat den domen till Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Högsta förvaltningsdomstolen, Litauen), som har hänskjutit följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:

”1) Ska artikel 70 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen tolkas så, att punkt 1 i denna artikel inte är tillämplig när det, vid tidpunkten för godtagandet av tulldeklarationen och på grund av den försäljning som ägde rum omedelbart innan varorna fördes in i tullområdet, endast är känt vilket pris som preliminärt ska betalas, vilket senare (det vill säga efter ingivandet av deklarationen och varornas övergång till fri omsättning) justeras uppåt eller nedåt med hänsyn till omständigheter som parterna i transaktionen inte råder över och som inte var kända vid den tidpunkt då deklarationen ingavs?

2) Ska artikel 173.3 i förordning (EU) nr 952/2013 tolkas så, att deklaranten inte är skyldig att hos tullmyndigheterna ansöka om justering av det tullvärde som fastställts och deklarerats i enlighet med artikel 74 i den förordningen, när det pris som faktiskt ska betalas för varorna, i den mening som avses i artikel 70.1 i den förordningen, inte var och inte kunde ha varit känt vid tidpunkten för ingivandet av deklarationen, fastställs först efter det att dessa varor har övergått till fri omsättning?”

III. Förfarandet vid EU-domstolen

21. Begäran om förhandsavgörande inkom till domstolens kansli den 19 december 2023.

22. Skriftliga yttranden har inkommit från den spanska och den litauiska regeringen samt från Europeiska kommissionen.

23. Vid förhandlingen den 6 november 2024 deltog den spanska, den franska och den litauiska regeringen samt kommissionen.

IV. Bedömning

A. Inledande överväganden

24. Som tidigare nämnts handlar målet om att fastställa storleken på den dröjsmålsränta som ett bolag ska betala efter att ha betalat mervärdesskatt vid import.

25. Tvisten rör den metod som använts för att fastställa tullvärdet för de importerade varorna.[11] Detta värde är avgörande för skatteskuldens storlek och följaktligen för beräkningen av den dröjsmålsränta som ska betalas.

[11] Tvisten gäller inte omfattningen av de kontrollbefogenheter som föreskrivs i artikel 48 i tullkodexen, som kommissionen hänvisar till.

26. Tauritus fastställde särskilt tullvärdet i enlighet med den *alternativa metod* som föreskrivs i artikel 74.3 i tullkodexen. Denna metod är avsedd för fall där det inte är möjligt att tillämpa den *gängse metoden* i artikel 70 i tullkodexen.[12] Tullmyndigheten anser däremot att den gängse metoden som ska tillämpas i det aktuella fallet.

27. Den hänskjutande domstolen har påpekat att ”tvisten i förevarande mål endast avser storleken på den dröjsmålsränta som klaganden har påförts”, vilken enligt den hänskjutande domstolen ”har … ett direkt samband med beloppet för den skatt som ska betalas och med den tidpunkt då skattskyldigheten uppkom”.[13]

28. Den hänskjutande domstolen har emellertid inte ställt någon fråga till EU-domstolen om den tidsmässiga omfattningen av dröjsmålsräntan, det vill säga från vilken tidpunkt den kan utkrävas. På denna punkt nämns som sagt inget i begäran om förhandsavgörande, vilket innebär att frågan om start- och slutdatum för ränteberäkningen, som inte omfattas av de tolkningsfrågor som ställts, förblir obesvarad.

29. Vad beträffar ”beloppet för den skatt som ska betalas”, vilket är den andra omständighet som den hänskjutande domstolen har hänvisat till, förefaller det som om Tauritus inte har ifrågasatt själva mervärdesskattebeloppet som slutligen påfördes. Om så är fallet (vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva), ska detta tolkas som ett underförstått godkännande av tullvärdet – och därmed av beskattningsunderlaget – för varorna *vid betalning av mervärdesskatt vid import*.

30. I detta sammanhang understryker det den hypotetiska karaktären av det påstående från den nationella domstolen som ligger till grund för beslutet att begära förhandsavgörande: ”Om det … skulle visa sig att tullvärdet, det vill säga även det beskattningsbara värdet, har fastställts på ett felaktigt sätt”.[14]

31. Om den betalningsskyldige inte invänder mot beloppet för den ”skatt som ska betalas” (mervärdesskatt), som fastställts just på grundval av transaktionsvärdet, ser jag ingen anledning att ta upp en diskussion om *samma transaktionsvärde*, nu med avseende på betalningen av dröjsmålsränta.[15]

32. Vid förhandlingen uttrycktes därför vissa tvivel om nyttan av det svar som EU-domstolen skulle kunna lämna till den hänskjutande domstolen. Om dess frågor skulle anses vara hypotetiska (inte strikt nödvändiga för att lösa den nationella tvisten),[16] skulle begäran om förhandsavgörande inte kunna tas upp till prövning.

33. För det fallet att EU-domstolen skulle besluta sig för att pröva tolkningsfrågorna i sak på grundval av att de förutsätts vara relevanta, ska jag under alla omständigheter uttala mig om dem.

[12] Enligt artikel 70 i tullkodexen ska ”[g]rundvalen för varors tullvärde … vara transaktionsvärdet, det vill säga det pris som faktiskt betalats eller ska betalas för varorna när de säljs för export till unionens tullområde, vid behov justerat”.

[13] Beslutet att begära förhandsavgörande, punkt 22.

[14] Beslutet att begära förhandsavgörande, punkt 22 *in fine*.

[15] Den hänskjutande domstolen utesluter att de transaktioner som målet handlar om skulle innebära bedrägeri, missbruk av rättigheter eller någon annan form av skatteflykt.

[16] Den litauiska regeringen pekade på denna möjlighet vid förhandlingen.

B. Den första tolkningsfrågan

34. Den hänskjutande domstolen efterfrågar en tolkning av artikel 70 i tullkodexen. Den vill veta huruvida punkt 1 i denna artikel är tillämplig när det, ”vid tidpunkten för godtagandet av tulldeklarationen och på grund av den försäljning som ägde rum omedelbart innan varorna fördes in i tullområdet, endast är känt vilket pris som preliminärt ska betalas, vilket senare (det vill säga efter ingivandet av deklarationen och varornas övergång till fri omsättning) justeras uppåt eller nedåt med hänsyn till omständigheter som parterna i transaktionen inte råder över och som inte var kända vid den tidpunkt då deklarationen ingavs”

35. EU-domstolen har redan uttalat sig om fastställandet av tullvärdet för importerade varor. Den har i sin praxis slagit fast följande:

– ”[U]nionens bestämmelser om fastställande av tullvärdet syftar till att upprätta ett rättvist, enhetligt och neutralt system som utesluter användningen av godtyckliga eller fiktiva tullvärden. Tullvärdet ska återspegla det verkliga ekonomiska värdet på en importerad vara och följaktligen ta hänsyn till alla delar av denna vara som har ett ekonomiskt värde.” [17]

– ”Enligt artikel 29 [nu artikel 70] i tullkodexen ska tullvärdet på importerade varor i synnerhet vara transaktionsvärdet, det vill säga det pris som faktiskt betalats eller ska betalas för varorna när de säljs för export till unionens tullområde, med förbehåll för de justeringar som i förekommande fall ska göras enligt bland annat artikel 32 [nu artikel 71] i tullkodexen”. [18]

– ”[D]et ska vid fastställandet av tullvärdet på importerade varor … ges prioritet åt den så kallade transaktionsvärdesmetoden … Denna metod för att fastställa tullvärdet antas således vara den lämpligaste och den mest använda.” [19]

– ”Det pris som faktiskt betalats eller som ska betalas för varorna utgör, som huvudregel, grundval för beräkningen av tullvärdet, även om detta pris är en uppgift som kan behöva justeras när detta är nödvändigt för att undvika att ett godtyckligt eller fiktivt tullvärde fastställs.” [20]

36. Mot bakgrund av dessa kriterier bör den gängse värderingsmetoden (artikel 70 i tullkodexen) i princip tillämpas i det nationella målet. Till skillnad från vad några av de som deltog i förhandlingen hävdade är importören inte fri att efter eget gottfinnande välja metod för värdering av varorna, vilket är en uppfattning som enligt min mening är felaktig och motsäger antagandet att det finns en hierarki mellan de olika värderingsmetoderna, vilken uttryckligen föreskrivs i tullkodexen.

37. Jag anser i stället att importören bör hålla sig till den metod som passar villkoren för varje transaktion. Importören kan bara bortse från tillämpningen av den gängse metoden (den i artikel 70 i tullkodexen) om de krav som fastställs där inte är uppfyllda. Endast i detta fall får

[17] Dom av den 20 december 2017, Hamamatsu Photonics Deutschland (C-529/16, EU:C:2017:984, punkt 24 och där angiven rättspraxis) (nedan kallad domen Hamamatsu Photonics Deutschland).

[18] Dom av den 19 november 2020, 5th AVENUE Products Trading (C-775/19, EU:C:2020:948, punkt 23) (nedan kallad domen 5th AVENUE Products Trading).

[19] Domen 5th AVENUE Products Trading, punkt 24.

[20] Domen 5th AVENUE Products Trading, punkt 25.

importören använda den av de alternativa metoderna (enligt artikel 74.1 i tullkodexen) som bäst passar omständigheterna vid importen och, som en sista utväg, restmetoden enligt artikel 74.3 i tullkodexen.

38. Enligt den hänskjutande domstolen finns det flera skäl till varför metoden i artikel 70 i tullkodexen inte (nödvändigtvis) ska tillämpas i förevarande mål:

– När tulldeklarationen gavs in var det inte möjligt att känna till det pris som faktiskt betalats eller skulle betalas.

– Enligt artikel 70.3 i tullkodexen får transaktionsvärdet inte tillämpas om priset är förenat med villkor som gör det omöjligt att fastställa varornas värde.

– Eftersom det slutliga priset inte är känt vid tidpunkten för ingivandet av deklarationen, kan det inte krävas att deklaranten tillämpar transaktionsvärdemetoden, eftersom denne enligt artikel 15.2 a i tullkodexen är ansvarig för att de uppgifter som lämnas i deklarationen är riktiga och fullständiga.

– Enligt domen Hamamatsu Photonics Deutschland kan det inte tillåtas ”att ett överenskommet transaktionspris bestående av dels ett ursprungligen fakturerat och deklarerat belopp, dels en schablonmässig justering som görs senare efter utgången av faktureringsperioden läggs till grund för tullvärdet, … [vilken] ska göras uppåt eller nedåt”. [21]

39. Den hänskjutande domstolen anser att de omständigheter som den har redogjort för leder till att en av de alternativa värderingsmetoder som föreskrivs i artikel 74 i tullkodexen ska tillämpas i förevarande mål, nämligen den i artikel 74.3.

40. Jag anser mot bakgrund av alla de uppgifter som lämnats till domstolen, att det inte fanns något hinder för att tillämpa artikel 70.1 i tullkodexen i detta fall, av följande skäl:

– Den huvudsakliga grunden för att fastställa tullvärdet är transaktionsvärdet, det vill säga det pris som faktiskt betalats *eller ska betalas* för varorna, fastställt vid tidpunkten för godtagandet av tulldeklarationen, vilket innefattar alla betalningar som gjorts *eller ska göras* som ett villkor för försäljningen av varorna.

– Transaktionsvärdet kan (och bör) justeras i efterhand, förutsatt att bestämmelserna i artikel 70.1 i tullkodexen iakttas, och i enlighet med punkt 3 b i den artikeln. Det krävs i detta sammanhang att ”… försäljningen eller priset inte är beroende av något villkor … som inte kan åsättas ett bestämt värde med avseende på de varor som ska värderas”.

[21] Domen Hamamatsu Photonics Deutschland, punkt 35.

41. Det pris som Tauritus deklarerade var preliminärt, i enlighet med vad som överenskommits i köpeavtalen för varorna. [22] I dessa avtal och i bilagorna till dem angavs att det slutliga priset skulle vara avhängigt två faktorer som kunde bli kända först efter importen, nämligen de genomsnittliga bränslepriserna på marknaden och den genomsnittliga växelkursen. [23]

42. Båda dessa faktorer utgör ”försäljningsvillkor” i den mening som avses i artikel 70.1 och 70.3 b i tullkodexen. Som sådana leder de till kvantifiering av betalningar som, i avtalsförhållandet mellan köparen och säljaren, är av sådan betydelse för säljaren att försäljningen inte skulle genomföras om inte betalningen erlades. [24]

43. Det rörde sig visserligen om betalningar vars belopp inte var helt *fastställt* vid tidpunkten för tulldeklarationen. Villkoren för den slutgiltiga beräkningen gjorde dock att det var fullt *möjligt att fastställa* beloppet redan när avtalen ingicks. Endast om detta inte var fallet skulle transaktionsvärdesmetoden uteslutas, i enlighet med artikel 70.3 b.

44. Såsom den spanska regeringen har påpekat och som den franska regeringen bekräftade vid förhandlingen, beror de båda försäljningsvillkoren (genomsnittligt bränslepris och genomsnittlig växelkurs) inte uteslutande på någon av de avtalsslutande parternas vilja, utan på objektiva yttre omständigheter. Dessa omständigheter kunde lätt kontrolleras av tullmyndigheterna, för vilka deklaranten kunde styrka det pris som slutligen betalats efter att till det preliminära priset ha lagt till eller dragit ifrån de överenskomna justeringarna till följd av offentligt redovisade faktorer.

45. I motsats till vad den hänskjutande domstolen tycks hävda [25] anser jag att de överväganden som låg till grund för domen Hamamatsu Photonics Deutschland inte kan överföras på förevarande mål. Jag instämmer i den enhälliga uppfattning som de regeringar som deltog i förhandlingen och kommissionen gav uttryck för där.

46. I de avtal som Tauritus ingick föreskrevs att det slutliga försäljningspriset var föremål för lätt kontrollerbara objektiva villkor, till skillnad från vad som var fallet i målet Hamamatsu Photonics Deutschland. I det sistnämnda målet köpte ett bolag varor från sitt moderbolag som fakturerade bolaget internpriser och summan av de belopp som bolaget fakturerats av sitt moderbolag kontrollerades regelbundet och justerades i förekommande fall på grundval av den så kallade restvärdemetoden. Denna metod innebär att tilldelningen av en minimivinst kombineras med en proportionell fördelning av den återstående vinsten och därefter bestäms ett spann som avgör om ytterligare inbetalningar ska göras eller om återbetalning ska erhållas. [26]

47. Förutsättningarna för att fastställa varornas värde i målet Hamamatsu Photonics Deutschland var därför betydligt mer komplicerade och i synnerhet svårare för tullmyndigheten att kontrollera än i förevarande mål. Jag anser därför att den praxis som följer av den domen inte kan tillämpas i förevarande mål.

[22] Det saknar i det här sammanhanget betydelse att proformafakturor ursprungligen tillhandahölls för tulldeklarationen. Artikel 145 i genomförandeförordning 2015/2447 utesluter inte sådana fakturor från de handlingar som styrker det deklarerade värdet av transaktionen, om det rör sig om ett preliminärt pris som ska kompletteras senare.

[23] Detta tillvägagångssätt är vanligt i de köpeavtal som de största aktörerna på bränslemarknaden ingår med sina kunder. Kommissionen påpekade i punkterna 29 och 30 i sitt skriftliga yttrande att inom ramen för 1994 års avtal om tillämpning av artikel VII i Allmänna tull- och handelsavtalet (EGT L 336, 1994, s. 119), är fastställandet av tullvärdet för varor en del av en process i vilken varje prisjustering inte automatiskt leder till att metoden med transaktionsvärde utesluts.

[24] Se, för ett liknande resonemang, domen 5th AVENUE Products Trading, punkt 41.

[25] Punkt 29 i beslutet att begära förhandsavgörande, med hänvisning till punkt 35 i domen i målet Hamamatsu Photonics Deutschland.

[26] Domen Hamamatsu Photonics Deutschland, punkterna 14 och 15.

48. Sammanfattningsvis anser jag att den gängse metoden i artikel 70.1 i tullkodexen skulle användas under sådana omständigheter som de i det nationella målet. Det pris som faktiskt betalats eller skulle betalas för de importerade varorna (vilket, såsom jag tidigare har påpekat, i allmänhet utgör grunden för beräkningen av tullvärdet) kunde justeras i efterhand, i enlighet med faktorer som angetts redan i köpeavtalet och som lätt kan kontrolleras, för att återspegla dessa varors verkliga ekonomiska värde.

C. Den andra tolkningsfrågan

49. Den hänskjutande domstolen efterfrågar en tolkning av artikel 173.3 i tullkodexen. Den vill bland annat veta om deklaranten är skyldig att hos tullmyndigheterna ansöka om *justering* av det tullvärde som fastställts och deklarerats i enlighet med artikel 74 i tullkodexen, när ”det pris som faktiskt ska betalas för varorna, i den mening som avses i artikel 70.1 i [tullkodexen], inte var och inte kunde ha varit känt vid tidpunkten för ingivandet av deklarationen, fastställs först efter det att dessa varor har övergått till fri omsättning”.

50. Svaret på den andra frågan kan vara överflödigt om det bekräftas att transaktionsvärdet i detta fall skulle beräknas enligt den gängse metoden i artikel 70 i tullkodexen.

51. Med hänsyn till hur den andra frågan från den hänskjutande domstolen är formulerad kommer jag under alla omständigheter att göra en bedömning av den, vilket innebär att mekanismen för att justera slutpriset måste klargöras, när beräkningen av detta beror på vissa framtida (men lätt kontrollerbara) faktorer.

52. I det fallet sker justeringen av slutpriset i två steg: a) först vid tidpunkten för deklarationen, då endast det preliminära priset är känt, och b) därefter vid den tidpunkt då slutpriset för de levererade varorna fastställs, efter att de återstående försäljningsvillkoren har uppfyllts.

53. För detta ändamål innehåller tullkodexen två mekanismer:

– Dels mekanismen i artikel 166: Det godtas att ”en person har varor hänförda till ett tullförfarande på grundval av en förenklad deklaration, i vilken vissa av de uppgifter som avses i artikel 162 eller de styrkande handlingar som avses i artikel 163 får utelämnas”.[27] Den förenklade deklarationen följs av en kompletterande deklaration, som regleras i artikel 167 i tullkodexen.

– Dels mekanismen i artikel 173: Tullmyndigheterna får godkänna att vissa belopp ”fastställs på grundval av särskilda kriterier, om dessa belopp inte kan mätas den dag då tulldeklarationen godtas”.

54. Enligt mekanismen i artikel 166 i tullkodexen deklarerar importören först det preliminära priset på varorna och därefter, genom den kompletterande deklarationen (artikel 167 i tullkodexen), det slutgiltiga priset.

55. Däremot är mekanismen i artikel 73 i tullkodexen förbehållen belopp som, den dag då tulldeklarationen godtas, endast kan kvantifieras på grundval av *särskilda kriterier som fastställts av tullmyndigheterna*.

[27] Bland annat nämns i artikel 162 i tullkodexen ”alla de uppgifter som krävs för tillämpningen av bestämmelserna om det tullförfarande för vilket varorna deklareras”.

56. Med tanke på de faktiska omständigheterna i målet anser jag att mekanismen i artikel 166, och inte den i artikel 73, i tullkodexen ska användas, eftersom de två beräkningsfaktorer som anges i köpeavtalen (genomsnittligt bränslepris och genomsnittlig växelkurs) innebar att slutpriset kunde fastställas på dagen för tulldeklarationen. Det var därför tillräckligt att använda den förenklade deklaration som föreskrivs i artikel 166, i avvaktan på den kompletterande deklaration som föreskrivs i artikel 167.

57. Om det finns faktorer som i sig gör det möjligt att kvantifiera de belopp som bestämmer tullvärdet, är det inte nödvändigt att använda mekanismen i artikel 73 i tullkodexen, det vill säga att fastställa andra *särskilda kriterier*.

58. Förutom att mekanismen i artiklarna 166 och 167 i tullkodexen uppfyller kraven på att uppgifterna ska vara riktiga (artikel 15 i tullkodexen), säkerställer den i slutändan att varornas verkliga ekonomiska värde fastställs. Mekanismen i artikel 73 i tullkodexen möjliggör däremot inte en sådan riktighet, eftersom den bygger på kriterier som, även om de är särskilda, aldrig kan ge ett lika korrekt resultat som de delar av priset som korrekt fastställer det verkliga ekonomiska värdet av de importerade varorna.

59. Jag har redan förklarat varför den alternativa värderingsmetod som Tauritus tillämpade (artikel 74.3 i tullkodexen) var olämplig. Detta är en metod som ska användas i sista hand och som är begränsad till fall där det inte ens är möjligt att fastställa tullvärdet i enlighet med de metoder som anges i artikel 74.1. De sistnämnda är i sin tur endast tillämpliga om den gängse metoden i artikel 70 i tullkodexen inte kan användas, eftersom priset på varorna (transaktionsvärdet) är föremål för förhållanden som gör det omöjligt att fastställa dess storlek.

60. Om villkoren i de avtal som ingicks mellan Tauritus och dess leverantörer var sådana att slutpriset lätt kunde fastställas på ett objektivt sätt, vilket jag hävdar, borde den gängse metoden (artikel 70 i tullkodexen) ha använts för att fastställa transaktionens faktiska värde.

61. Jag vill tillägga att den metod i artikel 74.3 i tullkodexen som ska användas i sista hand inte på ett så att säga *naturligt sätt* kan kompletteras med ändringsförfarandet i artikel 173 i samma kodex. Med andra ord kan de två bestämmelserna inte sammanfogas på ett sådant sätt att de bildar ett komplicerat förfarande, på samma sätt som artiklarna 166 och 167 i tullkodexen sammanfogas.

62. Den kompletterande deklarationen enligt artikel 167 i tullkodexen utgör i själva verket ett tillägg till den förenklade deklarationen enligt artikel 166 som är nödvändigt för att integrera tulldeklarationen i sin helhet (de ska ”anses utgöra en enda, odelbar handling”, enligt artikel 167.4 i tullkodexen).

63. Under dessa omständigheter var artikel 173 i tullkodexen, som innehåller bestämmelser om ”*ändring* av en tulldeklaration”, inte tillämplig, för att hålla sig till ordalydelsen i den andra tolkningsfrågan.

64. De ändringar som är tillåtna enligt artikel 173 i tullkodexen är inte avsedda att *komplettera* en tidigare *preliminär* deklaration, utan att *korrigera* innehållet i en deklaration som ursprungligen ingavs som en fullständig och slutlig deklaration. Det bör beaktas att ändringar, som ett undantag från principen om tulldeklarationens oåterkallelighet, ska tillämpas restriktivt. [28]

[28] Se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 juni 2023, Zes Zollner Electronic (C-640/21, EU:C:2023:457, punkterna 41–48).

65. Med andra ord kan tulldeklarationer som avspeglar ett slutpris som inte är föremål för senare justering i förekommande fall ändras (men inte kompletteras) genom tillämpning av artikel 173 i tullkodexen. Deklarationer som innehåller ett preliminärt pris som är föremål för lätt kontrollerbara efterföljande justeringar regleras däremot av artiklarna 166 och 167 i tullkodexen.

66. Om det redan från början (redan vid tidpunkten för deklarationen) är känt att priset på varorna endast är preliminärt, får man inte dölja denna information för tullmyndigheten och vänta till dess att det slutliga priset är känt för att göra myndigheten uppmärksam på det genom en ändring enligt artikel 173 i den ursprungliga deklarationen.

67. För att uppgifterna i den ursprungliga deklarationen ska vara riktiga och fullständiga, vilket krävs enligt artikel 15.2 a i tullkodexen, bör detta meddelas vid tidpunkten för den ursprungliga deklarationen.

68. Jag anser därför att den ursprungliga deklarationen under sådana omständigheter som de nu aktuella bör ha karaktären av en förenklad deklaration (artikel 166 i tullkodexen), som sedan kompletteras i enlighet med artikel 167 i samma kodex. Det var inte lämpligt att tillämpa artikel 173 i tullkodexen för att *ändra* en deklaration som getts in enligt artikel 74.3 i samma kodex i syfte att *korrigera* uppgifter som man redan från början visste att de var ofullständiga.

69. Detta hindrar naturligtvis inte tullmyndigheterna från att vid en skattekontroll kontrollera att de uppgifter som lämnats i tulldeklarationerna är riktiga och fullständiga. Dessa myndigheter har särskilt rätt att kontrollera vilket det ekonomiska värdet av de importerade varorna var (det pris som faktiskt betalats efter relevanta justeringar av det preliminära priset) och att dra lämpliga slutsatser för beräkningen av mervärdesskatt vid import och dröjsmålsränta.

70. Den andra frågan rör emellertid inte tullmyndigheternas kontrollbefogenheter.

V. Förslag till avgörande

71. Mot bakgrund av vad som ovan anförts föreslår jag att domstolen svarar Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Högsta förvaltningsdomstolen, Litauen) på följande sätt:

1) Artikel 70.1 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen

   ska tolkas så,

   att den är tillämplig på en situation där de villkor som kommer att bestämma varornas slutpris är kända, utöver deras preliminära pris, vid tidpunkten för godtagandet av tulldeklarationen och på grundval av det köp som gjordes omedelbart innan varorna fördes in i tullområdet, förutsatt att dessa villkor uppfyller objektiva kriterier som lätt kan kontrolleras av tullmyndigheten, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva.

2) Artikel 173.3 i förordning nr 952/2013

   ska tolkas så, att

   att den gör det möjligt för deklaranten att på begäran ändra en eller flera uppgifter i tulldeklarationen, utan att en sådan ändring är den lämpliga mekanismen när en kompletterande deklaration ska inges i enlighet med artikel 167 i förordning nr 952/2013.