

Mål C-782/23

Begäran om förhandsavgörande

Datum för ingivande:

19 december 2023

Domstol som begär förhandsavgörande:

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litauen)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

13 december 2023

Klagande:

Tauritus UAB

Motpart:

Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

Övriga deltagare i förfarandet:

Kauno teritorinė muitinė

[...]

LIETUVOS VYRIAUSIASIS ADMINISTRACINIS TEISMAS

**LIETUVOS VYRIAUSIASIS ADMINISTRACINIS TEISMAS (Litauens
högsta förvaltningsdomstol)**

BESLUT

13 december 2023

[...] Avdelningen i utökad sammansättning vid Litauens högsta förvaltningsdomstol [domstolens sammansättning],

har vid ett sammanträde enligt det skriftliga förfarandet för överklagande prövat förvaltningsmålet angående ett överklagande som har ingetts av det privata aktiebolaget Tauritus mot den dom som Vilniaus apygardos administracinis

teismas (Regionala förvaltningsdomstolen, Vilnius, Litauen) meddelade den 19 januari 2022 i förvaltningsmålet angående en talan som det privata aktiebolaget Tauritus hade väckt mot motparten Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (tullavdelningen vid finansministeriet, Litauen), med Kauno teritorinė muitinė (tullkontoret i Kaunas) som intervenient, med yrkande om ogiltigförklaring av beslut.

Avdelningen i utökad sammansättning

har konstaterat följande:

I.

- 1 Förevarande mål rör en skattetvist mellan klaganden, det privata aktiebolaget Tauritus (*bolaget*) och motparten, tullavdelningen vid Republiken Litauens finansministerium (*tullavdelningen*). Förevarande tvist avser bland annat den del av kontrollrapport nr 7KM320048M av den 14 september 2017 (*rapporten*) från tullkontoret i Kaunas i vilken bolaget ålades att betala dröjsmålsränta på 4 853 euro avseende mervärdesskatt som tagits ut på import (*mervärdesskatt*).

Rättslig grund: Unionsrätten

- 2 I artikel 15.2 a i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen (*unionens tullkodex*) föreskrivs följande:

”2. 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...”

- 3 I artikel 70 i unionens tullkodex anges bland annat följande:

”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 eller 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."

- 4 I artikel 173.3 unionens tullkodex föreskrivs att om "en ansökan inges av deklaranter inom tre år från och med tidpunkten för godtagandet av tulldeklarationen får ändring av tulldeklarationen tillåtas efter det att varorna frigjorts så att deklaranterna ska kunna fullgöra sina skyldigheter som hör samman med hänförande av varorna till det berörda tullförfarandet".
- 5 I artikel 128.1 i kommissionens genomförandeförordning (EU) 2015/2447 av den 24 november 2015 om närmare regler för genomförande av vissa bestämmelser i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 om fastställande av en tullkodex för unionen (*genomförandeförordningen*) anges att "[t]ransaktionsvärdet 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".
- 6 I artikel 133 i genomförandeförordningen föreskrivs att "[o]m 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".
- 7 I artikel 85 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt föreskrivs att "[f]ör import av varor ska beskattningsunderlaget utgöras av det värde som i enlighet med gällande gemenskapsbestämmelser fastställts som tullvärdet".

De relevanta faktiska omständigheterna

- 8 I enlighet med ett beslut av den 26 maj 2017 genomförde tullkontoret i Kaunas en skattekontroll av bolaget för perioden från den 1 oktober 2015 till den 30 april 2017. Under denna kontroll konstaterade tullkontoret att bolaget bland annat hade köpt olika mängder diesel och flygbränsle från olika leverantörer och importerat dem till Litauen.
- 9 I avtalen med leverantörerna och proformafakturorna till bolaget angavs det preliminära pris som bolaget skulle betala för inköpet av varorna (*det preliminära priset*).
- 10 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 således tulltaxekod "6" för de berörda varorna, vilket innebär att bolaget fastställde värdet genom den så kallade fall-back-metod som avses i artikel 74.3 i unionens tullkodex och artikel 144 i genomförandeförordningen.

- 11 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 (*slutpriset*) avtalades mellan bolaget och dess leverantörer genom tilläggsavtal (bilagor till avtalen), på grundval av vilka leverantörerna utfärdade reviderade fakturor (beroende på de ovannämnda fluktuationerna i marknadspriserna var slutpriset i vissa fall högre än det preliminära och i andra fall lägre).
- 12 Efter att ha mottagit de reviderade fakturorna från leverantörerna ansökte bolaget på eget initiativ om justering av värdet på de varor som deklarerats i de ovannämnda importdeklarationerna.
- 13 Vid kontrollen konstaterades även att bolaget under perioden den 29 september 2016–1 februari 2017 ingav tretton importdeklarationer (*de berörda deklarationerna*) till tullkontoret, i vilka det preliminära pris som avtalats med leverantörerna angavs som tullvärde för de importerade bränslena (*de berörda varorna*). Den 6 februari 2017 och den 15 mars 2017 skickade leverantörerna reviderade fakturor (*de reviderade fakturorna*) till bolaget. I fakturorna angavs slutpriser för de importerade bränslena som var högre än det tullvärde som deklarerats i de berörda deklarationerna.
- 14 I motsats till andra fall har bolaget inte ansökt hos tullmyndigheterna om en justering av tullvärdet för de berörda varorna i de berörda deklarationerna och betalade inte in den ytterligare mervärdesskatten till statsbudgeten innan skattekontrollen inleddes (26 maj 2017).
- 15 Tullkontoret i Kaunas tillämpade den metod för fastställande av tullvärdet som avses i artikel 70.1 i unionens tullkodex, godtog det slutpris som angavs i de reviderade fakturorna som tullvärde för de berörda varorna, gjorde bland annat en ny bedömning och ålade bolaget att betala dröjsmålsränta avseende mervärdesskatt vid import för perioden från och med den dag då tullmyndigheterna godtog de berörda deklarationerna till den dag då rapporten upprättades (den 14 september 2017).
- 16 Skattetvisten avseende den lokala skattemyndighetens beslut prövades av tullavdelningen, Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Skattetvistnämnden vid Republiken Litauens regering) och den regionala förvaltningsdomstolen i Vilnius, som samtliga fann att beräkningen av den aktuella dröjsmålsräntan var berättigad.
- 17 Litauens högsta förvaltningsdomstol, som prövade klagandens överklagande, återförvisade genom beslut av den 17 juni 2020 skattetvisten till tullavdelningen för förnyad prövning och fann i huvudsak att skattemyndigheten felaktigt hade beräknat de berörda varornas tullvärde med tillämpning av den så kallade transaktionsvärdesmetoden. Högsta förvaltningsdomstolen fann i huvudsak att tillämpningen av artikel 70.1 i unionens tullkodex inte kunde 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.

- 18 Efter att ha omprövat klagandens klagomål mot den berörda rapporten fastställde tullavdelningen genom beslut av den 31 december 2020 den delen av Kaunas tullkontors beslut, det vill säga klagandens skyldighet att betala den berörda dröjsmålsräntan.
- 19 Skattemyndigheten (centralmyndigheten) ansåg bland annat att de faktiska omständigheter som prövades i unionsdomstolens domar, vilka återopades i det ovannämnda beslutet av den 17 juni 2020, skilde sig från de omständigheter som låg till grund för den aktuella skattetvisten och ansåg följaktligen bland annat att bolaget, efter att ha mottagit de reviderade fakturorna med slutpriset från leverantörerna, var skyldigt att ansöka om en justering av importdeklarationerna i fråga, det vill säga att beräkna tullvärdet för varorna i enlighet med artikel 70.1 i unionens tullkodex, genom att godta det slutpris som angavs i de reviderade fakturorna som transaktionsvärde. Tullavdelningen ansåg att eftersom bolaget hade underlåtit att uppfylla denna skyldighet innan skattekontrollen inleddes hade tullkontoret i Kaunas rätt att justera de berörda deklarationerna på det sätt som beskrivs ovan och beräkna dröjsmålsränta från den dag då de ursprungliga deklarationerna ingavs till tullmyndigheterna.
- 20 Eftersom den regionala förvaltningsdomstolen i Vilnius genom sitt beslut av den 19 januari 2022 fastställde tullavdelningens ståndpunkt och ogillade bolagets överklagande, överklagade klaganden till Litauens högsta förvaltningsdomstol.

Avdelningen i utökad sammansättning

finner följande:

II.

- 21 Mot bakgrund av den nationella skattemyndighetens administrativa praxis, som tydligt illustreras av omständigheterna i den aktuella skattetvisten, aktualiserar förevarande mål frågan om tolkningen av artikel 70 och artikel 173.3 i unionens tullkodex. Det är därför nödvändigt att i förevarande mål begära ett förhandsavgörande från Europeiska unionens domstol (domstolen) avseende tolkningen av dessa unionsbestämmelser (skäl för hänskjutande till domstolen).

Inledande anmärkningar

- 22 I detta skede av förfarandet är det viktigt att påpeka att även om tvisten i förevarande mål endast avser storleken på den dröjsmålsränta som klaganden har påförts, har dröjsmålsräntans belopp ett direkt samband med beloppet för den skatt som ska betalas och med den tidpunkt då skattskyldigheten uppkom. Om det exempelvis skulle visa sig att tullvärdet, det vill säga även det beskattningsbara värdet, har fastställts på ett felaktigt sätt, skulle det i förevarande mål följaktligen

inte vara möjligt att förklara att (en del av) den aktuella dröjsmålsrättan är berättigad.

- 23 Dessutom betraktade tullkontoret i Kaunas slutpriset på de berörda varorna, såsom de överenskommit mellan klaganden och leverantörerna efter det att de berörda varorna hade frigjorts, som transaktionsvärdet, det vill säga det godtog det deklarerade preliminära priset, som därefter ändrades (justerades) för att återspegla slutpriset, som transaktionsvärde.

23.1. Detta slutpris var, såsom tullkontoret i Kaunas och tullavdelningen själv har medgett, inte känt och kunde inte ha varit känt vid den tidpunkt då tullkontoret godtog deklarationen (de ingivna avtalen med leverantörerna och klagandens förklaringar, vilka inte har ifrågasatts av skattemyndigheten, bekräftar att det preliminära priset vid fastställandet av slutpriset reviderades (justerades) på grundval av genomsnittet av de marknadspriser som offentliggjordes av särskilda byråer och de genomsnittliga fluktuationerna i växelkurserna under den aktuella perioden).

23.2. De uppgifter som samlades in under skattekontrollen bekräftar dessutom objektivt att slutpriset i vissa fall ökade och i andra fall minskade i förhållande till det preliminära priset (det preliminära pris som bolaget kommit överens med sina leverantörer om den dag då deklarationen godtogs kunde senare justeras nedåt eller uppåt).

- 24 Slutligen finns det i förevarande mål inte någon bevisning för att de berörda transaktionerna innefattade bedrägeri, missbruk av rättigheter eller någon annan form av skatteundandragande.

(Icke-)tillämpningen av transaktionsvärdemetoden för beräkning av tullvärdet

- 25 Det ska inledningsvis prövas huruvida artikel 70 i unionens tullkodex ska 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.

- 26 I detta hänseende påpekas att det rimligen kan antas att det framgår av artikel 70 i unionens tullkodex och av artikel 128.1 i genomförandeförordningen att det pris som faktiskt betalats eller ska betalas ska vara känt (eller möjligt att fastställa) vid den tidpunkt då deklarationen inges till tullmyndigheten för att transaktionsvärdemetoden ska kunna tillämpas för att fastställa tullvärdet..

- 27 Vidare föreskrivs uttryckligen i artikel 70.3 b i unionens tullkodex att metoden i fråga inte ska tillämpas när försäljningen eller priset är beroende av något villkor

eller någon ersättning som inte kan åsättas ett bestämt värde med avseende på de varor som ska värderas. I förevarande mål utgör (utgjorde) den efterföljande justeringen av det preliminära priset en del av "försäljningsvillkoren" för de berörda varorna, i den mening som avses bland annat i den bestämmelsen i unionens tullkodex (se, för ett liknande resonemang, domstolens dom av den 19 november 2020, 5th AVENUE Products Trading, C-775/19, EU:C:2020:948, punkterna 38–42). Såsom angetts ovan var slutpriset emellertid inte känt vid den tidpunkt då de berörda deklarationerna ingavs och det kunde ha höjts eller sänkts senare, vilket innebär att det aktuella försäljningsvillkorets inverkan på det slutpris som faktiskt skulle betalas inte bedömdes och inte kunde ha bedömts vid tidpunkten för dessa varors övergång till fri omsättning.

- 28 Att kräva att deklaranter ska tillämpa transaktionsvärdesmetoden när det pris som faktiskt betalats eller ska betalas för de varor sålts för export inte kan fastställas (inte är känt) vid den tidpunkt då deklarationen lämnas in anses också vara oförenligt med den skyldighet som fastställs i artikel 15.2 a i unionens tullkodex. Angivandet i deklarationen av ett preliminärt pris som sedan justeras nedåt eller uppåt skulle dessutom kunna leda till ett godtyckligt eller fiktivt tullvärde, vilket skulle vara oförenligt med tillämpningen av den aktuella tullvärderingsmetoden (se, för ett liknande resonemang, domstolens dom av den 9 juni 2022, Baltic Master, C-599/20, EU:C:2022:457, punkterna 26 och 27 och där angiven rättspraxis).
- 29 I sin dom av den 20 december 2017 i målet Hamamatsu Photonics Deutschland (C-529/16; EU:C:2017:984) slog domstolen i punkt 35 fast att "ett överenskommet transaktionspris bestående av dels ett ursprungligen fakturerat och deklarerat belopp, dels en schablonmässig justering som görs efter utgången av faktureringsperioden [inte får läggas] till grund för tullvärdet, utan att det är möjligt att veta om denna justering vid faktureringsperiodens slut ska göras uppåt eller nedåt". Även om de omständigheter som låg till grund för domen i målet Hamamatsu Photonics Deutschland, såsom tullavdelningen har påpekat, skiljer sig från omständigheterna i förevarande mål, grundades denna bedömning på de allmänna rättstolkningsprinciper som anges i punkterna 24–33 i nämnda dom, vilket ledde till slutsatsen att den så kallade transaktionsvärdesmetoden inte kunde ha tillämpats på bolaget vid den tidpunkt då de berörda deklarationerna (de ursprungliga deklarationerna) ingavs.

Skyldigheten att ändra det deklarerade tullvärdet för de varor som övergått till fri omsättning

- 30 I förevarande mål aktualiseras även frågan huruvida artikel 173.3 i unionens tullkodex ska tolkas så, att deklaranter inte är skyldiga att hos tullmyndigheterna ansöka om justering av det tullvärde som fastställts och deklarerats i enlighet med artikel 74 i samma kodex, när det pris som faktiskt ska betalas för varorna, i den mening som avses i artikel 70.1, som inte var och inte kunde ha varit känt vid tidpunkten för ingivandet av deklarationen, framkommer först efter det att dessa varor har övergått till fri omsättning.

- 31 I förevarande mål beslutade tullkontoret i Kaunas och tullavdelningen i huvudsak att bolaget, efter att ha mottagit de reviderade fakturorna, var skyldigt att ansöka om ändring av de berörda deklarationerna och att beräkna tullvärdet för varorna i enlighet med det förfarande som föreskrivs i artikel 70.1 i unionens tullkodex, med angivande av det slutpris som överenskommits efter ingivandet av deklarationen och varornas övergång till fri omsättning som transaktionsvärde. Eftersom bolaget inte lämnade in någon ansökan till det behöriga tullkontoret justerade tullkontoret i Kaunas tullvärdet på det sätt som beskrivits ovan.
- 32 I detta hänseende bör det påpekas att det i artikel 173.2 i unionens tullkodex fastställs en generell bestämmelse om att deklaranten (importören) inte längre får ändra tulldeklarationen efter det att varorna har frigjorts, vilket är fallet i förevarande mål. Enligt det undantag som föreskrivs i artikel 173.3 i kodexen får en ändring av tulldeklaration tillåtas på ansökan av deklaranten efter det att varorna frigjorts så att deklaranten ska kunna fullgöra sina skyldigheter som hör samman med hänförande av varorna till det berörda tullförfarandet.
- 33 Mot bakgrund av dessa bestämmelser ska det påpekas att tullvärdet å ena sidan ska återspegla det verkliga ekonomiska värdet av de importerade varorna och ta hänsyn till alla de delar av dessa varor som har ett ekonomiskt värde (se, för ett liknande resonemang, bland domstolens dom av den 22 april 2021, Lifosa, C-75/20, EU:C:2021:320, punkt 24 och där angiven rättspraxis). Å andra sidan framgår det inte av artikel 173.3 i unionens tullkodex att den bestämmelsen medför en skyldighet för deklaranten och inte en rätt att ansöka om ändring av deklarationen, och att ordet ”ändring” även innebär att det finns fel eller oriktigheter i deklarationen som måste rättas till. I detta hänseende är det osäkert huruvida underlåtenheten att tillämpa en metod för att fastställa tullvärdet som inte hade kunnat användas vid tidpunkten för ingivandet kan anses utgöra ett sådant fel eller en sådan felaktighet.
- 34 Av domstolens praxis framgår även bland annat att i enlighet med principen om att en deklaration är oåterkallelig när den har godtagits, får uppgifterna i deklarationen endast ändras i de fall som strikt definieras i unionslagstiftningen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 september 2014, Baltic Agro, C-3/13, EU:C:C:2227, punkt 43 och där angiven rättspraxis), och att den möjlighet att ändra en deklaration som föreskrivs i artikel 173.3 i unionens tullkodex måste tolkas strikt (dom av den 8 juni 2023, Zes Zollner Electronic, C-640/21, EU:C:2023:[457], punkt 43).
- 35 Det bör i detta hänseende påpekas att enligt artikel 176[.1] c i unionens tullkodex ska Europeiska kommissionen fastställa förfarandet för ändring av en tulldeklaration efter det att varorna frigjorts i enlighet med artikel 173.3. I genomförandeförordningen, som enligt skäl 39 i den förordningen bland annat antogs för att närmare fastställa ”de situationer där en tulldeklaration kan ändras efter det att varorna frigjorts”, föreskrivs emellertid inte att deklarationen ska ändras i en situation som den i förevarande mål, det vill säga när ändringar av leveransavtalen efter ingivandet av deklarationen medför att det pris som faktiskt

ska betalas framkommer. Tvärtom är det till exempel enligt artikel 130.3 i genomförandeförordningen uttryckligen förbjudet att beakta rabatter till följd av ändringar av avtalet efter det att tulldeklarationen har godtagits.

III.

1. [...] [skyldighet att göra en begäran enligt artikel 267 tredje stycket FEUF]
2. För att skingra de tvivel som har uppstått beträffande tolkningen och tillämpningen av de unionsrättsliga bestämmelser som är relevanta för de rättsförhållanden som är i fråga i förevarande tvist, är det under dessa omständigheter lämpligt att be EU-domstolen att tolka de aktuella unionsbestämmelserna. Ett svar på de frågor som anges i domslutet i förevarande mål är avgörande, eftersom det skulle göra det möjligt att bedöma omfattningen av klagandens skyldighet att betala mervärdesskatt vid import och tidpunkten då denna skyldighet uppkom, det vill säga de omständigheter som bland annat skattemyndighetens möjlighet att påföra dröjsmålsränta avseende denna skatt är direkt kopplad till, samtidigt som unionsrättens företrädare säkerställs.

Mot bakgrund av ovanstående överväganden [...] [hänvisning till processrättsliga bestämmelser] fattar den hänskjutande domstolen

följande beslut:

[...][sedvanliga handläggningsfraser]

Följande frågor hänskjuts till Europeiska gemenskapernas domstol med begäran om förhandsavgörande:

- 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?

[...][processuella standardformuleringar och domstolens sammansättning]