

Υπόθεση C-782/23

Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως

Ημερομηνία καταθέσεως:

19 Δεκεμβρίου 2023

Αιτούν δικαστήριο:

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Λιθουανία)

Ημερομηνία απόφασης του αιτούντος δικαστηρίου:

13 Δεκεμβρίου 2023

Προσφεύγουσα σε πρώτο βαθμό και αναιρεσείουσα:

«Tauritus» UAB

Καθής η προσφυγή σε πρώτο βαθμό και αναιρεσίβλητη:

Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

Παρεμβαίνουσα:

Kauno teritorinė muitinė

[παραλειπόμενα]

LIETUVOS VYRIAUSIASIS ADMINISTRACINIS TEISMAS

(Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο της Λιθουανίας)

ΔΙΑΤΑΞΗ

13 Δεκεμβρίου 2023

[παραλειπόμενα] Το τμήμα του Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου της Λιθουανίας, υπό διευρυμένη σύνθεση [σύνθεση του δικαστηρίου],

εξέτασε, κατά τη συνεδρίαση του δικαστηρίου στο πλαίσιο της γραπτής διαδικασίας αναιρέσεως, τη διοικητική υπόθεση με αντικείμενο την αναίρεση που άσκησε η αναιρεσείουσα, εταιρία περιορισμένης ευθύνης Tauritus, κατά της απόφασης του Vilniaus apygardos administracinis teismas (περιφερειακού

διοικητικού δικαστηρίου του Βίλνιους, Λιθουανία) της 19ης Ιανουαρίου 2022, στο πλαίσιο της διοικητικής υποθέσεως που κινήθηκε με την προσφυγή της αναιρεσείουσας, εταιρίας περιορισμένης ευθύνης Tauritus, κατά της αναιρεσίβλητης, Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (διεύθυνσης τελωνείων του Υπουργείου Οικονομικών της Δημοκρατίας της Λιθουανίας), και την Kauno teritorinė muitinė (τελωνειακή αρχή του Κάουνας) να παρίσταται ως παρεμβαίνουσα, για την ακύρωση των σχετικών αποφάσεων.

Το τμήμα, υπό τη διευρυμένη του σύνθεση,

διαπίστωσε τα ακόλουθα:

I.

- 1 Η υπό κρίση υπόθεση αφορά φορολογική διαφορά μεταξύ της αναιρεσείουσας, εταιρίας περιορισμένης ευθύνης Tauritus (στο εξής: εταιρία) και της αναιρεσίβλητης, διεύθυνσης τελωνείων του Υπουργείου Οικονομικών της Δημοκρατίας της Λιθουανίας (στο εξής: διεύθυνση τελωνείων). Η υπό κρίση διαφορά αφορά, μεταξύ άλλων, το σκέλος της έκθεσης ελέγχου υπ' αριθ. 7KM320048M της 14ης Σεπτεμβρίου 2017 (στο εξής: έκθεση) της τελωνειακής αρχής του Κάουνας, με την οποία η εταιρία υποβλήθηκε σε έλεγχο και της καταλογίστηκαν τόκοι υπερημερίας ύψους 4 853 ευρώ για φόρο προστιθέμενης αξίας κατά την εισαγωγή (στο εξής: ΦΠΑ).

Νομική βάση: Η νομοθεσία της Ένωσης

- 2 Το άρθρο 15, παράγραφος 2, στοιχείο α', του κανονισμού (ΕΕ) 952/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 9ης Οκτωβρίου 2013, για τη θέσπιση του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα (στο εξής: ενωσιακός τελωνειακός κώδικας), ορίζει τα εξής:

«2. Η υποβολή τελωνειακής διασάφησης [...] 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,

[...].»

- 3 Το άρθρο 70 του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα ορίζει, μεταξύ άλλων, τα εξής:

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

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

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

[...]

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

[...]».

- 4 Το άρθρο 173, παράγραφος 3, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα ορίζει ότι, «[κ]ατόπιν 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».
- 5 Το άρθρο 128, παράγραφος 1, του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) 2015/2447 της Επιτροπής, της 24ης Νοεμβρίου 2015, για τη θέσπιση λεπτομερών κανόνων εφαρμογής ορισμένων διατάξεων του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 952/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου για τη θέσπιση του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα (στο εξής: εκτελεστικός κανονισμός) ορίζει ότι «[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».
- 6 Το άρθρο 133 του εκτελεστικού κανονισμού προβλέπει ότι, «σε περιπτώσεις όπου η πώληση ή η τιμή των εισαγομένων 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 [...]».
- 7 Κατά το άρθρο 85 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, «[η] βάση επιβολής του φόρου για τις εισαγωγές αγαθών συνίσταται στο ποσό που καθορίζεται ως δασμολογητέα αξία σύμφωνα με τις ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις».

Κρίσιμα πραγματικά περιστατικά

- 8 Δυνάμει διατάξεως που εκδόθηκε στις 26 Μαΐου 2017, η τελωνειακή αρχή του Κάουνας διενήργησε φορολογικό έλεγχο της εταιρίας για το χρονικό διάστημα από 1 Οκτωβρίου 2015 έως 30 Απριλίου 2017, στο πλαίσιο του οποίου διαπίστωσε ότι, κατά το χρονικό διάστημα που κάλυπτε ο εν λόγω έλεγχος, η εταιρία, μεταξύ άλλων, αγόρασε ποσότητες πετρελαίου και καυσίμων αεριωθουμένων από διάφορους προμηθευτές και τις εισήγαγε στο έδαφος της Δημοκρατίας της Λιθουανίας.
- 9 Στις συμβάσεις που συνήψε με τους προμηθευτές και στα προτιμολόγια που εξέδωσε η εταιρία αναφερόταν η προσωρινή τιμή που θα κατέβαλε η εταιρία στους προμηθευτές για την αγορά των εμπορευμάτων (στο εξής: προσωρινή τιμή).
- 10 Κατά τη δήλωση της θέσης σε ελεύθερη κυκλοφορία και ανάλωση των αγορασθέντων και εισαχθέντων καυσίμων, η εταιρία δήλωσε στις διασαφήσεις εισαγωγής την προσωρινή τιμή ως δασμολογητέα αξία των εμπορευμάτων. Ως εκ τούτου, στις διασαφήσεις της, η εταιρία καθόρισε ως κωδικό δασμολογητέας αξίας για τα επίμαχα εμπορεύματα τον κωδικό «6», δηλαδή προσδιόρισε την αξία τους εφαρμόζοντας τη μέθοδο καθορισμού της αξίας με βάση τα διαθέσιμα στοιχεία (μέθοδος fall-back) που προβλέπεται από το άρθρο 74, παράγραφος 3, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα και το άρθρο 144 του εκτελεστικού κανονισμού.
- 11 Σύμφωνα με τους όρους των συμβάσεων με τους προμηθευτές, η προσωρινή τιμή ακολούθως αναπροσαρμόστηκε 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 αναθεωρημένη τιμή (στο εξής: τελική τιμή) συμφωνήθηκε μεταξύ της εταιρίας και των προμηθευτών με συμπληρωματικές συμβάσεις (παραρτήματα των αρχικών συμβάσεων), βάσει των οποίων οι προμηθευτές εξέδωσαν αναθεωρημένα τιμολόγια (ανάλογα με τις προαναφερθείσες διακυμάνσεις των τιμών αγοράς, η τελική τιμή σε ορισμένες περιπτώσεις ήταν αυξημένη σε σχέση με την προσωρινή τιμή ενώ σε άλλες ήταν μειωμένη).
- 12 Μετά την παραλαβή των αναθεωρημένων αυτών τιμολογίων από τους προμηθευτές, η εταιρία, αυτοβούλως, υπέβαλε αίτηση αναπροσαρμογής της δηλωθείσας αξίας των εμπορευμάτων που είχαν υπαχθεί σε τελωνειακό καθεστώς με τις προαναφερθείσες διασαφήσεις εισαγωγής.
- 13 Στο πλαίσιο του εν λόγω ελέγχου διαπιστώθηκε επίσης ότι κατά το χρονικό διάστημα από 29 Σεπτεμβρίου 2016 έως 1 Φεβρουαρίου 2017, η εταιρία υπέβαλε δεκατρείς διασαφήσεις εισαγωγής (στο εξής: επίμαχες διασαφήσεις) στην τελωνειακή αρχή, στις οποίες καθοριζόταν ως δασμολογητέα αξία των εισαχθέντων καυσίμων (στο εξής: επίμαχα εμπορεύματα), η προσωρινή τιμή που

είχε συμφωνηθεί με τους προμηθευτές. Στις 6 Φεβρουαρίου 2017 και στις 15 Μαρτίου 2017, οι προμηθευτές εξέδωσαν και απέστειλαν στην εταιρία αναθεωρημένα τιμολόγια (στο εξής: αναθεωρημένα τιμολόγια), στα οποία αναγράφονταν οι τελικές τιμές των εισαχθέντων καυσίμων, οι οποίες ήταν υψηλότερες από τη δηλωθείσα στις επίμαχες διασαφήσεις δασμολογητέα αξία.

- 14 Σε αντίθεση με άλλες περιπτώσεις, η εταιρία δεν υπέβαλε στις τελωνειακές αρχές αίτηση αναπροσαρμογής της δασμολογητέας αξίας των εμπορευμάτων που αναφέρονταν στις επίμαχες διασαφήσεις και δεν κατέβαλε στον κρατικό προϋπολογισμό τον πρόσθετο ΦΠΑ κατά την εισαγωγή πριν από την έναρξη του φορολογικού ελέγχου (26 Μαΐου 2017).
- 15 Από τη μεριά της, η τελωνειακή αρχή του Κάουνας, εφαρμόζοντας τη μέθοδο υπολογισμού της δασμολογητέας αξίας που προβλέπεται από το άρθρο 70, παράγραφος 1, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα, δέχθηκε ότι η τελική τιμή που αναγράφεται στα αναθεωρημένα τιμολόγια αποτελούσε τη δασμολογητέα αξία των επίμαχων εμπορευμάτων και, μεταξύ άλλων, αποφάσισε τη διενέργεια πρόσθετου ελέγχου εις βάρος της εταιρίας και διέταξε την καταβολή τόκων υπερημερίας επί του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή για το χρονικό διάστημα που μεσολάβησε από την ημερομηνία αποδοχής των επίμαχων διασαφήσεων από τις τελωνειακές αρχές μέχρι την ημερομηνία εκδόσεως της εκθέσεως ελέγχου (14 Σεπτεμβρίου 2017).
- 16 Η φορολογική διαφορά επί της προαναφερθείσας απόφασης της τοπικής φορολογικής αρχής εξετάστηκε τόσο από τη διεύθυνση τελωνείων, την Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (επιτροπή φορολογικών διαφορών υπό την κυβέρνηση της Δημοκρατίας της Λιθουανίας) και το περιφερειακό διοικητικό δικαστήριο του Βίλνιους, τα οποία άπαντα έκριναν ότι ο καταλογισμός των επίμαχων τόκων υπερημερίας είναι δικαιολογημένος.
- 17 Με απόφαση που εξέδωσε στις 17 Ιουνίου 2020, το Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο της Λιθουανίας, το οποίο επιλήφθηκε της αιτήσεως αναίρεσεως που άσκησε η αναιρεσείουσα, ανέπεμψε τη φορολογική διαφορά στη διεύθυνση τελωνείων προς επανεξέταση, καθόσον έκρινε, κατ' ουσίαν, ότι η φορολογική αρχή υπολόγισε εσφαλμένα τη δασμολογητέα αξία των επίμαχων εμπορευμάτων στο μέτρο που εφάρμοσε τη μέθοδο υπολογισμού βάσει της «συναλλακτικής αξίας». Το δικαστήριο αυτό έκρινε, ουσιαστικά, ότι η εφαρμογή του άρθρου 70, παράγραφος 1, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα, δεν μπορεί να στηριχθεί στην τελική τιμή η οποία ούτε ήταν ούτε θα μπορούσε να είναι γνωστή κατά τον χρόνο εισαγωγής των επίμαχων εμπορευμάτων και κατά τον χρόνο της υποβολής των αρχικών διασαφήσεων.
- 18 Με απόφαση που εξέδωσε στις 31 Δεκεμβρίου 2020 η διεύθυνση τελωνείων, κατόπιν επανεξετάσεως της ενστάσεως της αναιρεσείουσας κατά του συγκεκριμένου σκέλους της επίμαχης έκθεσης ελέγχου, έκανε δεκτό το σκέλος αυτό της αποφάσεως της τελωνειακής αρχής του Κάουνας, δηλαδή, επιβεβαίωσε

την υποχρέωση της αναιρεσείουσας περί καταβολής των επίμαχων τόκων υπερημερίας.

- 19 Αυτή η (κεντρική) φορολογική αρχή υποστηρίζει, μεταξύ άλλων, ότι τα πραγματικά περιστατικά που εξετάστηκαν από τον δικαστή της Ένωσης, στα οποία στηρίχθηκε η έκδοση της προμνησθείσας απόφασης της 17ης Ιουνίου 2020, είναι διαφορετικά από τα πραγματικά περιστατικά της υπό κρίση φορολογικής διαφοράς και, ως εκ τούτου, έκρινε, μεταξύ άλλων, ότι μετά την παραλαβή των αναθεωρημένων τιμολογίων με την τελική τιμή από τους προμηθευτές, η εταιρία όφειλε να ζητήσει την αναθεώρηση των επίμαχων διασαφήσεων εισαγωγής, δηλαδή, να υπολογίσει τη δασμολογητέα αξία των εμπορευμάτων σύμφωνα με το άρθρο 70, παράγραφος 1, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα, αποδεχόμενη ως συναλλακτική αξία την τελική τιμή που αναγραφόταν στα αναθεωρημένα τιμολόγια. Κατά τη διεύθυνση τελωνείων, αφ' ης στιγμής η εταιρία παρέλειψε να συμμορφωθεί προς την εν λόγω υποχρέωση πριν από την έναρξη του φορολογικού ελέγχου, η τελωνειακή αρχή του Κάουνας αναπροσάρμοσε δικαιολογημένα τις επίμαχες διασαφήσεις όπως περιγράφεται ανωτέρω και υπολόγισε τους τόκους υπερημερίας από την ημερομηνία υποβολής των αρχικών διασαφήσεων στις τελωνειακές αρχές.
- 20 Ακολούθως, με απόφαση που εξέδωσε στις 19 Ιανουαρίου 2022, το περιφερειακό διοικητικό δικαστήριο του Βίλνιους, έκανε δεκτή τη θέση της διεύθυνσης τελωνείων και απέρριψε την προσφυγή της εταιρίας και, ακολούθως, η αναιρεσείουσα άσκησε αίτηση αναιρέσεως ενώπιον του Ανώτατου Διοικητικού Δικαστηρίου της Λιθουανίας.

Το τμήμα του δικαστηρίου, υπό τη διευρυμένη του σύνθεση,
αποφασίζει ως ακολούθως:

II.

- 21 Υπό το πρίσμα της διοικητικής πρακτικής της εθνικής φορολογικής αρχής, η οποία αποτυπώνεται με σαφήνεια από τις περιστάσεις της επίμαχης φορολογικής διαφοράς, η υπό κρίση υπόθεση εγείρει ζήτημα ερμηνείας του άρθρου 70 και του άρθρου 173, παράγραφος 3, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα. Ως εκ τούτου, είναι αναγκαίο, στην υπό κρίση υπόθεση, το παρόν δικαστήριο να υποβάλει προδικαστικό ερώτημα στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: Δικαστήριο) για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως επί της ερμηνείας των εν λόγω κανόνων του δικαίου της Ένωσης [παραλειπόμενα] [αιτιολογία υποβολής αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως στο Δικαστήριο].

Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

- 22 Στο παρόν στάδιο της διαδικασίας, είναι σημαντικό να επισημανθεί ότι, πρώτον, μολονότι η ένδικη διαφορά της υπό κρίση υποθέσεως αφορά αποκλειστικά και μόνο το ποσό των τόκων υπερημερίας που καταλογίσθηκαν στην αναιρεσείουσα,

το ύψος των τόκων αυτών συνδέεται ευθέως με το ύψος της φορολογικής οφειλής καθώς και την ημερομηνία γέννησης της υποχρέωσης εξόφλησης της φορολογικής οφειλής. Συνεπώς, για παράδειγμα, 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.

- 23 Δεύτερον, όπως προαναφέρθηκε, στην υπό κρίση υπόθεση, η τελωνειακή αρχή του Κάουνας, θεωρεί ότι οι τελικές τιμές των επίμαχων εμπορευμάτων, όπως συμφωνήθηκαν μεταξύ της αναιρεσείουσας και των προμηθευτών μετά την παράδοση των επίμαχων εμπορευμάτων, αποτελούν τη συναλλακτική τους αξία, δηλαδή η αρχή αυτή αποδέχθηκε ότι η δηλωθείσα προσωρινή τιμή, η οποία ακολούθως αναθεωρήθηκε (αναπροσαρμόστηκε) προκειμένου να αποτυπώνει την τελική τιμή, αντιστοιχεί στη συναλλακτική αξία.

23.1. Η τελική αυτή τιμή, όπως δέχθηκαν τόσο η τελωνειακή αρχή του Κάουνας όσο και η ίδια η διεύθυνση τελωνείων, ούτε ήταν ούτε θα μπορούσε να είναι γνωστή κατά την ημερομηνία αποδοχής της διασαφήσεως από την τελωνειακή αρχή [από τις προσκομισθείσες συμβάσεις με τους προμηθευτές και από τις διευκρινίσεις της αναιρεσείουσας, οι οποίες δεν αμφισβητούνται από την φορολογική αρχή, επιβεβαιώνεται ότι, κατά τον καθορισμό της τελικής τιμής, η προσωρινή τιμή είχε αναθεωρηθεί (αναπροσαρμοστεί) με βάση τον μέσο όρο των τιμών αγοράς που ήταν δημοσίως διαθέσιμες από ειδικές υπηρεσίες και τις μέσες διακυμάνσεις της συναλλαγματικής ισοτιμίας κατά τη διάρκεια του επίμαχου χρονικού διαστήματος].

23.2. Επιπλέον, τα στοιχεία που συνελέγησαν κατά τον φορολογικό έλεγχο επιβεβαιώνουν επίσης κατά τρόπο αντικειμενικό ότι η τελική τιμή σε ορισμένες περιπτώσεις αυξήθηκε ενώ σε άλλες μειώθηκε σε σχέση με την προσωρινή τιμή (η προσωρινή τιμή που είχε συμφωνηθεί μεταξύ της εταιρίας και των προμηθευτών της κατά την ημερομηνία αποδοχής της διασαφήσης μπορούσε εν συνεχεία να αναπροσαρμοστεί είτε προς τα πάνω είτε προς τα κάτω).

- 24 Τρίτον, από κανένα στοιχείο της υπό κρίση υποθέσεως δεν προκύπτει ότι οι επίμαχες οικονομικές συναλλαγές συνιστούν απάτη, κατάχρηση δικαιώματος ή οποιαδήποτε άλλου είδους φοροαποφυγή.

Η (μη) εφαρμογή της μεθόδου υπολογισμού της δασμολογητέας αξίας βάσει της «συναλλακτικής αξίας»

- 25 Καταρχάς, είναι αναγκαίο να εξακριβωθεί εάν το άρθρο 70 του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα έχει την έννοια ότι η παράγραφος 1 του άρθρου αυτού δεν έχει εφαρμογή όταν, κατά τον χρόνο αποδοχής της τελωνειακής διασαφήσης και με βάση την πώληση που έγινε ακριβώς πριν από την εισαγωγή των εμπορευμάτων στο τελωνειακό έδαφος, είναι γνωστή μόνο η πληρωτέα προσωρινή τιμή, η οποία ακολούθως (δηλαδή, μετά την υποβολή της διασαφήσης και την παράδοση των εμπορευμάτων) αναπροσαρμόστηκε προς τα πάνω ή προς

τα κάτω υπό το πρίσμα περιστάσεων που εκφεύγουν του ελέγχου των μερών της συναλλαγής και είναι άγνωστη κατά τον χρόνο υποβολής της διασάφησης.

- 26 Συναφώς, επιβάλλεται να επισημανθεί ότι από το άρθρο 70 του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα και το άρθρο 128, παράγραφος 1, του εκτελεστικού κανονισμού, μπορεί να συναχθεί ότι, προκειμένου να εφαρμοστεί η μέθοδος υπολογισμού της δασμολογητέας αξίας βάσει της «συναλλακτικής αξίας», πρέπει να είναι γνωστή η πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα τιμή (ή να μπορεί να καθοριστεί) κατά τον χρόνο υποβολής της διασάφησης στην τελωνειακή αρχή.
- 27 Επιπλέον, το άρθρο 70, παράγραφος 3, στοιχείο β', του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα, ορίζει ρητώς ότι η επίμαχη μέθοδος δεν εφαρμόζεται όταν 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. Στην υπό κρίση υπόθεση, η μεταγενέστερη αναπροσαρμογή της προσωρινής τιμής επέρχεται (επήλθε) ως συνέπεια των «όρων πώλησης» των επίμαχων εμπορευμάτων για τον σκοπό, μεταξύ άλλων, της εν λόγω διατάξεως του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα [πρβλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 19ης Νοεμβρίου 2020, 5th AVENUE Products Trading (C-775/19, EU:C:2020:948, σκέψεις 38 έως 42)]. Ωστόσο, όπως προαναφέρθηκε, η τελική τιμή δεν ήταν γνωστή κατά τον χρόνο υποβολής των επίμαχων διασαφήσεων και μπορούσε να αυξηθεί ή να μειωθεί μεταγενέστερα, δηλαδή θεωρήθηκε ότι ο αντίκτυπος του επίμαχου όρου πώλησης στην πράγματι καταβλητέα τελική τιμή δεν μπορούσε και δεν θα μπορούσε να αξιολογηθεί κατά τον χρόνο θέσης των εν λόγω εμπορευμάτων στην κυκλοφορία.
- 28 Έχει επίσης κριθεί ότι το να απαιτείται από τον διασαφιστή να εφαρμόσει τη μέθοδο υπολογισμού βάσει της «συναλλακτικής αξίας» όταν η πράγματι πληρωθείσα ή η πληρωτέα τιμή για τα εμπορεύματα που έχουν πωληθεί προς εξαγωγή δεν μπορεί να καθορισθεί (δεν είναι γνωστή) κατά τον χρόνο υποβολής της διασάφησης αντίκειται στην υποχρέωση που επιβάλλεται από το άρθρο 15, παράγραφος 2, στοιχείο α', του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα. Επιπλέον, η αναφορά μια προσωρινής τιμής στη διασάφηση, η οποία μεταγενέστερα μπορεί να αναπροσαρμοστεί είτε προς τα πάνω είτε προς τα κάτω, ενδέχεται να συνεπάγεται τον καθορισμό αυθαίρετης ή πλασματικής δασμολογητέας αξίας, η οποία αντίκειται στην εφαρμογή της επίμαχης μεθόδου υπολογισμού της δασμολογητέας αξίας (πρβλ., για παράδειγμα, απόφαση της 9ης Ιουνίου 2022, Baltic Master (C-599/20, EU:C:2022:457, σκέψεις 26 και 27 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 29 Επιβάλλεται επίσης να υπομνησθεί ότι στη σκέψη 35 της αποφάσεως της 20ής Δεκεμβρίου 2017, Hamamatsu Photonics Deutschland (C-529/16; EU:C:2017:984), το Δικαστήριο έκρινε ότι «[...] η συμφωνημένη συναλλακτική αξία η οποία προκύπτει με βάση, εν μέρει, ένα αρχικώς χρεωθέν και δηλωθέν ποσό και, εν μέρει, μια κατ' αποκοπήν διόρθωση μετά τη λήξη της περιόδου τιμολογήσεως, χωρίς να είναι γνωστό αν, κατά τη λήξη της περιόδου τιμολογήσεως, θα επιβληθεί επιπρόσθετη χρέωση ή θα πραγματοποιηθεί

πίστωση». Μολονότι, όπως παρατηρεί η διεύθυνση τελωνείων, τα πραγματικά περιστατικά στα οποία στηρίχθηκε η υπόθεση [παραλειπόμενα] επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση Hamamatsu Photonics Deutschland είναι διαφορετικά από τα πραγματικά περιστατικά της υπό κρίση υποθέσεως, η εκτίμηση αυτή στηρίζεται στις γενικές αρχές ερμηνείας του δικαίου που παρατίθενται στις σκέψεις 24 έως 33 της εν λόγω αποφάσεως, η οποία οδηγεί στο συμπέρασμα ότι, όπως και στην υπό κρίση υπόθεση, η μέθοδος υπολογισμού βάσει της «συναλλακτικής αξίας» δεν μπορούσε να εφαρμοστεί στην εταιρία κατά τον χρόνο υποβολής των επίμαχων διασαφήσεων (αρχικές διασαφήσεις).

Η υποχρέωση τροποποίησης της δηλωθείσας δασμολογητέας αξίας των εμπορευμάτων που έχουν τεθεί σε ελεύθερη κυκλοφορία

- 30 Η υπό κρίση υπόθεση εγείρει επίσης το ζήτημα του κατά πόσον το άρθρο 173, παράγραφος 3, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα, έχει την έννοια ότι ο διασαφιστής δεν υποχρεούται να υποβάλλει στις τελωνειακές αρχές αίτηση αναπροσαρμογής της δασμολογητέας αξίας που έχει καθοριστεί και δηλωθεί σύμφωνα με το άρθρο 74 του εν λόγω κώδικα, όταν η πράγματι πληρωτέα τιμή για τα εμπορεύματα, όπως αναφέρεται στο άρθρο 70, παράγραφος 1, του ως άνω κώδικα, η οποία ούτε ήταν ούτε μπορούσε να είναι γνωστή κατά τον χρόνο υποβολής της διασάφησης, καθίσταται γνωστή μετά τη θέση των εμπορευμάτων αυτών σε ελεύθερη κυκλοφορία.
- 31 Στην υπό κρίση υπόθεση, η τελωνειακή αρχή του Κάουνας και η διεύθυνση τελωνείων, αποφάσισαν, ουσιαστικά, ότι μετά την παραλαβή των αναθεωρημένων τιμολογίων, η εταιρία όφειλε να υποβάλλει αίτηση διόρθωσης των επίμαχων διασαφήσεων και να υπολογίσει τη δασμολογητέα αξία των εμπορευμάτων δυνάμει της διαδικασίας που προβλέπεται από το άρθρο 70, παράγραφος 1, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα, εκλαμβάνοντας ως συναλλακτική αξία την τελική τιμή που συμφωνήθηκε μετά την υποβολή των διασαφήσεων και τη θέση των εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία. Δεδομένου ότι η εταιρία δεν υπέβαλε αίτηση στις αρμόδιες τελωνειακές αρχές, η ίδια η τελωνειακή υπηρεσία του Κάουνας αναπροσάρμοσε τη δασμολογητέα αξία όπως περιγράφηκε στα προηγούμενα σημεία.
- 32 Συναφώς, πρέπει να επισημανθεί, καταρχάς, ότι το άρθρο 173, παράγραφος 2, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα, θεσπίζει τον γενικό κανόνα ότι μετά τη θέση των εμπορευμάτων σε κυκλοφορία, όπως στην υπό κρίση υπόθεση, ο διασαφιστής (εισαγωγέας) δεν επιτρέπεται πλέον να προβεί σε διόρθωση της τελωνειακής διασάφησης. Κατ' εξαίρεση, το άρθρο 173, παράγραφος 3, του εν λόγω κώδικα ορίζει ότι, κατόπιν αιτήσεως του διασαφιστή 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.

- 33 Υπό το πρίσμα των εν λόγω διατάξεων, πρέπει να επισημανθεί ότι, αφενός, η δασμολογητέα αξία πρέπει να αντανακλά την πραγματική οικονομική αξία των εισαγόμενων εμπορευμάτων και, ως εκ τούτου, να λαμβάνει υπόψη όσα στοιχεία των εμπορευμάτων αυτών έχουν οικονομική αξία. [πρβλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 22ας Απριλίου 2021, Lifosa (C-75/20, EU:C:2021:320, σκέψη 24 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία)]. Αφετέρου, από το άρθρο 173, παράγραφος 3, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα, δεν μπορεί να συναχθεί με σαφήνεια ότι η διάταξη αυτή επιβάλλει στον διασαφιστή υποχρέωση και όχι δικαίωμα υποβολής αίτησης διόρθωσης της διασάφησης και ότι ο όρος «τροποποίηση» υποδηλώνει επίσης την ύπαρξη σφαλμάτων ή ανακρίβειών στη διασάφηση, οι οποίες πρέπει να διορθωθούν. Συναφώς, δεν είναι σαφές κατά πόσον η μη εφαρμογή της μεθόδου υπολογισμού της δασμολογητέας αξίας, η οποία δεν μπορούσε να χρησιμοποιηθεί κατά τον χρόνο υποβολής της διασάφησης, μπορεί να θεωρηθεί ότι συνιστά λάθος ή ανακρίβεια.
- 34 Καθίσταται επίσης προφανές από τη νομολογία του Δικαστηρίου, μεταξύ άλλων, ότι, κατά την αρχή του αμετάκλητου της διασάφησης μετά την αποδοχή της, οι λεπτομέρειες της διασάφησης μπορούν να τροποποιηθούν μόνο στις περιπτώσεις που καθορίζονται εξαντλητικά από τη νομοθεσία της Ένωσης [πρβλ., για παράδειγμα, απόφαση της 17ης Σεπτεμβρίου 2014, Baltic Agro (C-3/13, EU:C:C:2227, σκέψη 43 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία)] και ότι η δυνατότητα τροποποίησης της διασάφησης που προβλέπεται από το άρθρο 173, παράγραφος 3, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα, πρέπει να ερμηνεύεται συσταλτικά [απόφαση της 8ης Ιουνίου 2023, Zes Zollner Electronic (C-640/21, EU:C:2023:[457], σκέψη 43)].
- 35 Συναφώς, πρέπει να επισημανθεί ότι το άρθρο 176, παράγραφος 1, στοιχείο γ', του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα, αναθέτει στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή το καθήκον θέσπισης της διαδικασίας για την τροποποίηση της τελωνειακής διασάφησης μετά την παράδοση των εμπορευμάτων, δυνάμει του άρθρου 173, παράγραφος 3, του εν λόγω κώδικα. Ωστόσο, ο εκτελεστικός κανονισμός, ο οποίος, όπως προκύπτει από την αιτιολογική του σκέψη 39, θεσπίστηκε, μεταξύ άλλων, προκειμένου να καθοριστούν «[...] οι περιπτώσεις κατά τις οποίες μια τελωνειακή διασάφηση μπορεί να τροποποιηθεί [...]», δεν προβλέπει την τροποποίηση της διασάφησης σε περιπτώσεις όπως αυτή της υπό κρίση υποθέσεως, δηλαδή όταν οι αλλαγές που έχουν επέλθει στις συμβάσεις μετά την υποβολή της διασάφησης έχουν ως αποτέλεσμα να καταστεί γνωστή η πράγματι πληρωτέα τιμή των εμπορευμάτων. Αντιθέτως, για παράδειγμα, το άρθρο 130, παράγραφος 3, του εκτελεστικού κανονισμού, απαγορεύει ρητώς να λαμβάνονται υπόψη εκπτώσεις οι οποίες προκύπτουν από τροποποιήσεις της σύμβασης μετά την αποδοχή της τελωνειακής διασάφησης.

III.

1. [παραλειπόμενα] [υποχρέωση υποβολής αίτησης προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267, τρίτου εδαφίου, ΣΛΕΕ]

2. Υπ' αυτές τις περιστάσεις, προκειμένου να αρθούν οι αμφιβολίες που ανέκυψαν ως προς την ερμηνεία και την εφαρμογή των διατάξεων του δικαίου της Ένωσης που είναι κρίσιμες για τις επίμαχες έννομες σχέσεις στην υπό κρίση ένδικη διαφορά, είναι σκόπιμο να ζητηθεί από το Δικαστήριο η ερμηνεία των επίμαχων διατάξεων. Η απάντηση στα ερωτήματα που παρατίθενται στο διατακτικό της παρούσας διατάξεως είναι καίρια για την υπό κρίση υπόθεση, καθόσον θα καταστήσει δυνατή, διαφυλάσσοντας παράλληλα την υπεροχή του δικαίου της Ένωσης, την αξιολόγηση της έκτασης της ευθύνης που υπέχει η αναιρεσείουσα ως προς τον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή και τη χρονική στιγμή κατά την οποία ανακύπτει η ευθύνη αυτή, δηλαδή, τις περιστάσεις με τις οποίες, μεταξύ άλλων, συνδέεται ευθέως η δυνατότητα των φορολογικών αρχών να καταλογίζουν τόκους υπερημερίας επί των εν λόγω φόρων.

Υπό το πρίσμα των ανωτέρω εκτιμήσεων [παραλειπόμενα] [παραπομπή σε διατάξεις του δικονομικού δικαίου] [παραλειπόμενα] το παρόν τμήμα του δικαστηρίου

διατάσσει τα ακόλουθα:

[παραλειπόμενα] [τυποποιημένη δικονομική διατύπωση]

Να υποβληθούν στο Δικαστήριο της Ένωσης τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1. Έχει 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, 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 κανονισμού (ΕΕ) 952/2013 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 κανονισμού όταν, όπως συμβαίνει στην υπό κρίση υπόθεση, η πράγματι πληρωτέα τιμή των εμπορευμάτων, όπως αναφέρεται στο άρθρο 70, παράγραφος 1, του εν λόγω κανονισμού, 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;»

[παραλειπόμενα] [τυποποιημένη δικονομική διατύπωση και σύνθεση του δικαστηρίου] [παραλειπόμενα]