

Ανωνυμοποιημένο κείμενο

C-73/24 - 1

Υπόθεση C-73/24 [Κελάδης II¹]

Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως

Ημερομηνία καταθέσεως:

30 Ιανουαρίου 2024

Αιτούν δικαστήριο:

Διοικητικό Πρωτοδικείο Θεσσαλονίκης (Ελλάδα)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

30 Νοεμβρίου 2023

Προσφεύγουσα:

WI

Καθής:

Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων

Η εγγραφή στο πρωτόκολλο του Δικαστηρίου φέρει τον αριθμό <u>128.1528</u>		
Λουξεμβούργο,	31. 01. 2024	Κατ' εντολή, Του Γραμματέα
Τηλεγράφο/Ε-mail:		<u>l.o.s</u>
Κατατέθηκε στις:	<u>30/1/2024</u>	Leticia Carrasco Marco Υπάλληλος διοικήσεως

[OMISSIS]

ΤΟ

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟ ΠΡΩΤΟΔΙΚΕΙΟ

ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ

ΤΜΗΜΑ Β'

ΜΟΝΟΜΕΛΕΣ

Συνεδρίασε δημόσια στο ακροατήριό του στις 11 Μαΐου 2023 [OMISSIS]
[σύνθεση του αιτούντος δικαστηρίου].

¹ Η ονομασία που έχει δοθεί στην παρούσα υπόθεση είναι αλυσματική. Δεν αντιστοιχεί στο αρχικό ονομα κενό διαδίκου.

Για να δικάσει την προσφυγή με ημερομηνία κατάθεσης 5.10.2020 [OMISSIS],

Της WI [OMISSIS], κατοίκου Θεσσαλονίκης [OMISSIS],

κατά του Ελληνικού Δημοσίου και ήδη της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) [OMISSIS]

- 1 Επειδή, με την κρινόμενη προσφυγή, [OMISSIS] η προσφεύγουσα ζητεί παραδεκτώ να ακυρωθούν οι δύο χιλιάδες πεντακόσιες τέσσερις (2.504) συμπληρωματικές καταλογιστικές πράξεις της Προϊσταμένης Διεύθυνσης του Α΄ Τελωνείου Θεσσαλονίκης, οι οποίες αναλυτικώς αναγράφονται στο δικόγραφο της προσφυγής με αριθμούς 333/2017/2019 έως 218-11/2017/2020 και επιδόθηκαν σ' αυτήν στις 3.9.2020, με κάθε μία εκ των οποίων: α) η προσφεύγουσα χαρακτηρίστηκε συνυπαίτια για τις περιγραφόμενες στις πράξεις αυτές παραβάσεις λαθρεμπορίας, β) επιβλήθηκαν σε βάρος της πολλαπλά τέλη για τις παραβάσεις αυτές, σε ποσοστό 10% επί του συνόλου ποσού των επιβληθέντων πολλαπλών τελών, το οποίο, κατά την τελωνειακή αρχή, αντιστοιχεί στο ποσοστό συνυπαιτιότητάς της για τη φερόμενη ως διαπραχθείσα λαθρεμπορία, γ) κηρύχθηκε συνυπεύθυνη για την καταβολή του συνολικού ποσού των ανωτέρω πολλαπλών τελών και δ) καταλογίστηκε σε βάρος της, αλληλεγγύως και εις ολόκληρον με τους λοιπούς συνυπαίτιους, το ποσό του διαφυγόντος φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) κάθε διασάφησης εισαγωγής.
- 2 [OMISSIS] [διαδικασία ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου].
- 3 Επειδή, ο Κανονισμός 2913/92 του Συμβουλίου (L 302 της 19.10.1992) του Συμβουλίου της 12ης Οκτωβρίου 1992 «περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα» (στο εξής: Κ.Τ.Κ.), που ίσχυε έως την 30.4.2016, όριζε στην παρ. 1 του άρθρου 29 ότι: «Η δασμολογητέα αξία των εισαγομένων εμπορευμάτων είναι η συναλλακτική αξία, δηλαδή η πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα για τα εμπορεύματα τιμή, όταν πωλούνται προς εξαγωγή με προορισμό το τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας, ενδεχομένως κατόπιν προσαρμογής που πραγματοποιείται σύμφωνα με τα άρθρα 32 και 33, ...», στο άρθρο 30 ότι: «1. Όταν η δασμολογητέα αξία δεν είναι δυνατόν να καθοριστεί κατ' εφαρμογή του άρθρου 29, εφαρμόζονται διαδοχικά οι διατάξεις της παραγράφου 2 στοιχεία α), β), γ) και δ) έως την πρώτη μεταξύ αυτών διάταξη που καθιστά δυνατό τον καθορισμό της, Μόνο όταν η δασμολογητέα αυτή αξία δεν μπορεί να καθοριστεί κατ' εφαρμογή ορισμένης περίπτωσης, επιτρέπεται η εφαρμογή της διάταξης του αμέσως επόμενου στοιχείου κατά τη σειρά που καθιερώνεται δυνάμει της παρούσας παραγράφου. 2. Οι δασμολογητέες αξίες που καθορίζονται κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου είναι οι ακόλουθες: α) η συναλλακτική αξία πανομοιότυπων εμπορευμάτων τα οποία πωλούνται για εξαγωγή με προορισμό την Κοινότητα και εξάγονται κατά την ίδια ή περίπου κατά την ίδια χρονική στιγμή με τα υπό εκτίμηση εμπορεύματα - β) η συναλλακτική αξία ομοειδών εμπορευμάτων τα οποία πωλούνται προς εξαγωγή με προορισμό την Κοινότητα και τα οποία εξάγονται κατά την ίδια ή περίπου κατά την ίδια χρονική στιγμή με τα υπό εκτίμηση εμπορεύματα - γ) η αξία που βασίζεται επί της τιμής μονάδος

που αντιστοιχεί στις πωλήσεις μέσα στην Κοινότητα εισαγομένων εμπορευμάτων ή πανομοιότυπων ή ομοειδών εισαγομένων εμπορευμάτων οι οποίες αντιπροσωπεύουν συνολικά τη μεγαλύτερη ποσότητα και γίνονται, μέσα στην Κοινότητα, προς πρόσωπα που δεν συνδέονται με τους πωλητές - δ) η υπολογιζόμενη αξία, που ισούται προς το άθροισμα: - του κόστους ή της αξίας των υλικών και των εργασιών κατασκευής ή άλλων εργασιών, που υπεισέρχονται στην παραγωγή των εισαγομένων εμπορευμάτων, - ποσού που αντιπροσωπεύει τα κέρδη και τα γενικά έξοδα, ίσου προς το ποσό που υπεισέρχεται γενικά στις πωλήσεις εμπορευμάτων της ίδιας φύσεως ή του ίδιου είδους με τα υπό εκτίμηση εμπορεύματα, οι οποίες γίνονται από παραγωγούς της χώρας εξαγωγής προς εξαγωγή με προορισμό την Κοινότητα, - του κόστους ή της αξίας των στοιχείων που αναφέρονται στο άρθρο 32 παράγραφος 1 στοιχείο ε). 3. ...», στο άρθρο 31 ότι: «1. Αν η δασμολογητέα αξία εισαγομένων εμπορευμάτων δεν μπορεί να καθορισθεί κατ' εφαρμογή των άρθρων 29 και 30, καθορίζεται, με βάση τα διαθέσιμα στοιχεία εντός της Κοινότητας, με εύλογο τρόπο συμβιβασόμενο με τις αρχές και τις γενικές διατάξεις: — της συμφωνίας περί θέσεως σε εφαρμογή του άρθρου VII της Γενικής Συμφωνίας Δασμών και Εμπορίου του 1994 — του άρθρου VII της Γενικής Συμφωνίας Δασμών και Εμπορίου του 1994, — και των διατάξεων του παρόντος κεφαλαίου. 2. Η δασμολογητέα αξία που καθορίζεται κατ' εφαρμογή της παραγράφου 1 δεν βασίζεται: α) ... ζ) επί ελάχιστων δασμολογητέων αξιών, ή η) επί αυθαιρέτων ή πλασματικών αξιών», στο άρθρο 78 ότι: «1. Οι τελωνειακές αρχές είναι δυνατόν να επανεξετάσουν τη διασάφηση, αυτεπαγγέλτως ... μετά τη χορήγηση της άδειας παραλαβής των εμπορευμάτων. 2. Οι τελωνειακές αρχές μπορούν, μετά τη χορήγηση άδειας παραλαβής των εμπορευμάτων και προκειμένου να διαπιστώσουν την ακρίβεια των στοιχείων της διασάφησης, να προβαίνουν σε έλεγχο των παραστατικών και εμπορικών στοιχείων των σχετικών με τις πράξεις εισαγωγής ή εξαγωγής των εν λόγω εμπορευμάτων, καθώς και με τις μεταγενέστερες εμπορικές πράξεις που αφορούν τα ίδια εμπορεύματα. ... Οι τελωνειακές αρχές μπορούν επίσης να εξετάσουν τα εμπορεύματα, όταν αυτά είναι ακόμα δυνατόν να προσκομιστούν. 3. Όταν από την επανεξέταση της διασάφησης ή τους εκ των υστέρων ελέγχους προκύπτει ότι οι διατάξεις που διέπουν το σχετικό τελωνειακό καθεστώς έχουν εφαρμοστεί βάσει ανακριβών ή ελλιπών στοιχείων, οι τελωνειακές αρχές, τηρώντας τις διατάξεις που έχουν ενδεχομένως θεσπιστεί, λαμβάνουν τα απαιτούμενα μέτρα για να επανορθώσουν την κατάσταση λαμβάνοντας υπόψη τους τα νέα στοιχεία που βρίσκονται στη διάθεσή τους» και στο άρθρο 81 ότι: «Όταν μία αποστολή απαρτίζεται από εμπορεύματα που υπάγονται σε διαφορετικές δασμολογικές κλάσεις και η μεταχείριση κάθε εμπορεύματος χωριστά σύμφωνα με τη δασμολογική του κλάση συνεπάγεται, για τη σύνταξη της διασάφησης, εργασία και έξοδα δυσανάλογα με το ποσό των εισαγωγικών δασμών που τους επιβάλλονται, οι τελωνειακές αρχές μπορούν, ύστερα από αίτηση του διασαφιστή, να δέχονται να επιβάλλουν τους εισαγωγικούς δασμούς στο σύνολο των εμπορευμάτων που απαρτίζουν την αποστολή με βάση τη δασμολογική κατάταξη του εμπορεύματος για το οποίο προβλέπονται οι υψηλότεροι δασμοί».

4. Επειδή, περαιτέρω, ο Κανονισμός (ΕΟΚ) αριθ. 2454/93 (L 253 της 11.10.1993) της Επιτροπής της 2ας Ιουλίου 1993 για τον καθορισμό ορισμένων διατάξεων

εφαρμογής του κανονισμού (ΕΟΚ) αριθ. 2913/92 του Συμβουλίου για τη θέσπιση του κοινοτικού τελωνειακού κώδικα («Κανονισμός Εφαρμογής»), ο οποίος ίσχυε ομοίως έως την 30.4.2016, όριζε στην παρ. 1 του άρθρου 142 ότι: «Κατά την έννοια του παρόντος τίτλου, νοείται ως: α) ... γ) “πανομοιότυπα εμπορεύματα”: τα εμπορεύματα που παράγονται στην ίδια χώρα, τα οποία είναι όμοια από κάθε άποψη, περιλαμβανόμενων και των φυσικών χαρακτηριστικών, της ποιότητας και της φήμης. Δευτερεύουσες διαφορές εμφάνισης δεν παρακωλύουν τον χαρακτηρισμό εμπορευμάτων, που είναι κατά τα λοιπά σύμφωνα με τον ορισμό, ως πανομοιότυπων δ) “ομοειδή εμπορεύματα”: τα εμπορεύματα που παράγονται στην ίδια χώρα τα οποία, χωρίς να είναι όμοια από κάθε άποψη, παρουσιάζουν παρόμοια χαρακτηριστικά και αποτελούνται από παρόμοιες ύλες, πράγμα που τους επιτρέπει να επιτελούν τις ίδιες λειτουργίες και να είναι δυνατό να εναλλάσσονται στο πλαίσιο εμπορικών πράξεων· η ποιότητα των εμπορευμάτων, η φήμη τους και η ύπαρξη βιομηχανικού ή εμπορικού σήματος περιλαμβάνονται στα στοιχεία που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη, για να καθορίζεται αν τα εμπορεύματα είναι ομοειδή- ε) ...», στη παρ. 1 του άρθρου 150 ότι: «Για την εφαρμογή του άρθρου 30 παράγραφος 2 στοιχείο α) του κώδικα, (συναλλακτική αξία πανομοιότυπων εμπορευμάτων), η δασμολογητέα αξία καθορίζεται βάσει της συναλλακτικής αξίας πανομοιότυπων εμπορευμάτων, τα οποία πωλούνται στο ίδιο εμπορικό επίπεδο και στην ίδια ουσιαστικώς ποσότητα με τα υπό εκτίμηση εμπορεύματα. ...», στην παρ. 1 του άρθρου 151 ότι: «Για την εφαρμογή του άρθρου 30 παράγραφος 2 στοιχείο β) του κώδικα (συναλλακτική αξία ομοειδών εμπορευμάτων), η δασμολογητέα αξία καθορίζεται με αναφορά στη συναλλακτική αξία ομοειδών εμπορευμάτων, τα οποία πωλούνται στο ίδιο εμπορικό επίπεδο και στην ίδια ουσιαστικά ποσότητα με τα υπό εκτίμηση εμπορεύματα. ...», στο άρθρο 152 ότι: «1. α) Αν τα εισαγόμενα εμπορεύματα ή πανομοιότυπα ή ομοειδή εισαγόμενα εμπορεύματα πωλούνται εντός της Κοινότητας στην αρχική τους κατάσταση, η δασμολογητέα αξία των εισαγόμενων εμπορευμάτων, η οποία αναφέρεται στο άρθρο 30 παράγραφος 2 στοιχείο γ) του κώδικα, βασίζεται στην τιμή μονάδας, που αντιστοιχεί στις πωλήσεις των εισαγόμενων εμπορευμάτων ή πανομοιότυπων ή ομοειδών εισαγόμενων εμπορευμάτων, οι οποίες αντιπροσωπεύουν συνολικά τη μεγαλύτερη ποσότητα και γίνονται προς πρόσωπα που δεν συνδέονται με τους πωλητές κατά τη χρονική στιγμή ή περίπου κατά τη χρονική στιγμή εισαγωγής των υπό εκτίμηση εμπορευμάτων, υπό την επιφύλαξη της αφαίρεσης των ακόλουθων στοιχείων: ... β) Στην περίπτωση που τα εισαγόμενα εμπορεύματα ή τα πανομοιότυπα ή ομοειδή εισαγόμενα εμπορεύματα δεν πωλούνται κατά τη χρονική στιγμή ή περίπου κατά τη χρονική στιγμή εισαγωγής των υπό εκτίμηση εμπορευμάτων, η δασμολογητέα αξία των εισαγόμενων εμπορευμάτων, που καθορίζεται κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, βασίζεται, υπό την επιφύλαξη κατά τα λοιπά της παραγράφου 1 στοιχείο α), στην τιμή μονάδας, στην οποία πωλούνται τα εισαγόμενα εμπορεύματα ή πανομοιότυπα ή ομοειδή εισαγόμενα εμπορεύματα εντός της Κοινότητας στην αρχική τους κατάσταση κατά την πιο πρόσφατη, μετά την εισαγωγή των υπό εκτίμηση εμπορευμάτων, ημερομηνία, οπωσδήποτε όμως εντός 90 ημερών από την εισαγωγή αυτή. 2. ... 3. Για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, η τιμή μονάδας που αντιστοιχεί στις πωλήσεις εισαγόμενων

εμπορευμάτων, οι οποίες αντιπροσωπεύουν συνολικά τη μεγαλύτερη ποσότητα, είναι η τιμή στην οποία πωλείται ο μεγαλύτερος αριθμός μονάδων, επί πωλήσεων προς πρόσωπα που δεν έχουν καμιά σχέση με τα πρόσωπα από τα οποία αγοράζουν τα εν λόγω εμπορεύματα κατά το πρώτο μετά την εισαγωγή εμπορικό επίπεδο, στο οποίο πραγματοποιούνται αυτές οι πωλήσεις. 4. ... 5. Για την εφαρμογή της παραγράφου 1 στοιχείο β), ως “πιο πρόσφατη ημερομηνία” νοείται η ημερομηνία κατά την οποία τα εισαγόμενα εμπορεύματα ή πανομοιότυπα ή ομοειδή εισαγόμενα εμπορεύματα πωλούνται σε ποσότητα επαρκή, ώστε να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της τιμής μονάδας», στο άρθρο 181α ότι: «1. Οι τελωνειακές αρχές δεν υποχρεούνται να καθορίζουν τη δασμολογητέα αξία εισαγόμενων εμπορευμάτων βάσει της μεθόδου της συναλλακτικής αξίας εάν, σύμφωνα με τη διαδικασία που περιγράφεται στην παράγραφο 2, λόγω εύλογων αμφιβολιών δεν ικανοποιούνται από το γεγονός ότι η δηλούμενη αξία αντιπροσωπεύει το πράγματι πληρωθέν ή πληρωτέο ποσό όπως αναφέρεται στο άρθρο 29 του τελωνειακού κώδικα. 2. Όπου οι τελωνειακές αρχές έχουν τις αμφιβολίες που περιγράφονται στην παράγραφο 1 δύναται να ζητούν πρόσθετες πληροφορίες σύμφωνα με το άρθρο 178 παράγραφος 4. Εάν οι αμφιβολίες αυτές εξακολουθούν να παραμένουν οι τελωνειακές αρχές πρέπει να κοινοποιούν στο ενδιαφερόμενο πρόσωπο, πριν λάβουν την τελική απόφαση, γραπτώς εφόσον αυτό ζητείται, την αιτιολογία στην οποία στηρίζονται οι αμφιβολίες αυτές και του παρέχουν λογικά περιθώρια απάντησης. Η τελική απόφαση καθώς και η σχετική αιτιολόγησή της κοινοποιούνται στο ενδιαφερόμενο πρόσωπο εγγράφως».

5. Επειδή, εν συνεχεία, ο Κοινοτικός Τελωνειακός Κώδικας καταργήθηκε από 1.5.2016 (βάσει του 2016/481 Εφαρμοστικού Κανονισμού (L 87 της 2.4.2016) και στη θέση του τέθηκε σε ισχύ ο Κανονισμός 952/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 9ης Οκτωβρίου 2013 (L 269 της 10.10.2013) «για τη θέσπιση του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα» (στο εξής Εν.Τ.Κ.). Στην παρ. 1 του άρθρου 70 του εν λόγω Κανονισμού ορίζεται ότι: «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», στο άρθρο 74 ότι: «1. Όταν η δασμολογητέα αξία των εμπορευμάτων δεν μπορεί να προσδιορισθεί βάσει του άρθρου 70. εφαρμόζονται διαδοχικά οι διατάξεις της παραγράφου 2 στοιχεία α) έως δ), μέχρι την πρώτη μεταξύ αυτών διάταξη η οποία επιτρέπει τον προσδιορισμό της αξίας των εμπορευμάτων. Η σειρά εφαρμογής των στοιχείων γ) και δ) της παραγράφου 2 αντιστρέφεται με αίτημα του διασαφιστή. 2. Η δασμολογητέα αξία, σύμφωνα με την παράγραφο 1, είναι: α) η συναλλακτική αξία πανομοιότυπων εμπορευμάτων τα οποία πωλούνται για εξαγωγή στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης και εξάγονται κατά την ίδια ή περίπου κατά την ίδια χρονική στιγμή με τα υπό εκτίμηση εμπορεύματα, β) η συναλλακτική αξία ομοειδών εμπορευμάτων τα οποία πωλούνται για εξαγωγή στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης και εξάγονται κατά την ίδια ή περίπου κατά την ίδια χρονική στιγμή με τα υπό εκτίμηση εμπορεύματα, γ) η αξία που βασίζεται επί της τιμής μονάδος που αντιστοιχεί στις πωλήσεις στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης των εισαγομένων εμπορευμάτων, ή πανομοιότυπων ή ομοειδών εισαγομένων

εμπορευμάτων, οι οποίες αντιπροσωπεύουν συνολικά τη μεγαλύτερη ποσότητα και πραγματοποιούνται προς πρόσωπα που δεν συνδέονται με τους πωλητές, ή δ) η υπολογιζόμενη αξία, που ισούται προς το άθροισμα: i) του κόστους ή της αξίας των υλών και των εργασιών κατασκευής ή άλλων εργασιών που υπεισέρχονται στην παραγωγή των εισαγόμενων εμπορευμάτων, ii) ποσού που αντιπροσωπεύει τα κέρδη και τα γενικά έξοδα, ίσου προς το ποσό που υπεισέρχεται γενικά στις πωλήσεις εμπορευμάτων της ίδιας φύσεως ή του ίδιου είδους με τα υπό εκτίμηση εμπορεύματα, οι οποίες γίνονται από παραγωγούς στη χώρα εξαγωγής για την εξαγωγή προς την Ένωση, iii) του κόστους ή της αξίας των στοιχείων που αναφέρονται στο άρθρο 71 παράγραφος 1 στοιχείο ε). 3. Όταν η δασμολογητέα αξία δεν μπορεί να καθορισθεί κατ' εφαρμογή της παραγράφου 1, καθορίζεται με βάση τα διαθέσιμα στοιχεία στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, με εύλογο τρόπο συμβιβαζόμενο με τις αρχές και τις γενικές διατάξεις όλων των κατωτέρω: α) της συμφωνίας για την εφαρμογή του άρθρου VII της Γενικής Συμφωνίας Δασμών και Εμπορίου, β) του άρθρου VII της Γενικής Συμφωνίας Δασμών και Εμπορίου, γ) του παρόντος κεφαλαίου», στο άρθρο 48 ότι: «Για τους σκοπούς των τελωνειακών ελέγχων, οι τελωνειακές αρχές μπορούν να επαληθεύουν την ακρίβεια και την πληρότητα των πληροφοριών που παρέχονται σε μια τελωνειακή διασάφηση, ...καθώς και την ύπαρξη, τη γνησιότητα, την ακρίβεια και την ισχύ όλων των δικαιολογητικών εγγράφων και να εξετάζουν τους λογαριασμούς του διασαφιστή και άλλες καταχωρίσεις που έχουν σχέση με πράξεις που αφορούν τα εν λόγω εμπορεύματα, καθώς και με προγενέστερες ή μεταγενέστερες εμπορικές πράξεις που αφορούν τα ίδια εμπορεύματα μετά την παράδοσή τους. Οι τελωνειακές αρχές μπορούν επίσης να εξετάζουν τα εμπορεύματα και/ή να λαμβάνουν δείγματα, εφόσον αυτό είναι ακόμα δυνατόν να γίνει. ...», και στην παρ. 1 του άρθρου 177 με τίτλο «Απλούστευση της κατάρτισης των τελωνειακών διασαφίσεων για εμπορεύματα που υπάγονται σε διαφορετικές δασμολογικές διακρίσεις» ότι: «Όταν μια αποστολή αποτελείται από εμπορεύματα που υπάγονται σε διαφορετικές δασμολογικές διακρίσεις και η μεταχείριση καθενός από τα εμπορεύματα αυτά σύμφωνα με τη δασμολογική του διάκριση με σκοπό την κατάρτιση τελωνειακής διασάφησης συνεπάγεται φόρτο εργασίας και δαπάνη δυσανάλογη σε σχέση με τον εισαγωγικό ή εξαγωγικό δασμό που επιβάλλεται, οι τελωνειακές αρχές μπορούν να δεχθούν, κατόπιν αιτήσεως του διασαφιστή, να επιβληθεί εισαγωγικός ή εξαγωγικός δασμός στο σύνολο της αποστολής βάσει της δασμολογικής διάκρισης των εμπορευμάτων για τα οποία προβλέπεται ο υψηλότερος συντελεστής εισαγωγικού ή εξαγωγικού δασμού».

6. Επειδή, ομοίως, από 1.5.2016 καταργήθηκε και ο ως άνω Κανονισμός Εφαρμογής (Κανονισμός 2454/1993) [βλ. την κατάργησή του από 1.5.2016 με τον Εκτελεστικό Κανονισμό 2016/481 της Επιτροπής (L87 της 2.4.2016)] και τέθηκε σε ισχύ ο Εκτελεστικός Κανονισμός (ΕΕ) 2015/2447 της Επιτροπής της 24ης Νοεμβρίου 2015 για τη θέσπιση λεπτομερών κανόνων εφαρμογής ορισμένων διατάξεων του ως άνω Ενωσιακού Τελωνειακού Κώδικα (ΕΕ L 343 της 29.12.2015, σ. 558 έως 893). Ο εν λόγω Εκτελεστικός Κανονισμός ορίζει στο άρθρο 1 παρ. 2 ότι: «Για τους σκοπούς του παρόντος κανονισμού, ισχύουν οι ακόλουθοι ορισμοί: 1) ... 4) ως "πανομοιότυπα εμπορεύματα" νοούνται, στο πλαίσιο υπολογισμού της δασμολογητέας αξίας, τα εμπορεύματα που παράγονται

στην ίδια χώρα, τα οποία είναι όμοια από κάθε άποψη, περιλαμβανομένων και των φυσικών χαρακτηριστικών, της ποιότητας και της φήμης. Δευτερεύουσες διαφορές εμφάνισης δεν παρακωλύουν τον χαρακτηρισμό εμπορευμάτων, που είναι κατά τα λοιπά σύμφωνα με τον ορισμό, ως πανομοιότυπων 5) ... 14) ως "ομοειδή εμπορεύματα" νοούνται, στο πλαίσιο του καθορισμού της δασμολογητέας αξίας, τα εμπορεύματα που παράγονται στην ίδια χώρα τα οποία, χωρίς να είναι όμοια από κάθε άποψη, παρουσιάζουν παρόμοια χαρακτηριστικά και αποτελούνται από παρόμοιες ύλες, πράγμα που τους επιτρέπει να επιτελούν τις ίδιες λειτουργίες και να είναι δυνατό να εναλλάσσονται από εμπορικής πλευράς· η ποιότητα των εμπορευμάτων, η φήμη τους και η ύπαρξη βιομηχανικού ή εμπορικού σήματος περιλαμβάνονται στα στοιχεία που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη για να καθοριστεί αν τα εμπορεύματα είναι ομοειδή», στην παρ. 1 του άρθρου 128 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», στο άρθρο 140 ότι: « 1. Όταν οι τελωνειακές αρχές έχουν εύλογες αμφιβολίες σχετικά με το αν η δηλωθείσα συναλλακτική αξία αντιπροσωπεύει το συνολικό πληρωθέν ή πληρωτέο ποσό όπως αναφέρεται στο άρθρο 70 παράγραφος 1 του κώδικα, μπορούν να ζητούν από τον διασαφιστή να παράσχει συμπληρωματικές πληροφορίες. 2. Εάν εξακολουθούν να έχουν αμφιβολίες, οι τελωνειακές αρχές δύνανται να αποφασίσουν ότι η αξία των εμπορευμάτων δεν μπορεί να προσδιορισθεί σύμφωνα με το άρθρο 70 παράγραφος 1 του κώδικα», στην παρ. 1 του άρθρου 141 με τίτλο «Δασμολογητέα αξία πανομοιότυπων ή ομοειδών εμπορευμάτων» ότι: «Κατά τον καθορισμό της δασμολογητέας αξίας των εισαγόμενων εμπορευμάτων σύμφωνα με το άρθρο 74 παράγραφος 2 στοιχείο α) ή β) του κώδικα, χρησιμοποιείται η συναλλακτική αξία πανομοιότυπων ή ομοειδών εμπορευμάτων, τα οποία πωλούνται στο ίδιο εμπορικό επίπεδο και στην ίδια ουσιαστικώς ποσότητα με τα υπό εκτίμηση εμπορεύματα. ...», στο άρθρο 142 με τίτλο «επαγωγική μέθοδος» ότι: «1. Η τιμή μονάδας που χρησιμοποιείται για να καθοριστεί η δασμολογητέα αξία σύμφωνα με το άρθρο 74 παράγραφος 2 στοιχείο γ) του κώδικα πρέπει να είναι η τιμή στην οποία τα εισαγόμενα εμπορεύματα ή πανομοιότυπα ή ομοειδή εισαγόμενα εμπορεύματα πωλούνται στην Ένωση, στην κατάσταση που εισήχθησαν, κατά την ίδια ή περίπου κατά την ίδια χρονική στιγμή εισαγωγής των υπό εκτίμηση εμπορευμάτων. 2. Εφόσον δεν υπάρχει τιμή μονάδας όπως αναφέρεται στην παράγραφο 1, η τιμή μονάδας που χρησιμοποιείται είναι η τιμή στην οποία πωλούνται τα εισαγόμενα εμπορεύματα ή πανομοιότυπα ή ομοειδή εισαγόμενα εμπορεύματα, στην κατάσταση που εισήχθησαν στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, το νωρίτερο δυνατόν μετά την εισαγωγή των προς εκτίμηση εμπορευμάτων και, σε κάθε περίπτωση, εντός 90 ημερών από την εισαγωγή αυτή. 3. ...», στο άρθρο 144 με τίτλο «εφεδρική μέθοδος» ότι: «1. Κατά τον καθορισμό της δασμολογητέας αξίας σύμφωνα με το άρθρο 74 παράγραφος 3 του κώδικα, είναι δυνατόν να χρησιμοποιηθεί εύλογη ελαστικότητα κατά την εφαρμογή των μεθόδων που προβλέπονται στα άρθρα 70 και 74 παράγραφος 2 του κώδικα. Η αξία που καθορίζεται με τον τρόπο αυτό πρέπει, στον μεγαλύτερο δυνατό βαθμό, να βασίζεται σε δασμολογητέες αξίες

που έχουν καθοριστεί προγενέστερα. 2. Όταν η δασμολογητέα αξία δεν μπορεί να καθοριστεί κατ' εφαρμογή της παραγράφου 1, χρησιμοποιούνται άλλες κατάλληλες μέθοδοι. Στην περίπτωση αυτή, η δασμολογητέα αξία δεν καθορίζεται με βάση οποιοδήποτε από τα ακόλουθα: α) ... στ) τις ελάχιστες δασμολογητέες αξίες· ζ) αυθαίρετες ή πλασματικές αξίες» και στο άρθρο 222 ότι: «1. Όταν η τελωνειακή διασάφηση περιλαμβάνει δύο ή περισσότερα είδη εμπορευμάτων, τα στοιχεία που δηλώνονται στη διασάφηση και αφορούν κάθε είδος θεωρείται ότι αποτελούν ξεχωριστή τελωνειακή διασάφηση. 2. Εκτός από τις περιπτώσεις συγκεκριμένων εμπορευμάτων που περιέχονται σε μία αποστολή και υπόκεινται σε διαφορετικά μέτρα, τα εμπορεύματα που περιέχονται σε μία αποστολή θεωρείται ότι αποτελούν ένα μόνο είδος για τους σκοπούς της παραγράφου 1, όταν πληρούται μία από τις δύο ακόλουθες προϋποθέσεις: α) ... β) αποτελούν αντικείμενο αίτησης απλούστευσης σύμφωνα με το άρθρο 177 του κώδικα».

7. Επειδή, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις τόσο του Κοινοτικού Τελωνειακού Κώδικα όσο και του Ενωσιακού Τελωνειακού Κώδικα, καθώς και των Κανονισμών που εκδόθηκαν προς εφαρμογή τους, σκοπός των κανόνων του δικαίου της Ένωσης που διέπουν τον καθορισμό της δασμολογητέας αξίας είναι να θεσπιστεί ένα δίκαιο, ομοιόμορφο και ουδέτερο σύστημα, το οποίο να αποκλείει τη χρησιμοποίηση αυθαίρετων ή πλασματικών δασμολογικών αξιών. Συνεπώς, η δασμολογητέα αξία πρέπει να αντανακλά την πραγματική οικονομική αξία των εισαγόμενων εμπορευμάτων. Μολονότι η πράγματι καταβληθείσα για τα εμπορεύματα τιμή αποτελεί, κατά κανόνα, τη βάση υπολογισμού της δασμολογητέας αξίας, εντούτοις η τιμή αυτή συνιστά στοιχείο το οποίο πρέπει ενδεχομένως να αναπροσαρμόζεται, εφόσον η αναπροσαρμογή αυτή είναι απαραίτητη προς αποφυγή καθορισμού αυθαίρετης ή πλασματικής δασμολογητέας αξίας (βλ. ΔΕΕ απόφαση της 22ας Απριλίου 2021, Lifosa, C-75/20, EU:C:2021:320, σκ. 24· απόφαση της 20ης Ιουνίου 2019, Oribalt Riga, C-1/18, EU:C:2019:64, σκ. 22 και 23, απόφαση της 16ης Ιουνίου 2016, EURO 2004. Hungary, C-291/15, EU:C:2016:455, σκ. 23 και 25, απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2013, Χριστοδούλου κλπ., C-116/12, EU:C:2013:825, σκ. 39 κ.ά.). Όταν η δασμολογητέα αξία δεν είναι δυνατόν να καθοριστεί, σύμφωνα με το άρθρο 29 του Κ.Τ.Κ. και πλέον το άρθρο 70 του Εν.Τ.Κ., βάσει της συναλλακτικής αξίας των εισαγομένων εμπορευμάτων, η τελωνειακή εκτίμηση διενεργείται διά της διαδοχικής εφαρμογής των μεθόδων που προβλέπονται στα στοιχεία α' έως δ' της παρ. 2 του άρθρου 30 του Κ.Τ.Κ. και πλέον της παρ. 2 του άρθρου 74 του Εν.Τ.Κ. Οι διατάξεις αυτές συνδέονται μεταξύ τους με σχέση επικουρικότητας, ήτοι μόνον εάν η δασμολογητέα αξία δεν μπορεί να καθοριστεί κατ' εφαρμογήν μιας συγκεκριμένης διάταξης χωρεί εφαρμογή της αμέσως επόμενης, κατά την προκαθορισμένη σειρά, διάταξης (βλ. ΔΕΕ απόφαση της 9ης Νοεμβρίου 2017, LS Customs Services, C-46/16, EU:C:2017:839, σκ. 43· απόφαση της 16ης Ιουνίου 2016, EURO 2004. Hungary, C-291/15, EU:C:2016:455, σκ. 28-29· απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2013, Χριστοδούλου κλπ., C-116/12, EU:C:2013:825, σκ. 42-43). Εάν ο καθορισμός της δασμολογητέας αξίας των εισαγομένων εμπορευμάτων δεν είναι εφικτός ούτε βάσει των ανωτέρω, η τελωνειακή εκτίμηση διενεργείται κατά τις διατάξεις του

άρθρου 31 του Κ.Τ.Κ. και πλέον βάσει της παρ. 3 του άρθρου 74 του Εν.Τ.Κ. («εφεδρική μέθοδος»). Στο πλαίσιο της μεθόδου αυτής, όπως συνάγεται και από τις ερμηνευτικές σημειώσεις που περιλαμβάνονται στο παράρτημα 23 του Κανονισμού Εφαρμογής (Κανονισμός 2454/93), ο προσδιορισμός των δασμολογητέων αξιών γίνεται βάσει των μεθόδων προσδιορισμού που ορίζονται στα άρθρα 29 και 30 παρ. 2 Κ.Τ.Κ. και πλέον στο άρθρο 70 παρ. 1 και 2 Εν.Τ.Κ., αλλά με μια εύλογη ελαστικότητα (βλ. ΔΕΕ απόφαση της 9ης Μαρτίου 2017, GE Healthcare, C-173/15, EU:C:2017:195, σκ. 80). Ειδικότερα, σε περίπτωση που μια επιχείρηση δεν παρέχει επαρκή πληροφοριακά στοιχεία για την ακριβή περιγραφή των εισαγόμενων εμπορευμάτων, τα οποία μολονότι κατατάσσονται στον ίδιο κωδικό TARIC (ήτοι στον δεκαψήφιο κωδικό του Ολοκληρωμένου Κοινοτικού Δασμολογίου - TARif Intégré Communautaire), είναι ανομοιογενή, δεν μπορεί να θεωρηθεί μη εύλογη η επιλογή των τελωνειακών αρχών, αφού αποκλείσουν, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του κοινοτικού τελωνειακού κώδικα, τη συναλλακτική αξία των εισαγόμενων εμπορευμάτων για τον καθορισμό της δασμολογητέας αξίας, να στηριχθούν, βάσει εκ των υστέρων ελέγχου, στα στοιχεία που διαβίβασε ο διασαφιστής, ήτοι στο βάρος των εμπορευμάτων αυτών και στον κωδικό TARIC στον οποίον υπάγονται. Σε αυτό το πλαίσιο, στοιχεία περιεχόμενα σε εθνική βάση δεδομένων τα οποία αφορούν εμπορεύματα που υπάγονται στον ίδιο κωδικό TARIC και προέρχονται από τον ίδιο πωλητή με τα οικεία εμπορεύματα συνιστούν «διαθέσιμα στοιχεία εντός της Ένωσης» κατά την έννοια του άρθρου 31 παρ. 1 Κ.Τ.Κ. και του άρθρου 74 παρ. 3 του Εν.Τ.Κ., τα οποία μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως βάση για τον καθορισμό της δασμολογητέας αξίας των εν λόγω εμπορευμάτων (βλ. ΔΕΕ απόφαση της 9ης Ιουνίου 2022, Baltic Master, C-599/20, EU:C:2022:457, σκ. 52-54). Όσον αφορά το ζήτημα ποιες εξουσίες διαθέτουν οι τελωνειακές αρχές όταν εγείρονται αμφιβολίες σχετικά με υποβληθείσα ενώπιον τους διασάφηση, το άρθρο 181α του κανονισμού εφαρμογής (Κανονισμός 2454/93) και πλέον το άρθρο 140 του εκτελεστικού κανονισμού (Κανονισμός 2015/2447) προβλέπουν ότι, όταν οι τελωνειακές αρχές βασίμως αμφιβάλουν κατά πόσον η δηλωθείσα αξία των εισαγομένων εμπορευμάτων αντιπροσωπεύει το συνολικό πληρωθέν ή πληρωτέο ποσό για τα εμπορεύματα αυτά, δεν υποχρεούνται οπωσδήποτε να καθορίζουν τη δασμολογητέα αξία των εν λόγω εμπορευμάτων βάσει της μεθόδου της συναλλακτικής αξίας. Επομένως, δύναται να απορρίψουν τη δηλωθείσα τιμή, εφόσον διατηρούν τις αμφιβολίες αυτές και αφού ζητήσουν συμπληρωματικά στοιχεία ή έγγραφα και παράσχουν στον ενδιαφερόμενο εύλογη δυνατότητα να διατυπώσει την άποψή του σχετικά με τους λόγους στους οποίους στηρίζονται οι αμφιβολίες αυτές (βλ. ΔΕΕ απόφαση της 16ης Ιουνίου 2016, EURO 2004. Hungary, C-291/15, EU:C:2016:455, σκ. 31· ΔΕΚ απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2008, Carboni e derivati, C-263/06, EU:C:2008:128, σκ. 52). Στο πλαίσιο αυτό, η υποχρέωση αιτιολόγησης την οποία υπέχουν οι τελωνειακές αρχές κατά την εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων αφενός πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα να γίνουν γνωστοί κατά τρόπο σαφή και αδιαμφισβήτητο οι λόγοι για τους οποίους οι αρχές αυτές απέρριψαν την εφαρμογή μιας ή περισσότερων μεθόδων καθορισμού της δασμολογητέας αξίας, αφετέρου σημαίνει ότι οι εν λόγω αρχές υποχρεούνται να εκθέτουν στην απόφασή τους, με την οποία

καθορίζουν το ύψος των οφειλόμενων εισαγωγικών δασμών, τα στοιχεία βάσει των οποίων εκτιμήθηκε η δασμολογητέα αξία των εμπορευμάτων, τόσο για να παράσχουν στον αποδέκτη της απόφασης τη δυνατότητα να υπερασπιστεί τα δικαιώματά του υπό τις καλύτερες δυνατές συνθήκες και να κρίνει, έχοντας πλήρη γνώση των δεδομένων, κατά πόσον είναι σκόπιμη η άσκηση προσφυγής κατά της απόφασης αυτής, όσο και για να παράσχουν στα δικαστήρια τη δυνατότητα να ασκήσουν τον έλεγχο νομιμότητας της εν λόγω απόφασης (βλ. ΔΕΕ απόφαση της 9ης Νοεμβρίου 2017, *LS Customs Services*, C-46/16, EU:C:2017:839, ό.π., σκ. 44-45· ΔΕΕ απόφαση της 9ης Ιουνίου 2022, *FAWKES*, C-187/21, EU:C:2022:458, σκ. 53-54). Ωστόσο, στα κράτη μέλη εναπόκειται, στο πλαίσιο της δικονομικής αυτονομίας τους, να ρυθμίσουν τις συνέπειες της παράβασης της ως άνω υποχρέωσης αιτιολόγησης και της δυνατότητας θεραπείας της κατά την ένδικη διαδικασία, υπό την επιφύλαξη των αρχών της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας (βλ. ΔΕΕ απόφαση της 9ης Νοεμβρίου 2017, *LS Customs Services*, C-46/16, EU:C:2017:839, σκ. 44-46), στο δε ελληνικό δίκαιο, όπως παγίως έχει κριθεί, κατά την εκδίκαση των διοικητικών διαφορών ουσίας, τα τακτικά διοικητικά δικαστήρια, και αν ακόμη διαπιστώσουν ότι η προσβληθείσα ενώπιόν τους διοικητική πράξη δεν είναι προσηκόντως αιτιολογημένη, οφείλουν να μην περιορίζονται στην ακύρωσή της ως ανατιολόγητης και στην αναπομπή της υπόθεσης στη Διοίκηση, αλλά να κρίνουν περαιτέρω επί της ουσίας της διαφοράς, αναπληρώνοντας τις ελλείψεις της αιτιολογίας της πράξης και τελικά διαμορφώνοντας την ένδικη έννομη σχέση μέσα στα όρια των αιτημάτων της προσφυγής (ΣτΕ 1818/2015, 4518/2013, 620/2012, 3365, 4262/2011, 2170/2003, 62/1999 κ.α.). Εξάλλου, η υποχρέωση επιμέλειας που οφείλουν να επιδεικνύουν οι τελωνειακές αρχές κατά την εφαρμογή των ως άνω διατάξεων περί προσδιορισμού της δασμολογητέας αξίας σημαίνει ότι υποχρεούνται να συμβουλευτούν όλες τις πηγές πληροφοριών και τις βάσεις δεδομένων που διαθέτουν και ότι ενδείκνυται να επιτρέπουν στον ενδιαφερόμενο να τους παράσχει οποιαδήποτε πληροφορία θα μπορούσε να διαθέτει η οποία θα ήταν ικανή να συμβάλει στον καθορισμό της δασμολογητέας αξίας των εμπορευμάτων, χωρίς όμως να υποχρεούνται να ζητήσουν από τον παραγωγό των προϊόντων να τους υποβάλλει τις πληροφορίες οι οποίες απαιτούνται για την εφαρμογή της μεθόδου προσδιορισμού βάσει πανομοιότυπων εμπορευμάτων (βλ. ΔΕΕ απόφαση της 9ης Νοεμβρίου 2017, *LS Customs Services*, C-46/16, EU:C:2017:839, σκ. 57).

- 8 Επειδή, εξάλλου, από τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης συνάγεται ότι, στο πλαίσιο αντιμετώπισης των απατών που συνδέονται με υποτιμολόγηση εισαγόμενων προϊόντων, η Ευρωπαϊκή Υπηρεσία Καταπολέμησης της Απάτης (OLAF) επεξεργάστηκε, βάσει επιστημονικών μελετών που είχε διεξαγάγει το Κοινό Κέντρο Ερευνών (JRC) της Επιτροπής, ένα εργαλείο εκτίμησης των κινδύνων βάσει δεδομένων σε επίπεδο Ένωσης (στο εξής: μέθοδος OLAF-JRC). Η μέθοδος αυτή συνίσταται, κατ' αρχάς, στον υπολογισμό «διορθωμένης μέσης τιμής» («cleaned average price» ή «CAP») (στο εξής: ΔMT), η οποία αποκαλείται επίσης «δίκαιη τιμή» («fair price» ή «fair value»), για κάθε οκταψήφιο κωδικό προϊόντων της Συνδυασμένης Ονοματολογίας [ο οποίος αποτελεί μέρος του δεκαψήφιου κωδικού TARIC], Οι

ΔΜΤ υπολογίζονται βάσει των μηνιαίων τιμών εισαγωγών των σχετικών προϊόντων, όπως αυτές αντλούνται, σε σχέση με χρονικό διάστημα 48 μηνών, από την Comext, δηλαδή τη βάση δεδομένων αναφοράς για τις αναλυτικές στατιστικές του διεθνούς εμπορίου αγαθών την οποία διαχειρίζεται η Eurostat. Οι προαναφερθείσες τιμές εκφράζουν αξία ανά χιλιόγραμμο για καθέναν από τους επίμαχους 495 οκταψήφιους κωδικούς προϊόντων της Συνδυασμένης Ονοματολογίας, με αναγραφή της χώρας καταγωγής και της χώρας προορισμού στην Ένωση. Εν συνεχεία, υπολογίζεται μέσος όρος για ολόκληρη την Ένωση βάσει του αριθμητικού μέσου όρου, ήτοι ενός μη σταθμισμένου μέσου όρου, των ΔΜΤ όλων των κρατών μελών. Για τον υπολογισμό του αριθμητικού μέσου όρου, οι ακραίες αξίες («outliers»), ήτοι οι αδικαιολόγητα υψηλές ή χαμηλές αξίες, εξαιρούνται και, για τον λόγο αυτό, η μέση τιμή καλείται «διορθωμένη» ή «εκκαθαρισμένη» («cleaned»). Τέλος, υπολογίζεται μια αξία η οποία αντιστοιχεί στο 50 % των ΔΜΤ και συνιστά την «ελάχιστη αποδεκτή τιμή» («lowest acceptable price» ή «LAP») (στο εξής: EAT). Η EAT, η οποία επίσης εκφράζεται ως τιμή ανά χιλιόγραμμο, χρησιμοποιείται ως προφίλ ή ως κατώτατο όριο κινδύνου, παρέχοντας στις τελωνειακές αρχές των κρατών μελών τη δυνατότητα να εντοπίζουν τις ιδιαίτερα χαμηλές δηλωθείσες κατά την εισαγωγή αξίες και, κατά συνέπεια, τις εισαγωγές που ενέχουν σημαντικό κίνδυνο να έχουν δηλωθεί με δασμολογητέα αξία χαμηλότερη της πραγματικής (ΔΕΕ απόφαση της 8ης Μαρτίου 2022, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου, C-213/19, EU:C:2022:167, σκ. 53-57). Η μέθοδος OLAF-JRC αναπτύχθηκε ως εργαλείο ανάλυσης κινδύνων, το οποίο μπορούσαν να χρησιμοποιήσουν οι τελωνειακές αρχές των κρατών μελών για τον εντοπισμό των εισαγωγών που ενέχουν σημαντικό κίνδυνο δήλωσης δασμολογητέας αξίας χαμηλότερης της πραγματικής και πρέπει, ως εκ τούτου, να υποβάλλονται σε έλεγχο όσον αφορά τις δηλωθείσες δασμολογητέες αξίες (ΔΕΕ απόφαση της 8ης Μαρτίου 2022, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου, C-213/19, EU:C:2022:167, σκ. 427). Η στατιστική κατά βάση αυτή μέθοδος δεν εκκινεί, ωστόσο, από κάποια εκ των προβλεπόμενων στα άρθρα 70 και 74 του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα επάλληλων μεθόδων, ώστε να καθοριστεί, για κάθε επίμαχη τελωνειακή διασάφηση, η δασμολογητέα αξία των οικείων εμπορευμάτων (βλ. ΔΕΕ απόφαση της 8ης Μαρτίου 2022, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου, C-213/19, EU:C:2022:167, σκ. 417 και 443).

9. Επειδή, περαιτέρω, στον Εθνικό Τελωνειακό Κώδικα (ν. 2960/2001, Α' 265 - στο εξής Εθν.Τ.Κ.) προβλέπεται στο άρθρο 28 ότι: «1. Τα εμπορεύματα τελωνίζονται στην κατάσταση και μορφή που προσκομίζονται στην αρμόδια Τελωνειακή Αρχή, όπου κατατίθεται διασάφηση θέσης αυτών σε οποιοδήποτε καθεστώς, υπό την εποπτεία της οποίας προσδίδεται οιοσδήποτε προορισμός. 2. Η κατάταξη των προς τελωνισμό εμπορευμάτων στην οικεία διάκριση της Συνδυασμένης Ονοματολογίας (Σ.Ο.) του Δασμολογίου ενεργείται από την αρμόδια Τελωνειακή Αρχή. 3. Εάν ο παραλήπτης αμφισβητεί την από την Τελωνειακή Αρχή κατάταξη, τη δασμολογητέα ή φορολογητέα αξία, την υπαγωγή ή μη των εμπορευμάτων σε άλλο συντελεστή Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), ή άλλο Ειδικό Φόρο Κατανάλωσης (Ε.Φ.Κ.), ή άλλο φόρο, ή τέλος, συντάσσεται για την αμφισβήτηση αυτή πράξη στο σώμα της διασάφησης, που υπογράφεται από τον ενεργήσαντα τον τελωνισμό υπάλληλο, τον Προϊστάμενο του Τμήματος Τελωνισμού και το

διασαφιστή ή τον αντιπρόσωπο αυτού. 4. ...», στο άρθρο 29, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, ότι: «1. Τελωνειακή οφειλή είναι η υποχρέωση κάθε φυσικού ή νομικού προσώπου έναντι Τελωνειακής Αρχής για καταβολή του συνόλου των δασμών, των φόρων, συμπεριλαμβανομένου του φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), και των λοιπών δικαιωμάτων του Δημοσίου, που αναλογούν σε εμπορεύματα και τα επιβαρύνουν κατά τις οικείες διατάξεις. 2. Επιφυλασσομένων των διατάξεων του Τελωνειακού Κοινοτικού Κώδικα η τελωνειακή οφειλή γεννάται: α) τη στιγμή της αποδοχής της σχετικής διασάφησης για θέση σε ανάλωση ή ελεύθερη κυκλοφορία ή εξαγωγή ενός εμπορεύματος υποκειμένου σε δασμούς, φόρους και λοιπές επιβαρύνσεις, β) ... γ) ... δ) από τη μη εκτέλεση των υποχρεώσεων που απορρέουν από τη θέση των εμπορευμάτων σε ένα καθεστώς ή προορισμό ή από τη μη τήρηση ενός από τους όρους που είχαν τεθεί για την υπαγωγή των εμπορευμάτων αυτών στο συγκεκριμένο καθεστώς, ε) όπως και σε κάθε άλλη περίπτωση ειδικότερα καθοριζόμενη. 3. ...» και στο άρθρο 31 ότι: «1. Το Δημόσιο διατηρεί αμείωτες τις απαιτήσεις του κατά του κυρίου των εμπορευμάτων για δασμούς, φόρους και λοιπές επιβαρύνσεις που δεν είχαν εισπραχθεί, όπως επίσης και για εκείνες που είχαν ελλιπώς βεβαιωθεί ή εισπραχθεί. Τα ποσά θεωρούνται ότι είχαν ελλιπώς βεβαιωθεί ή εισπραχθεί, όταν δεν βεβαιώθηκαν ή δεν εισπράχθηκαν, ολικά ή μερικά, λόγω οποιασδήποτε παράλειψης που έγινε κατά τον τελωνισμό των εμπορευμάτων, εφόσον αυτό προκύπτει από το κείμενο του τελωνειακού παραστατικού που κατατέθηκε, τις πράξεις επ' αυτού και τα δικαιολογητικά έγγραφα, που επισυνάπτονται σε αυτό, με τα οποία προσδιορίζονται τα κρίσιμα στοιχεία για την ορθή βεβαίωση των δασμών, φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων που οφείλονται 2. ... 3. Όσα έχουν εισπραχθεί ή έχουν βεβαιωθεί και εισπραχθεί ελλιπώς βεβαιώνονται συμπληρωματικά με πράξη της Τελωνειακής Αρχής και εισπράττονται απ' αυτή σύμφωνα με τις διατάξεις περί Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων. 4. ...». Από τις προαναφερόμενες διατάξεις, προκύπτει ότι στην περίπτωση κατά την οποία δεν προέκυψε διαφωνία μεταξύ του παραλήπτη και της τελωνειακής αρχής ως προς την προσήκουσα δασμολόγηση του εισαχθέντος εμπορεύματος και προσδιορίστηκαν από την αρχή αυτή οι οφειλόμενοι δασμοί και λοιποί φόροι, κατόπιν δε αδείας της το εμπόρευμα είχε εξέλθει από το τελωνείο, η τελωνειακή αρχή δύναται να προβεί σε συμπληρωματική βεβαίωση δασμών και συνεισπραττομένων με αυτούς τελών, εισφορών και λοιπών φόρων και δικαιωμάτων τού Δημοσίου, ανεξαρτήτως της συνδρομής ή όχι λαθρεμπορίας (βλ. ΣτΕ 553/2010), εάν κατά τον αρχικό τελωνισμό είχαν παρεισφρήσει παραλείψεις, οποιασδήποτε φύσης, υπό την προϋπόθεση όμως ότι το ελλιπές της αρχικής βεβαίωσης ή, κατά περίπτωση, της απαλλαγής από τους δασμούς και τους λοιπούς φόρους προκύπτει από τα σχετικά που υπήρχαν στο φάκελο της συγκεκριμένης υπόθεσης και είχαν κατατεθεί κατά τον τελωνισμό του εμπορεύματος, όχι, δε, από έγγραφα που συντάσσονται μετά το πέρας της διαδικασίας του τελωνισμού (ΣτΕ 3412/2017 επτ., 667/2007, 1204/2005, 2634/2003, 1344/2000, 3195/2001 κ.ά.) ούτε από έγγραφα, τα οποία είχαν μεν εκδοθεί κατά το χρονικό σημείο του εκτελωνισμού, αλλά δεν είχαν κατατεθεί στο φάκελο της υπόθεσης κατά το εν λόγω χρονικό σημείο (ΣτΕ 667/2007, 2169/2003). Δεδομένου, όμως, ότι η προϋπόθεση αυτή δεν προβλέπεται στις

προαναφερθείσες διατάξεις τόσο του Κοινοτικού Τελωνειακού Κώδικα όσο και του Ενωσιακού Τελωνειακού Κώδικα, δεν είναι επιτρεπτή η εφαρμογή της ως προς την εκ των υστέρων είσπραξη νομίμως οφειλομένων δασμών σε περιπτώσεις εμπόπτουσες στο πεδίο εφαρμογής των ως άνω ενωσιακών διατάξεων (πρβλ. ΣτΕ 553/2010, 667/2007, 374/2007, ΔΕφΑΘ 251/2016).

- 10 Επειδή, περαιτέρω, ο ως άνω Εθνικός Τελωνειακός Κώδικας ορίζει στο άρθρο 142 παρ. 2 ότι: «Ως τελωνειακή παράβαση χαρακτηρίζεται, επίσης, η με οποιονδήποτε τρόπο, από τους αναφερόμενους στο άρθρο 155 του παρόντα Κώδικα, διαφυγή ή απόπειρα διαφυγής της πληρωμής των δασμών, φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων, καθώς και η μη τήρηση των καθοριζόμενων, στο άρθρο 155 του παρόντα Κώδικα, διατυπώσεων και επισύρουν κατά των υπευθύνων πολλαπλό τέλος, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντα Κώδικα, ακόμη και αν κρινόταν, αρμοδίως, ότι δεν συντρέχουν τα στοιχεία αξιόποινης λαθρεμπορίας», στο άρθρο 150 ότι: «1. Κατά των με οποιονδήποτε τρόπο συμμετεχόντων στην τελωνειακή παράβαση, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 142 του παρόντος Κώδικα και ανάλογα με το βαθμό συμμετοχής εκάστου, άσχετα από την ποινική δίωξη αυτών, επιβάλλεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 152, 155 και επόμενων του παρόντος Κώδικα, ιδιαίτερα στον καθένα και αλληλέγγυα, πολλαπλό τέλος από το τριπλάσιο μέχρι το πενταπλάσιο των δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων, που αναλογούν στο αντικείμενο αυτής, συνολικά για όλους τους συνυπαίτιους. Για το σκοπό αυτόν, οι δασμοφορολογικές επιβαρύνσεις υπολογίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του κοινοτικού τελωνειακού κώδικα και τις συναφείς εθνικές διατάξεις περί γένεσης της τελωνειακής οφειλής. Επί ... υποτιμολόγησης ως βάση επιβολής του ως άνω πολλαπλού τέλους αποτελεί η διαφορά των δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων που προκύπτει από τη ληφθείσα κατά τον τελωνισμό αξία και την τρέχουσα συναλλακτική τιμή. Στην περίπτωση που το τριπλάσιο των δασμών και λοιπών φόρων, που αντιστοιχούν στο αντικείμενο της λαθρεμπορίας, είναι μικρότερο των χιλίων πεντακοσίων (1.500) ευρώ, το πρόστιμο καθορίζεται στο ποσό αυτό, προκειμένου για προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, στο μισό δε του ποσού αυτού για τα λοιπά εμπορεύματα,... Δασμοί, φόροι και λοιπές επιβαρύνσεις που διέφυγαν της καταβολής, παρά το γεγονός ότι γεννήθηκε κατά νόμο τελωνειακή οφειλή, είναι δυνατόν να καταλογίζονται αυτοτελώς με αιτιολογημένη πράξη καταλογισμού, [[OMISSIS]] 2. Το, από την προηγούμενη παράγραφο, προβλεπόμενο πολλαπλό τέλος επιβάλλουν με πράξεις τους, κατά τις διατάξεις του άρθρου 152 του παρόντα Κώδικα, οι Προϊστάμενοι των Τελωνειακών Αρχών, σύμφωνα με το εν λόγω άρθρο. ...» και στο άρθρο 155 ότι: «1. Λαθρεμπορία είναι: α) ... β) οποιαδήποτε ενέργεια, που αποσκοπεί να στερήσει το Ελληνικό Δημόσιο ή την Ευρωπαϊκή Ένωση των υπ' αυτών εισπρακτέων δασμών, φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων από τα εισαγόμενα ή εξαγόμενα εμπορεύματα, και αν ακόμη αυτά εισπράχθηκαν κατά χρόνο και τρόπο διάφορο εκείνου που ορίζει ο νόμος. ... 2. Ως λαθρεμπορία θεωρείται: α). .. θ) Η υποτιμολόγηση ... εισαγόμενων ... εμπορευμάτων, εφόσον συνεπάγεται απώλεια δασμών, φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων, ι) ...». Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, η αντικειμενική υπόσταση της τελωνειακής παράβασης της λαθρεμπορίας στοιχειοθετείται, όταν, κατά την εισαγωγή ειδών από την αλλοδαπή ή την εξαγωγή τους από τη Χώρα ή

την κατ' άλλον τρόπο θέση στην κατανάλωση ειδών βαρυνομένων με δασμούς, τέλη και λοιπά δικαιώματα, το Δημόσιο απολέσει, συνεπεία διαφυγής της καταβολής, τους οφειλόμενους κατά νόμο δασμούς, τέλη και φόρους ή, στην περίπτωση απόπειρας διαφυγής, όταν η απόπειρα θα οδηγούσε στο ίδιο αποτέλεσμα, αν τελεσφορούσε. Για την επιβολή της προβλεπομένης στις ως άνω διατάξεις των άρθρων 142 και 150 κύρωσης, δηλαδή του πολλαπλού τέλους, απαιτείται, περαιτέρω, κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, η τέλεση με δόλο των πράξεων ή παραλείψεων που συνιστούν την τελωνειακή παράβαση, δηλαδή απαιτείται η γνώση του τελούντος τελωνειακή παράβαση ή του συμμετέχοντος σε αυτή ότι με τις εν λόγω πράξεις ή παραλείψεις και εν γένει ενέργειες το Δημόσιο θα αποστερηθεί τους ανήκοντες σε αυτό δασμούς και λοιπές δημοσιονομικές επιβαρύνσεις, χωρίς να είναι αναγκαίο να σκοπεύεται από τον δράστη ή σύνεργό της τελωνειακής παράβασης βλάβη της περιουσίας του Δημοσίου. Η κατά τα ανωτέρω τέλεση των πράξεων ή παραλείψεων και εν γένει ενεργειών πρέπει να διαπιστώνεται αιτιολογημένα από την τελωνειακή αρχή που επιβάλλει το πολλαπλό τέλος και, σε περίπτωση αμφισβήτησης, από τα διοικητικά δικαστήρια (βλ. ΣτΕ 409/2019, πρβλ. ΣτΕ 508/2017, 2805/2015, 4564, 4051, 2285, 11/2014, 4610, 4597, 3865, 2959, 1064, 662/2013, 4161-2/2012 επτ., 1989/2010 επτ., 990/2004 Ολ. κ.ά.).

- 11 Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία της δικογραφίας, μεταξύ των οποίων η από 10.7.2017 έκθεση ελέγχου-πορισματική αναφορά της Ελεγκτικής Υπηρεσίας Τελωνείων (ΕΛ.Υ.Τ) Θεσσαλονίκης (στο εξής «πορισματική αναφορά») και η από 5.12.2017 συμπληρωματική έκθεση ελέγχου, προκύπτουν τα εξής: Ο [OMISSIS] [εισαγωγέας] συνέστησε στις 14.3.2014 ατομική επιχείρηση χονδρικού εμπορίου - μετά από εισαγωγή - έτοιμων ενδυμάτων, με έδρα [OMISSIS] στη Θεσσαλονίκη (στο εξής «Επιχείρηση»). Κατά το διάστημα από την ίδρυση της Επιχείρησης έως τις 14.12.2016, η Επιχείρηση κατέθεσε 308 διασαφήσεις εισαγωγής με δηλωθείσα αξία εμπορευμάτων περίπου το ποσό των 6.000.000 ευρώ. Σε βάρος της Επιχείρησης διενεργήθηκε, μετά από ανώνυμη καταγγελία για υποτιμολογήσεις των εισαγόμενων προϊόντων, έλεγχος από το Δ' Τμήμα Εκ των Υστέρων Ελέγχου της ΕΛ.Υ.Τ. της Γενικής Διεύθυνσης Τελωνείων και Ε.Φ.Κ. Ειδικότερα, έλαβαν χώρα οι ακόλουθες ελεγκτικές ενέργειες: [OMISSIS] [παράθεση ελεγκτικών ενεργειών]. Από τις ελεγκτικές αυτές ενέργειες διαπιστώθηκαν τα εξής ως προς τη λειτουργία της Επιχείρησης και τις εισαγωγές που πραγματοποιούσε: α) η Επιχείρηση δεν διέθετε αποθηκευτικό χώρο, παρ' ότι φερόταν να έχει πραγματοποιήσει κατά το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα εισαγωγή κλωστοϋφαντουργικών προϊόντων βάρους 4 000 τόνων, β) ο [OMISSIS] [εισαγωγέας] υπήρξε υπάλληλος άλλου εμπόρου ενδυμάτων [OMISSIS], ο οποίος είχε απασχολήσει στο παρελθόν τις υπηρεσίες του Τελωνείου για ανάλογες εισαγωγές κλωστοϋφαντουργικών προϊόντων από την Τουρκία, γ) η τελευταία εισαγωγή του [OMISSIS] [ως άνω εμπόρου ενδυμάτων] έλαβε χώρα στις 18.3.2014 και η πρώτη της Επιχείρησης στις 21.3.2014, δ) η Επιχείρηση είχε τους ίδιους προμηθευτές με τον [OMISSIS] [έμπορο ενδυμάτων], ε) ο [OMISSIS] [εισαγωγέας] δεν ήταν σε θέση να απαντήσει σε ερωτήσεις για βασικές λειτουργίες και στοιχεία της επιχείρησής του, όπως το ύψος του ενοικίου που

κατέβαλε, την έδρα των βασικών πελατών του και τα υπόλοιπα που έχει λαμβάνειν από αυτούς, στ) τα εμπορεύματα, στα οποία πραγματοποιήθηκε φυσικός έλεγχος, ήταν μεν ποσοτικώς όσα αναγράφονταν σε κάθε διασάφηση εισαγωγής, είχαν, όμως, ποικιλία ως προς την ποιότητα, τη σύνθεση, τα μεγέθη και τα σχέδιά τους, καθώς και ως προς την αξία τους, κάτι που δεν αποτυπωνόταν στα συνημμένα στις διασαφήσεις τιμολόγια εισαγωγής, όπου η περιγραφή ήταν γενική χωρίς να γίνεται αναφορά σε σύνθεση, κωδικό είδους, ποιότητα και μέγεθος, οι δε δηλωθείσες αξίες ήταν, κατά τους ελεγκτές, καταφανώς χαμηλότερες των πραγματικών, δηλαδή αυτών που καταβλήθηκαν στην Τουρκία, στ) Σε τηλεφωνικές επικοινωνίες με τρεις εκ των παραληπτών (ο ένας εκ των οποίων θα παραλάμβανε ανταλλακτικά αυτοκινήτων, ο άλλος τυπωμένες επαγγελματικές κάρτες και διαφημιστικά φυλλάδια και ο τρίτος αξεσουάρ κινητής τηλεφωνίας) αυτοί παραδέχτηκαν ότι είχαν αγοράσει τα εμπορεύματα απευθείας από τους Τούρκους προμηθευτές σε τιμή έως και 15 φορές υψηλότερη (στην περίπτωση των αξεσουάρ κινητής τηλεφωνίας) εκείνης που αναγραφόταν στη διασάφηση εισαγωγής και ότι η επιχείρηση είχε απλώς αναλάβει τη μεταφορά των εμπορευμάτων με αμοιβή που ανερχόταν (στην περίπτωση των διαφημιστικών καρτών) σε 1,5 ευρώ/κιλό, ζ) από την παρακολούθηση των τηλεφωνικών συνδιαλέξεων προέκυψε, σύμφωνα με τους ελεγκτές των τελωνειακών αρχών, η μεθοδολογία δράσης της Επιχείρησης, περιλαμβανομένων στοιχείων όπως ο τρόπος εξόφλησης από τους αγοραστές στην Ελλάδα των Τούρκων προμηθευτών, η καταβολή της αμοιβής του [OMISSIS] [εισαγωγέα], η εξόφληση των τιμολογίων που εξέδιδε ο [OMISSIS] [εισαγωγέας] με εικονικές καταβολές στον τραπεζικό λογαριασμό του, ο ρόλος του [OMISSIS] [εμπόρου ενδυμάτων] και η πραγματική αξία των εισαγόμενων προϊόντων. Από τις ίδιες συνδιαλέξεις οι ελεγκτές μπόρεσαν να κάνουν αντιστοίχιση ανάμεσα σε ορισμένα ποσά που ανέφεραν σε αυτά οι συμμετέχοντες και τις αντίστοιχες διασαφήσεις (σε 13 περιπτώσεις παραδόσεων εμπορευμάτων συνολικώς) και διαπίστωσαν ότι η αξία που αναφερόταν ήταν από 3,5 έως 37 φορές υψηλότερη εκείνης που δηλώθηκε, στις περισσότερες δε περιπτώσεις ήταν 10-15 φορές μεγαλύτερη. Κατόπιν τούτων, η ως άνω τελωνειακή αρχή κατέληξε στο εξής συμπέρασμα ως προς τον τρόπο δράσης της Επιχείρησης, η οποία κατ' όνομα μόνο ανήκε στον [OMISSIS] [εισαγωγέα], ενώ πραγματικός επιχειρηματίας ήταν ο [OMISSIS] [έμπορος ενδυμάτων], συνεργάτες τους (υπάλληλοι της Επιχείρησης), δε, ήταν η προσφεύγουσα και [OMISSIS] [δύο άλλοι υπάλληλοι της επιχείρησης]: Ο επιχειρηματίας που ενδιαφερόταν να εισάγει είδη ένδυσης-υπόδησης ή υφάσματα από την Τουρκία μετέβαινε αρχικώς στη χώρα αυτή και πραγματοποιούσε επαφές με προμηθευτές, τους οποίους πλήρωνε μετρητοίς με χρήματα που είχε μεταφέρει παρανόμως στην Τουρκία. Η συμφωνία προέβλεπε ότι τα εμπορεύματα δεν θα εξάγονταν απευθείας από τον πωλητή, αλλά θα παραδίδονταν στην Κωνσταντινούπολη στην εταιρία MELISSA KARGO, η οποία είναι μεταφορική και αναλάμβανε τη μεταφορά στην Ελλάδα. Αφού παραδίνονταν τα προς εισαγωγή εμπορεύματα στην ως άνω εταιρία, υπάλληλοί της τα συσκεύαζαν σε τσουβάλια προκειμένου να παραπλανήσουν τις ελληνικές τελωνειακές αρχές για την ποιότητα και την αξία των εμπορευμάτων. Κάθε τσουβάλι έφερε γραμμένο τον κωδικό του τελικού παραλήπτη στην Ελλάδα, καθώς και έναν αύξοντα

αριθμό, ο οποίος αφορά στη συγκεκριμένη αποστολή. Με αυτόν τον τρόπο συγκεντρώνονταν περίπου 400 με 500 τσουβάλια, συνολικού βάρους 16-20 τόνων, φορτώνονταν σε φορτηγό αυτοκίνητο και στέλνονταν στην Ελλάδα. Για τον τελωνισμό των εμπορευμάτων, τα οποία είχαν δεκάδες παραλήπτες σε όλη την Ελλάδα, εκδιδόταν τιμολόγιο ανακριβές ως προς τις αξίες (υποτιμολόγηση) από άλλη τούρκικη εταιρία, η οποία δεν είχε καμία σχέση με τα εν λόγω εμπορεύματα, το οποίο περιελάμβανε το σύνολο των εμπορευμάτων και ανέφερε ως αγοραστή την Επιχείρηση. Στο εν λόγω τιμολόγιο καταγράφονταν γενικά τα εμπορεύματα ([OMISSIS]) χωρίς να γίνεται αναφορά σε σύνθεση, κωδικό είδους, ποιότητα, μεγέθη. Οι αναγραφόμενες στο τιμολόγιο αξίες ήταν υποπολλαπλάσιες (11-20 φορές χαμηλότερες) αυτών που είχαν πράγματι πληρωθεί από τους Έλληνες επιχειρηματίες στους πραγματικούς Τούρκους προμηθευτές. Μετά τον τελωνισμό των προϊόντων, το φορτηγό αυτοκίνητο οδηγούνταν στη μεταφορική εταιρία «ΔΙΑΜΑΝΤΗΣ ΝΙΚΟΛΑΪΔΗΣ Α.Ε.» [OMISSIS], όπου γινόταν αμέσως η μεταφόρτωση για τους πραγματικούς αγοραστές σε όλη την Ελλάδα. Η αμοιβή για τη μεταφορά από την Τουρκία ανερχόταν σε περίπου 0,5-1,0 ευρώ) ανά κιλό μεταφερόμενου υφάσματος και πληρωνόταν από τους τελικούς παραλήπτες τοις μετρητοίς και χωρίς την έκδοση φορολογικού στοιχείου, ενώ τοις μετρητοίς καταβαλλόταν και ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχούσε στο τιμολόγιο που έχει εκδοθεί από την Επιχείρηση. Οι αξίες που αναγράφονταν στα τιμολόγια πώλησης στο εσωτερικό της χώρας ήταν ελάχιστα μεγαλύτερες (περίπου 10%) από αυτές που δηλώνονταν κατά την εισαγωγή, ενώ οι αναγραφόμενες ποσότητες ήταν στην πλειοψηφία των τιμολογίων ανακριβείς, δεδομένου ότι οι περισσότεροι παραλήπτες δεν επιθυμούσαν να αποτυπώνεται στα τιμολόγια η πραγματική ποσότητα που παραλαμβάνουν. Όμως, επειδή οι συμμετέχοντες στον μηχανισμό αυτό γνώριζαν ότι πρέπει να ταυτίζονται οι ποσότητες των εισαχθέντων με τις ποσότητες των πωληθέντων (αφού δεν διαθέτουν αποθηκευτικούς χώρους), εξέδιδαν τιμολόγια (εικονικά) προς επιχειρήσεις που ήθελαν να παρουσιάζουν αυξημένες αγορές. Σε περίπτωση που κάποιος τελικός παραλήπτης επιθυμούσε την έκδοση τιμολογίου πώλησης με πραγματικές τιμές αγοράς ή τιμές που προσέγγιζαν στις πράγματι πληρωθείσες, τότε έπρεπε να έχει ενημερώσει από πριν, έτσι ώστε η MELISSA KARGO να αποστείλει τιμολόγιο πώλησης προς την Επιχείρηση με κανονικές («υψηλές» όπως τις ανέφεραν) αξίες. Σε αυτές τις περιπτώσεις στην Ελλάδα κατετίθετο χωριστή διασάφηση εισαγωγής με τις πραγματικές αξίες (20-30 ευρώ ανά κιλό εμπορεύματος) και στη συνέχεια η Επιχείρηση τιμολογούσε τον πελάτη με τις δηλωθείσες κατά την εισαγωγή αξίες συν 10% επιπλέον. Εξάλλου, αφού εδραιωνόταν η εμπιστοσύνη ανάμεσα στον εκάστοτε Έλληνα έμπορο και τον Τούρκο προμηθευτή δεν απαιτείτο πλέον η μετάβαση του Έλληνα εμπόρου στην Τουρκία, αλλά η πληρωμή γινόταν μέσω κάποιου προσώπου που συνδεόταν με τον [OMISSIS] [έμπορο ενδυμάτων]. Ο τελευταίος διατηρούσε και καταστήματα λιανικής πώλησης, από τα δε έγγραφα στοιχεία που βρέθηκαν κατά τους ελέγχους διαπιστώθηκε ότι μόνο το 42% των πωλήσεων των καταστημάτων αυτών γινόταν με έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης, ενώ οι υπόλοιπες πωλήσεις γίνονταν χωρίς την έκδοση απόδειξης. Μετά τη διακοπή λειτουργίας της Επιχείρησης, αρκετοί επιτηδευματίες (πελάτες της Επιχείρησης) προέβησαν οι ίδιοι σε εισαγωγές από την Τουρκία κατά το έτος

2017 καταβάλλοντας πολλαπλάσιες τιμές από εκείνες που κατέβαλαν για αντίστοιχα προϊόντα, σύμφωνα με τα τιμολόγια που εξέδιδε η Επιχείρηση προς αυτούς, όπως προέκυψε από τον έλεγχο στο ολοκληρωμένο πληροφορικό σύστημα τελωνείων. Τελικώς, το συνολικό ποσό των διαφυγόντων φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων από 289 εισαγωγές της Επιχείρησης [OMISSIS]) προσδιορίστηκε από το αρμόδιο Α΄ Τελωνείο Θεσσαλονίκης στο ύψος των 6.211.300,19 ευρώ. Ειδικώς ως προς τη συμμετοχή της προσφεύγουσας στο ως άνω κύκλωμα λαθρεμπορίας, η ως άνω πορισματική έκθεση αναφέρει ότι αυτή ήταν δηλωμένη ως υπάλληλος γραφείου της Επιχείρησης και ότι αποτελούσε άμεση συνεργάτρια του [OMISSIS] [εμπόρου ενδυμάτων] με πλήρη γνώση της δραστηριότητάς του, καθώς και ότι δεχόταν και εκτελούσε τις εντολές του. Η δραστηριότητά της εντοπίζεται στα εξής: α) Παραλάμβανε από την Τουρκία, μέσω ηλεκτρονικής αλληλογραφίας ή μηνυμάτων μέσω της πλατφόρμας viber, πριν από κάθε εισαγωγή κατάσταση με τον αριθμό των δεμάτων, τους αντίστοιχους κωδικούς των τελικών παραληπτών και τις χρεώσεις σε αυτούς για τη μεταφορά των εμπορευμάτων. Την εν λόγω κατάσταση την προωθούσε στον έτερο υπάλληλο [OMISSIS], ο οποίος επέβλεπε την εκφόρτωση των δεμάτων στη «Δέλτα Μεταφορική». Ο [OMISSIS] [υπάλληλος της επιχείρησης] με το πέρας της εκφόρτωσης ενημέρωνε την προσφεύγουσα για τις ενδεχόμενες διαφορές που διαπίστωνε μεταξύ των αναγραφόμενων στην κατάσταση δεμάτων και των πράγματι εκφορτωθέντων. β) Ενημέρωνε τους πελάτες της Βόρειας Ελλάδας για τον χρόνο παράδοσης των εμπορευμάτων και το κόστος μεταφοράς, γ) Τιμολογούσε τους παραλήπτες λαμβάνοντας υπόψη ότι i) στο τέλος κάθε έτους θα έπρεπε να έχει τιμολογηθεί το σύνολο των ποσοτήτων που φερόταν να έχει εισαγάγει η Επιχείρηση, ii) οι αξίες των τιμολογίων θα έπρεπε να είναι ελάχιστα μεγαλύτερες (10%) από αυτές που δηλώνονταν κατά την εισαγωγή, iii) τις ιδιαιτερότητες κάθε παραλήπτη (τη συχνότητα των παραλαβών, την ποσότητα και το είδος των εμπορευμάτων), iv) την επιθυμία κάθε παραλήπτη για τιμολόγηση συγκεκριμένων ειδών και ποσοτήτων, v) τις οδηγίες του συνεργάτη στην Αθήνα [OMISSIS] [υπαλλήλου της επιχείρησης] για το ποιους θα τιμολογούσε, τα είδη που θα περιλαμβάνονταν στο τιμολόγιο και τις αξίες, δ) Σε προσυνηννόηση με τους πελάτες εξέδιδε τιμολόγια τα οποία χρησιμοποιούνταν μόνο κατά τη διακίνηση των εμπορευμάτων και στη συνέχεια ακυρώνονταν. [OMISSIS]). ε) Παραλάμβανε από τους πελάτες χρήματα, τα οποία προορίζονται για την πληρωμή των προμηθευτών τους στην Τουρκία. Κατέγραφε αναλυτικά ποσά και ονόματα και τα παρέδιδε στον [OMISSIS] [έμπορο ενδυμάτων], προκειμένου να αναλάβει την αποστολή τους στην Τουρκία ([OMISSIS]). στ) Αναλάμβανε να πραγματοποιήσει καταθέσεις στον τραπεζικό λογαριασμό του [OMISSIS] [εισαγωγέα], οι οποίες εμφανίζονταν να έχουν πραγματοποιηθεί από πελάτες που είχαν λάβει τιμολόγια άνω των 500 ευρώ, και στη συνέχεια παρέδιδε τα καταθετήρια στους πελάτες που υποτίθεται ότι είχαν κάνει την κατάθεση στον ως άνω τραπεζικό λογαριασμό. Οι εικονικές αυτές καταθέσεις πραγματοποιούνταν λόγω της υποχρέωσης εξόφλησης των τιμολογίων άνω των 500 ευρώ μέσω τραπεζικής ή τραπεζικής επιταγής ([OMISSIS]). Τα ανωτέρω επιβεβαιώθηκαν, σύμφωνα με το ως άνω ελεγκτικό πόρισμα, από τα στοιχεία-έγγραφα που βρέθηκαν στην κατοχή της προσφεύγουσας κατά τον έλεγχο που

πραγματοποιήθηκε στις 15.12.2016 στην έδρα της επιχείρησης [OMISSIS] [αναλυτική παράθεση έγγραφων στοιχείων που βρέθηκαν στην κατοχή της προσφεύγουσας κατά τον έλεγχο]. Με την [από] [OMISSIS] 1.11.2018 κλήση σε απολογία η προσφεύγουσα κλήθηκε από την Προϊσταμένη της Διεύθυνσης του Α΄ Τελωνείου Εισαγωγών Εξαγωγών Θεσσαλονίκης να απολογηθεί για την ως άνω περιγραφόμενη παράβαση της εισαγωγής, με 289 συνολικώς διασαφήσεις, από την Τουρκία εμπορευμάτων με υποτιμολόγηση της πράγματι καταβληθείσας αξίας. Με το [από] [OMISSIS] 7.12.2018 υπόμνημά της προς το Α΄ Τελωνείο Εισαγωγών Εξαγωγών Θεσσαλονίκης η προσφεύγουσα αρνήθηκε ότι έχει τελεστεί οποιαδήποτε παράβαση ή ότι η ίδια είχε οποιαδήποτε εμπλοκή σε αυτή. Κατόπιν τούτων, εκδόθηκαν οι ήδη προσβαλλόμενες συνολικώς 2.504 καταλογιστικές πράξεις, οι οποίες αφορούν διασαφήσεις εισαγωγής που χρονικώς εκτείνονται από τον Απρίλιο του 2014 έως τον τερματισμό της δραστηριότητας της επιχείρησης, με κάθε μία εκ των οποίων κηρύχθηκαν υπαίτιοι για την παράβαση της λαθρεμπορίας αφενός ο τελικός παραλήπτης των εμπορευμάτων κάθε διασάφησης ως ο πραγματικός εισαγωγέας, αφετέρου η προσφεύγουσα και τα λοιπά τέσσερα άτομα που συνδέονταν με τη δραστηριότητα της Επιχείρησης ([OMISSIS] [ο εισαγωγέας], [OMISSIS] [ο έμπορος ενδυμάτων], [OMISSIS] [και οι δύο άλλοι υπάλληλοι της επιχείρησης]), καθώς θεωρήθηκε ότι είχαν κοινό δόλο και ενεργούσαν σε προσυνεννόηση, χρησιμοποιώντας μεθόδους-τεχνάσματα δόλου, αποσκοπώντας στο να στερηθεί το Ελληνικό Δημόσιο τις φορολογικές επιβαρύνσεις που εισπράττονται επί των εισαγομένων από την αλλοδαπή εμπορευμάτων, αποφεύγοντας με τον τρόπο αυτό την καταβολή του αναλογούντος Φ.Π.Α. για τα εμπορεύματα που ο τελικός παραλήπτης παρέλαβε και αποκομίζοντας το αντίστοιχο άμεσο χρηματικό όφελος. Ενόψει αυτών, επαναπροσδιορίστηκε η αξία των εμπορευμάτων που εισήχθησαν με κάθε διασάφηση και υπολογίστηκε ο διαφυγών Φ.Π.Α. ανά εισαγωγή και ανά διασάφηση, ο οποίος επιβλήθηκε αλληλεγγύως σε όλους τους συνυπαίτιους, ενώ επιβλήθηκαν και πολλαπλά τέλη στο τριπλάσιο του διαφυγόντος Φ.Π.Α., ποσοστό 10% των οποίων επιμερίστηκε στην προσφεύγουσα, η οποία πάντως κηρύχθηκε αλληλεγγύως συνυπεύθυνη για την καταβολή του συνόλου των ποσών αυτών.

12. Επειδή, με την κρινόμενη προσφυγή, η προσφεύγουσα καταρχάς αμφισβητεί το ελεγκτικό πόρισμα κατά το μέρος που αφορά τη δική της εμπλοκή στο περιγραφόμενο ως κύκλωμα υποτιμολόγησης εισαγομένων εμπορευμάτων. Ειδικότερα, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν συμμετείχε στις εισαγωγές των επίδικων εμπορευμάτων ούτε γνώριζε πώς πραγματοποιήθηκαν αυτές [OMISSIS]. Ωστόσο, ο λόγος αυτός πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος [OMISSIS] [αιτιολόγηση της απόρριψης του λόγου ως νόμω αβάσιμου].
13. Επειδή, ακολούθως, η προσφεύγουσα προβάλλει ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ακυρωτές λόγω παράβασης «ουσιώδους τύπου της διαδικασίας» [OMISSIS]. Ωστόσο, ο λόγος αυτός είναι απορριπτός προεχόντως ως νόμω αβάσιμος [OMISSIS] [αιτιολόγηση της απόρριψης του λόγου ως αβάσιμου].
14. Επειδή, περαιτέρω, ως προς τον προσδιορισμό της αξίας των εισαχθέντων εμπορευμάτων, η τελωνειακή αρχή αναφέρει στις προσβαλλόμενες πράξεις

καταλογισμού - απαντώντας σε σχετικές αιτιάσεις του [OMISSIS] [εμπόρου ενδυμάτων] ως προς τη μέθοδο προσδιορισμού της αξίας των προϊόντων - ότι στο σύνολο των επίμαχων διασαφήσεων ζητήθηκε από τον φερόμενο ως εισαγωγέα η εφαρμογή της απλουστευμένης διαδικασίας της «σύμπτυξης κλάσεων», σύμφωνα με το άρθρο 81 του Κ.Τ.Κ. και το άρθρο 177 του Εν.Τ.Κ. Το γεγονός αυτό επιβεβαιώνεται, κατά την τελωνειακή αρχή, από τη μαρτυρική κατάθεση της εμπλεκόμενης εκτελωνίστριας. Οι αιτήσεις αυτές έγιναν δεκτές στο σύνολό τους με αποτέλεσμα τα εμπορεύματα να αντιμετωπίζονται πλέον ως ένα και μόνο είδος, εκείνο της ανώτερης κλάσης. Ενόψει αυτού, αφού διαπιστώθηκε η υποτιμολόγηση των εμπορευμάτων από την ΕΛ.Υ.Τ., ως βάση υπολογισμού για τον προσδιορισμό των διαφυγουσών φορολογικών επιβαρύνσεων ελήφθη ([OMISSIS]) η δηλωθείσα στη διασάφηση, κατά τη διαδικασία απλούστευσης, δασμολογική κλάση. Ειδικώς ως προς τη μέθοδο που χρησιμοποιήθηκε για τον επανυπολογισμό της δασμολογητέας αξίας των εισαχθέντων εμπορευμάτων, στο στάδιο του εκ των υστέρων ελέγχου, η τελωνειακή αρχή υποστηρίζει ότι: «στηρίχθηκε στην περίπτωση γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 του Καν (ΕΟΚ) 2913/1992 και 74 του Καν (ΕΕ) 952/2013, ήτοι με προσδιορισμό της αξίας που βασίζεται επί της τιμής μονάδος που αντιστοιχεί στις πωλήσεις μέσα στην Κοινότητα εισαγομένων εμπορευμάτων ή πανομοιότυπων ή ομοειδών εισαγομένων εμπορευμάτων οι οποίες αντιπροσωπεύουν συνολικά τη μεγαλύτερη ποσότητα και γίνονται, μέσα στην Κοινότητα, προς πρόσωπα που δεν συνδέονται με τους πωλητές. Στη μέθοδο αυτή κατέληξε η υπηρεσία μας υποχρεωτικώς, καθώς ο υπολογισμός δεν θα μπορούσε να στηριχθεί στην εικονική συναλλακτική αξία των εισαχθέντων εμπορευμάτων που σκοπίμως υποτιμολογήθηκαν, ούτε στις περιπτώσεις α' και β', ήτοι στην συναλλακτική αξία πανομοιότυπων ή ομοειδών προϊόντων. καθώς αφενός τα προϊόντα περιγράφονταν στα τιμολόγια που επισυνάπτονταν στις διασαφήσεις κατά τρόπο γενικό, δίχως περιγραφή της ποιότητας, των φυσικών χαρακτηριστικών, του σήματος ή της φήμης, ώστε να μπορούν να προσδιοριστούν ποια αντιστοιχού είδους θεωρούνται ως πανομοιότυπα ή ομοειδή, αφετέρου στο σύνολο τους σχεδόν τα υπό κρίση εμπορεύματα, κατά τη στιγμή του εκ των υστέρων ελέγχου, είχαν διαφύγει της κατάσχεσης, ήταν επομένως αδύνατο να πραγματοποιηθεί φυσικός έλεγχος, με την έννοια της εξέτασης τους, συμπεριλαμβανομένων της λεπτομερούς μέτρησης και της λήψης δείγματος, προκειμένου να διαπιστωθούν τα επιμέρους χαρακτηριστικά τους και η συμφωνία και αντιστοιχία τους με την τελωνειακή διασάφηση και το τιμολόγιο που τα συνόδευε. Η μέθοδος επομένως της τιμής-μονάδος της περιπτώσεως γ' ... αποτελούσε ... τη μοναδική εφικτή μέθοδο υπολογισμού της δασμολογητέας αξίας, ... Στα πλαίσια εφαρμογής της ως άνω μεθόδου, η υπηρεσία μας, προς άντληση περαιτέρω πληροφόρησης, αναλόγως πάντα με όσα προβλέπονται στο άρθρο 30 παρ. 2 περ. γ' του άρθρου 30 του Καν (ΕΟΚ) 2913/1992 και 74 του Καν. (ΕΕ) 952/2013, έχοντας τη δυνατότητα πρόσβασης στην ηλεκτρονική βάση δεδομένων και το κοινοτικό σύστημα AFIS και AMT. ... άντλησε στοιχεία από αυτό. Ακολουθώντας σχετικές οδηγίες της Γενικής Διεύθυνσης Τελωνείων και ΕΦΚ της ΑΑΔΕ, έλαβε εν προκειμένω υπόψην της κατά την τελική της κρίση και τις τιμές - "κατώφλια" (threshold values), που ορίζονται ως το 50% της "δίκαιης τιμής" (fair price) αγά κιλό

εμπορεύματος, οι οποίες περιέχονται στο σύστημα AMT, μέσω AFIS-MAB, Εφόσον αυτές οι τιμές, ήτοι το μισό των μέσων εύλογων τιμών των εισαχθέντων προϊόντων, βάσει της επεξεργασίας των στατιστικών δεδομένων που έχει στη διάθεσή της η ΕΕ για τις εισαγωγές που πραγματοποιούνται στο έδαφος της, αποτελούν το καθοριστικό στοιχείο διαμόρφωσης μιας ελάχιστης αξίας, κάτω από την οποία καμία νόμιμη εμπορική συναλλαγή για τα συγκεκριμένα εμπορεύματα δεν μπορεί να είναι βιώσιμη ..., και επομένως, όταν η αναγραφόμενη τιμή στο τιμολόγιο “πέφτει” κάτω από αυτό το όριο, υφίσταται τεκμήριο υποτιμολόγησης του προϊόντος αυτού, η χρήση τους για τον προσδιορισμό της δασμολογητέας αξίας και κατ’ επέκταση των διαφυγόντων, λόγω της υποτιμολόγησης, δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων της υπό κρίση εισαγωγής δεν μπορεί παρά να αποτελεί και ένα “τιμολογιακό minimum”, αφού πρόκειται για τις ελάχιστες αποδεκτές τιμές των προϊόντων που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο εμπορικής συναλλαγής στο έδαφος της Ευρωπαϊκής Ένωσης κατά νόμιμο τρόπο».

- 15 Επειδή, η προσφεύγουσα αμφισβητεί ότι έλαβε χώρα υποτιμολόγηση των επίμαχων εμπορευμάτων. Ειδικότερα, με την κρινόμενη προσφυγή προβάλλεται καταρχάς ότι μη νομίμως έλαβε χώρα προσδιορισμός της αξίας των εμπορευμάτων με χρήση των «δίκαιων τιμών» ή «τιμών-κατώφλια», διότι οι τελευταίες, ως στατιστικά στοιχεία τιμών εισαγωγής θα μπορούσαν μόνο να προσφέρουν το έρεισμα για την αμφισβήτηση της δηλωθείσας αξίας και όχι να αποτελέσουν τη μέθοδο προσδιορισμού της δασμολογητέας αξίας, δεδομένου ότι τέτοιος προσδιορισμός μπορεί να γίνει μόνο βάσει των μεθόδων που προβλέπουν οι διατάξεις του Κοινοτικού και ακολούθως του Ενωσιακού Τελωνειακού Κώδικα. Περαιτέρω, προβάλλεται ότι μη νομίμως, σε κάθε περίπτωση, έγινε προσδιορισμός της τιμής βάσει του κωδικού TARIC, που είχε δηλωθεί σε κάθε διασάφηση στο πλαίσιο της διαδικασίας απλούστευσης (αρ. 81 Κ.Τ.Κ. και άρθρο 177 Εν.Τ.Κ.), διότι ο κωδικός αυτός δηλώθηκε από τον εισαγωγέα κατόπιν υπόδειξης των υπαλλήλων του Τελωνείου χάριν της ταχείας προώθησης των υπό διασάφηση εμπορευμάτων στο εμπόριο και δεν αντιστοιχούσε στα πράγματι εισαχθέντα εμπορεύματα, με αποτέλεσμα να έχουν υποπέσει σε σφάλμα οι ελεγκτές της ΕΛ.Υ.Τ., οι οποίοι αδυνατώντας να πραγματοποιήσουν φυσικό έλεγχο στα οικεία εμπορεύματα, στηρίχθηκαν αποκλειστικά στους δηλωθέντες κωδικούς για να καταλήξουν στον χαρακτηρισμό του είδους των εισαχθέντων εμπορευμάτων. Εξάλλου, η προσφεύγουσα επισημαίνει ότι σε ορισμένες μόνο [OMISSIS] διασαφήσεις έχει γίνει σχετικό αίτημα για σύμπτυξη δασμολογικών κλάσεων και ως εκ τούτου στις υπόλοιπες δεν υπάρχει καν η πραγματική βάση για τον προσδιορισμό της αξίας βάσει ενός μόνο κωδικού TARIC (εκείνου που είχε αναγραφεί πάνω στη διασάφηση). Στο πλαίσιο, άλλωστε, αυτού του ισχυρισμού, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι σε πολλές περιπτώσεις είχε λάβει χώρα, κατά τον χρόνο εισαγωγής των εμπορευμάτων που αναφέρονται στις επίμαχες διασαφήσεις, φυσικός έλεγχός τους χωρίς να διαπιστωθεί οποιαδήποτε απόκλιση ανάμεσα στο είδος και στην ποιότητα των εισαγόμενων εμπορευμάτων και τις δηλωθείσες τιμές τους, ενώ εν συνεχεία οι τελωνειακές αρχές προχώρησαν σε προσδιορισμό της αξίας τους βάσει όχι των όντως εισαχθέντων προϊόντων, αλλά άλλων προϊόντων με διαφορετικό κωδικό TARIC και συνεπώς υψηλότερη «τιμή-κατώφλι». Με τον τρόπο αυτό, κατά τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας,

διαμορφώνεται μια ψευδώς υψηλή τιμή για κάθε προϊόν με αποτέλεσμα να μην μπορεί να στοιχειοθετηθεί η διαπίστωση της τελωνειακής αρχής περί υποτιμολόγησης, καθώς εν προκειμένω οι εισαγωγές αφορούσαν προϊόντα στοκ που διατίθεντο σε ιδιαίτερα χαμηλές τιμές. Προς υποστήριξη του λόγου αυτού, η προσφεύγουσα προσκομίζει, μεταξύ άλλων: α) ορισμένες από τις επίμαχες διασαφήσεις εισαγωγής, στις οποίες προκύπτει ότι έχει διενεργηθεί φυσικός έλεγχος και β) την 151/2022 απόφαση του Αρείου Πάγου (Ποινικό Τμήμα), η οποία αναίρεσε απόφαση δευτεροβάθμιου ποινικού δικαστηρίου, με την οποία είχε καταδικαστεί για λαθρεμπορία λόγω υποτιμολογήσεων μία λήπτρια εμπορευμάτων από την επιχείρηση του [OMISSIS] [εισαγωγέα]- σύμφωνα με τον Άρειο Πάγο, η αιτιολογία της εφετειακής απόφασης (η οποία ερειδόταν στο γεγονός ότι οι δηλωθείσες τιμές εισαγωγής ήταν υποπολλαπλάσιες ακόμη και της «τιμής-κατώφλι» που αντιστοιχεί στο 50% της «εύλογης τιμής» ανά κιλό εμπορεύματος) ήταν αόριστη, δεδομένου ότι δεν αναφερόταν ποια ήταν η «τιμή-κατώφλι» κάθε εμπορεύματος, κατά πόσο οι τιμές αυτές υπερβαίνουν την αξία αγοράς εκάστου διαφορετικού είδους και ποιος ο τρόπος προσδιορισμού των τιμών αυτών. Εξάλλου, το καθ' ου Ελληνικό Δημόσιο, με τις από 24.2.2023 απόψεις της Προϊσταμένης της Τελωνειακής Περιφέρειας Θεσσαλονίκης, ζητεί την απόρριψη του λόγου αυτού, υποστηρίζοντας ότι η μέθοδος προσδιορισμού που ακολουθήθηκε, όπως περιγράφεται στην προηγούμενη σκέψη, ήταν νόμιμη και ενδεδειγμένη.

- 16 Επειδή, σύμφωνα με όσα έγιναν δεκτά στη σκέψη 7, σε περίπτωση που δημιουργούνται στις τελωνειακές αρχές βάσιμες αμφιβολίες για το κατά πόσο η δηλωθείσα ως συναλλακτική αξία αντιστοιχεί στην πράγματι καταβληθείσα τιμή και άρα στη δασμολογητέα αξία των εισαγόμενων προϊόντων, οι αρχές αυτές δύναται να απορρίπτουν τη δηλωθείσα αξία και να προβαίνουν στον προσδιορισμό της τιμής βάσει μίας εκ των μεθόδων που περιγράφονται κατ' αλληλουχία στις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Τ.Κ. και του άρθρου 74 του Εν.Τ.Κ. Εν προκειμένω, πράγματι από τα στοιχεία που παρατίθενται στην πορισματική αναφορά της ΕΛ.Υ.Τ. ([OMISSIS]) το Δικαστήριο διαπιστώνει ότι ευλόγως δημιουργήθηκαν αμφιβολίες στις τελωνειακές αρχές ως προς το κατά πόσο οι δηλωθείσες στις διασαφήσεις αξίες των εμπορευμάτων, που εισήγαγε η επιχείρηση του [OMISSIS] [εισαγωγέα], ήταν οι πραγματικές συναλλακτικές αξίες τους.
- 17 Επειδή, ωστόσο, εν συνεχεία, τίθεται το ερώτημα του πώς θα έπρεπε να προσδιοριστεί η δασμολογητέα αξία των εμπορευμάτων, προκειμένου αφενός να διαπιστωθεί εάν όντως έλαβε χώρα υποτιμολόγηση σε κάθε χωριστή περίπτωση εισαγωγής εμπορευμάτων, αφετέρου να καταλογιστούν οι διαφυγόντες φόροι (Φ.Π.Α. εισαγωγής) και τα συναφή πολλαπλά τέλη. Ειδικότερα, η τελωνειακή αρχή επισημαίνει στις προσβαλλόμενες πράξεις ότι δεν εφάρμοσε τις μεθόδους προσδιορισμού, οι οποίες στηρίζονται στη συναλλακτική αξία πανομοιότυπων και ομοειδών εμπορευμάτων (περιπτώσεις α' και β' της παρ. 2 του άρθρου 30 Κ.Τ.Κ. και της παρ. 2 του άρθρου 74 Εν.Τ.Κ.), διότι αυτό ήταν πρακτικώς αδύνατο δεδομένου ότι τα εμπορεύματα είχαν διαφύγει της κατάσχεσης και η περιγραφή τους στα τιμολόγια που συνόδευαν τις διασαφήσεις εισαγωγής ήταν γενικόλογη

και ασαφής. Αντιθέτως, υποστηρίζει ότι εφάρμοσε τη μέθοδο της περίπτωσης γ' («επαγωγική μέθοδο») και συγκεκριμένα ότι προσδιόρισε την αξία της τιμής μονάδος που αντιστοιχεί στις πωλήσεις στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης των εισαγόμενων εμπορευμάτων ή πανομοιότυπων ή ομοειδών εμπορευμάτων, οι οποίες αντιπροσωπεύουν συνολικώς τη μεγαλύτερη ποσότητα και πραγματοποιούνται προς πρόσωπα που δεν συνδέονται με τους πωλητές εντός της Ε.Ε., κατά την ίδια ή περίπου κατά την ίδια χρονική στιγμή εισαγωγής των υπό εκτίμηση εμπορευμάτων. Στο πλαίσιο δε εφαρμογής της μεθόδου αυτής, έλαβε υπόψη τις «τιμές-κατώφλια», που ορίζονται στο 50% της εύλογης τιμής ανά κιλό εμπορεύματος και οι οποίες περιέχονται στο σύστημα AMT (Automated Monitoring Tool) του προγράμματος AFIS (Union Anti-Fraud Programme), προσδιορίζοντας τελικώς τη δασμολογητέα αξία στο ύψος της «τιμής-κατώφλι». Ωστόσο, όπως έγινε ήδη δεκτό στη σκέψη 8, από τη σχετική νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης προκύπτει ότι η στατιστική μέθοδος προσδιορισμού διορθωμένων μέσων τιμών και ελάχιστων αποδεκτών τιμών αναπτύχθηκε καταρχάς ως εργαλείο ανάλυσης κινδύνων, προκειμένου να εντοπίζονται οι εισαγωγές που εμφανίζουν σημαντική πιθανότητα δήλωσης δασμολογητέας αξίας χαμηλότερης από την πραγματική, και όχι ως μέθοδος καθορισμού της δασμολογητέας αξίας συγκεκριμένων εμπορευμάτων στο πλαίσιο του εκ των υστέρων ελέγχου. Περαιτέρω, το Δικαστήριο διαπιστώνει ότι αυτή η μέθοδος προσδιορισμού ελάχιστων τιμών εισαγωγής, ως αμιγώς στατιστική, μπορεί να οδηγήσει σε ένα ποσοστό ψευδώς θετικών αποτελεσμάτων, ήτοι διασαφήσεων εισαγωγής για εμπορεύματα που πράγματι εισάγονται (για λόγους που ανάγονται στην ποιότητά τους ή στις εμπορικές συμφωνίες του εισαγωγέα) με χαμηλότερη από την προσδιοριζόμενη ως ελάχιστη τιμή χωρίς να συντρέχει περίπτωση υποτιμολόγησης (πρβλ. ΔΕΕ απόφαση της 8ης Μαρτίου 2022, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου, C-213/19, EU:C:2022:167, σκ. 477). Ενόψει αυτών, το Δικαστήριο θεωρεί ότι οι «τιμές-κατώφλια» που ορίζονται στο σύστημα AMT δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν για τον εκ των υστέρων προσδιορισμό της δασμολογητέας αξίας στο πλαίσιο της μεθόδου που περιγράφεται στην περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 30 του Κ.Τ.Κ. και του άρθρου 74 του Εν.Τ.Κ., ιδίως αν ληφθεί υπόψη ότι κατά το γράμμα των διατάξεων αυτών απαιτείται να προσδιοριστεί η τιμή μονάδας πώλησης των εισαγόμενων εμπορευμάτων ή πανομοιότυπων ή ομοειδών εμπορευμάτων, συνεπώς ανακύπτει και κατά την εφαρμογή της μεθόδου αυτής το πρόβλημα της αδυναμίας φυσικού ελέγχου των εισαχθέντων εμπορευμάτων, ώστε να προσδιοριστούν τα πανομοιότυπα ή ομοειδή τους, η οποία (αδυναμία) απέκλεισε την εφαρμογή των μεθόδων των περιπτώσεων α' και β' της παρ. 2 του άρθρου 30 του Κ.Τ.Κ. και του άρθρου 74 του Εν.Τ.Κ., σύμφωνα με όσα αποδέχεται η τελωνειακή αρχή. Ομοίως, δε, κατά την κρίση του Δικαστηρίου, οι εν λόγω «τιμές-κατώφλια» δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν στο πλαίσιο καμίας άλλης εκ των αναφερόμενων στις διατάξεις των άρθρων 30 και 31 Κ.Τ.Κ. και 74 Εν.Τ.Κ. μεθόδων προσδιορισμού της συναλλακτικής αξίας. Ειδικότερα, η μεν μέθοδος της υπολογιζόμενης αξίας (περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 30 του Κ.Τ.Κ. και του άρθρου 74 του Εν.Τ.Κ.) προϋποθέτει γνώση των ακριβών χαρακτηριστικών του συγκεκριμένου εμπορεύματος, συνεπώς δεν μπορεί να εφαρμοστεί όταν είναι αδύνατο να γίνει

φυσικός έλεγχος, στα εμπορεύματα, στο δε πλαίσιο εφαρμογής της λεγόμενης «εφεδρικής μεθόδου» (άρθρο 31 Κ.Τ.Κ. και στο άρθρο 74 παρ. 3 του Εν.Τ.Κ.) ρητώς απαγορεύεται ο καθορισμός της δασμολογητέας αξίας βάσει των ελάχιστων δασμολογητέων αξιών (άρθρο 31 παρ. 2 στοιχείο ζ΄ Κ.Τ.Κ. και άρθρο 144 παρ. 2 στοιχείο στ΄ του Κανονισμού 2015/2447). Εξάλλου, από τις ως άνω διατάξεις τόσο του Κοινοτικού Τελωνειακού Κώδικα όσο και του Ενωσιακού Τελωνειακού Κώδικα συνάγεται σαφώς ότι οι τελωνειακές αρχές περιορίζονται ως προς τον υπολογισμό της δασμολογητέας αξίας των εμπορευμάτων στο πλαίσιο εκ των υστέρων ελέγχου στην εφαρμογή των μεθόδων που ρητώς περιγράφονται στις διατάξεις των άρθρων 30 και 31 Κ.Τ.Κ. και 74 Εν.Τ.Κ. Συνεπώς, η «τιμή-κατώφλι» ή οποιαδήποτε άλλη στατιστικώς προσδιοριζόμενη «εύλογη» ή «ελάχιστη αποδεκτή» τιμή, που έχει αναπτυχθεί ως δείκτης κινδύνου υποτιμολόγησης κατά την εισαγωγή, δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τον εκ των υστέρων καταλογισμό σε βάρος συγκεκριμένου εισαγωγέα του ποσού κατά το οποίο υπολείπεται η δηλωθείσα αξία από την ως άνω «τιμή-κατώφλι». Με αυτές τις παραδοχές, οι προσβαλλόμενες πράξεις θα έπρεπε να ακυρωθούν, δεδομένου ότι κατά τη ρητή παραδοχή της τελωνειακής αρχής ο προσδιορισμός της δασμολογητέας αξίας των εισαχθέντων με τις 289 διασαφήσεις εισαγωγής έγινε εν τέλει - και παρά την ύπαρξη και άλλων στοιχείων για ορισμένες τουλάχιστον από τις διασαφήσεις αυτές - βάσει των «τιμών-κατώφλια» που περιλαμβάνονται στο σύστημα AMT.

- 18 Επειδή, ωστόσο, η ως άνω κρίση του Δικαστηρίου, η οποία ερείδεται επί ερμηνείας των κρίσιμων διατάξεων του ενωσιακού τελωνειακού δικαίου, χωρίς να υφίσταται νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης σε υπόθεση με ίδια χαρακτηριστικά με την προκειμένη, δεν είναι απαλλαγμένη αμφιβολιών. Ειδικότερα, με την ως άνω ερμηνευτική παραδοχή περί αδυναμίας χρησιμοποίησης των «τιμών- κατώφλια» οδηγούμαστε στο αποτέλεσμα να μην καταλογίζονται οι διαφυγούσες δασμοφορολογικές επιβαρύνσεις σε βάρος του εισαγωγέα, ο οποίος διαπιστώνεται εκ των υστέρων ότι έχει εισαγάγει (και μάλιστα συστηματικώς) εμπορεύματα με τιμές χαμηλότερες εκείνων που προσδιορίζονται ως ελάχιστες εμπορικώς βιώσιμες τιμές. Τούτο δε διότι, εν προκειμένω, παρά την ύπαρξη σημαντικών αποδείξεων, οι οποίες τεκμηριώνουν την υποτιμολόγηση των εμπορευμάτων που εισήχθησαν με δύο συγκεκριμένες διασαφήσεις εισαγωγής και οι οποίες γεννούν εύλογες αμφιβολίες ως προς τα υπόλοιπα εισαχθέντα εμπορεύματα, η αδυναμία φυσικού ελέγχου του συνόλου των εμπορευμάτων που εισήχθησαν με τις 289 διασαφήσεις εισαγωγής, λόγω της παρέλευσης σημαντικού χρονικού διαστήματος και της άμεσης διοχέτευσής τους στην αγορά, καθιστά αδύνατο τον υπολογισμό της πραγματικής συναλλακτικής τους αξίας και άρα την τεκμηρίωση της υποτιμολόγησής τους. Συνεπώς, θα μπορούσε να υποστηριχθεί και η θέση (την οποία ακολουθεί η ελληνική τελωνειακή αρχή) ότι και στην περίπτωση του καταλογισμού μεμονωμένων εισαγωγέων (όπως στην περίπτωση της ευθύνης κράτους μέλους έναντι της Επιτροπής, βλ. ΔΕΕ C-213/19, Ευρωπαϊκή Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου, απόφαση της 8.3.2022) μπορεί, ως λύση τελικής καταφυγής, να προσδιοριστεί η αξία των εισαχθέντων εμπορευμάτων βάσει των «τιμών-κατώφλια», όπως αυτά προσδιορίζονται στατιστικώς από τα αρμόδια όργανα της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Τούτο δε ιδίως ενόψει του ότι στο πλαίσιο εφαρμογής της «εφεδρικής μεθόδου» του άρθρου 31 Κ.Τ.Κ. και του άρθρου 74 παρ. 3 Εν.Τ.Κ. και μεν γίνεται χρήση των μεθόδων προσδιορισμού της δασμολογητέας αξίας που προβλέπονται στα άρθρα 29 και 30 παρ. 2 Κ.Τ.Κ. και 74 παρ. 1 και 2 Εν.Τ.Κ., πλην όμως η εφαρμογή των μεθόδων αυτών πρέπει να χαρακτηρίζεται από μια εύλογη ελαστικότητα (βλ. ΔΕΕ απόφαση της 9ης Ιουνίου 2022, *Baltic Master*, C-599/20, EU:C:2022:457, σκ. 52), στην οποία θα μπορούσε να περιλαμβάνεται και η χρήση των «τιμών-κατώφλια» ως τελευταία λύση για τον προσδιορισμό των δασμολογητέων αξιών των εμπορευμάτων.

- 19 Επειδή, ωστόσο, στην περίπτωση που η ερμηνευτική αυτή λύση γινόταν δεκτή, το Δικαστήριο διαπιστώνει ότι, όπως προβάλλει και η προσφεύγουσα, δεν προκύπτει από τις προσβαλλόμενες πράξεις ποια ακριβώς ήταν η «τιμή-κατώφλι» που χρησιμοποιήθηκε ανά διασάφηση ούτε εάν αυτή εξήχθη βάσει στατιστικής επεξεργασίας εισαγωγών που έλαβαν χώρα την ίδια στιγμή ή περίπου κατά την ίδια χρονική στιγμή με τα υπό εκτίμηση εμπορεύματα. Η απαίτηση για χρονική συνάφεια ανάμεσα στην τιμή μονάδας και την εισαγωγή των συγκεκριμένων εμπορευμάτων - η οποία, άλλωστε, μπορεί να συναχθεί και λογικά από την ανάγκη να είναι ακριβέστερος και πλησιέστερος στην πραγματικότητα, ο καθορισμός της δασμολογικής αξίας των εμπορευμάτων (πρβλ. ΔΕΕ C-1/18, απόφαση της 20.6.2019, *Oribalt Riga*, σκ. 33) - προκύπτει μεν ρητώς όσον αφορά την εφαρμογή της μεθόδου που περιγράφεται στην περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 30 Κ.Τ.Κ. και του άρθρου 74 Εν.Τ.Κ., προσδιοριζόμενη σε μέγιστη απόσταση ενενήντα ημερών (βλ. στο 152 παρ. 1 περ. β' του Κανονισμού 2454/93 και άρθρο 142 παρ. 2 του Κανονισμού 2015/2447), πλην όμως δεν προκύπτει ρητώς ποια είναι η μέγιστη χρονική απόσταση από την εισαγωγή των εμπορευμάτων που είναι επιτρεπτό να απέχουν οι τιμές που λαμβάνονται ως βάση για τη στατιστική διαμόρφωση των «τιμών-κατώφλια» σε περίπτωση εφαρμογής άλλης μεθόδου προσδιορισμού της δασμολογητέας αξίας, και ιδίως σε περίπτωση εφαρμογής της «εφεδρικής μεθόδου» του άρθρου 31 Κ.Τ.Κ. ή της παρ. 3 του άρθρου 74 Εν.Τ.Κ. Τούτο δε ιδίως ενόψει του ότι δεν προκύπτει με σαφήνεια ότι οι «τιμές-κατώφλια» που έλαβε υπόψη η τελωνειακή αρχή μπορούν να αναλυθούν στατιστικώς ανά συγκεκριμένη χρονική περίοδο σε συνάρτηση προς τον χρόνο κατάθεσης κάθε μίας εκ των επίμαχων διασαφήσεων εισαγωγής.
- 20 Επειδή, περαιτέρω, ακόμη και υπό την εκδοχή ότι ο προσδιορισμός των συναλλακτικών αξιών των εμπορευμάτων από την τελωνειακή αρχή ήταν κατά τα λοιπά, βάσει των ανωτέρω, νόμιμος, η προσφεύγουσα προβάλλει ότι μη νομίμως η τελωνειακή αρχή προσδιόρισε τη συναλλακτική αξία όλων των εμπορευμάτων που εισάγονται με κάθε διασάφηση εισαγωγής βάσει της «τιμής-κατώφλι» που προσδιορίζεται για τη δασμολογική κλάση, η οποία έχει αναγραφεί στη διασάφηση εισαγωγής μετά τη σύμπτυξη των κωδικών TARIC των εμπορευμάτων βάσει της προβλεπόμενης στο άρθρο 81 Κ.Τ.Κ. και στο άρθρο 177 Εν.Τ.Κ. διαδικασίας απλούστευσης. Ειδικότερα, σύμφωνα με την τελωνειακή αρχή σε όλες τις διασαφήσεις εισαγωγής έχει κατατεθεί, για λόγους απλούστευσης, αίτημα σύμπτυξης των κωδικών δασμολογικής κλάσης, γεγονός που δεσμεύει την ίδια (την τελωνειακή αρχή), όπως και τον εισαγωγέα, να

αντιμετωπίζουν στο εξής τα εισαγόμενα με κάθε διασάφηση εισαγωγής εμπορεύματα ως ένα ενιαίο είδος. Ωστόσο, κατά την εκτίμηση του Δικαστηρίου, η πρακτική αυτή στο πλαίσιο του εκ των υστέρων ελέγχου για τον υπολογισμό της συναλλακτικής αξίας μπορεί να οδηγήσει σε προσδιορισμό πλασματικής αξίας των εμπορευμάτων που συμπτύχθηκαν στον κωδικό TARIC, διότι δεν αποκλείεται η «τιμή-κατώφλι», η οποία αντιστοιχεί στα εμπορεύματα του κωδικού TARIC που αναγράφεται στη διασάφηση εισαγωγής, να είναι πολλαπλάσια της «τιμής-κατώφλι» κάποιου άλλου εμπορεύματος, που έχει εισαχθεί με την ίδια διασάφηση εισαγωγής. Με τον τρόπο αυτό, λόγω της ενεργοποίησης της διαδικασίας απλούστευσης, μπορεί να δημιουργηθεί εσφαλμένως η εντύπωση της υποτιμολόγησης ορισμένων εμπορευμάτων, για τα οποία στην πραγματικότητα δηλώνεται στη διασάφηση εισαγωγής η πραγματική συναλλακτική τους αξία. Το ίδιο, άλλωστε, πρόβλημα θα δημιουργούνταν ακόμη και αν προσδιοριζόταν η συναλλακτική αξία των εισαχθέντων με σύμπτυξη των κωδικών TARIC εμπορευμάτων, χωρίς τη χρησιμοποίηση των «τιμών-κατώφλια», με την εφαρμογή οποιασδήποτε από τις μεθόδους προσδιορισμού της συναλλακτικής αξίας που προβλέπονται στα άρθρα 30 και 31 Κ.Τ.Κ. και 74 Εν.Τ.Κ., δεδομένου ότι τότε θα αναζητούνταν η συναλλακτική αξία εμπορευμάτων που να είναι πανομοιότυπα ή ομοειδή όχι με το κάθε προϊόν που πράγματι εισήχθη, αλλά με εκείνο το οποίο αντιστοιχεί στον κωδικό TARIC που αναγράφηκε στη διασάφηση εισαγωγής χάριν απλούστευσης της διαδικασίας. Συνεπώς κατά την κρίση του Δικαστηρίου, κατά το μέρος που ο προσδιορισμός της συναλλακτικής αξίας των εμπορευμάτων που αναφέρονται στις επίμαχες διασαφήσεις έγινε με βάση όχι την αξία του ίδιου του προϊόντος, αλλά του προϊόντος που αντιστοιχεί στον κωδικό TARIC που αναγράφεται στη διασάφηση εισαγωγής, οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ακυρωτέες και για τον λόγο αυτό. Ωστόσο, όπως επισημαίνει η τελωνειακή αρχή με τις απόψεις της, βάσει του άρθρου 222 παρ. 2 περ. β' του Κανονισμού 2015/2447 τα εμπορεύματα που αποτελούν αντικείμενο αίτησης απλούστευσης θεωρείται ότι αποτελούν στο εξής ένα μόνο είδος, ενώ, εξάλλου, το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχει ήδη δεχθεί (βλ. σκέψη 7 ανωτέρω), ότι δεν μπορεί να θεωρηθεί μη εύλογη η επιλογή των τελωνειακών αρχών να στηριχθούν για τον προσδιορισμό της συναλλακτικής αξίας των εμπορευμάτων στις πληροφορίες που ο ίδιος ο διασαφιστής έδωσε, έστω και αν με τον τρόπο αυτό προσδιορίζεται ενιαία τιμή για εμπορεύματα που κατατάσσονται μεν στον ίδιο κωδικό TARIC, αλλά είναι ανομοιογενή μεταξύ τους. Συνεπώς, θα μπορούσε να υποστηριχθεί η άποψη ότι η ως άνω πρακτική των τελωνειακών αρχών βρίσκει πράγματι έρεισμα στις διατάξεις του ενωσιακού τελωνειακού δικαίου.

- 21 Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η απάντηση στους προβαλλόμενους με την ένδικη προσφυγή λόγους απαιτεί ερμηνεία διατάξεων του ενωσιακού δικαίου - και συγκεκριμένα (ενόψει του ότι οι επίμαχες διασαφήσεις εισαγωγής εκτείνονται σε περίοδο από τον Απρίλιο του 2014 έως τον Δεκέμβριο του 2016) των διατάξεων τόσο των άρθρων 29, 30 παρ. 1 και 2, 31 και 81 του Κανονισμού 2913/92 και των άρθρων 150, 151, 152 και 181α του Κανονισμού 2454/93, όσο και των αντίστοιχων άρθρων 70 παρ. 1, 74 παρ. 1 έως 3 και 177 του Κανονισμού 952/2013 και των άρθρων 141, 142 και 143 του Εκτελεστικού Κανονισμού

2015/2447 -, η οποία δεν είναι πρόδηλη ούτε απαλλαγμένη ευλογών αμφιβολιών, δεδομένου ότι το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης δεν έχει αποφανθεί ακόμη επί του εάν επιτρέπεται (και εάν ναι, υπό ποιες προϋποθέσεις) η αξιοποίηση των ελάχιστων αποδεκτών τιμών ή «τιμών-κατώφλια» για τον προσδιορισμό της αξίας εισαχθέντων εμπορευμάτων στο πλαίσιο καταλογισμού συγκεκριμένου εισαγωγέα ούτε για το ζήτημα του εάν η σύμπτυξη των κωδικών της TARIC, βάσει των άρθρων 81 του Κοινοτικού Τελωνειακού Κώδικα και 177 του Ενωσιακού Τελωνειακού Κώδικα, δεσμεύει τις τελωνειακές αρχές στο πλαίσιο εκ των υστέρων ελέγχου. Ενόψει αυτού και του γεγονότος ότι εκκρεμούν στο παρόν Δικαστήριο εκατοντάδες υποθέσεις σε βάρος στελεχών της επιχείρησης του [OMISSIS] [εισαγωγέα] και παραληπτών εμπορευμάτων αυτής, όπου ανακύπτει το ίδιο ακριβώς νομικό ζήτημα, ενώ το θέμα μπορεί να τεθεί εκ νέου σε άλλες περιπτώσεις καταλογισμών, καθόσον η μέθοδος προσδιορισμού που ακολουθήθηκε στην προκειμένη περίπτωση στηρίζεται σε εγκύκλιες οδηγίες της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, άρα το ζήτημα είναι γενικότερου ενδιαφέροντος, το Δικαστήριο κρίνει ότι πρέπει να [OMISSIS] υποβάλει [OMISSIS] προς το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης τα προδικαστικά ερωτήματα που αναφέρονται αναλυτικώς στο διατακτικό. [OMISSIS].

22 [OMISSIS]

Διατυπώνει στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα: «1. Σε περίπτωση που γεννώνται βάσιμες επιφυλάξεις για το εάν η δηλωθείσα ως δασμολογητέα αξία εισαχθέντων εμπορευμάτων είναι η πραγματική συναλλακτική αξία τους, αλλά κατά τον εκ των υστέρων έλεγχο είναι αδύνατος ο προσδιορισμός της συναλλακτικής αξίας βάσει των μεθόδων των περ. α' και β' (συναλλακτική αξία πανομοιότυπων και ομοειδών προϊόντων) των άρθρων 30 παρ. 2 του Κανονισμού 2913/92 και 74 παρ. 2 του Κανονισμού 952/2013, διότι αφενός τα εμπορεύματα έχουν διαφύγει της κατάσχεσης και άρα είναι αδύνατος ο φυσικός έλεγχός τους, αφετέρου η περιγραφή τους στα συνοδευτικά της διασάφησης εισαγωγής δικαιολογητικά είναι γενικόλογη και ασαφής, είναι συμβατή με τις διατάξεις της περ. γ' του άρθρου 30 παρ. 2 του Κανονισμού 2913/92 και της περ. γ' του άρθρου 74 παρ. 2 του Κανονισμού 952/2013 διοικητική πρακτική, σύμφωνα με την οποία χρησιμοποιούνται, στο πλαίσιο της «επαγωγικής μεθόδου» που προβλέπεται στις εν λόγω διατάξεις, ως βάση για τον προσδιορισμό της συναλλακτικής αξίας των εμπορευμάτων οι λεγόμενες «τιμές-κατώφλια», οι οποίες ορίζονται στο σύστημα Automated Monitoring Tool (AMT) του Union Anti-Fraud Programme (AFIS) και καθορίζονται μέσω στατιστικών μεθόδων;

2. Σε περίπτωση αρνητικής απάντησης στο πρώτο ερώτημα, είναι επιτρεπτή η χρήση των ως άνω «τιμών-κατώφλια» στο πλαίσιο οποιασδήποτε άλλης από τις μεθόδους που περιγράφονται στις διατάξεις των άρθρων 30 και 31 του Κανονισμού 2913/92 και 74 παρ. 1 έως 3 του Κανονισμού 952/2013; Τούτο δε ιδίως ενόψει από τη μία μεριά της εύλογης ελαστικότητας που πρέπει να διακρίνει την εφαρμογή της «εφεδρικής μεθόδου» του άρθρου 31 του Κανονισμού 2913/92 και του άρθρου 74 παρ. 3 του Κανονισμού 952/2013 και από την άλλη μεριά της

ρητής απαγόρευσης καθορισμού της δασμολογητέας αξίας βάσει ελάχιστων δασμολογητέων αξιών, που προβλέπεται για την ίδια αυτή «εφεδρική μέθοδο» (άρθρο 31 παρ. 2 στοιχείο ζ΄ Κ.Τ.Κ. και άρθρο 144 παρ. 2 στοιχείο στ΄ του Κανονισμού 2015/2447).

3. Σε περίπτωση αρνητικής απάντησης και στα δύο ως άνω ερωτήματα, γίνεται ανεκτός από το ενωσιακό δίκαιο ο μη καταλογισμός του διαφυγόντος Φ.Π.Α. σε βάρος εισαγωγέα, ο οποίος διαπιστώνεται εκ των υστέρων ότι έχει εισαγάγει (και μάλιστα συστηματικώς) εμπορεύματα με τιμές χαμηλότερες εκείνων που προσδιορίζονται ως ελάχιστες εμπορικώς βιώσιμες τιμές, εφόσον οι τελωνειακές αρχές αδυνατούν να προσδιορίσουν, κατά τον εκ των υστέρων έλεγχο, τη δασμολογητέα αξία των εισαχθέντων εμπορευμάτων με οποιαδήποτε από τις μεθόδους που περιγράφονται στις διατάξεις των άρθρων 30 και 31 του Κανονισμού 2913/92 και 74 παρ. 1 έως 3 του Κανονισμού 952/2013, ή μήπως επιτρέπεται, στην περίπτωση αυτή, ως τελευταία καταφυγή, ο καταλογισμός τους βάσει των στατιστικώς προσδιοριζόμενων ελάχιστων αποδεκτών τιμών, όπως έχει ήδη γίνει δεκτό για την περίπτωση καταλογισμού από την Επιτροπή διαφυγόντων ιδίων πόρων σε βάρος κράτους μέλους, το οποίο δεν πραγματοποιούσε τους προσήκοντες τελωνειακούς ελέγχους (βλ. ΔΕΕ απόφαση της 8ης Μαρτίου 2022, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου, C-213/19, EU:C:2022:167);

4. Σε περίπτωση θετικής απάντησης στο δεύτερο ή στο τρίτο από τα ως άνω ερωτήματα: Οι στατιστικώς προσδιοριζόμενες ελάχιστες τιμές πρέπει να αντιπροσωπεύουν εισαγωγές που έχουν γίνει κατά την ίδια ή περίπου κατά την ίδια χρονική στιγμή με τις ελεγχόμενες εισαγωγές και, αν ναι, ποιο είναι το μέγιστο ανεκτό χρονικό διάστημα που μπορεί να απέχουν οι εισαγωγές που χρησιμοποιούνται για την εξαγωγή στατιστικού αποτελέσματος από τις ελεγχόμενες εισαγωγές (μπορούν π.χ. να εφαρμοστούν αναλογικώς οι ενενήντα ημέρες που προβλέπονται στο άρθρο 152 παρ. 1 περ. β΄ του Κανονισμού 2454/93 και στο άρθρο 142 παρ. 2 του Κανονισμού 2015/2447);

5. Σε περίπτωση θετικής απάντησης σε οποιοδήποτε από τα τρία πρώτα ερωτήματα ως προς τη χρησιμοποίηση των «τιμών-κατώφλια» για τον προσδιορισμό των συναλλακτικών αξιών των εισαγόμενων εμπορευμάτων: Σε περίπτωση που κατά την εισαγωγή έχει ακολουθηθεί η προβλεπόμενη στο άρθρο 81 του Κανονισμού 2913/92 και στο άρθρο 177 του Κανονισμού 952/2013 διαδικασία απλούστευσης της κατάρτισης των τελωνειακών διασαφήσεων με σύμπτυξη των κωδικών TARIC των εμπορευμάτων, συνάδει με την αρχή της απαγόρευσης προσδιορισμού αυθαίρετων ή πλασματικών δασμολογικών αξιών διοικητική πρακτική, σύμφωνα με την οποία η δασμολογητέα αξία όλων των εμπορευμάτων που εισάγονται με κάθε διασάφηση εισαγωγής υπολογίζεται βάσει της «τιμής-κατώφλι», που προσδιορίζεται για το συγκεκριμένο προϊόν, ο κωδικός TARIC του οποίου έχει αναγραφεί στη διασάφηση εισαγωγής. επειδή η τελωνειακή αρχή θεωρεί ότι δεσμεύεται, βάσει και του άρθρου 222 παρ. 2 περ. β΄ του Κανονισμού 2015/2447, από τη σύμπτυξη που έχει κάνει ο εισαγωγέας, ή αντιθέτως πρέπει να προσδιορίζεται η τιμή κάθε προϊόντος με βάση τη δική του δασμολογική κλάση ακόμη και αν ο κωδικός δεν αναγράφεται στη διασάφηση

εισαγωγής, προκειμένου να αποφευχθεί ο κίνδυνος καταλογισμού αυθαίρετων δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων;».

[OMISSIS] [Δ]ημοσιεύτηκε στη Θεσσαλονίκη στις 30.11.2023 [OMISSIS].