

Υπόθεση C-348/24

**Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98,
παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου**

Ημερομηνία καταθέσεως:

9 Μαΐου 2024

Αιτούν δικαστήριο:

Tribunal Supremo – Sala de lo Contencioso-Administrativo
(Ισπανία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

12 Απριλίου 2024

Αναιρεσείουσα:

Compañía de Distribución Integral Logista, S. A.

Αναιρεσίβλητο:

Administración General del Estado

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Αίτηση αναιρέσεως, στην οποία διάδικοι είναι εταιρία διανομής και το Ισπανικό Δημόσιο – Εκκαθαρίσεις της Agencia Estatal de la Administración Tributaria (κρατικής φορολογικής αρχής, στο εξής: φορολογική αρχή) – Εκθέσεις μη συμμόρφωσης – Δασμολογητέα αξία των εμπορευμάτων που συνδέονται με το καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης – Απώλεια των δασμολογικών προτιμήσεων που εφαρμόζονται κατά τον χρόνο θέσης σε ελεύθερη κυκλοφορία – Εκπρόθεσμη υποβολή του πιστοποιητικού καταγωγής των εμπορευμάτων

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως για την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης – Άρθρο 267 ΣΛΕΕ – Καθορισμός της δασμολογητέας αξίας των εμπορευμάτων

που συνδέονται με το καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης – Χρονικό σημείο το οποίο πρέπει να λαμβάνεται υπόψη για τη συγκεκριμένη εκτίμηση – Κανονισμός (ΕΟΚ) 2913/92 – Άρθρο 29, παράγραφος 1, άρθρο 76, παράγραφος 1, στοιχείο γ', άρθρο 112, παράγραφος 3, και άρθρο 214 – Κανονισμός (ΕΟΚ) 2454/93 – Διαδοχικές πωλήσεις – Άρθρο 147 – Διάρκεια ισχύος των αποδεικτικών καταγωγής των εμπορευμάτων που υπάγονται σε ορισμένα ειδικά καθεστάτα – Άρθρο 97ια, παράγραφος 5, άρθρο 97ιδ, άρθρο 97κ, παράγραφος 7, και άρθρο 118 – Υπέρβαση του χρονικού διαστήματος δύο ετών από την ημερομηνία χορήγησης ή κατάρτισης των εν λόγω αποδεικτικών όταν εντός του εν λόγω χρονικού διαστήματος πραγματοποιήθηκαν τμηματικές θέσεις σε ελεύθερη κυκλοφορία

Προδικαστικά ερωτήματα

1. Σε σχέση με τη δασμολογητέα αξία, πρέπει να γίνει δεκτό ότι το άρθρο 29 του κοινοτικού τελωνειακού κώδικα θεσπίζει μόνον τη μέθοδο καθορισμού της δασμολογητέας αξίας –δηλαδή της συναλλακτικής αξίας, με την επιφύλαξη των αναπροσαρμογών που πρέπει να πραγματοποιηθούν προς τα πάνω ή προς τα κάτω– και δεν καθορίζει το χρονικό σημείο κατά το οποίο πρέπει να πραγματοποιηθεί η εν λόγω εκτίμηση;

2. Λαμβανομένου υπόψη ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, για τους σκοπούς του άρθρου 29 του κοινοτικού τελωνειακού κώδικα, η μέθοδος καθορισμού της δασμολογητέας αξίας βάσει της συναλλακτικής αξίας της εφαρμόζεται όταν τα εμπορεύματα πωλούνται προς εξαγωγή με προορισμό την Ευρωπαϊκή Ένωση, έχει το άρθρο 29 του κοινοτικού τελωνειακού κώδικα, σε συνδυασμό με το άρθρο του 112, παράγραφος 3, και το άρθρο του 214, την έννοια ότι η υπαγωγή των εμπορευμάτων σε καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης, βάσει της απλουστευμένης διαδικασίας του άρθρου 76, παράγραφος 1, στοιχείο γ', του κοινοτικού τελωνειακού κώδικα, συνεπάγεται ή μπορεί να οδηγήσει στο συμπέρασμα ότι η πώληση των εμπορευμάτων πραγματοποιήθηκε για την εξαγωγή τους με προορισμό την Ευρωπαϊκή Ένωση; Ασκεί οποιαδήποτε επιρροή στην απάντηση στο ανωτέρω ερώτημα το γεγονός ότι τα εμπορεύματα θα τεθούν σε ελεύθερη κυκλοφορία μετά τη μεταβίβαση που πραγματοποιήθηκε ενόσω βρίσκονταν στην τελωνειακή αποθήκη;

3. Σε περίπτωση αρνητικής απάντησης στα δύο σκέλη του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος, δεδομένου ότι το καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης, ως καθεστώς αναστολής, δεν συνεπάγεται τη γένεση της τελωνειακής οφειλής, η οποία επέρχεται κατά τον χρόνο θέσης των εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία, έχουν, εντούτοις, το άρθρο 29, το άρθρο 112, παράγραφος 3, και το άρθρο 214 του κοινοτικού τελωνειακού κώδικα την έννοια ότι το χρονικό σημείο που πρέπει να λαμβάνεται υπόψη για τον ποσοτικό προσδιορισμό της δασμολογητέας αξίας είναι το χρονικό σημείο υπαγωγής του εμπορεύματος στο καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης; Ή μήπως πρέπει να γίνει δεκτό ότι οι ως άνω διατάξεις έχουν την έννοια ότι η δασμολογητέα αξία

πρέπει να υπολογίζεται κατά τον χρόνο θέσης των εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία, ήτοι κατά τη γένεση της τελωνειακής οφειλής, μολονότι τα επίμαχα εμπορεύματα είχαν εισαχθεί προηγουμένως σε τελωνειακή αποθήκη;

4. Στην περίπτωση του καθεστώτος διαδοχικών πωλήσεων, έχει το άρθρο 147 του κανονισμού 2454/93 την έννοια ότι από το γεγονός και μόνον της εισαγωγής των εμπορευμάτων σε τελωνειακή αποθήκη μπορεί να συναχθεί το συμπέρασμα ότι η πώληση που προηγείται της τελευταίας πώλησης με βάση την οποία τα εμπορεύματα εισήχθησαν στο τελωνειακό έδαφος πραγματοποιήθηκε με σκοπό την εξαγωγή με προορισμό την Ευρωπαϊκή Ένωση;

5. Σε σχέση με τα πιστοποιητικά καταγωγής, έχουν τα άρθρα 118 και 97ια του κανονισμού 2454/93 την έννοια ότι η εκπρόθεσμη (μετά τη λήξη της διετούς προθεσμίας) υποβολή των αποδεικτικών της θέσης των εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία συνεπάγεται την απώλεια της εφαρμογής των δασμολογικών ευεργετημάτων λόγω της προτιμησιακής καταγωγής, μολονότι το πιστοποιητικό καταγωγής βάσει του οποίου ζητείται η δασμολογική προτίμηση χρησιμοποιήθηκε σε προηγούμενες τμηματικές θέσεις σε ελεύθερη κυκλοφορία εισαγωγής, οι οποίες πραγματοποιήθηκαν εντός της προμνησθείσας διετούς προθεσμίας;

Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Κανονισμός (ΕΟΚ) 2913/92 του Συμβουλίου, της 12ης Οκτωβρίου 1992, περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα (στο εξής: κοινοτικός τελωνειακός κώδικας): άρθρο 29, άρθρο 76, παράγραφος 1, στοιχείο γ', άρθρο 84, άρθρο 98, άρθρο 201, άρθρο 112, παράγραφος 3, και άρθρο 214.

Κανονισμός (ΕΟΚ) 2454/93 της Επιτροπής, της 2ας Ιουλίου 1993, για τον καθορισμό ορισμένων διατάξεων εφαρμογής του κανονισμού (ΕΟΚ) αριθ. 2913/92 του Συμβουλίου περί θεσπίσεως του κοινοτικού τελωνειακού κώδικα: άρθρο 95, άρθρο 97ια, άρθρο 97ιδ, άρθρο 97κ και άρθρο 118 καθώς και, όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό (ΕΚ) 1762/1995 της Επιτροπής, της 19ης Ιουλίου 1995, άρθρο 147 (στο εξής: κανονισμός 2454/93).

Κανονισμός (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): άρθρο 70.

Εκτελεστικός κανονισμός (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: άρθρα 128 και 347.

Application in the European Union of the Provisions Concerning the Validity of Proofs of Origin concerning Goods Placed Under Some special Procedures

European Union Guidelines (Κατευθυντήριες γραμμές της Ευρωπαϊκής Ένωσης σχετικά με την εφαρμογή στην Ένωση των διατάξεων σχετικά με τη διάρκεια ισχύος των αποδεικτικών καταγωγής για τα εμπορεύματα που υπάρχουν σε ορισμένα ειδικά καθεστώτα)

Συλλογή κειμένων της Επιτροπής Τελωνειακού Κώδικα για τη δασμολογητέα αξία (Τμήμα Δασμολογητέας Αξίας) (TAXUD/800/2002), σχόλιο 7.

Ερμηνευτική σημείωση 1.1 της τεχνικής επιτροπής για τη δασμολογητέα αξία.

Απόφαση του Δικαστηρίου της 12ης Δεκεμβρίου 2013, Χριστοδούλου κ.λπ. (C-116/12, EU:C:2013:825, σκέψη 40).

Αποφάσεις του Δικαστηρίου της 16ης Νοεμβρίου 2006, Compaq Computer International Corporation (C-306/04, EU:C:2006:716, σκέψη 30), της 20ής Δεκεμβρίου 2017, Hamamatsu Photonics Deutschland (C-529/16, EU:C:2017:984, σκέψη 24), και της 20ής Ιουνίου 2019, Oribalt Rīga (C-1/18, EU:C:2019:519, σκέψη 22).

Απόφαση του Δικαστηρίου της 9ης Νοεμβρίου 2017, LS Customs Services (C-46/16, EU:C:2017:839).

Αποφάσεις του Δικαστηρίου της 6ης Ιουνίου 1990, Unifert (C-11/89, EU:C:1990:237, σκέψη 11), και της 28ης Φεβρουαρίου 2008, Carboni e derivati (C-263/06, EU:C:2008:128, σκέψη 28).

Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου

Απόφαση του Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (τμήματος διοικητικών διαφορών του Ανώτερου Ειδικού Δικαστηρίου, Ισπανία), της 25ης Σεπτεμβρίου 2017 (προσφυγή 520/2016, ES:AN:2017:3708).

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της πορείας της διαδικασίας

- 1 Η Corporación Habanos (CH) πώλησε στην Altadis πούρα (πρώτη μεταβίβαση) και ανέλαβε τη μεταφορά του προϊόντος από την Κούβα έως την τελωνειακή αποθήκη του Agoncillo (La Rioja, Ισπανία), στην οποία η Logista, εταιρία διανομής, εισήγαγε το εμπόρευμα ως παραλήπτρια.
- 2 Τα πούρα κουβανικής καταγωγής που εισήχθησαν στην τελωνειακή αποθήκη του Agoncillo και συνδέονται με το καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης είχαν πλείονες προορισμούς. Η Altadis πώλησε μέρος του εμπορεύματος στην Logista, η οποία εν συνεχεία πώλησε ένα μέρος στη Θέουτα και στη Μελίλια, ζώνες που δεν περιλαμβάνονται στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης (στο εξής: τελωνειακό έδαφος της Ένωσης), και ένα άλλο μέρος στα καπνοπωλεία. Η Logista, ως παραλήπτρια του εμπορεύματος, εισήγαγε στην τελωνειακή αποθήκη το μέρος

που πώλησε στα καπνοπωλεία (το οποίο αποτελεί αντικείμενο της παρούσας διαδικασίας), η δε Altadis διατήρησε την κυριότητα του εμπορεύματος μέχρι που η Logista συμφώνησε την πώληση του με τα καπνοπωλεία, χρονικό σημείο κατά το οποίο η Altadis μεταβίβασε την κυριότητα στην Logista (δεύτερη μεταβίβαση), η οποία έθεσε το εμπόρευμα σε ελεύθερη κυκλοφορία προς πώληση και μεταγενέστερη προμήθεια των καπνοπωλείων.

- 3 Η φορολογική αρχή συνέταξε εις βάρος της Logista ορισμένες εκθέσεις μη συμμόρφωσης προς το κοινοτικό εξωτερικό δασμολόγιο, για τα οικονομικά έτη 2012 έως 2015, για δύο διαφορετικούς λόγους.
- 4 Πρώτον, η τακτοποίηση βασίστηκε στο γεγονός ότι η δασμολογητέα αξία, η οποία είχε δηλωθεί και αντιστοιχούσε στην πώληση των κουβανικών πούρων της CH στην Altadis, δεν πληρούσε τις προϋποθέσεις που προβλέπονται για την εφαρμογή του συστήματος διαδοχικών πωλήσεων του άρθρου 147 του κανονισμού 2454/93. Κατά τη φορολογική αρχή, η πρώτη πώληση (από την CH στην Altadis), η οποία πραγματοποιήθηκε πριν από την εισαγωγή των εμπορευμάτων στην τελωνειακή αποθήκη, δεν είχε καταρτισθεί προς εξαγωγή στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης και, επομένως, η αξία που έπρεπε να ληφθεί υπόψη ως δασμολογητέα αξία ήταν αυτή που αντιστοιχούσε στην πώληση που συνεπαγόταν, πράγματι, την εισαγωγή των εμπορευμάτων στην Ευρωπαϊκή Ένωση, τούτη δε είναι η πώληση της Altadis προς την αναιρεσείουσα επιχείρηση Logista.
- 5 Δεύτερον, η τακτοποίηση βασίστηκε στην εκτίμηση της φορολογικής αρχής ότι τα εισαγόμενα εμπορεύματα (καπνός), προέλευσης Κούβας, δεν μπορούσαν να επωφεληθούν των δασμολογικών προτιμήσεων που εφαρμόζονται κατά τον χρόνο θέσης τους σε ελεύθερη κυκλοφορία, καθότι είχαν παρέλθει δύο έτη από τη χορήγηση του πιστοποιητικού καταγωγής.
- 6 Στις 16 και 19 Ιανουαρίου 2015 (οικονομικό έτος 2012), στις 19 Ιουνίου 2015 (οικονομικό έτος 2013), στις 30 Νοεμβρίου 2016 (οικονομικό έτος 2014) και στις 4 Ιανουαρίου 2018 (οικονομικό έτος 2015) εκδόθηκαν οι αποφάσεις εκκαθάρισης βάσει του κοινοτικού εξωτερικού δασμολογίου, με τις οποίες επικυρώθηκαν όλα τα σημεία των προτάσεων της φορολογικής αρχής.
- 7 Κατά των αποφάσεων εκκαθάρισης ασκήθηκαν δύο οικονομικού-διοικητικού χαρακτήρα προσφυγές ενώπιον του Tribunal Económico-Administrativo Central (κεντρικού οικονομικού-διοικητικού δικαστηρίου, Ισπανία) το οποίο, με απόφαση της 25ης Οκτωβρίου 2018, απέρριψε τους ισχυρισμούς που προβλήθηκαν κατά της τακτοποίησης βάσει του κοινοτικού εξωτερικού δασμολογίου.
- 8 Η Logista άσκησε κατά της απόφασης του Tribunal Económico-Administrativo Central (κεντρικού οικονομικού-διοικητικού δικαστηρίου) προσφυγή ενώπιον του Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (τμήματος διοικητικών διαφορών του Ανώτερου Ειδικού Δικαστηρίου), η οποία απορρίφθηκε με απόφαση της 9ης Ιουνίου 2021, κατά της οποίας η Logista

άσκησε αναίρεση της οποίας έχει επιληφθεί το Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (τμήμα διοικητικών διαφορών του Ανωτάτου Δικαστηρίου, Ισπανία), αιτούν δικαστήριο.

Κυριότερα επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης

9 Σε σχέση με το χρονικό σημείο εκτίμησης της αξίας του εμπορεύματος και με το αν, σε περίπτωση που το εμπόρευμα βρίσκεται σε τελωνειακή αποθήκη, απαιτείται ή όχι απόδειξη του ότι σκοπός της πώλησης ήταν η εξαγωγή προς το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, η Logista υποστηρίζει τα εξής:

i) η δασμολογητέα αξία που πρέπει να ληφθεί υπόψη κατά τον χρόνο θέσης σε ελεύθερη κυκλοφορία πρέπει να είναι αυτή που αντιστοιχούσε στο εμπόρευμα κατά τον χρόνο εισαγωγής του στο καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης, ήτοι η αξία που δηλώθηκε κατά την πρώτη μεταβίβαση, δηλαδή η αξία της πώλησης που καταρτίστηκε μεταξύ της CH και της Altadis, μόνη συναλλαγή η οποία είχε πραγματοποιηθεί κατά το συγκεκριμένο χρονικό σημείο. Η Logista εξάγει το ανωτέρω συμπέρασμα από το άρθρο 112 του κοινοτικού τελωνειακού κώδικα, κατά το οποίο η αξία των εμπορευμάτων πρέπει να καθορίζεται κατά τον χρόνο εισαγωγής τους στην τελωνειακή αποθήκη μολονότι η τελωνειακή οφειλή γεννάται μεταγενέστερα, ήτοι κατά τον χρόνο θέσης σε ελεύθερη κυκλοφορία·

ii) το προμνησθέν άρθρο 112 έχει εφαρμογή στις περιπτώσεις εισαγωγής εμπορευμάτων σε τελωνειακές αποθήκες, οι οποίες βρίσκονται στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης και λειτουργούν βάσει του απλουστευμένου καθεστώτος του άρθρου 76, παράγραφος 1, στοιχείο γ', του κοινοτικού τελωνειακού κώδικα, εφαρμόζεται δε αντί του άρθρου 29 του κοινοτικού τελωνειακού κώδικα καθότι πρόκειται περί *lex specialis*·

iii) βάσει της ανωτέρω ερμηνείας η Logista συμπεραίνει ότι είναι αλυσιτελής ο μεταγενέστερος προορισμός των εμπορευμάτων, δεδομένου ότι το γεγονός και μόνον της εισαγωγής των εμπορευμάτων σε τελωνειακή αποθήκη υποδηλώνει ότι τα εμπορεύματα πωλήθηκαν για εξαγωγή στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης. Τούτο συνάγεται, κατά τη Logista, από το άρθρο 147 του κανονισμού 2454/93 και από το σημείο 3.1 του σχολίου 7 της Επιτροπής Τελωνειακού Κώδικα (Τμήμα Δασμολογητέας Αξίας) (TAXUD/800/2002)·

iv) επομένως, η συζήτηση σχετικά με το αν η πώληση της CH προς την Altadis καταρτίστηκε ή όχι με σκοπό την εξαγωγή στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης είναι άνευ αντικειμένου, καθότι κατά τον χρόνο της εκτίμησης είχε πραγματοποιηθεί μόνον η συναλλαγή μεταξύ της CH και της Altadis και δεν είναι αναγκαία η εφαρμογή του καθεστώτος διαδοχικών πωλήσεων που προβλέπεται στο άρθρο 147 του κανονισμού 2454/93·

v) επικουρικώς, σε περίπτωση που θεωρηθεί ότι το άρθρο 147 του κανονισμού 2454/93 έχει εφαρμογή διότι η δασμολογητέα αξία πρέπει να καθοριστεί λαμβάνοντας υπόψη το χρονικό σημείο θέσης σε ελεύθερη κυκλοφορία και όχι το

χρονικό σημείο εισαγωγής του εμπορεύματος στην τελωνειακή αποθήκη, και θεωρηθεί, επομένως, ότι πραγματοποιήθηκαν δύο συναλλαγές (η πρώτη μεταξύ της CH και της Altadis και η δεύτερη μεταξύ της Altadis και της Logista), η συναλλαγή η οποία πρέπει να ληφθεί υπόψη, στη συγκεκριμένη περίπτωση, είναι αυτή μεταξύ της CH και της Altadis, καθότι, δεδομένου ότι η Logista είναι η επιχείρηση που έχει την αποκλειστικότητα διανομής των πούρων στην ευρωπαϊκή αγορά, η τιμή είναι αυτή που καθορίστηκε κατά την πρώτη πώληση μεταξύ της CH και της Altadis, καθότι είναι η τιμή για την εξαγωγή προς το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης.

10 Το Administración del Estado (Ισπανικό Δημόσιο, στο εξής: Ισπανικό Δημόσιο) επισημαίνει, εν ολίγοις, τα εξής:

i) το άρθρο 29 του κοινοτικού τελωνειακού κώδικα θεσπίζει μόνον τη μέθοδο καθορισμού της δασμολογητέας αξίας –της συναλλακτικής αξίας– και δεν καθορίζει το χρονικό σημείο κατά το οποίο πρέπει να πραγματοποιηθεί η σχετική εκτίμηση·

ii) η μέθοδος καθορισμού της δασμολογητέας αξίας απαιτεί, για την εφαρμογή της μεθόδου που βασίζεται στη συναλλακτική αξία, την ύπαρξη πώλησης προς εξαγωγή, στοιχείο οποίο δεν αποδείχθηκε σε σχέση με την πρώτη συναλλαγή (από την CH στην Altadis). Συναφώς, το Ισπανικό Δημόσιο παραπέμπει στο άρθρο 147 του κανονισμού 2454/93·

iii) το γεγονός ότι ένα εμπόρευμα εισάγεται σε τελωνειακή αποθήκη που βρίσκεται στο έδαφος της Ένωσης δεν συνεπάγεται ότι προορίζεται για εξαγωγή προς το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, δεν έχουν άλλωστε όλα τα εμπορεύματα που η CH πωλεί στην Altadis ως αντικείμενο την εξαγωγή στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης.

11 Όσον αφορά τα αποδεικτικά καταγωγής των εμπορευμάτων, η Logista ερμηνεύει τα άρθρα 95, 97 και 118 του κανονισμού 2454/93 υπό την έννοια ότι η εν λόγω ρύθμιση δεν απαιτεί όλα τα εμπορεύματα της ίδιας ποσόστωσης που έχουν την ίδια καταγωγή να τίθενται σε ελεύθερη κυκλοφορία εντός των δύο ετών που έπονται της χορήγησης των πιστοποιητικών καταγωγής που τα καλύπτει, εκτιμά δε ότι, εφόσον υπήρξαν τμηματικές θέσεις σε ελεύθερη κυκλοφορία του εμπορεύματος εντός της προθεσμίας των δύο ετών, η σχετική υποχρέωση έχει εκπληρωθεί. Το Ισπανικό Δημόσιο διευκρινίζει ότι κάθε τμηματική θέση σε κυκλοφορία εμπορευμάτων ορισμένης ποσόστωσης είναι αυτοτελής και, επομένως, πρέπει να υποβάλλεται το αντίστοιχο πιστοποιητικό καταγωγής.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της αποφάσεως περί παραπομπής

12 Το Tribunal Supremo (Ανώτατο Δικαστήριο) ζητεί από το Δικαστήριο να ερμηνεύσει ορισμένες διατάξεις του κοινοτικού τελωνειακού κώδικα και του κανονισμού 2454/93 προκειμένου να αποφανθεί σχετικά με τη συμβατότητα με το

δίκαιο της Ένωσης των εκκαθαρίσεων που πραγματοποιήθηκαν βάσει του εξωτερικού δασμολογίου.

- 13 Η διαφορά από την οποία ανέκυψε η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά, αφενός, τον προσδιορισμό του τρόπου καθορισμού της δασμολογητέας αξίας των εμπορευμάτων εισαγωγής που συνδέονται με τελωνειακή αποταμίευση και τέθηκαν, εκ των υστέρων, σε ελεύθερη κυκλοφορία κατά την απλουστευμένη διαδικασία εκτελωνισμού του άρθρου 76 του κοινοτικού τελωνειακού κώδικα. Ειδικότερα, το Tribunal Supremo (Ανώτατο Δικαστήριο) διατηρεί αμφιβολίες σχετικά με τη συστηματική ερμηνεία του άρθρου 29, παράγραφος 1, του άρθρου 76, παράγραφος 1, στοιχείο γ', του άρθρου 112, παράγραφος 3, και του άρθρου 214 του κοινοτικού τελωνειακού κώδικα καθώς και του άρθρου 147 του κανονισμού 2454/93.
- 14 Αφετέρου, πρέπει να εξακριβωθεί η ισχύς των αποδεικτικών καταγωγής των εμπορευμάτων που υπάγονται σε ορισμένα ειδικά καθεστάτα, μετά την παρέλευση του χρονικού διαστήματος δύο ετών από την ημερομηνία χορήγησης ή κατάρτισης των εν λόγω αποδεικτικών, οσάκις έχουν πραγματοποιηθεί τμηματικές θέσεις σε ελεύθερη κυκλοφορία κατά τη διάρκεια του εν λόγω χρονικού διαστήματος. Προς τούτο, οι αμφιβολίες του Tribunal Supremo (Ανωτάτου Δικαστηρίου) επικεντρώνονται στην ερμηνεία του άρθρου 97ια, παράγραφος 5, του άρθρου 97ιδ, του άρθρου 97κ, παράγραφος 7, και του άρθρου 118 του κανονισμού 2454/93, σε συνδυασμό με το άρθρο 108, παράγραφος 1, του κοινοτικού τελωνειακού κώδικα και με τις κατευθυντήριες γραμμές με τίτλο «Application in the European Union of the Provisions Concerning the Validity of Proofs of Origin concerning Goods Placed Under Some special Procedures European Union».
- 15 Όσον αφορά, κατά πρώτον, τον καθορισμό της δασμολογητέας αξίας τίθενται ορισμένα ζητήματα τα οποία εκτίθενται κατωτέρω. Κατά το άρθρο 29 του κοινοτικού τελωνειακού κώδικα, η τελωνειακή αξία είναι η συναλλακτική αξία, *όταν τα εμπορεύματα πωλούνται προς εξαγωγή με προορισμό το τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας*, κάτι το οποίο γεννά αμφιβολίες για το αν σκοπός του συγκεκριμένου άρθρου είναι απλώς και μόνον η θέσπιση της μεθόδου καθορισμού της δασμολογητέας αξίας –της συναλλακτικής αξίας– ή αν αφορά επίσης το χρονικό σημείο το οποίο πρέπει να ληφθεί υπόψη για τη συγκεκριμένη εκτίμηση.
- 16 Συναφώς, κατά την ερμηνευτική σημείωση 1.1 της τεχνικής επιτροπής για τη δασμολογητέα αξία, η φράση «όταν πωλούνται προς εξαγωγή», στο άρθρο 29 του κοινοτικού τελωνειακού κώδικα, δεν έχει την έννοια ότι «προσδιορίζει το χρονικό σημείο το οποίο πρέπει να ληφθεί υπόψη για να εξακριβωθεί η ισχύς της τιμής», αλλά διευκρινίζει απλώς και μόνον ότι η κρίσιμη τιμή για την εκτίμηση είναι αυτή που συμφωνείται στο πλαίσιο πώλησης προς εξαγωγή. Εντούτοις, λαμβανομένου υπόψη, στην υπό κρίση υπόθεση, του γεγονότος ότι τα εμπορεύματα εισήχθησαν σε τελωνειακή αποθήκη και, επομένως, σε καθεστώς αναστολής, γεννάται η αμφιβολία αν η μέθοδος καθορισμού της δασμολογητέας αξίας που προβλέπεται

στο ως άνω άρθρο 29, βάσει της συναλλακτικής αξίας, εφαρμόζεται αποκλειστικά και μόνον στις περιπτώσεις στις οποίες τα εμπορεύματα πωλήθηκαν προς εξαγωγή με προορισμό την Ένωση.

- 17 Ομοίως, τα επιχειρήματα της αναιρεσείουσας σχετικά με την ερμηνεία του άρθρου 112, παράγραφος 3, και του άρθρου 214 του κοινοτικού τελωνειακού κώδικα, σε συνδυασμό με το άρθρο του 29, γεννούν αμφιβολίες σχετικά με το αν η δασμολογητέα αξία των εμπορευμάτων που εισήχθησαν σε τελωνειακή αποθήκη πρέπει να υπολογιστεί κατά το χρονικό σημείο εισαγωγής τους στο καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης και όχι κατά τον χρόνο θέσης σε ελεύθερη κυκλοφορία.
- 18 Σε περίπτωση που θεωρηθεί ότι, για τον καθορισμό της δασμολογητέας αξίας πρέπει να ληφθεί υπόψη το χρονικό σημείο θέσης σε ελεύθερη κυκλοφορία, γεννώνται αμφιβολίες σχετικά με τον ενδεχόμενο αντίκτυπο του καθεστώτος διαδοχικών πωλήσεων του άρθρου 147 του κανονισμού 2454/93 στον καθορισμό της δασμολογητέας αξίας, ειδικότερα δε αν η προηγούμενη πώληση –η οποία πρέπει να ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό της δασμολογητέας αξίας– πρέπει να πραγματοποιήθηκε με σκοπό την εξαγωγή· σε περίπτωση δε που η πώληση πρέπει να πραγματοποιηθεί με σκοπό την εξαγωγή, γεννάται το ερώτημα αν θεωρείται ότι η συγκεκριμένη προϋπόθεση πληρούται όταν τα εμπορεύματα βρίσκονται σε τελωνειακή αποθήκη.
- 19 Κατά τη γνώμη του Tribunal Supremo (Ανωτάτου Δικαστηρίου), η νομολογία του Δικαστηρίου δεν καθιστά δυνατή τη σαφή εκτίμηση των ανωτέρω περιπτώσεων. Με την απόφαση της 9ης Νοεμβρίου 2017, *LS Customs Services* (C-46/16, EU:C:2017:839), το Δικαστήριο ερμήνευσε το άρθρο 29 του τελωνειακού κοινοτικού κώδικα και επισήμανε, στη σκέψη 27, ότι η συναλλακτική αξία πρέπει να αντιστοιχεί σε τιμή εξαγωγής προς την Ένωση. Επομένως, πρέπει να εξακριβώνεται, κατά τον χρόνο της πώλησης, ότι τα προερχόμενα από τρίτο κράτος εμπορεύματα θα μεταφερθούν με προορισμό το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης [βλ., επίσης, αποφάσεις της 6ης Ιουνίου 1990, *Unifert* (στο εξής: απόφαση *Unifert*), C-11/89, EU:C:1990:237, σκέψη 11, και της 28ης Φεβρουαρίου 2008, *Carboni e derivati* (στο εξής: απόφαση *Carboni*), C-263/06, EU:C:2008:128, σκέψη 28]· ότι, για τους σκοπούς της προβλεπόμενης στο άρθρο 29 του κοινοτικού τελωνειακού κώδικα εκτίμησης, μπορεί να χρησιμοποιηθεί μόνον η τιμή των εμπορευμάτων που προορίζονται για το έδαφος της Ένωσης (σκέψη 28), με αποτέλεσμα να είναι αντίθετο προς τον σκοπό των κανόνων της Ένωσης για τη δασμολογητέα αξία το να γίνει δεκτή τιμή πώλησης προς εξαγωγή με προορισμό τρίτο κράτος ως συναλλακτική αξία κατά την έννοια του άρθρου 29 του κοινοτικού τελωνειακού κώδικα (σκέψη 29).
- 20 Εντούτοις, από την απόφαση *Unifert* (C-11/89, EU:C:1990:237) δεν συνάγονται γενικά κριτήρια που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όταν εκτιμάται αν οι πωλήσεις πραγματοποιήθηκαν με σκοπό την εξαγωγή προς την Ένωση. Επιπλέον, με την εν λόγω απόφαση τονίστηκε ότι η δήλωση για θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία εντός της Κοινότητας των εμπορευμάτων που αποτέλεσαν αντικείμενο πώλησης πρέπει

να θεωρείται επαρκής απόδειξη του ότι τα εμπορεύματα πωλήθηκαν προκειμένου να εξαχθούν με προορισμό το τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας (σκέψη 13), περίπτωση η οποία προβλέπεται επίσης στο άρθρο 147, παράγραφος 1, του κανονισμού 2454/93 και θα μπορούσε, ενδεχομένως, να εφαρμοστεί στην υπό κρίση υπόθεση.

- 21 Εξάλλου, μολονότι υπενθύμισε με την απόφαση Carboni (C-263/06, EU:C:2008:128) ότι, για τους σκοπούς του άρθρου 29, παράγραφος 1, του κοινοτικού τελωνειακού κώδικα, κατά τον χρόνο της πώλησης, πρέπει να αποδεικνύεται ότι τα εμπορεύματα καταγωγής τρίτου κράτους θα μεταφερθούν στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, το Δικαστήριο δεν εξέτασε ούτε το ζήτημα της δασμολογητέας αξίας ούτε το ζήτημα της τελωνειακής αποταμίευσης.
- 22 Για τον σκοπό της ερμηνείας του άρθρου 147 του κανονισμού 2454/93, επισημαίνεται επίσης ότι το άρθρο 128 του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) 2015/2447, που εφαρμόζεται από την 1η Μαΐου 2016, δεν παραπέμπει σε ενδεχόμενη προηγούμενη πώληση, αλλά προβλέπει ότι η συναλλακτική αξία καθορίζεται με βάση την πώληση. Εντούτοις, το άρθρο 347 του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) 2015/2447 περιλαμβάνει μεταβατική διάταξη βάσει της οποίας, έως την 31η Δεκεμβρίου 2017, η συναλλακτική αξία μπορεί να καθορίζεται με βάση προηγούμενη πώληση, όταν υφίσταται σύμβαση συναφθείσα προηγουμένως. Επομένως, στο πλαίσιο της κατά χρόνον εφαρμογής του άρθρου 147 του κανονισμού 2454/93, θα πρέπει να εξεταστεί αν, κατά την προμνησθείσα απόφαση Unifert (ειδικότερα τη σκέψη της 21), σε περίπτωση διαδοχικών πωλήσεων εμπορεύματος, ο εισαγωγέας (ο οποίος θέτει σε ελεύθερη κυκλοφορία τα εμπορεύματα) μπορεί να επιλέξει οποιαδήποτε πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα τιμή προκειμένου να καθορίσει τη συναλλακτική αξία.
- 23 Όσον αφορά, κατά δεύτερον, τη διάρκεια ισχύος των αποδεικτικών καταγωγής, η εισαγωγή ορισμένων προϊόντων, περιλαμβανομένων των βιομηχανοποιημένων καπνών, υπόκειται σε δασμούς, οι οποίοι πρέπει να εκκαθαρίζονται κατά τη θέση τους σε ελεύθερη κυκλοφορία στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης.
- 24 Όταν τα προϊόντα προέρχονται από συγκεκριμένες χώρες, τις εξαγωγές των οποίων επιδιώκει να ευνοήσει ο νομοθέτης της Ένωσης, προβλέπεται η εφαρμογή ορισμένων δασμολογικών ευεργετημάτων, προκειμένου δε να αποδεικνύεται ότι τα εμπορεύματα προέρχονται όντως από τις εν λόγω προτιμησιακές καταγωγές, οι τελωνειακές αρχές απαιτούν την υποβολή του πιστοποιητικού καταγωγής εντός των προβλεπόμενων προθεσμιών.
- 25 Συναφώς, αντικρούοντας τη θέση του Ισπανικού Δημοσίου ότι η υποβολή του επίμαχου πιστοποιητικού μετά την παρέλευση της διετούς προθεσμίας συνεπάγεται την απώλεια της εφαρμογής των δασμολογικών ευεργετημάτων λόγω προτιμησιακής καταγωγής, η αναιρεσείουσα υποστηρίζει ότι, εφόσον εντός της διετούς προθεσμίας πραγματοποιήθηκαν τμηματικές θέσεις του εμπορεύματος σε ελεύθερη κυκλοφορία, δεν συντρέχει λόγος τέτοιας απώλειας.

- 26 Οι διαφορετικές ερμηνείες των διαδικών και η ύπαρξη του προηγουμένου της απόφασης του Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (τμήματος διοικητικών διαφορών του Ανώτερου Ειδικού Δικαστηρίου, Ισπανία), της 25ης Σεπτεμβρίου 2017 (προσφυγή 520/2016, ES:AN:2017:3708), το οποίο εφάρμοσε η τελωνειακή αρχή, δημιουργούν εύλογη αμφιβολία σχετικά με την απώλεια του προτιμησιακού καθεστώτος λόγω της υποβολής, μετά την παρέλευση της διετούς προθεσμίας, των επίμαχων πιστοποιητικών καταγωγής, μολονότι κατά το εν λόγω χρονικό διάστημα τα εν λόγω πιστοποιητικά κάλυψαν τμηματικές θέσεις σε ελεύθερη κυκλοφορία του εμπορεύματος της ίδιας ποσόστωσης.

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ