



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
fremsat den 23. januar 2025¹

Sag C-782/23

**»Tauritus« UAB
mod**

**Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,
procesdeltager:
Kauno teritorinė muitinė**

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas
(Litauens øverste forvaltningsdomstol))

»Præjudiciel forelæggelse – toldunion – forordning (EU) nr. 952/2013 – EU-toldkodeksen – den fælles toldtarif – toldværdi – transaktionsværdi – fastsættelse – varer, som importeres i henhold til en kontrakt, hvori den foreløbige købspris er angivet – manglende kendskab til den endelige pris på tidspunktet for toldangivelsens antagelse«

1. Den tvist, der har givet anledning til den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse, vedrører størrelsen af de morarenter, der skal betales som følge af for sen betaling af merværdiafgift (moms) i forbindelse med en import.
2. For at kunne beregne disse renter er det nødvendigt at fastlægge importmomsens nøjagtige beløb. Importmomsens størrelse afhænger af, hvordan toldværdien af de importerede varer beregnes i henhold til forordning (EU) nr. 952/2013².

I. Retsforskrifter

A. Toldkodeksen

3. Artikel 15 (»Oplysninger til toldmyndighederne«), stk. 2, bestemmer:

»En person, der indgiver en toldangivelse [...] til toldmyndighederne [...], er ansvarlig for samtlige følgende:

- a) rigtigheden og fuldstændigheden af oplysningerne i angivelsen, meddelelsen eller ansøgningen

¹ – Originalsprog: spansk.

² – Europa-Parlamentets og Rådets forordning af 9.10.2013 om EU-toldkodeksen (EUT 2013, L 269, s. 1, berigtiget i EUT 2016, L 267, s. 2, og i EUT 2017, L 7, s. 23) (herefter »toldkodeksen«).

[...]«

4. Artikel 48 (»Kontrol efter frigivelse«) foreskriver:

»Med henblik på toldkontrol kan toldmyndighederne verificere rigtigheden og fuldstændigheden af de afgivne oplysninger i en toldangivelse [...] og eksistensen, ægtheden, rigtigheden og gyldigheden af al dokumentation og kan gennemgå klarerers regnskaber og andre optegnelser vedrørende transaktioner med de pågældende varer [...] efter at have frigivet dem.«

5. Følgende fremgår af artikel 70 (»Metode til toldværdiansættelse baseret på transaktionsværdien«):

»1. Det primære grundlag for varers toldværdi er transaktionsværdien, dvs. den pris, som faktisk er betalt eller skal betales for varerne ved salg til eksport til Unionens toldområde, om nødvendigt justeret.

2. Den pris, der faktisk er betalt eller skal betales, er den fulde betaling, som køberen yder eller skal yde sælgeren eller tredjemand til fordel for sælgeren for de importerede varer, og som omfatter alle de betalinger, som er erlagt eller skal erlægges som betingelse for salget af de importerede varer.

3. Transaktionsværdien gælder, forudsat at samtlige følgende betingelser er opfyldt:

[...]

b) Salget eller prisen er ikke betinget af vilkår eller ydelser, hvis værdi ikke kan bestemmes med hensyn til de varer, som skal værdiansættes

[...]«

6. Artikel 71 (»Elementer, der indgår i transaktionsværdien«) og artikel 72 (»Elementer, der ikke indgår i toldværdien«) fastsætter de justeringer, der skal foretages med henblik på at fastsætte toldværdien i henhold til artikel 70³.

7. Det hedder i artikel 73 (»Forenkling«):

»Toldmyndighederne kan efter ansøgning tillade, at følgende beløb fastsættes på grundlag af specifikke kriterier, når de ikke kan opgøres på den dato, hvor toldangivelsen antages:

a) beløb, der skal indgå i toldværdien i henhold til artikel 70, stk. 2, og

³ – Kommissionens gennemførelsesforordning (EU) 2015/2447 af 24.11.2015 om gennemførelsesbestemmelser til visse bestemmelser i toldkodeksen (EUT 2015, L 343, s. 558) indeholder i artikel 128 (»Transaktionsværdi«), stk. 1, følgende præcisering:

»Transaktionsværdien af varer, der sælges til eksport til Unionens toldområde, fastsættes på tidspunktet for antagelse af toldangivelsen på grundlag af det salg, der fandt sted umiddelbart før varerne blev ført ind i toldområdet.«

Artikel 133 (»Værdiansættelse af vilkår og hensyn«) i samme gennemførelsesforordning bestemmer:

»Hvor salget af eller prisen på de importerede varer er underlagt nogle vilkår eller hensyn, hvis værdi kan bestemmes i forhold til de varer, der værdiansættes, anses denne værdi som en del af den pris, der er betalt eller skal betales [...]«

b) beløb, der er omhandlet i artikel 71 og 72«⁴.

8. Følgende fremgår af artikel 74 («Sekundære metoder til toldværdiansættelse«):

»1. Når varers toldværdi ikke kan fastsættes i henhold til artikel 70, fastsættes denne i medfør af det første litra i stk. 2, litra a)-d), i nævnte rækkefølge, efter hvilket varernes toldværdi kan fastsættes.

[...]

2. I medfør af stk. 1 er toldværdien:

a) transaktionsværdien af tilsvarende varer [...]

b) transaktionsværdien af lignende varer [...]

c) en værdi baseret på enhedsprisen [...] eller

d) den beregnede værdi, der udgør summen af:

i) prisen for eller værdien af materialer og fremstilling eller andre arbejdsprocesser ved fremstillingen af de indførte varer

ii) et beløb for avancer og generalomkostninger [...]

iii) prisen for eller værdien af de i artikel 71, stk. 1, litra e), omhandlede elementer.

3. Hvis toldværdien ikke kan fastsættes i henhold til stk. 1, fastsættes den på grundlag af tilgængelige data i Unionens toldområde og ifølge rimelige fremgangsmåder, der er forenelige med principperne og de almindelige bestemmelser i samtlige følgende:

a) aftalen om anvendelse af artikel VII i den almindelige overenskomst om told og udenrigshandel

b) artikel VII i den almindelige overenskomst om told og udenrigshandel

c) dette kapitel«⁵.

9. Artikel 101 («Fastsættelse af import- eller eksportafgiftsbeløbet«) bestemmer:

»1. Størrelsen af den skyldige import- eller eksportafgift fastsættes af [toldmyndighederne], [...] så snart de har de fornødne oplysninger.

⁴ – Artikel 71 («Forenkling») i Kommissionens delegerede forordning (EU) 2015/2446 af 28.7.2015 til supplerings af Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 952/2013 med nærmere regler angående visse bestemmelser i EU-toldkodeksen (EUT 2015, L 343, s. 1) præciserer i stk. 1 i den affattelse, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder:

»1. Den i kodeksens artikel 73 omhandlede tilladelse kan gives, når følgende betingelser er opfyldt:

a) anvendelsen af den i kodeksens artikel 166 omhandlede procedure ville under de pågældende omstændigheder medføre urimeligt høje administrationsudgifter

b) den fastsatte toldværdi vil ikke i væsentlig grad afvige fra den toldværdi, der ville blive fastsat, hvis der ikke forelå en sådan tilladelse.«

⁵ – Følgende fremgår af artikel 144 («Fallback-metoden»), stk. 1, i gennemførelsesforordning 2015/2447: »Ved fastsættelse af toldværdien efter kodeksens artikel 74, stk. 3, kan metoderne i kodeksens artikel 70 og artikel 74, stk. 2, anvendes med en vis fleksibilitet. Når værdien fastsættes således, skal den så vidt muligt være baseret på tidligere fastsatte toldværdier.«

2. Med forbehold af artikel 48 kan toldmyndighederne godkende størrelsen af den skyldige import- eller eksportafgift, som klarereren har fastsat.

[...]«

10. Det hedder i artikel 166 (»Forenklet angivelse«), stk. 1:

»Toldmyndighederne kan acceptere, at en person får varer henført under en toldprocedure på grundlag af en forenklet angivelse, hvori nogle af de i artikel 162 omhandlede oplysninger eller den i artikel 163 omhandlede dokumentation kan være udeladt.«

11. Artikel 167 (»Supplerende angivelse«) bestemmer:

»1. I tilfælde af en forenklet angivelse i henhold til artikel 166 [...] skal en klarer indgive en supplerende angivelse med de oplysninger, der er nødvendige for den pågældende toldprocedure, for det kompetente toldsted inden for en specifik frist⁶.

I tilfælde af en forenklet angivelse i henhold til artikel 166 skal den nødvendige dokumentation være i klarerens besiddelse og til rådighed for toldmyndighederne inden for en specifik frist.

Den supplerende angivelse kan være af samlet, periodisk eller opsummerende art.

[...]

4. Den forenkledede angivelse, jf. artikel 166, eller indskrivningen i klarerens regnskaber, jf. artikel 182, og den supplerende angivelse anses for at udgøre et enkelt og samlet dokument, som er gyldigt fra henholdsvis den dato, hvor den forenkledede angivelse bliver antaget i overensstemmelse med artikel 172, og den dato, hvor varerne er indskrevet i klarerens regnskaber.

[...]«

12. Det hedder i artikel 172 (»Antagelse af en toldangivelse«), stk. 2:

»Datoen for toldmyndighedernes antagelse af toldangivelsen er, medmindre andet er fastsat, den dato, der lægges til grund for anvendelsen af de bestemmelser, der gælder for den toldprocedure, som varerne angives til, og for alle andre import- eller eksportformaliteter.«

⁶ – Følgende fremgår af artikel 146 (»Supplerende angivelse«) i delegeret forordning 2015/2446, i den affattelse, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder:

»1. Hvis toldmyndighederne skal bogføre det skyldige import- eller eksportafgiftsbeløb i regnskaberne i henhold til kodeksens artikel 105, stk. 1, første afsnit, skal den i kodeksens artikel 167, stk. 1, første afsnit, omhandlede supplerende angivelse indgives senest [ti] dage efter frigivelsen af varerne.

2. Hvis bogføringen finder sted i henhold til kodeksens artikel 105, stk. 1, andet afsnit, og den supplerende angivelse er af samlet, periodisk eller opsummerende art, må den i den supplerende angivelse fastsatte periode ikke overstige én kalendermåned.

3. Fristen for indgivelse af den supplerende angivelse som omhandlet i stk. 2 fastsættes af toldmyndighederne. Den må ikke overstige ti dage fra udløbet af den periode, der er fastsat i den supplerende angivelse.

[...]«

13. Artikel 173 (»Ændring af en toldangivelse«) bestemmer:

»1. Klarereren kan efter ansøgning få tilladelse til at ændre en eller flere oplysninger i toldangivelsen, efter at toldmyndighederne har antaget angivelsen. Ændringen må ikke medføre, at der tilføjes andre varer til toldangivelsen end dem, som den oprindeligt vedrørte.

[...]

3. Der kan efter ansøgning fra klarereren inden for tre år fra datoen for antagelsen af toldangivelsen gives tilladelse til, at toldangivelsen ændres efter frigivelsen af varerne, så klarereren kan opfylde sine forpligtelser med hensyn til henførelse af varerne under den pågældende toldprocedure.«

B. Direktiv 2006/112/EF⁷

14. Følgende fremgår af artikel 85:

»Ved indførelse af varer er afgiftsgrundlaget toldværdien fastsat i overensstemmelse med gældende fællesskabsbestemmelser.«

II. De faktiske omstændigheder, hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

15. Redegørelsen for de faktiske omstændigheder i forelæggelsesafgørelsen er som følger:

- I overensstemmelse med en kendelse af 26. maj 2017 foretog Kauno teritorinė muitinė (det regionale toldkontor i Kaunas, Litauen)⁸ en skatte- og afgiftskontrol af »Tauritus« UAB for perioden fra den 1. oktober 2015 til den 30. april 2017.
- Det regionale toldkontor fastslog, at Tauritus i den pågældende periode havde købt forskellige mængder diesel og jetbrændstof fra forskellige leverandører og importeret dem til Republikken Litauens område.
- I de kontrakter, der var blevet indgået med leverandørerne, og de *proforma*-fakturaer, der var blevet udstedt af disse, var angivet den foreløbige pris, som Tauritus skulle betale for købet af varerne.
- Ved angivelsen af det således indkøbte og importerede brændstof med henblik på overgang til fri omsætning og markedsføring angav Tauritus den foreløbige pris som varernes toldværdi i sine importangivelser. Selskabet angav ligeledes i disse angivelser den i toldkodeksens artikel 74, stk. 3, fastsatte metode som anvendt metode til fastsættelse af varernes toldværdi.
- I henhold til de kontrakter, der var indgået med leverandørerne, blev den foreløbige pris efterfølgende justeret for at tage hensyn til bestemte omstændigheder, der opstod efter varernes import, såsom de gennemsnitlige brændstofpriser på markedet i den relevante periode og den gennemsnitlige valutakurs i samme periode.

⁷ – Rådets direktiv af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1).

⁸ – Herefter »det regionale toldkontor«.

- Denne justerede pris (herefter »den endelige pris«) blev aftalt mellem Tauritus og dens leverandører ved tillægsaftaler til kontrakterne, på grundlag af hvilke leverandørerne udstedte berigtigende fakturaer. Afhængigt af udsvingene i markedspriser og valutakurser var den endelige pris i nogle tilfælde højere end den foreløbige pris og i andre tilfælde lavere.
- Efter at have modtaget de berigtigende fakturaer fra leverandørerne anmodede Tauritus på eget initiativ om en justering af den værdi af varerne, der var angivet i selskabets importangivelser.
- I forbindelse med den nævnte kontrol blev det fastslået, at Tauritus i perioden fra den 29. september 2016 til den 1. februar 2017 indgav 13 importangivelser (herefter »de omtvistede angivelser«) til det regionale toldkontor, hvor den foreløbige pris, der var aftalt med leverandørerne, var angivet som toldværdien af de importerede brændstoffer.
- Den 6. februar og den 15. marts 2017 udstedte leverandørerne berigtigende fakturaer til selskabet, hvoraf der fremgik endelige priser for de importerede brændstoffer, som var højere end den toldværdi, der var angivet i de omtvistede angivelser.
- I modsætning til tidligere tilfælde anmodede Tauritus ikke toldmyndighederne om en justering af toldværdien i de omtvistede angivelser og betalte ej heller den yderligere importmoms til statskassen, før kontrollen blev indledt (den 26.5.2017)⁹.
- På grundlag af den metode til fastsættelse af toldværdien, der er omhandlet i toldkodeksens artikel 70, stk. 1, accepterede det regionale toldkontor den endelige pris, der var angivet i de justerede fakturaer, som toldværdien af varerne, og pålagde Tauritus at betale morarenter af importmomsen for perioden fra datoen for toldmyndighedernes accept af de omtvistede angivelser til datoen for toldkontorets rapport¹⁰.

16. Da Tauritus ikke var tilfreds med det regionale toldkontors afgørelse, anfægtede selskabet afgørelsen ved henholdsvis Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (tolddepartementet under finansministeriet, Litauen), Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (skatte- og afgiftsankenævnet under Republikken Litauens regering) og Vilniaus apygardos administracinis teismas (regional domstol i forvaltningsretlige sager i Vilnius), som alle fandt, at beregningen af morarenter var berettiget.

17. Tauritus appellerede dommen fra retten i første instans til Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Litauens øverste forvaltningsdomstol), som ved dom af 17. juni 2020 hjemviste sagen til toldmyndigheden med henblik på fornyet behandling.

18. Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Litauens øverste forvaltningsdomstol) fandt, at toldmyndigheden fejlagtigt havde beregnet varernes toldværdi ved hjælp af den såkaldte »transaktionsværdimetode«. Anvendelsen af toldkodeksens artikel 70, stk. 1, kunne ikke baseres på en endelig pris, som ikke var og ikke kunne være kendt på tidspunktet for importen af varerne og på tidspunktet for indgivelsen af de oprindelige angivelser.

⁹ – Som den litauiske regering har præciseret i retsmødet, havde Tauritus alene indgivet anmodninger om justering (til sin egen fordel), når varernes endelige værdi var lavere end den oprindeligt angivne foreløbige værdi.

¹⁰ – Rapport nr. 7KM320048M af 14.9.2017. Rentebeløbet udgør 4 853 EUR.

19. Efter at sagen var blevet hjemvist til toldmyndigheden, gentog denne ved afgørelse af 31. december 2020, hvorved det regionale toldkontors afgørelse blev stadfæstet, Tauritus' forpligtelse til at betale morarenter. Toldmyndigheden lagde følgende til grund:

- Efter at have modtaget de justerede fakturaer med den endelige pris fra leverandørerne var Tauritus forpligtet til at beregne varernes toldværdi i henhold til toldkodeksens artikel 70, stk. 1, ved at anerkende den endelige pris, der var angivet i de justerede fakturaer, som transaktionsværdien.
- Eftersom Tauritus ikke havde opfyldt denne forpligtelse, inden toldmyndighedens kontrol blev indledt, var toldmyndigheden berettiget til at beregne morarenter fra datoen for indgivelsen af de oprindelige angivelser til toldmyndighederne.

20. Efter at Vilniaus apygardos administracinis teismas (regional domstol i forvaltningsretlige sager i Vilnius) stadfæstede denne afgørelse ved dom af 19. januar 2022, iværksatte Tauritus en ny appel ved Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Litauens øverste forvaltningsdomstol), som har forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

- »1) Skal artikel 70 i [toldkodeksen] fortolkes således, at denne artikels stk. 1 ikke finder anvendelse i en situation som den foreliggende, hvor der på tidspunktet for antagelsen af toldangivelsen og på grundlag af det salg, der fandt sted umiddelbart inden varernes indførsel i toldområdet, kun er kendskab til den foreløbige pris, der skal betales, og som senere (dvs. efter at angivelsen er indgivet, og varerne er overgået til fri omsætning) justeres i opadgående eller nedadgående retning på grund af omstændigheder, som parterne i transaktionen ikke har indflydelse på, og som var ukendte på tidspunktet for indgivelsen af angivelsen?
- 2) Skal artikel 173, stk. 3, i [toldkodeksen] fortolkes således, at klarereren ikke er forpligtet til at anmode toldmyndighederne om en justering af den toldværdi, der er fastsat og angivet i overensstemmelse med [kodeksens] artikel 74, når den pris, som i det foreliggende tilfælde, der faktisk skal betales for varerne, jf. [kodeksens] artikel 70, stk. 1, og som ikke var og ikke kunne have været kendt på tidspunktet for angivelsens indgivelse, bliver kendt, efter at de pågældende varer er overgået til fri omsætning?«

III. Retsforhandlingerne for Domstolen

21. Anmodningen om præjudiciel afgørelse blev indleveret til Domstolen den 19. december 2023.

22. Der er indgivet skriftlige indlæg af den spanske og den litauiske regering samt Europa-Kommissionen.

23. I retsmødet, som blev afholdt den 6. november 2024, deltog den spanske, den franske og den litauiske regering samt Kommissionen.

IV. Bedømmelse

A. Indledende betragtninger

24. Som jeg allerede har bemærket, har sagen til formål at fastlægge det beløb, et selskab skal betale i morarenter efter betalingen af importmoms.

25. Tvisten omhandler den metode, der er blevet anvendt til at fastsætte toldværdien af de importerede varer¹¹. Afgiftstilsvarets størrelse, og følgelig beregningen af morarenter, afhænger af denne værdi.

26. Tauritus fastsatte nærmere bestemt toldværdien i overensstemmelse med den *sekundære metode*, der er omhandlet i toldkodeksens artikel 74, stk. 3. Denne metode foreskrives i de tilfælde, hvor det ikke er muligt at anvende den *fremherskende metode* i samme kodeks' artikel 70¹². Toldmyndigheden har derimod gjort gældende, at den nævnte fremherskende metode finder anvendelse i den foreliggende sag.

27. Den forelæggende ret har bemærket, at tvisten i sagen »kun vedrører størrelsen af de morarenter, som appellanten er blevet pålagt«, og at størrelsen heraf er »direkte forbundet med størrelsen af afgiftsrestancerne og det tidspunkt, hvor forpligtelsen til at indfri afgiftstilsvaret indtræder«¹³.

28. Det forholder sig imidlertid således, at den forelæggende ret ikke har forelagt Domstolen noget spørgsmål vedrørende morarenternes tidsmæssige rækkevidde, dvs. hvornår de forfalder til betaling. Dette spørgsmål er som nævnt ikke omhandlet i anmodningen om præjudiciel afgørelse, hvilket betyder, at spørgsmålet om begyndelses- og sluttidspunktet for beregningen af renter – som således ikke er genstand for de præjudicielle spørgsmål – forbliver ubesvaret.

29. For så vidt angår »størrelsen af afgiftsrestancerne«, som er det andet forhold, som den forelæggende ret har henvist til, tyder alt på, at Tauritus ikke har anfægtet selve det endeligt opkrævede momsbeløb. Såfremt dette er tilfældet (hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve), må det forstås således, at Tauritus implicit accepterer varernes toldværdi – og dermed afgiftsgrundlaget – *med henblik på betaling af importmoms*.

30. I denne forbindelse er det værd at fremhæve den hypotetiske karakter af den udtalelse fra den forelæggende ret, som forelæggelsesafgørelsen er baseret på: »Hvis det [...] viser sig, at toldværdien, dvs. også den afgiftspligtige værdi, er blevet fastsat forkert, vil det [...] ikke være muligt at erklære, at (en del af) de omtvistede morarenter er berettigede«¹⁴.

¹¹ – Tvisten omhandler ikke rækkevidden af de kontrolbeføjelser, der er hjemlet i toldkodeksens artikel 48, hvortil Kommissionen har henvist.

¹² – I henhold til toldkodeksens artikel 70 udgør »transaktionsværdien« det primære grundlag for beregningen, idet denne er defineret som »den pris, som faktisk er betalt eller skal betales for varerne ved salg til eksport til Unionens toldområde, om nødvendigt justeret«.

¹³ – Forelæggelsesafgørelsen, præmis 22.

¹⁴ – Forelæggelsesafgørelsen, præmis 22, in fine.

31. Såfremt den afgiftspligtige ikke har gjort indsigelse mod størrelsen af »afgiftsrestancerne« (for moms), som netop er fastsat på grundlag af transaktionens værdi, har jeg vanskeligt ved at se, hvorfor der skulle være behov for at rejse en debat om *den pågældende transaktionsværdi*, denne gang med hensyn til betalingen af morarenter¹⁵.

32. Derfor blev der i retsmødet rejst tvivl om, hvorvidt Domstolens svar ville være brugbart for den forelæggende ret. Kvalificeres spørgsmålene som hypotetiske (dvs. som ikke værende strengt nødvendige for afgørelsen af tvisten i hovedsagen)¹⁶, vil anmodningen om præjudiciel afgørelse ikke kunne antages til realitetsbehandling.

33. For det tilfælde, at Domstolen beslutter at foretage en materiel analyse af de præjudicielle spørgsmål på grundlag af en formodning om relevans, vil jeg under alle omstændigheder tage stilling hertil.

B. Det første præjudicielle spørgsmål

34. Den forelæggende ret har anmodet om en fortolkning af toldkodeksens artikel 70. Den ønsker oplyst, om artiklens stk. 1 finder anvendelse i en situation, hvor der »på tidspunktet for antagelsen af toldangivelsen og på grundlag af det salg, der fandt sted umiddelbart inden varernes indførsel i toldområdet, kun er kendskab til den foreløbige pris, der skal betales, og som senere (dvs. efter at angivelsen er indgivet, og varerne er overgået til fri omsætning) justeres i opadgående eller nedadgående retning på grund af omstændigheder, som parterne i transaktionen ikke har indflydelse på, og som var ukendte på tidspunktet for indgivelsen af angivelsen«.

35. Domstolen har tidligere taget stilling til fastsættelsen af toldværdien af importerede varer. Dens faste praksis indeholder følgende udtalelser:

- »[D]en EU-retlige ordning vedrørende toldværdiansættelsen [...] har til formål at indføre et retfærdigt, ensartet og neutralt system, som udelukker anvendelse af vilkårlige eller fiktive toldværdier. Toldværdien skal således afspejle den reelle økonomiske værdi af en importeret vare og derfor tage hensyn til samtlige de bestanddele af denne vare, som har en økonomisk værdi«¹⁷.
- »Nærmere bestemt udgøres toldværdien af indførte varer af transaktionsværdien i henhold til toldkodeksens artikel 29 [nuværende artikel 70], dvs. den pris, som faktisk er betalt eller skal betales for varerne ved salg til udførsel til Unionens toldområde, dog med forbehold af de justeringer, der i givet fald skal foretages i henhold til bl.a. toldkodeksens artikel 32 [nuværende artikel 71]«¹⁸.
- »[T]oldværdien [bør] fortrinsvis fastsættes på grundlag af den metode, der kaldes »transaktionsværdien« af de indførte varer [...]. Det forudsættes således, at denne fremgangsmåde til fastsættelse af toldværdien er den bedst egnede og hyppigst anvendte«¹⁹.

¹⁵ – Den forelæggende ret har afvist, at de omtvistede transaktioner indebar svig, misbrug af rettigheder eller andre former for afgiftsunddragelse.

¹⁶ – Den litauiske regering har påpeget denne mulighed i retsmødet.

¹⁷ – Dom af 20.12.2017, Hamamatsu Photonics Deutschland (C-529/16, EU:C:2017:984, herefter »dommen i sagen Hamamatsu Photonics Deutschland«, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis).

¹⁸ – Dom af 19.11.2020, 5th AVENUE Products Trading (C-775/19, EU:C:2020:948, herefter »dommen i sagen 5th AVENUE Products Trading«, præmis 23).

¹⁹ – Dommen i sagen 5th AVENUE Products Trading, præmis 24.

- »Den pris, som faktisk er betalt eller skal betales for varerne, udgør dermed normalt grundlaget for beregningen af toldværdien, selv om denne pris er en faktor, som eventuelt skal justeres, hvis dette er nødvendigt for at undgå, at der fastsættes en vilkårlig eller fiktiv toldværdi«²⁰.

36. I lyset af disse kriterier bør den fremherskende værdiansættelsesmetode (toldkodeksens artikel 70) som udgangspunkt anvendes på tvisten i hovedsagen. I modsætning til, hvad nogle af procesdeltagerne har anført i retsmødet, kan importøren ikke frit vælge, hvilken metode der efter dennes skøn skal anvendes ved værdiansættelsen af varerne, og denne påstand forekommer mig at være fejlagtig og i modstrid med antagelsen om, at der findes et hierarki mellem de successive værdiansættelsesmetoder, som udtrykkeligt er fastsat i selve toldkodeksen.

37. Det er tværtimod min opfattelse, at importøren skal henholde sig til den metode, der egner sig bedst til omstændighederne ved den enkelte transaktion. Importøren kan alene undlade at anvende den fremherskende metode (metoden i toldkodeksens artikel 70), såfremt de heri fastsatte krav ikke er opfyldt. Kun under disse forudsætninger kan importøren anvende den af de sekundære metoder (i toldkodeksens artikel 74, stk. 1), der passer bedst til omstændighederne ved importen, og i sidste ende residualmetoden i toldkodeksens artikel 74, stk. 3.

38. En (obligatorisk) anvendelse af den i fællesskabskodeksens artikel 70 fastsatte metode i den foreliggende sag er efter den forelæggende rets opfattelse ikke mulig af flere grunde:

- På det tidspunkt, hvor toldangivelsen blev indgivet, var det ikke muligt at kende den pris, som faktisk var betalt eller skulle betales.
- Toldkodeksens artikel 70, stk. 3, udelukker anvendelsen af transaktionsværdien, såfremt prisen er betinget af vilkår, hvis værdi ikke kan bestemmes med hensyn til varerne.
- Da den endelige pris ikke er kendt på det tidspunkt, hvor angivelsen indgives, kan det ikke kræves, at klarereren anvender transaktionsværdimetoden, eftersom vedkommende i henhold til toldkodeksens artikel 15, stk. 2, litra a), er ansvarlig for rigtigheden og fuldstændigheden af oplysningerne i angivelsen.
- I henhold til dommen i sagen Hamamatsu Photonics Deutschland kan det ikke tillades, at »en aftalt transaktionsværdi, der består af dels et tidligere faktureret og anmeldt beløb, dels en standardregulering [i opadgående eller nedadgående retning], der foretages efter udløbet af opgørelsesperioden, lægges til grund som toldværdi«²¹.

39. Efter den forelæggende rets opfattelse taler de omstændigheder, som den har opregnet, for en anvendelse af en af de sekundære (residuale) værdiansættelsesmetoder, der er fastsat i toldkodeksens artikel 74, navnlig i stk. 3, for så vidt angår det foreliggende tilfælde.

40. I lyset af de for Domstolen tilvejebragte oplysninger var der efter min opfattelse intet til hinder for, at toldkodeksens artikel 70, stk. 1, kunne anvendes i den foreliggende sag, af følgende grunde:

- Det primære grundlag for fastsættelse af toldværdien er transaktionsværdien, dvs. den pris, som faktisk er betalt *eller skal betales* for varerne, fastsat på tidspunktet for antagelsen af toldangivelsen, og omfattende alle de betalinger, som er erlagt *eller skal erlægges* som betingelse for salget af varerne.

²⁰ – Dommen i sagen 5th AVENUE Products Trading, præmis 25.

²¹ – Dommen i sagen Hamamatsu Photonics Deutschland, præmis 35.

– Transaktionsværdien kan (og bør) justeres efterfølgende, så længe bestemmelserne i toldkodeksens artikel 70, stk. 1, iagttages, og justeringen er i overensstemmelse med artikel 70, stk. 3, litra b). Det vil i denne henseende være nødvendigt, at »[s]alget eller prisen [ikke er] betinget af vilkår [...], hvis værdi ikke kan bestemmes med hensyn til de varer, som skal værdiansættes«.

41. Den af Tauritus angivne pris var foreløbig, således som det var aftalt i salgskontrakterne vedrørende varerne²². Det fremgik af disse kontrakter og deres bilag, at den endelige pris ville være betinget af to faktorer, som ikke ville være kendte, før importen havde fundet sted, nemlig: de gennemsnitlige brændstofpriser på markedet og den gennemsnitlige valutakurs²³.

42. Begge faktorer udgør »salgsbetingelser« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i toldkodeksens artikel 70, stk. 1, og artikel 70 stk. 3, litra b). De taler som sådan for en opgørelse af nogle betalinger, som inden for rammerne af de kontraktretlige forbindelser mellem køberen og sælgeren har en sådan betydning for sidstnævnte, at denne ikke ville foretage salget uden disse betalinger²⁴.

43. Der var ganske vist tale om betalinger, hvis beløb ikke var fuldt ud *fastsat* på tidspunktet for toldangivelsen. Betingelserne for deres endelige beregning betød imidlertid, at det var *muligt med sikkerhed at fastsætte* størrelsen allerede fra det tidspunkt, hvor kontrakterne blev underskrevet. Kun såfremt dette ikke var tilfældet, skulle transaktionsværdimetoden udelukkes i henhold til artikel 70, stk. 3, litra b).

44. Som den spanske regering har anført i retsmødet, og som den franske regering har tilsluttet sig, afhæng de to salgsbetingelser (gennemsnitlige brændstofpriser og gennemsnitlig valutakurs) ikke udelukkende af en af de kontraherende parter vilje, men derimod af ydre objektive omstændigheder. Konstateringen af disse omstændigheder kunne nemt kontrolleres af toldmyndighederne, idet klarereren over for disse kunne godtgøre, hvilken pris der i sidste ende ville blive betalt, efter at de aftalte justeringer var lagt til eller trukket fra den foreløbige pris på grundlag af offentligt tilgængelige faktorer.

45. I modsætning til, hvad den forelæggende ret synes at antage²⁵, er det min opfattelse, at de betragtninger, der lå til grund for Domstolens afsigelse af dommen i sagen Hamamatsu Photonics Deutschland, ikke kan finde tilsvarende anvendelse på den foreliggende sag. Jeg er i denne henseende enig i det enstemmige standpunkt, som der blev givet udtryk for i retsmødet af de deltagende regeringer og af Kommissionen.

46. I modsætning til sagen Hamamatsu Photonics Deutschland indeholdt de af Tauritus indgåede kontrakter bestemmelser om, at den endelige salgspris var betinget af objektive vilkår, som nemt kunne kontrolleres. I den nævnte sag købte en virksomhed varer fra sit moderselskab, som blev faktureret til koncerninterne priser, og summen af de fakturerede produkter blev regelmæssigt kontrolleret og i givet fald reguleret på grundlag af den såkaldte

²² – Det er i denne forbindelse uden betydning, om der oprindeligt blev indgivet proformafakturaer ved toldangivelsen. Artikel 145 i gennemførelsesforordning 2015/2447 udelukker ikke denne type faktura fra dokumentationen for den angivne værdi af transaktionen, når der er tale om en foreløbig pris, som efterfølgende skal tilrettes.

²³ – En sådan fremgangsmåde er sædvanlig i de salgskontrakter, som de største operatører på brændstofmarkedet indgår med deres kunder. Som Kommissionen har anført i punkt 29 og 30 i sit skriftlige indlæg, indgår fastsættelsen af varernes toldværdi – i forbindelse med aftalen om anvendelse af artikel VII i den almindelige overenskomst om told og udenrigshandel fra 1994 (EFT 1994, L 336, s. 119) – i en proces, hvor en eventuel prisændring ikke automatisk indebærer en udelukkelse af transaktionsværdimetoden.

²⁴ – Jf. i denne retning dommen i sagen 5th AVENUE Products Trading, præmis 41.

²⁵ – Forelæggelsesafgørelsen, præmis 29, med henvisning til præmis 35 i dommen i sagen Hamamatsu Photonics Deutschland.

»residualavancefordelingsmetode«. Denne metode bestod i at kombinere tillæggelsen af en mindsteavance med fordelingen af en residualavance forholdsmæssigt og at fastlægge et målområde, som bestemte, om der skulle foretages yderligere krediteringer eller debiteringer²⁶.

47. Betingelserne for fastsættelsen af varernes værdi i sagen Hamamatsu Photonics Deutschland var således betydeligt mere komplekse og navnlig vanskeligere for toldmyndighederne at kontrollere end i den foreliggende sag. Det er således min opfattelse, at praksis fra dommen i den pågældende sag ikke kan overføres til den foreliggende sag.

48. Sammenfattende er det min opfattelse, at der var grundlag for at anvende den fremherskende metode i toldkodeksens artikel 70, stk. 1, under de i hovedsagen foreliggende omstændigheder. Den pris, der faktisk er betalt eller skal betales for de indførte varer (der som nævnt normalt udgør grundlaget for beregningen af toldværdien), kunne justeres efterfølgende på grundlag af faktorer, der allerede var forudset i salgskontrakten, og som let kunne objektiveres med henblik på at afspejle den reelle økonomiske værdi af disse varer.

C. Det andet præjudicielle spørgsmål

49. Den forelæggende ret har anmodet om en fortolkning af toldkodeksens artikel 173, stk. 3. Den ønsker navnlig oplyst, om klarereren er forpligtet til at anmode toldmyndighederne om en *justering* af den toldværdi, der er fastsat og angivet i overensstemmelse med kodeksens artikel 74, når den pris, »der faktisk skal betales for varerne, jf. [kodeksens] artikel 70, stk. 1, og som ikke var og ikke kunne have været kendt på tidspunktet for angivelsens indgivelse, bliver kendt, efter at de pågældende varer er overgået til fri omsætning«.

50. Det vil ikke være nødvendigt at besvare det andet præjudicielle spørgsmål, såfremt det fastslås, at transaktionsværdien i den foreliggende sag skulle have været beregnet efter den fremherskende metode i toldkodeksens artikel 70.

51. Henset til den måde, hvorpå den forelæggende rets andet spørgsmål er formuleret, vil jeg under alle omstændigheder koncentrere min analyse om dette spørgsmål, hvilket forudsætter en præcisering af den mekanisme, hvormed den endelige pris justeres, når beregningen heraf afhænger af bestemte fremtidige faktorer (som imidlertid nemt kan objektiveres).

52. I dette tilfælde finder justeringen af den endelige pris sted gennem en proces, som er opdelt i to faser: (a) den fase, der vedrører tidspunktet for angivelsen, hvor kun den foreløbige pris er kendt, og (b) den fase, der vedrører det tidspunkt, hvor den endelige pris for de frigivne varer fastsættes, efter at de resterende salgsbetingelser er opfyldt.

53. Toldkodeksen tilbyder to mekanismer til dette formål:

- Dels mekanismen i artikel 166: Det accepteres, »at en person får varer henført under en toldprocedure på grundlag af en forenklet angivelse, hvori nogle af de i artikel 162 omhandlede oplysninger eller den i artikel 163 omhandlede dokumentation kan være udeladt«²⁷. Den forenkledede angivelse ledsages efterfølgende af en supplerende angivelse, som er omhandlet i samme kodeks' artikel 167.

²⁶ – Dommen i sagen Hamamatsu Photonics Deutschland, præmis 14 og 15.

²⁷ – I toldkodeksens artikel 162 henvises navnlig til »alle de oplysninger, der er nødvendige for anvendelsen af de bestemmelser, der gælder for den toldprocedure, som varerne angives til«.

– Dels mekanismen i artikel 73: Toldmyndighederne kan tillade, at bestemte beløb »fastsættes på grundlag af specifikke kriterier, når de ikke kan opgøres på den dato, hvor toldangivelsen antages«.

54. I henhold til mekanismen i toldkodeksens artikel 166 angiver importøren indledningsvis den foreløbige pris på varerne og sidenhen den endelige pris ved hjælp af en supplerende angivelse (toldkodeksens artikel 167).

55. Ordningen i toldkodeksens artikel 73 er derimod forbeholdt beløb, som på datoen for toldangivelsens antagelse alene kan opgøres på grundlag af *specifikke kriterier, der er fastsat af toldmyndighederne*.

56. Henset til de faktiske omstændigheder i sagen er det min opfattelse, at det var mekanismen i toldkodeksens artikel 166, og ikke mekanismen i artikel 73, som burde have været anvendt, eftersom de to beregningsfaktorer, der var fastsat i salgskontrakterne (gennemsnitlig brændstofpris og gennemsnitlig valutakurs), gjorde det muligt at fastsætte den endelige pris på tidspunktet for toldangivelsen. Følgelig var det tilstrækkeligt at anvende den forenkede angivelse i artikel 166, indtil den i artikel 167 omhandlede supplerende angivelse ville blive indgivet.

57. Når der findes elementer, som i sig selv gør det muligt at beregne de beløb, der bestemmer toldværdien, er det ikke nødvendigt at anvende ordningen i toldkodeksens artikel 73, dvs. gennem fastsættelse af andre *specifikke kriterier*.

58. Ud over at opfylde kravene om rigtighed (toldkodeksens artikel 15) sikrer mekanismen i toldkodeksens artikel 166 og 167 i sidste ende, at varernes reelle økonomiske værdi kan bestemmes. Derimod giver mekanismen i toldkodeksens artikel 73 ikke mulighed for en sådan grad af nøjagtighed, eftersom den finder anvendelse på grundlag af kriterier, der ganske vist er specifikke, men som aldrig vil kunne give et så nøjagtigt resultat som de priselementer, der nøjagtigt bestemmer den reelle økonomiske værdi af de importerede varer.

59. Jeg har allerede gjort rede for, hvorfor den sekundære metode til værdiansættelse, som Tauritus anvendte (metoden i toldkodeksens artikel 74, stk. 3), ikke var hensigtsmæssig. Der er tale om en rent residual metode, der er begrænset til de tilfælde, hvor det end ikke er muligt at fastsætte toldværdien på grundlag af de metoder, der er omhandlet i artikel 74, stk. 1. Samtidig finder de sidstnævnte metoder alene anvendelse, såfremt det ikke er muligt at anvende den fremherskende metode i toldkodeksens artikel 70, som følge af at varernes pris (transaktionsværdi) er betinget af vilkår, hvis værdi ikke kan bestemmes med hensyn til de varer, som skal værdiansættes.

60. Såfremt betingelserne i de kontrakter, der blev indgået mellem Tauritus og dennes leverandører, gjorde det muligt nemt at fastsætte den endelige pris på objektiv vis, således som jeg har foreslået, burde den fremherskende metode (toldkodeksens artikel 70) have været anvendt til at bestemme transaktionens faktiske værdi.

61. Det skal tilføjes, at residualmetoden i toldkodeksens artikel 74, stk. 3, ikke *naturligt* – så at sige – kan suppleres med ændringsproceduren i samme kodeks' artikel 173. Med andre ord kan disse to bestemmelser ikke forenes på en sådan måde, at de udgør en kompleks procedure, således som det er tilfældet med toldkodeksens artikel 166 og 167.

62. Den forenkede angivelse i toldkodeksens artikel 166 har i den supplerende angivelse i toldkodeksens artikel 167 det nødvendige supplement med henblik på at fuldstændiggøre toldangivelsen (de to angivelser »udgør et enkelt og samlet dokument« i henhold til toldkodeksens artikel 167, stk. 4).

63. Under disse omstændigheder, og henset til ordlyden af det andet præjudicielle spørgsmål, fandt toldkodeksens artikel 173, der omhandler »ændring af en toldangivelse«, ikke anvendelse.

64. De ændringer, der er tilladt i henhold til toldkodeksens artikel 173, har ikke til formål at *supplere* en tidligere angivelse af *foreløbig* karakter, men derimod at *berigtige* indholdet af en angivelse, der i sin tid er blevet indgivet som en endelig og fuldstændig angivelse. Det skal endvidere tages i betragtning, at anvendelsen af sådanne ændringer, for så vidt som der er tale om en undtagelse til princippet om toldangivelsens uigenkaldelighed, er underlagt en restriktiv ordning²⁸.

65. Med andre ord kan toldangivelser, der afspejler en endelig pris, som ikke er genstand for efterfølgende justeringer, i givet fald ændres (men ikke suppleres) ved anvendelse af toldkodeksens artikel 173. Derimod skal angivelser, der indeholder en foreløbig pris, som efterfølgende kan justeres på en måde, der nemt kan kontrolleres, reguleres af artikel 166 og 167 i samme kodeks.

66. Vides det helt fra begyndelsen (dvs. på tidspunktet for angivelsen), at prisen på varerne kun er foreløbig, er det ikke tilladt at skjule denne oplysning for toldmyndigheden og vente med at gøre myndigheden opmærksom herpå til det tidspunkt, hvor den endelige pris kendes, ved at foretage en ændring af den oprindelige angivelse i henhold til artikel 173.

67. Henset til kravet i toldkodeksens artikel 15, stk. 2, litra a), om, at oplysningerne i den oprindelige angivelse skal være rigtige og fuldstændige, bør dette meddeles på tidspunktet for indgivelsen af den oprindelige angivelse.

68. Det er derfor min opfattelse, at den oprindelige angivelse under omstændigheder som de foreliggende burde have haft karakter af en forenklet angivelse (toldkodeksens artikel 166), som efterfølgende ville blive suppleret i overensstemmelse med samme kodeks' artikel 167. Det var ikke tilstedeligt at anvende toldkodeksens artikel 173 til at *ændre* en angivelse, der var blevet indgivet i henhold til samme kodeks' artikel 74, stk. 3, med det formål at *rette* oplysninger, hvis ufuldstændighed var kendt helt fra begyndelsen.

69. Ovenstående betragtninger er naturligvis ikke til hinder for, at toldmyndighederne i forbindelse med en skatte- og afgiftskontrol efterprøver rigtigheden og fuldstændigheden af de afgivne oplysninger i toldangivelserne. Disse myndigheder har navnlig beføjelse til at kontrollere den økonomiske værdi af de importerede varer (dvs. den pris, der reelt blev betalt efter de relevante justeringer af den foreløbige pris) og til at fastslå konsekvenserne heraf for beregningen af importmoms og morarenter.

70. Det andet præjudicielle spørgsmål drejer sig imidlertid ikke om toldmyndighedernes kontrolbeføjelser.

²⁸ – Jf. i denne retning dom af 8.6.2023, Zes Zollner Electronic (C-640/21, EU:C:2023:457, præmis 41-48).

V. Forslag til afgørelse

71. På baggrund af det ovenstående foreslår jeg, at Domstolen svarer Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Litauens øverste forvaltningsdomstol) således:

»1) Artikel 70, stk. 1, i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 952/2013 af 9. oktober 2013 om EU-toldkodeksen

skal fortolkes således, at

den finder anvendelse i en situation, hvor der på tidspunktet for antagelsen af toldangivelsen og på grundlag af det salg, der fandt sted umiddelbart inden varernes indførsel i toldområdet, ud over den foreløbige pris er kendskab til de betingelser, der vil være bestemmende for den endelige pris, forudsat at disse betingelser opfylder objektive kriterier, som let kan efterprøves af toldmyndigheden, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at bedømme.

2) Artikel 173, stk. 3, i forordning nr. 952/2013

skal fortolkes således, at

den giver klarereren mulighed for efter anmodning at ændre en eller flere oplysninger i toldangivelsen, uden at en sådan ændring udgør en passende mekanisme, når den hensigtsmæssige løsning er at indgive en supplerende angivelse i henhold til artikel 167 i forordning nr. 952/2013.«