Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATEI GENERALE
DOAMNA JULIANE KOKOTT
prezentate la 6 martie 2025 [1]

Cauza C-125/24 [Palmstråle] [i]

AA
împotriva
Allmänna ombudet hos Tullverket

[cerere de decizie preliminară formulată de Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativă Supremă, Suedia)]

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Reimportul de bunuri – Mărfuri reintroduse – Scutire de TVA – Articolul 143 alineatul (1) litera (e) – Necesitatea de a îndeplini obligațiile prevăzute de legislația vamală – Uniunea vamală – Codul vamal – Scutire de taxe vamale la importul mărfurilor reintroduse – Articolul 203 – Articolul 86 alineatul (6) – Raportul dintre dreptul vamal și dreptul în materie de TVA”

I. Introducere

1. Prezenta cauză oferă din nou [2] Curții ocazia de a preciza interacțiunea dintre dreptul vamal și dreptul în materie de TVA la import, de această dată, în raport cu o scutire de TVA. În concret, este vorba despre scutirea de TVA la import în cazul reimportului în Uniune de bunuri care fac obiectul unei scutiri de taxe vamale.

2. Condițiile pentru scutirea de taxe vamale sunt îndeplinite în principiu, însă procedura vamală nu a fost îndeplinită corespunzător. Prin urmare, Curtea este chemată să clarifice care sunt consecințele unei încălcări a obligațiilor ce decurg din procedura vamală (în speță, prezentarea mărfurilor în vamă, depunerea declarației vamale și a cererii de scutire de taxe vamale) asupra posibilității de a beneficia de scutirea de TVA la import. Este scutirea de TVA la import accesorie scutirii de taxe vamale a bunurilor reimportate sau cele două scutiri se aplică independent?

[1] Limba originală: germana.

[i] Numele prezentei cauze este un nume fictiv. El nu corespunde numelui real al niciuneia dintre părțile la procedură.

[2] Hotărârea din 18 ianuarie 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Locul nașterii TVA-ului – III) (C-791/22, EU:C:2024:59), Hotărârea din 8 septembrie 2022, Hauptzollamt Hamburg (Locul nașterii TVA-ului – II) (C-368/21, EU:C:2022:647), Hotărârea din 7 aprilie 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277), Hotărârea din 3 martie 2021, Hauptzollamt Münster (Locul nașterii TVA-ului) (C-7/20, EU:C:2021:161), Hotărârea din 10 iulie 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579), și Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos ș.a. (C-409/04, EU:C:2007:548).

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

1. Directiva 2006/112/CE[3] (denumită în continuare „Directiva TVA”)

3. Articolul 143 din Directiva TVA privește scutirile la import:

„(1) Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

[…]

(e) reimportul, de către persoana care le-a exportat, de bunuri în starea în care au fost exportate, atunci când respectivele bunuri sunt scutite de drepturi vamale;

(f) importul, în cadrul regimurilor diplomatice și consulare, de bunuri scutite de drepturi vamale;

[…]”

2. Regulamentul (UE) nr. 952/2013[4] (denumit în continuare „Codul vamal”)

4. Articolul 203 din Codul vamal stabilește regimul de scutire pentru mărfurile reintroduse:

„(1) Mărfurile neunionale care, după ce au fost exportate inițial în calitate de mărfuri unionale în exteriorul teritoriului vamal al Uniunii, sunt reintroduse în termen de trei ani și declarate pentru punerea în liberă circulație sunt scutite de taxe la import, în baza unei cereri depuse de persoana interesată.

[…]

(5) Scutirea de taxe la import nu se acordă decât cu condiția ca mărfurile să fie reintroduse în aceeași stare în care au fost exportate.

(6) Scutirea de taxe la import se acordă pe baza informațiilor din care rezultă că sunt îndeplinite condițiile pentru acordarea scutirii.”

5. Articolul 139 din Codul vamal reglementează obligația de prezentare a mărfurilor în vamă:

„(1) Mărfurile introduse pe teritoriul vamal al Uniunii sunt prezentate în vamă imediat după sosirea lor la biroul vamal desemnat sau în orice alt loc desemnat sau aprobat de autoritățile vamale sau într-o zonă liberă, de către una dintre persoanele următoare:

(a) persoana care a introdus mărfurile pe teritoriul vamal al Uniunii;

[3] Directiva Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, astfel cum a fost modificată cel mai recent în JO 2022, L 155, p. 1).

[4] Regulamentul Parlamentului European și al Consiliului din 9 octombrie 2013 de stabilire a Codului vamal al Uniunii (reformare), în versiunea din 14 decembrie 2016 (JO 2016, L 354, p. 32).

[…]”

6. Articolul 5 punctul 33 din Codul vamal definește prezentarea mărfurilor în vamă după cum urmează:

„«prezentarea mărfurilor în vamă» înseamnă înștiințarea autorităților vamale asupra sosirii mărfurilor la biroul vamal sau în orice alt loc desemnat sau aprobat de autoritățile vamale și punerea mărfurilor la dispoziția acestora pentru a efectua controale vamale”.

7. Articolul 158 din Codul vamal stabilește obligația de a declara mărfurile în vamă:

„(1) Toate mărfurile destinate plasării sub un regim vamal, cu excepția regimului de zonă liberă, fac obiectul unei declarații vamale corespunzătoare acestui regim.

[…]”

8. Articolul 5 punctul 12 din Codul vamal definește declarația vamală astfel:

„«declarația vamală» înseamnă actul prin care o persoană indică, sub forma și în modalitatea prevăzute, dorința de a plasa mărfurile sub un anumit regim vamal, menționând, dacă este cazul, procedura specifică care urmează să fie aplicată”.

9. Articolul 79 din Codul vamal reglementează datoria vamală care ia naștere prin nerespectarea legislației vamale după cum urmează:

„(1) În cazul mărfurilor supuse unor taxe la import, o datorie vamală la import ia naștere în cazul nerespectării uneia dintre următoarele:

(a) o obligație stabilită în legislația vamală cu privire la introducerea mărfurilor neunionale pe teritoriul vamal al Uniunii, la scoaterea lor de sub supravegherea vamală sau la circulația, perfecționarea, depozitarea, depozitarea temporară, admiterea temporară sau dispunerea de astfel de mărfuri pe teritoriul respectiv;

[…]

(3) În cazurile menționate la alineatul (1) literele (a) și (b), debitorul este oricare dintre următoarele persoane:

(a) orice persoană care trebuia să îndeplinească obligațiile în cauză […]”.

10. Articolul 86 alineatul (6) din Codul vamal prevede o derogare de la articolul 79 din Codul vamal, printre altele atunci când sunt prevăzute scutiri de taxe:

„(6) În cazul în care legislația vamală prevede un tratament tarifar favorabil, o scutire sau o exceptare totală sau parțială de taxe la import sau la export, în temeiul articolului 56 alineatul (2) literele (d)-(g), al articolelor 203, 204, 205 și 208 sau al articolelor 259-262 din prezentul regulament sau în temeiul Regulamentului (CE) nr. 1186/2009 al Consiliului din 16 noiembrie 2009 de instituire a unui regim comunitar de scutiri de taxe vamale, un astfel de tratament tarifar favorabil, o astfel de scutire sau exceptare se aplică și în cazul în care ia naștere o datorie vamală în temeiul articolului 79 sau al articolului 82 din prezentul regulament, cu

condiția ca nerespectarea obligațiilor care a dus la nașterea datoriei vamale să nu constituie o tentativă de fraudă.”

11. Considerentul (38) al Codului vamal este redactat după cum urmează:

„(38) Este oportun să se țină seama de buna-credință a persoanei în cauză, în cazurile în care o datorie vamală a luat naștere în urma nerespectării legislației vamale, și să se minimizeze impactul neglijenței din partea debitorului.”

B. Dreptul suedez

12. La momentul relevant, în litigiu era aplicabilă Mervärdesskattelag (1994:200) (Legea privind TVA-ul [1994:200]) [5].

13. În conformitate cu articolul 1 primul paragraf punctul 3 din capitolul 1, TVA-ul se plătește la importul de bunuri în țară care sunt supuse impozitării. Potrivit articolului 1a din capitolul 2, prin „import” se înțelege introducerea în Suedia a unor mărfuri dintr-un loc situat în afara Uniunii Europene.

14. Articolul 30 primul paragraf din capitolul 3 prevede că sunt scutite de taxă importurile exceptate de la plata taxei în conformitate cu Lag om frihet från skatt vid import, m.m. (1994:1551) (Legea privind scutirea de taxe, printre altele, la import [1994:1551]).

15. Articolul 5 primul paragraf din capitolul 2 din Legea privind scutirea de taxe, printre altele, la import prevede că scutirea de taxe se acordă pentru bunurile unionale care, după ce au fost exportate din Uniune Europeană către o țară terță, sunt introduse în Suedia de persoana care le-a exportat, fără ca acestea să fi fost prelucrate în perioada în care au fost exportate în afara Uniunii Europene. Potrivit celui de al doilea paragraf al acestui articol, scutirea se acordă numai în cazul în care mărfurile fac obiectul unei scutiri de taxe vamale în temeiul, printre altele, al articolului 203 din Codul vamal. Mărfurile care beneficiază de o scutire de taxe vamale în temeiul Regulamentului (CEE) nr. 2658/87 privind Nomenclatura tarifară și statistică și Tariful Vamal Comun sunt tratate ca și cum ar fi supuse unor taxe vamale.

III. Situația de fapt și cererea de decizie preliminară

16. Reclamanta este proprietara unor cai care participă la competiții în diferite țări. Ea a exportat doi cai în afara teritoriului vamal al Uniunii, în Norvegia. După participarea la competiții, caii au fost readuși în Uniune, din Norvegia în Suedia, printr-un punct de trecere a frontierei. Reclamanta nu s-a oprit la biroul vamal pentru a prezenta caii în vamă și pentru a depune o declarație vamală. În schimb, ea a fost oprită cu ocazia controlului rutier efectuat de Tullverket (denumită în continuare „Administrația vamală”) la scurt timp după ce a trecut de biroul vamal.

[5] Potrivit informațiilor furnizate de instanța de trimitere, noua Mervärdesskattelag [2023:200] (Legea privind TVA-ul [2023:200]) conține în esență dispoziții corespunzătoare.

17. Administrația vamală a decis că percepă de la reclamantă TVA la import în cuantum de 41 178 de coroane suedeze (SEK) (aproximativ 3 500 de euro). Nu s-a stabilit însă nicio datorie vamală. Potrivit Administrației vamale, scutirea de TVA nu putea fi acordată la reimport deoarece reclamanta nu a declarat caii pentru punerea lor în liberă circulație și nici nu a solicitat scutirea de taxe vamale.

18. Împotriva deciziei, reclamanta a formulat o acțiune la Förvaltningsrätten i Karlstad (Tribunalul Administrativ din Karlstad, Suedia). Acesta a respins acțiunea. Förvaltningsrätten i Karlstad (Tribunalul Administrativ din Karlstad) a constatat că respectivii cai nu fuseseră prezentați în vamă la momentul sosirii lor pe teritoriul vamal al Uniunii și că a luat naștere, așadar, o datorie vamală și astfel obligația de a plăti TVA la import. Instanța a reținut de asemenea că scutirea de TVA la reimport poate fi acordată cu condiția ca mărfurile să fie declarate pentru punerea în liberă circulație și să se formuleze o cerere de scutire. Dat fiind că niciuna dintre aceste două cerințe nu a fost îndeplinită, scutirea de TVA la import nu a putut fi acordată.

19. Atât reclamanta, cât și Allmänna ombudet hos Tullverket (Reprezentantul General al Administrației Vamale, Suedia) au declarat apel la Kammarrätten i Göteborg (Curtea de Apel Administrativă din Göteborg, Suedia) împotriva hotărârii pronunțate de Förvaltningsrätt i Karlstad (Tribunalul Administrativ din Karlstad) și au solicitat anularea deciziei. Această instanță a respins apelul, în esență pentru aceleași motive ca instanța anterioară. Împotriva acestei hotărâri, reclamanta a formulat recurs la Högsta förvaltningsdomstol (Curtea Administrativă Supremă, Suedia).

20. Se contestă într-adevăr dacă reclamanta a declarat oral caii în momentul în care a fost oprită de personalul vamal după ce trecuse de biroul vamal. Prezenta cerere de decizie preliminară privește însă numai desfășurarea evenimentelor, astfel cum au fost reținute de instanța de trimitere, și anume trecerea de biroul vamal fără prezentarea în vamă a mărfurilor, fără depunerea unei declarații vamale și fără solicitarea scutirii.

21. În prezent, instanța de trimitere se întreabă cum trebuie interpretate articolul 143 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA și articolul 86 alineatul (6) din Codul vamal. Ea consideră că pot fi interpretate în două moduri. Fie în sensul că este obligatoriu să fie îndeplinite în toate cazurile condițiile prevăzute la articolul 203 din Codul vamal pentru acordarea scutirii, fie în sensul că scutirea poate fi acordată și atunci când nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute la articolul 203 (în speță au lipsit atât declarația pentru punerea în liberă circulație, cât și cererea de scutire).

22. În aceste condiții, Högsta förvaltningsdomstol (Curtea Administrativă Supremă) a decis să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

Articolul 143 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA, precum și articolul 86 alineatul (6) și articolul 203 din Codul vamal al Uniunii trebuie interpretate în sensul că atât condițiile materiale, cât și cele procedurale prevăzute la articolul 203 din cod trebuie îndeplinite pentru ca scutirea de taxe la import – și, prin urmare, scutirea de TVA – să fie acordată la reimport atunci când a luat naștere o datorie vamală în temeiul articolului 79 din Codul vamal ca urmare a nerespectării obligației de prezentare [a mărfurilor în vamă] prevăzute la articolul 139 alineatul (1) din Codul vamal al Uniunii?

23. În procedura din fața Curții, numai Comisia Europeană a depus observații scrise. În temeiul articolului 76 alineatul (2) din Regulamentul de procedură, Curtea a decis să nu organizeze o ședință de audiere a pledoariilor.

IV. Apreciere juridică

24. Întrebarea preliminară privește interacțiunea dintre Codul vamal și Directiva TVA în cazul mărfurilor așa-zis reintroduse. Acestea sunt mărfuri unionale care au fost exportate din Uniune și reintroduse în Uniune în aceeași stare după un anumit timp [articolul 203 alineatul (1) primul paragraf din Codul vamal]. Obiectul litigiului îl constituie o decizie de impunere a TVA-ul la import. Reclamanta se întemeiază pe articolul 143 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA. Potrivit acestui articol, reimportul de bunuri „scutite de drepturi vamale" este scutit de TVA-ul la import.

25. Întrucât reclamanta nu a parcurs corect la reimport procedura vamală, dar pentru că sunt îndeplinite condițiile materiale pentru scutirea de drepturi vamale, se pune întrebarea dacă scutirea de TVA-ul la import este accesorie în raport cu legislația vamală. Așadar, este necesar să fie îndeplinite toate condițiile prevăzute la articolul 203 alineatul (1) primul paragraf din Codul vamal pentru scutirea de taxe vamale și să fi fost parcursă corect procedura vamală ori este suficient să fie îndeplinite doar condițiile materiale ale scutirii de taxe vamale?

26. Pentru că au fost scoși în afara teritoriului vamal al Uniunii, caii au pierdut statutul de marfă unională [articolul 154 litera (a) din Codul vamal] și au devenit mărfuri neunionale [articolul 5 punctul 24 din Codul vamal]. Atunci când mărfurile neunionale urmează să fie reintroduse pe teritoriul vamal al Uniunii, ele fac din nou obiectul punerii în liberă circulație, sub rezerva aplicării unui regim vamal special [articolul 201 alineatul (1) din Codul vamal], ceea ce înseamnă că astfel ia naștere în esență o datorie vamală [articolul 77 alineatul (1) din Codul vamal]. În scopul evitării grevării cu taxe a fostelor mărfuri unionale (mărfuri reintroduse), articolul 203 alineatul (1) primul paragraf din Codul vamal prevede, în anumite condiții, o scutire netarifară de taxe vamale. Condițiile prevăzute la acest articol nu sunt însă îndeplinite întrucât lipsesc declarația vamală [articolul 158 alineatul (1) și articolul 201 alineatul (1) din Codul vamal] și cererea [articolul 203 alineatul (1) primul paragraf din Codul vamal]. În plus, ca urmare a omisiunii de a declara și de a prezenta mărfurile în vamă [articolul 139 alineatul (1) din Codul vamal] ar lua naștere o datorie vamală în conformitate cu articolul 79 alineatul (1) litera (a) din Codul vamal.

27. Articolul 86 alineatul (6) din Codul vamal prevede o excepție de la ultimul articol menționat. Potrivit acestei dispoziții, scutirea de drepturi vamale se acordă în special pentru mărfurile reintroduse în conformitate cu articolul 203 alineatul (1) primul paragraf din Codul vamal și în cazul în care datoria vamală a luat naștere În temeiul articolului 79 alineatul (1) litera (a) din Codul vamal, așadar, ca urmare a nerespectării unei obligații. Cu toate acestea, scutirea se acordă numai în cazul în care nerespectarea obligațiilor nu s-a datorat unei tentative de fraudă.

28. În cadrul interpretării articolului 143 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA se va stabili mai întâi dacă acordarea unei scutiri de TVA la import este accesorie în raport cu legislația vamală și dacă presupune să fie îndeplinite toate condițiile pentru scutirea prevăzută de dreptul vamal (secțiunea A de mai jos). Dacă se constată acest lucru, scutirea de TVA la import în temeiul articolului 143 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA ar putea fi acordată în speță numai dacă este îndeplinită condiția menționată mai sus pentru aplicarea excepției prevăzute de legislația vamală la articolul 86 alineatul (6) din Codul vamal (secțiunea B de mai jos).

A. Interpretarea articolului 143 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA

1. Modul de redactare și sistemul directivei

29. Modul de redactare a articolului 143 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA nu este clar. În timp ce articolul 143 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA se referă la bunuri [pentru care se aplică o] „scutir[e] de drepturi vamale”, litera (e) privește bunuri [ce intră sub incidența unei] „scuti[ri] de drepturi vamale”.

30. Acest lucru evidențiază faptul că în cazul literei (f) trebuie să fie îndeplinite neapărat toate condițiile pentru scutire, în caz contrar scutirea „nu se aplică”. În schimb, [articolul 143 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA], „bunurile intră” „[sub incidența unei scutiri]”, chiar dacă nu a fost respectată procedura vamală. Această diferență lingvistică se regăsește însă numai în versiunea în limba germană [6].

31. Din perspectivă istorică, scutirea de TVA la import a mărfurilor reintroduse există încă din timpul celei de A șasea Directive [7]. Totuși, la vremea respectivă nu exista încă o procedură vamală unitară la nivelul Uniunii. Fiecare stat membru avea propria legislație procedurală vamală. Nu ar fi fost logic ca o scutire armonizată să fi depins de legislațiile procedurale vamale diferite ale statelor membre. Prin urmare, este puțin probabil ca referirea la „bunuri [care cad sub incidența unei scutiri]”, care a fost preluată ca atare la articolul 143 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA, să se refere la respectarea procedurii vamale (care este în prezent armonizată).

2. Sens și finalitate

a) Obiectivele scutirilor prevăzute pentru mărfurile reintroduse

32. Dreptul vamal urmărește să protejeze mărfurile autohtone în fața concurenței cu importurile din țări terțe și să asigure astfel relații comerciale echitabile. Acest obiectiv nu își găsește rațiunea în cazul mărfurilor reintroduse deoarece acestea își au originea în Uniune. În aceste condiții, articolul 203 alineatul (1) primul paragraf din Codul vamal prevede o scutire pentru mărfurile reintroduse.

33. În schimb, se datorează TVA la import pentru bunurile care intră în circuitul economic al Uniunii și care pot face obiectul unui consum [8]. Prin TVA-ul la import se urmărește taxarea în aval a mărfurilor importate din țări terțe la fel ca a mărfurilor din statul membru de import. În cazul bunurilor originare din Uniune care sunt reimportate în aceeași stare în Uniune ca mărfuri reintroduse nu există însă nicio creștere valorică „consumabilă” care trebuie taxată. Articolul 143 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA ține seama de acest aspect și prevede scutirea de TVA la import.

6 A se vedea de exemplu versiunile în limbile daneză, franceză, spaniolă, italiană, portugheză și neerlandeză. O mică diferență se sesizează și în versiunea în limba engleză [„where those goods are exempt from customs duties”, litera (e), și „goods which are exempt from customs duties”, litera (f)], diferență care apare într-o formă similară și în versiunea în limba suedeză. Această diferență nu este însă atât de vădită ca cea din versiunea în limba germană.

7 Articolul 14 alineatul (1) litera (e) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1).

8 Hotărârea din 10 iulie 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, punctul 34), și Hotărârea din 18 mai 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, punctul 69 și jurisprudența citată).

b) Consecințe diferite ale unei încălcări

34. Rezultă că atât articolul 143 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA, cât și articolul 203 alineatul (1) din Codul vamal țin seama de situația specială a mărfurilor reintroduse. Or, simpla încălcare a legislației vamale determină nașterea unei datorii vamale. În schimb, obligația de plată a TVA-ului se naște numai atunci când această încălcare constituie concomitent faptul generator al TVA-ului la import [9]. Aceasta presupune că mărfurile au putut face în statul membru și obiectul unui „consum ce merită taxat". Acest lucru ar putea fi sugerat de simpla încălcare a procedurii vamale. O astfel de prezumție poate fi însă răsturnată [10].

35. Dacă se refuză acordarea scutirii de TVA la import pentru că lipsește de exemplu cererea vamală, se nesocotește tocmai această diferență. Refuzul *scutirii de TVA la import* ar fi consecința unei *încălcări a legislației vamale*, deși nu a avut loc niciun „consum ce merită taxat". În cazul mărfurilor reintroduse în sensul articolului 203 din Codul vamal, nu există nicio creștere valorică ce ar putea fi „consumată" și care ar trebui taxată (a se vedea punctul 33 de mai sus).

36. Consecințele juridice diferite corespund autonomiei fundamentale a dreptului vamal și a dreptului în materie de TVA [11]. Astfel, Curtea a subliniat paralelismul dintre dreptul vamal și dreptul privind TVA-ul la import mai ales în jurisprudența sa anterioară [12]. Totuși, acesta a privit de regulă numai dispoziții punctuale cum este de exemplu articolul 71 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA. În plus, din afirmația că „TVA-ul la import și taxele vamale prezintă trăsături esențiale comparabile, întrucât sunt generate de importul în Uniune și de introducerea consecutivă a mărfurilor în circuitul economic al statelor membre" [13], pe care se sprijină adesea motivarea, nu se poate deduce caracterul accesoriu [14]. Dimpotrivă, ea nu relevă decât coincidența întâlnită adesea în practică a nașterii taxelor vamale și a TVA-ului la import.

37. În schimb, locul în care se naște datoria vamală și TVA-ul poate fi desigur diferit [15]. Articolul 71 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA stabilește numai legătura dintre momentul exigibilității TVA-ului și datoria vamală, fără a preciza care este locul impozitării [16]. Locul în care TVA-ul devine exigibil nu trebuie să se determine pe baza dispozițiilor vamale, întrucât, în caz contrar, s-ar crea o contradicție cu principiul teritorialității fiscale în materie de

[9] A se vedea Hotărârea din 18 ianuarie 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Locul nașterii TVA-ului – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, punctul 31), Hotărârea din 8 septembrie 2022, Hauptzollamt Hamburg (Locul nașterii TVA-ului – II) (C-368/21, EU:C:2022:647, punctele 27 și 31), Hotărârea din 7 aprilie 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, punctul 48), Hotărârea din 3 martie 2021, Hauptzollamt Münster (Locul nașterii TVA-ului) (C-7/20, EU:C:2021:161, punctul 30 și urm.), Hotărârea din 10 iulie 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, punctele 44 și 48), și Hotărârea din 2 iunie 2016, Eurogate Distribution (C-226/14 și C-228/14, EU:C:2016:405, punctul 64 și urm.).

[10] Considerație expresă în Hotărârea din 10 iulie 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, punctul 48).

[11] A se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza Teleos ș.a. (C-409/04, EU:C:2007:7, punctul 80).

[12] Hotărârea din 7 aprilie 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, punctul 47), Hotărârea din 3 martie 2021, Hauptzollamt Münster (Locul nașterii TVA-ului) (C-7/20, EU:C:2021:161, punctul 29), și Hotărârea din 10 iulie 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, punctul 41).

[13] Hotărârea din 18 ianuarie 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Locul nașterii TVA-ului – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, punctul 23), Hotărârea din 8 septembrie 2022, Hauptzollamt Hamburg (Locul nașterii TVA-ului – II) (C-368/21, EU:C:2022:647, punctul 25), Hotărârea din 7 aprilie 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, punctul 47), Hotărârea din 3 martie 2021, Hauptzollamt Münster (Locul nașterii TVA-ului) (C-7/20, EU:C:2021:161, punctul 29), și Hotărârea din 10 iulie 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, punctul 41).

[14] A se vedea Hotărârea din 25 octombrie 2018, Božičevič Ježovnik (C-528/17, EU:C:2018:868, punctul 41).

[15] A se vedea Hotărârea din 18 ianuarie 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Locul nașterii TVA-ului – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, punctele 30 și 31), Hotărârea din 8 septembrie 2022, Hauptzollamt Hamburg (Locul nașterii TVA-ului – II) (C-368/21, EU:C:2022:647, punctele 27 și 31), Hotărârea din 3 martie 2021, Hauptzollamt Münster (Locul nașterii TVA-ului) (C-7/20, EU:C:2021:161, punctele 34 și 35), și Hotărârea din 10 iulie 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, punctele 48 și 53).

[16] Hotărârea din 18 ianuarie 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Locul nașterii TVA-ului – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, punctul 28).

TVA [17]. De asemenea, Curtea consideră că TVA-ul poate rămâne exigibil independent de stingerea datoriei vamale [18]. Toate acestea relevă faptul că între cele două regimuri legale nu există un raport de accesorialitate. Prin urmare, Curtea nici măcar nu mai vorbește despre un paralelism între regimurile legale respective, ci numai despre o „legătură" [„Zusammenhang" [19] sau „Verknüpfung"] [20].

c) Motive practice pentru care nu există raportul de accesorialitate

38. În practică, TVA-ul la import și taxele vamale sunt colectate și plătite împreună. Acest lucru permite, de exemplu, îndeplinirea operațiunilor la un ghișeu unic și înlesnirea controalelor [21]. În cazul concret, cu ocazia depunerii declarației vamale, se poate invoca totodată scutirea de TVA la import.

39. Asemenea considerente referitoare la practicabilitate nu sunt însă suficiente pentru existența accesorialității, în conformitate cu care procedura vamală ar trebui respectată și în vederea unei scutiri de TVA [22]. Astfel, cele două regimuri sunt concepute diferit. După cum rezultă din articolul 1 alineatul (1) al doilea paragraf din Codul vamal, „codul se aplică uniform la nivelul întregului teritoriu vamal al Uniunii". În plus, taxele vamale aparțin exclusiv Uniunii [23]. În schimb, TVA-ul la import nu aparține Uniunii, ci statului membru în care are loc importul, deoarece (se prezumă) că acolo are loc consumul final [24]. Pentru acest motiv, este relevantă cota de TVA aplicabilă în statul membru respectiv.

40. În plus, dreptul vamal este mult mai formal decât dreptul în materie de TVA. Astfel, potrivit articolului 79 alineatul (1) litera (a) din Codul vamal, simpla încălcare a obligațiilor vamale determină nașterea unei datorii vamale. În schimb, TVA-ul este o taxă generală pe consum care are scopul de a impozita cheltuiala consumatorului pentru furnizarea de bunuri sau prestarea de servicii [25]. Acest scop există independent de încălcările procedurii. Prin urmare, încălcarea formalităților prevăzute de legislația în materie de TVA nu determină în principiu exigibilitatea TVA-ului. Astfel, pentru furnizarea intracomunitară de bunuri se acordă o scutire dacă sunt îndeplinite condițiile materiale pentru scutire. Simpla neîndeplinire a condițiilor formale nu constituie în principiu un motiv pentru a refuza scutirea [26].

17 Hotărârea din 18 ianuarie 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Locul nașterii TVA-ului – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, punctul 34).

18 Hotărârea din 7 aprilie 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, punctul 51).

19 Hotărârea din 3 martie 2021, Hauptzollamt Münster (Locul nașterii TVA-ului) (C-7/20, EU:C:2021:161, punctul 27).

20 Hotărârea din 18 ianuarie 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Locul nașterii TVA-ului – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, punctul 23).

21 A se vedea de exemplu considerentele (13) și (42) a doua teză ale Codului vamal.

22 A se vedea considerentul (9) a patra teză al Codului vamal; în acesta se precizează că „[l]egislația vamală ar trebui să fie mai bine aliniată la dispozițiile legate de colectarea drepturilor la import *fără* a modifica domeniul de aplicare al reglementărilor fiscale în vigoare".

23 A se vedea articolul 2 alineatul (1) litera (a) din Decizia (UE, Euratom) 2020/2053 a Consiliului din 14 decembrie 2020 privind sistemul de resurse proprii ale Uniunii Europene și de abrogare a Deciziei 2014/335/UE, Euratom, în versiunea din 15 decembrie 2020 (JO 2020, L 424, p. 1); a se vedea de asemenea Hotărârea din 18 ianuarie 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Locul nașterii TVA-ului – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, punctul 32).

24 Hotărârea din 18 ianuarie 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Locul nașterii TVA-ului – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, punctul 32).

25 A se vedea, cu titlu de exemplu, Hotărârea din 3 mai 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, punctul 23), Hotărârea din 11 octombrie 2007, KÖGÁZ ș.a. (C-283/06 și C-312/06, EU:C:2007:598, punctul 37 – „Stabilirea cuantumului acestuia proporțional cu contravaloarea plătită de persoana impozabilă în schimbul bunurilor și serviciilor furnizate"), și Hotărârea din 18 decembrie 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, punctul 20 – „Doar natura angajamentului asumat trebuie luată în considerare: pentru a intra sub incidența sistemului comun al TVA-ului, un astfel de angajament trebuie să implice un consum" – și punctul 23).

26 Jurisprudența constantă, de exemplu Hotărârea din 9 februarie 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punctul 34), Hotărârea din 20 octombrie 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, punctul 37), și Hotărârea din 27 septembrie 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punctele 29 și 30).

41. Tocmai în speță, reținerea accesorialității din motive practice ar conduce la un rezultat foarte ciudat. În pofida unei încălcări a dreptului procesual vamal, nu a fost stabilită nicio datorie vamală (evident pentru că cota taxei vamale este 0 % pentru acești cai). În schimb, s-a impus TVA la import ca urmare a unei încălcări a dreptului procesual vamal, deși nu există nicio creștere valorică a mărfurilor reintroduse ce merită taxată. Dreptul vamal, care este vădit mai formal, renunță la o datorie vamală (din motive materiale), în timp ce dreptul în materie de TVA, care este mai puțin formal – în Directiva TVA nu există un corespondent al articolului 79 din Codul vamal –, trebuie să determine, în pofida scutirii, o datorie privind TVA-ul la import.

42. În fine, nu este sarcina dreptului în materie de TVA să asigure respectarea procedurii vamale. Dimpotrivă, dreptul național prevede o sancțiune (de exemplu, amenda) pentru încălcarea legislației vamale în sensul articolului 42 din Codul vamal. În plus, există apoi un stimulent pentru a prezenta și a declara mărfurile în vamă, cel puțin beneficierea de scutiri de la plata taxelor vamale. Astfel, în cazul încălcării acestei obligații se naște în principiu o datorie vamală în temeiul articolului 79 alineatul (1) litera (a) din Codul vamal, cu excepția cazului în care este aplicabilă excepția prevăzută la articolul 86 alineatul (6) din Codul vamal (a se vedea în această privință punctul 44 și următoarele de mai jos).

3. Concluzie intermediară

43. Respectarea procedurii vamale nu este, așadar, necesară pentru a beneficia de scutirea de TVA la import prevăzută la articolul 143 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA. Dimpotrivă, este suficient să fie îndeplinite condițiile materiale ale scutirii de taxele vamale (în speță, existența mărfurilor reintroduse). Această situație nu se regăsește în speță. Prin urmare, încălcarea obligației prevăzute de legislația vamală de a prezenta mărfurile în vamă, a obligației de a depune declarația vamală sau lipsa cererii de scutire de taxele vamale nu are drept consecință dispariția posibilității rezultate din dreptul material ca mărfurile reintroduse (în speță, caii) să fie scutite de TVA-ul la import.

B. Cu titlu subsidiar: interpretarea articolului 86 alineatul (6) din Codul vamal

44. Numai în cazul în care aprecierea Curții va fi diferită, este necesar să se examineze dacă articolul 86 alineatul (6) din Codul vamal permite aplicarea în continuare a scutirii prevăzute la articolul 203 alineatul (1) primul paragraf din Codul vamal pentru mărfurile reintroduse, în pofida încălcării obligațiilor prevăzute de dreptul vamal (lipsa declarației și a prezentării mărfurilor în vamă). Acest lucru presupune în special să nu există o tentativă de fraudă din partea reclamantei.

45. Această abordare însă – analizată în speță cu titlu subsidiar – ar avea în principiu dezavantajul că toate problemele care apar la aplicarea articolului 79 alineatul (1) litera (a) și a excepției prevăzute în caz de reintroducere la articolul 86 alineatul (6) din Codul vamal ar intra sub incidența dreptului în materie de TVA. Dispozițiile care țin seama de elemente subiective, cum sunt articolul 86 alineatul (6) și considerentul (38) al Codului vamal (buna-credință), nu există în principiu în dreptul în materie de TVA. Același lucru este valabil și pentru exigibilitatea TVA-ului ca urmare a unei încălcări a procedurii. Prezenta cauză relevă cu evidență dificultățile pe care le implică acest lucru.

46. Este de asemenea discutabil dacă articolul 86 alineatul (6) din Codul vamal este într-adevăr relevant în cauză. Astfel, una dintre condițiile pentru scutirea prevăzută la articolul 203 alineatul (1) primul paragraf din Codul vamal este depunerea unei declarații vamale. Aceasta lipsește în speță, ceea ce, din punct de vedere pur formal, ar însemna că nu există nicio scutire. Cu toate acestea, o scutire trebuie doar să fie „prevăzută”. În plus, articolul 86 alineatul (6) din Codul vamal a fost creat tocmai pentru a minimiza impactul [considerentul (38) al Codului vamal] nerespectării dispozițiilor vamale (de exemplu, lipsa declarației vamale). Există astfel motive mai serioase care pledează pentru o aplicare a articolului 86 alineatul (6) din Codul vamal.

47. Dacă omisiunea de a depune declarația vamală și de a prezenta caii în vamă trebuie considerată tentativă de fraudă, într-un caz concret constituie în schimb o chestiune de fapt. În principiu, revine instanței naționale sarcina de a proceda la aprecierea necesară a faptelor. Pare totodată rațional să se precizeze care sunt indiciile unei tentative de fraudă în sensul acestei dispoziții. Din cunoștințele noastre, Curtea nu s-a mai ocupat de această chestiune.

48. Pornind de la modul de redactare, persoana care cunoaște și vrea să împiedice nașterea datoriei vamale dorește să fraudeze. De asemenea, considerentul (38) al Codului vamal clarifică faptul că articolul 86 alineatul (6) din acesta urmărește să se țină seama de buna-credință în cazul nerespectării dispozițiilor vamale. O persoană este însă de bună-credință numai atunci când vrea să se comporte corect și se poate avea încredere în aprecierea sa [27]. În acest context, trebuie minimizat impactul neglijenței, astfel cum se arată în considerentul (38) al Codului vamal. Prin urmare, și actele de neglijență gravă pot constitui o tentativă de fraudă. Există un asemenea act atunci când importatorul trebuia să își cunoască obligațiile prevăzute de legislația vamală, însă nu le-a cunoscut din neglijență gravă. Acest lucru este confirmat și de comparația cu dispoziția precedentă a articolului 212a din Codul vamal comunitar [28]. În acesta se vorbea despre „manevre dolosive” și „neglijență manifestă”, reunite în prezent de legiuitor în noțiunea de „tentativă de fraudă”.

49. Includerea neglijenței grave în tentativa de fraudă este justificată și de faptul că dreptul vamal este foarte formal din cauza posibilităților de control restrânse din procedurile vamale în masă. Abia declarația vamală și prezentarea mărfurilor în vamă permit autorităților vamale să controleze mărfurile importate. Pentru acest motiv, articolul 79 alineatul (1) litera (a) din Codul vamal prevede că datoria vamală se naște în principiu odată cu încălcarea procedurii vamale. Numai articolul 86 alineatul (6) din Codul vamal prevede o excepție de la această regulă, dar care nu se aplică în cazul în care există o tentativă de fraudă. O interpretare prea restrânsă a tentativei de fraudă nu ar fi compatibilă cu acest raport regulă-excepție. Excepția prevăzută la articolul 86 alineatul (6) din Codul vamal trebuie deci interpretată în sens restrâns. Drept urmare, există o tentativă de fraudă în sensul articolului 86 alineatul (6) din Codul vamal deja în momentul în care importatorul a cunoscut obligațiile vamale pe care le-a încălcat sau nu le-a cunoscut din neglijență gravă.

[27] Cu privire la încrederea legitimă și la buna-credință a debitorului în cadrul unei recuperări ulterioare, a se vedea articolul 119 alineatul (1) litera (a) și alineatul (3) al treilea și al patrulea paragraf din Codul vamal, precum și Hotărârea din 16 martie 2017, Veloserviss (C-47/16, EU:C:2017:220, punctul 24 și urm., referitoare la dispoziția precedentă).

[28] Regulamentul (CEE) nr. 2913/92 al Consiliului din 12 octombrie 1992 de instituire a Codului Vamal Comunitar (JO 2006, L 302, p. 1, Ediție specială, 02/vol. 5, p. 58).

50. Este necesar să existe puncte de legătură obiective pentru a aprecia împrejurările subiective ale (ne)cunoașterii și, respectiv, de ce sunt indispensabile [29]. În această privință sunt deosebit de importante împrejurările secundare. Acest lucru este valabil mai ales în cazul comportamentelor care sunt neutre în principiu și care nu prezintă elemente obiective (de exemplu, trecerea de un birou vamal fără a opri).

51. În cazul operatorilor economici profesioniști există multe elemente pentru a prezuma că ei cunosc obligațiile vamale. O persoană care își exportă corespunzător caii cunoaște în mod evident obligațiile vamale. Or, ar trebuie să fie clar că știe de asemenea că trebuie să își reimporte corespunzător caii.

52. Totuși, dacă importatorul și-a cunoscut obligația vamală (de exemplu, de a depune o declarație vamală și de a prezenta mărfurile în vamă) sau nu a cunoscut-o dintr-o neglijență gravă, o încălcare a acestei obligații constituie, de regulă, și o tentativă de fraudă. Situația poate fi diferită în caz de forță majoră sau de urgență extremă, în care persoana în cauză nu are nicio alternativă rezonabilă și recunoscută juridic de a acționa decât cu încălcarea obligațiilor vamale.

53. În consecință, există o tentativă de fraudă în sensul articolului 86 alineatul (6) din Codul vamal atunci când împrejurări obiective (secundare) indică faptul că importatorul își cunoștea obligațiile vamale sau nu le cunoștea dintr-o neglijență gravă și a încălcat aceste obligații. În acest caz, se naște o datorie vamală în conformitate cu articolul 79 alineatul (1) litera (a) din Codul vamal ca urmare a încălcării (cu intenție sau din neglijență gravă) a obligațiilor. Prin urmare, dacă articolul 143 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA impune efectiv și respectarea procedurii vamale, în speță ar trebui să se refuze (sub rezerva aprecierii corespunzătoare a faptelor de către instanța de trimitere) scutirea de TVA la import.

V. Concluzie

54. Propunem Curții să răspundă la întrebările preliminare adresate de Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativă Supremă, Suedia) după cum urmează:

Articolul 143 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA impune doar să fie îndeplinite condițiile materiale prevăzute la articolul 203 din Codul vamal. În măsura în care o datorie vamală s-a născut în temeiul articolului 79 din Codul vamal numai ca urmare a încălcării obligației de a depune declarația vamală prevăzute la articolul 158 alineatul (1) din Codul vamal și a obligației de prezentare a mărfurilor în vamă prevăzute la articolul 139 alineatul (1) din Codul vamal ori din cauza omisiunii de a depune cererea de scutire de taxe vamale potrivit articolului 203 din Codul vamal, reimportul mărfurilor reintroduse în sensul articolului 203 din Codul vamal este scutit de TVA. Pentru acest motiv, în ceea ce privește scutirea de TVA la import în conformitate cu articolul 143 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA este neesențial dacă este îndeplinită condiția pentru a beneficia de scutirea prevăzută la articolul 86 alineatul (6) din Codul vamal (să nu existe tentativă de fraudă).

[29] A se vedea în acest sens Hotărârea din 25 octombrie 2018, Božičevič Ježovnik (C-528/17, EU:C:2018:868, punctul 47), referitoare la articolul 143 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA și la asigurarea faptului că nu există o implicare într-o fraudă fiscală.