HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șasea)

26 octombrie 2017*

„Trimitere preliminară – Uniune vamală – Codul vamal comunitar – Articolul 220 alineatul (1) și alineatul (2) litera (b) – Recuperare ulterioară a taxelor la import sau la export – Noțiunea «înscriere în evidența contabilă a taxelor la import» – Decizie a autorității vamale competente – Termen de introducere a unei cereri de rambursare sau de remitere – Obligație de a transmite cauza Comisiei Europene – Elemente de probă în cazul unei căi de atac împotriva unei decizii a autorității competente a statului membru de import”

În cauza C-407/16,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (Curtea Supremă, Secția de contencios administrativ, Letonia), prin decizia din 15 iulie 2016, primită de Curte la 20 iulie 2016, în procedura

„Aqua Pro” SIA

împotriva

Valsts ieņēmumu dienests,

CURTEA (Camera a șasea),

compusă din domnul J. C. Bonichot, îndeplinind funcția de președinte de cameră, și domnii S. Rodin (raportor) și E. Regan, judecători,

avocat general: domnul P. Mengozzi,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru guvernul leton, de I. Kucina, de D. Pelše, de G. Bambāne și de I. Kalniņš, în calitate de agenți;

– pentru Comisia Europeană, de A. Caeiros și de E. Kalniņš, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

* Limba de procedură: letona.

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 220 alineatul (1) și alineatul (2) litera (b) și a articolelor 236 și 239 din Regulamentul (CEE) nr. 2913/92 al Consiliului din 12 octombrie 1992 de instituire a Codului vamal comunitar (JO 1992, L 302, p. 1, Ediție specială, 02/vol. 5, p. 58), astfel cum a fost modificat prin Regulamentul (CE) nr. 2700/2000 al Parlamentului European și al Consiliului din 16 noiembrie 2000 (JO 2000, L 311, p. 17, Ediție specială, 02/vol. 13, p. 12) (denumit în continuare „Codul vamal”) precum și a articolului 869 litera (b) și a articolului 875 din Regulamentul (CEE) nr. 2454/93 al Comisiei din 2 iulie 1993 de stabilire a unor dispoziții de aplicare a Regulamentului nr. 2913/92 (JO 1993, L 253, p. 1, Ediție specială, 02/vol. 7, p. 3), astfel cum a fost modificat prin Regulamentul (CE) nr. 1335/2003 al Comisiei din 25 iulie 2003 (JO 2003, L 187, p. 16, Ediție specială, 02/vol. 16 p. 13, denumit în continuare „regulamentul de aplicare”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între „Aqua Pro” SIA, pe de o parte, și Valsts ieņēmumu dienests (administrația fiscală letonă, denumită în continuare „administrația fiscală”), pe de altă parte, în legătură cu perceperea unor taxe la import și a taxei pe valoarea adăugată (TVA), majorate cu dobânzi de întârziere, cu ocazia unei verificări ulterioare a unei declarații vamale.

Cadrul juridic

3 Articolul 217 alineatul (1) din Codul vamal prevede:

„Orice valoare a drepturilor de import sau export care rezultă dintr-o datorie vamală, denumită în continuare «valoarea drepturilor», se calculează de autoritățile vamale de îndată ce intră în posesia datelor necesare și este înregistrată de autoritățile respective în evidențele contabile sau pe orice alt suport echivalent (înscrierea în evidența contabilă).”

[…]”

4 Potrivit articolului 220 din Codul vamal:

„(1) În cazul în care valoarea drepturilor rezultate dintr-o datorie vamală nu a fost înscrisă în evidența contabilă în conformitate cu articolele 218 și 219 sau a fost înscrisă la un nivel inferior sumei datorate legal, valoarea drepturilor ce urmează a fi recuperate trebuie înscrisă în evidența contabilă în termen de cel mult două zile de la data la care autoritățile vamale au luat cunoștință de situație și pot calcula suma datorată legal și stabili debitorul (înscriere ulterioară în evidența contabilă). Acel termen poate fi prelungit în conformitate cu articolul 219.

(2) Cu excepția cazurilor menționate la articolul 217 alineatul (1) al doilea și al treilea paragraf, înscrierea ulterioară în evidența contabilă nu este posibilă în cazul în care:

[…]

(b) valoarea drepturilor legal datorate nu a fost înscrisă în evidența contabilă ca urmare a unei erori din partea autorităților vamale care nu ar fi putut fi detectată în condiții rezonabile de către debitor, acesta acționând la rândul lui cu bună-credință și respectând toate dispozițiile prevăzute de legislația în vigoare în ceea ce privește declarația vamală;

În cazul în care se stabilește statutul preferențial al mărfurilor pe baza unui sistem de cooperare administrativă care implică autoritățile unei țări terțe, dacă eliberarea unui certificat de către aceste autorități se dovedește incorectă, aceasta constituie o eroare care n-ar fi putut fi detectată în mod rezonabil în sensul primului paragraf.

Cu toate acestea, eliberarea unui certificat incorect nu constituie o eroare în cazul în care certificatul se bazează pe prezentarea incorectă a faptelor de către exportator, cu excepția cazului în care, mai ales, este evident că autoritățile care au eliberat certificatul au știut sau ar fi trebuit să știe că mărfurile nu îndeplineau condițiile prevăzute pentru a beneficia de tratamentul preferențial.

Se poate invoca bună credință a debitorului atunci când acesta poate demonstra că, în timpul operațiunilor comerciale în cauză, a depus toate diligențele pentru a se asigura că toate condițiile pentru tratament preferențial au fost respectate.

Cu toate acestea, debitorul nu poate invoca buna-credință dacă Comisia Europeană a publicat în Jurnalul Oficial [al Uniunii Europene] un aviz în care semnalează că există suspiciuni întemeiate în ceea ce privește aplicarea corectă a regimului preferențial de către țara beneficiară;

[…]”

5 Articolul 236 din acest cod prevede:

„(1) Drepturile de import sau de export se rambursează în măsura în care se stabilește că, în momentul în care au fost plătite, valoarea acestor drepturi nu era datorată legal sau că valoarea lor a fost înscrisă în evidența contabilă contrar dispozițiilor articolului 220 alineatul (2).

Se procedează la remiterea drepturilor de import sau export în măsura în care se stabilește că, la momentul când au fost înscrise în evidența contabilă, valoarea acestor drepturi nu era datorată legal sau că valoarea lor a fost înscrisă în evidența contabilă contrar articolului 220 alineatul (2).

Nu se acordă rambursarea sau remiterea drepturilor dacă faptele care au dus la achitare sau la înscrierea în evidența contabilă a unei sume care nu era legal datorată sunt rezultatul unei acțiuni deliberate de către o persoană interesată.

(2) Drepturile de import sau export se rambursează sau se remit la depunerea unei cereri către biroul vamal în cauză într-un termen de trei ani de la data la care valoarea acestor drepturi a fost comunicată debitorului.

Acest termen se prorogă dacă persoana interesată face dovada că a fost împiedicată să depună cererea în termenul menționat datorită cazului fortuit sau forței majore.

Autoritățile vamale procedează la rambursare sau remitere din oficiu atunci când constată în acest interval existența uneia sau alteia dintre situațiile descrise la alineatul (1) primul și al doilea paragraf.”

6 Articolul 239 din Codul Vamal prevede:

„(1) Drepturile de import sau export se pot rambursa sau remite în alte situații decât cele menționate la articolele 236, 237 și 238:

– care urmează a fi stabilite în conformitate cu procedura comitetului;

– care rezultă din circumstanțe care nu implică înșelăciune sau neglijență evidentă din partea persoanei interesate. Situațiile în care se poate aplica această dispoziție și procedura de urmat în acest scop sunt definite în conformitate cu procedura comitetului. Rambursarea sau remiterea poate fi făcută în condiții speciale.

(2) Drepturile se rambursează sau se remit pe motivele menționate la alineatul (1) în urma depunerii unei cereri la biroul vamal corespunzător în termen de douăsprezece luni de la data la care valoarea drepturilor a fost comunicată debitorului.

Cu toate acestea, autoritățile vamale pot permite depășirea acestui termen în cazuri excepționale justificate corespunzător.”

7 Potrivit articolului 869 din regulamentul de aplicare:

„Autoritățile vamale decid de la sine să nu înscrie în conturi drepturile nepercepute:

(a) în cazurile în care s-a aplicat un tratament tarifar preferențial în cadrul unui contingent tarifar, al unui plafon tarifar sau al altui regim când dreptul de a beneficia de acest tratament s-a încheiat la data acceptării declarației vamale fără să se fi publicat acest fapt în Jurnalul Oficial al Comunităților Europene înainte de acordarea liberului de vamă al mărfurilor respective sau, în cazul în care nu s-a făcut public acest lucru, după ce s-a făcut o informare corespunzătoare în statul membru interesat, persoana pasibilă de plată acționând de bună-credință și respectând toate dispozițiile prevăzute de legislația în vigoare cu privire la declarația vamală;

(b) în cazul în care acestea consideră că toate condițiile prevăzute la articolul 220 alineatul (2) litera (b) din cod sunt îndeplinite, cu excepția cazurilor în care Comisia trebuie să fie sesizată cu privire la dosar în conformitate cu articolul 871. Cu toate acestea, atunci când se aplică articolul 871 alineatul (2) a doua liniuță, o decizie a autorităților vamale, care permite ca drepturile respective să nu se înscrie *a posteriori* în evidența contabilă, nu poate fi adoptată decât după încheierea procedurii deja începute în conformitate cu articolele 871-876.

În cazurile în care se prezintă o cerere pentru o rambursare sau o remitere în temeiul articolului 236 din cod coroborat cu articolul 220 alineatul (2) litera (b) din cod, litera (b) din primul paragraf și articolele 871-876 se aplică *mutatis mutandis*.

În înțelesul paragrafelor precedente, statele membre își acordă reciproc asistență, în special atunci când este vorba despre o eroare a autorităților vamale dintr-un alt stat membru decât cel în măsură să ia decizia.”

8 Articolul 871 din acest regulament are următorul cuprins:

„(1) Autoritatea vamală transmite cazul Comisiei pentru ca acesta să fie rezolvat în conformitate cu procedura prevăzută la articolele 872-876, atunci când aceasta consideră că sunt îndeplinite condițiile din articolul 220 alineatul (2) litera (b) din cod și:

– în cazul în care consideră că Comisia a comis o eroare în sensul articolului 220 alineatul (2) litera (b) din cod sau

– în cazul în care circumstanțele cazului sunt legate de rezultatele unei anchete comunitare efectuate în conformitate cu dispozițiile Regulamentului (CE) nr. 515/97 al Consiliului din 13 martie 1997 privind asistența reciprocă între autoritățile administrative ale statelor membre și cooperarea dintre acestea și Comisie în vederea asigurării aplicării corespunzătoare a legislației din domeniul vamal și agricol [JO 1997, L 82, p. 1, Ediție specială, 02/vol. 10, p. 3] sau efectuate pe baza altei dispoziții comunitare sau a altui acord încheiat de Comunitate cu anumite țări sau grupuri de țări, în care se prevede posibilitatea de a proceda la astfel de anchete comunitare sau

– în cazul în care suma necolectată de la un comerciant ca urmare a aceleiași erori și care se referă, dacă este cazul, la mai multe operațiuni de import sau de export, este mai mare sau egală cu 500 000 EUR.

(2) Nu se procedează la transmiterea prevăzută la alineatul (1) în cazul în care:

– Comisia adoptă deja o decizie în conformitate cu procedura prevăzută la articolele 872-876 referitoare la un caz în care se prezentau elemente de fapt și de drept comparabile;

– Comisia este deja sesizată cu privire la un caz în care se prezintă elemente de fapt și de drept comparabile.

[…]”

9 Articolul 875 din regulamentul de aplicare prevede:

„În cazul în care decizia prevăzută la articolul 873 stabilește că situația examinată permite ca drepturile respective să nu fie înscrise a posteriori în evidența contabilă, Comisia poate preciza condițiile în care statele membre pot să nu înscrie *a posteriori* în evidența contabilă drepturile în cazurile în care se prezintă elemente de fapt și de drept comparabile.”

10 Articolul 9 din Regulamentul (CE) nr. 1073/1999 al Parlamentului European și al Consiliului din 25 mai 1999 privind investigațiile efectuate de Oficiul European de Luptă Antifraudă (OLAF) (JO 1999, L 136, p. 1, Ediție specială, 01/vol. 2, p. 129, denumit în continuare „Regulamentul privind investigațiile OLAF”) prevede:

„(1) La încheierea unei investigații efectuate de către oficiu, acesta redactează un raport, sub autoritatea directorului, menționând faptele constatate, prejudiciul financiar, dacă există, și concluziile investigației, inclusiv recomandările directorului oficiului privind măsurile ce ar trebui luate.

(2) La redactarea acestor rapoarte se iau în considerare cerințele procedurale prevăzute în legislația națională a statului membru respectiv. Rapoartele redactate pe această bază constituie probă admisibilă în procedurile administrative sau judiciare ale statului membru în care utilizarea acestora se dovedește necesară, în același mod și în aceleași condiții ca și rapoartele administrative redactate de inspectorii administrativi naționali. Acestea sunt supuse acelorași reguli de apreciere ca și cele aplicabile rapoartelor administrative redactate de către inspectorii administrativi naționali și au aceeași valoare ca și acele rapoarte.

(3) Rapoartele redactate în urma unei investigații externe și orice informații conexe utile sunt transmise autorităților competente ale statelor membre în cauză în conformitate cu reglementările legate de investigațiile externe.

(4) Rapoartele redactate în urma unei investigații interne și orice informații conexe utile sunt transmise instituției, organismului, oficiului sau agenției respective.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

11 În perioada cuprinsă între 1 septembrie 2007 și 31 decembrie 2009, Aqua Pro a importat în Uniunea Europeană biciclete provenind din Cambodgia. Pe baza unui contract de distribuție, aceasta le-a cumpărat de la o întreprindere germană, cu scopul de a le pune în liberă circulație.

12 Întemeindu-se pe un certificat de origine „tip A”, emis de autoritățile cambodgiene în cadrul sistemului generalizat de preferințe, Aqua Pro nu a plătit nicio taxă vamală și nici TVA.

13 În anul 2010, administrația fiscală a primit din partea Oficiului European de Luptă Antifraudă (OLAF) informații potrivit cărora certificatul de origine emis de guvernul cambodgian referitor la mărfurile în cauză nu era conform cerințelor prevăzute de dispozițiile dreptului Uniunii.

14 Pe baza acestor informații, administrația fiscală a efectuat o verificare a taxelor vamale și a celorlalte taxe datorate de Aqua Pro și a constatat că certificatul „tip A” a fost emis în mod nelegal și că fuseseră aplicate scutiri de taxe vamale în mod nejustificat respectivelor mărfuri.

15 În consecință, prin decizia din 3 septembrie 2010, administrația fiscală a impus în sarcina Aqua Pro plata taxelor vamale și a TVA-ului, majorate cu penalități de întârziere (denumită în continuare „decizia în litigiu”).

16 Întrucât, ulterior, a contestat fără succes această decizie în fața directorului general al administrației fiscale, Aqua Pro a introdus o acțiune în anulare la administratīvā rajona tiesa (Tribunalul Administrativ Districtual, Letonia), arătând că a acționat cu bună-credință atunci când a declarat taxele vamale pentru mărfuri la cota de 0, în măsura în care aceasta nu ar fi putut să aibă cunoștință de faptul că certificatul „tip A” a fost emis în mod nelegal.

17 În cadrul acestei proceduri, se punea problema aplicabilității la împrejurările speței a Deciziei C(2012) 8694 a Comisiei din 30 noiembrie 2012, ca urmare a cererii Republicii Finlanda referitoare la taxele la import pentru bicicletele provenind din Cambodgia importate de o societate finlandeză și în care Comisia a considerat că, în acest caz, era justificat să nu se efectueze înscrierea ulterioară în evidența contabilă a valorii taxelor de recuperat.

18 În această privință, administrația fiscală a arătat în special că, întrucât Aqua Pro nu a introdus o cerere de rambursare sau de remitere a taxelor la import în conformitate cu articolele 878 și 879 din regulamentul de aplicare, nu a fost inițiată nicio procedură pentru a se stabili dacă importatorul a putut identifica eroarea comisă în momentul emiterii certificatului de origine. În plus, conform acestei administrații, situația Aqua Pro nu era comparabilă cu cea care era la baza deciziei Comisiei menționate mai sus.

19 Întrucât a obținut, prin intermediul administrației fiscale, informații din partea Ministerului Comerțului din Cambodgia privind împrejurările emiterii certificatelor „tip A ” referitoare la bicicletele exportate către Letonia, din care rezulta că acest minister nu putea verifica regularitatea respectivei emiteri deoarece exportatorul nu a comunicat documentele pertinente, administratīvā rajona tiesa (Tribunalul Administrativ Districtual) a respins acțiunea în anulare a Aqua Pro, prin hotărârea din 28 noiembrie 2013.

20 După examinarea cauzei în apel, Administratīvā apgabaltiesa (Curtea Administrativă Regională, Letonia) a respins de asemenea cererea Aqua Pro prin hotărârea din 7 mai 2015, considerând că aceasta nu îndeplinea condițiile pentru a invoca o încredere legitimă în temeiul articolului 220 alineatul (2) litera (b) din Codul vamal, astfel cum reies din jurisprudența Curții. În special, Aqua Pro, căreia, potrivit acestei instanțe, îi revenea sarcina probei, nu ar fi prezentat elementele de probă care să conteste constatările OLAF privind originea pieselor bicicletelor cu ajutorul certificatelor de origine „modelele B și D”.

21 Aqua Pro a formulat recurs la instanța de trimitere.

22 Mai întâi, această instanță arată că există îndoieli dacă autoritățile vamale și administratīvā rajona tiesa (Tribunalul Administrativ Districtual) au refuzat în mod întemeiat să examineze buna-credință a Aqua Pro, în sensul articolului 220 alineatul (2) litera (b) din Codul vamal, având în vedere lipsa unei cereri a reclamantei care să inițieze procedura de remitere sau de rambursare a taxelor. De asemenea, potrivit instanței menționate, există îndoieli dacă autoritățile vamale și administratīvā rajona tiesa (Tribunalul Administrativ Districtual) nu au ținut cont, în mod întemeiat, de Decizia C(2012) 8694 din 30 noiembrie 2012 în cadrul cererii Republicii Finlanda. În această privință, punctul determinant ar consta în stabilirea faptului dacă împrejurările de fapt și de drept sunt comparabile și dacă persoana în cauză a acționat cu bună-credință și a avut în vedere toate reglementările referitoare la declarația vamală.

23 În continuare, potrivit instanței de trimitere, este necesar să se adreseze întrebări referitoare la utilizarea raportului OLAF ca element de probă și a verificării ulterioare pentru constatarea faptelor.

24 În sfârșit, ar exista îndoieli cu privire la problema dacă, în cadrul examinării aspectului legat de buna-credință a reclamantei, nu ar trebui, împreună cu alte împrejurări ale cauzei, inclusiv cu modelul operațional al întreprinderilor cambodgiene și al autorităților în cauză, să se acorde importanță faptului că Aqua Pro ar fi dobândit mărfurile menționate nu direct de la o întreprindere cambodgiană, ci pe baza unui contract de distribuție încheiat cu o întreprindere germană, dat fiind că acest model comercial exclude, în principiu, în sine, o cooperare directă între Aqua Pro și întreprinderea cambodgiană, în lipsa unui contract între acestea.

25 În aceste condiții, Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (Secția de contencios administrativ a Curții Supreme, Letonia) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) a) Articolul 220 [alineatul (1) și alineatul] (2) litera b) din [Codul vamal] trebuie interpretat în sensul că înscrierea în evidența contabilă a valorii drepturilor vamale recunoscute de autoritățile administrative trebuie considerată efectuată în momentul deciziei acestor autorități de înscriere în evidența contabilă sau de stabilire a obligației de plată a taxelor, independent de faptul că respectiva decizie face obiectul unei contestații administrative sau al unei căi de atac în instanță?

b) Articolele 236 și 239 din [Codul vamal] trebuie interpretate în sensul că, în momentul în care autoritățile administrative au adoptat o decizie de înscriere în evidența contabilă valorii taxelor și au stabilit obligația debitorului de a le achita (ceea ce autoritatea națională a făcut în prezenta cauză), însă respectivul debitor a contestat pe cale administrativă această decizie și a introdus o cale de atac în instanță, trebuie să se solicite în același timp remiterea sau rambursarea acestor drepturi, în temeiul articolelor 236 sau 239 din regulament (sau se poate considera, în schimb, că în acest caz contestarea deciziei respectivei administrații echivalează cu o cerere de remitere sau rambursare a datoriei fiscale)? În cazul unui răspuns afirmativ, care este, prin urmare, diferența importantă dintre controlul legalității deciziei administrative de înscriere în evidența contabilă și al obligației de plată a drepturilor, pe de o parte, și întrebarea care trebuie soluționată în conformitate cu articolul 236 [din Codul vamal], pe de altă parte?

c) Articolul 236 alineatul (2) primul paragraf din [Codul vamal] trebuie interpretat în sensul că formularea unei contestații împotriva deciziei autorităților administrative prin care se stabilește obligația de plată a taxelor și durata acestei proceduri prorogă termenul de depunere a cererii de remitere sau rambursare a taxelor (sau justifică nerespectarea acestui termen)?

d) În cazul în care în speță aspectul privind înscrierea în evidența contabilă sau remiterea trebuie clarificat independent de decizia Comisiei Europene adoptată în privința unui alt stat membru (în speță, Finlanda), revine autorității vamale sau instanței, având în vedere articolul 869 litera (b) din regulamentul ([de aplicare], precum și valoarea posibilelor taxe din speță, sarcina de a adresa Comisiei Europene întrebarea privind neînscrierea în evidența contabilă sau remiterea taxelor?

2) a) În scopul aplicării articolului 220 alineatul (2) litera (b) din [Codul vamal], se impune realizarea unor verificări ulterioare cu privire la comportamentul autorităților și al unui exportator dintr-un stat terț (în speță, Cambodgia) care a făcut obiectul unei anchete în cadrul unei misiuni a OLAF? Sau trebuie să se considere că descrierea generală a situației de fapt din raportul OLAF privind comportamentul menționat are caracter probatoriu?

b) Datele obținute în cadrul unei verificări ulterioare au întâietate față de raportul OLAF chiar și atunci când se referă la situația unui anumit stat membru?

c) Articolul 875 din regulamentul [de aplicare] trebuie interpretat în sensul că un stat membru este obligat să respecte o decizie a Comisiei Europene, adoptată în privința unui alt stat membru (în speță, Republica Finlanda) în temeiul aceluiași raport al OLAF?
d) Este necesară realizarea unei verificări ulterioare și utilizarea informațiilor astfel obținute în situația în care Comisia Europeană, bazându-se pe raportul OLAF, a adoptat o decizie de neînscriere în evidența contabilă a taxelor în privința unui alt stat membru și a aplicat articolul 875 din regulamentul de aplicare?

3) În scopul aplicării articolului 220 alineatul (2) litera (b) din [Codul vamal], faptul că în speță o operațiune de import al unor mărfuri a avut loc pe baza unui contract de distribuție poate fi relevant pentru a aprecia existența unor motive de exonerare și buna-credință a persoanei impozabile în comportamentul său?

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare litera a)

26 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, în cadrul procedurii de cooperare între instanțele naționale și Curte instituite la articolul 267 TFUE, este de competența acesteia din urmă să ofere instanței naționale un răspuns util care să îi permită să soluționeze litigiul cu care este sesizată. Din această perspectivă, revine Curții, dacă este cazul, sarcina reformulării întrebărilor care îi sunt adresate. De asemenea, Curtea poate fi determinată să ia în considerare norme de drept al Uniunii la care instanța națională nu a făcut trimitere în întrebarea sa (Hotărârea din 1 februarie 2017, Município de Palmela, C-144/16, EU:C:2017:76, punctul 20 și jurisprudența citată).

27 În speță, din decizia de trimitere reiese că Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (Curtea Supremă, Secția de contencios administrativ) se întreabă în special dacă o înscriere ulterioară în evidența contabilă a valorii taxelor de recuperat, căreia Aqua Pro ar putea să i se opună în temeiul articolului 220 alineatul (2) litera (b) din Codul vamal, a avut deja loc, având în vedere că controlul jurisdicțional al legalității deciziei în litigiu nu a condus încă la pronunțarea unei hotărâri cu autoritate de lucru judecat și că, în consecință, problema de a stabili dacă taxele în discuție în litigiul principal trebuie să fie înscrise în evidența contabilă nu a fost încă soluționată.

28 Din această perspectivă, prin intermediul primei întrebări litera a), instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească din ce moment trebuie să se considere că a avut loc o înscriere ulterioară în evidența contabilă a valorii taxelor de recuperat, ținând seama de articolul 220 din Codul vamal, atunci când decizia autorităților de înscriere în evidența contabilă sau de stabilire a obligației de plată a taxelor face obiectul unei căi de atac administrative sau judiciare.

29 În această privință, trebuie arătat că articolul 220 alineatul (1) din Codul vamal se limitează să prevadă, referitor la înscrierea ulterioară în evidența contabilă a valorii taxelor de recuperat, că aceasta trebuie, sub rezerva prevederilor articolului 219 din acest cod, să se efectueze în termen de două zile de la data la care autoritățile vamale au luat cunoștință de situația prevăzută la articolul 220 alineatul (1) și sunt în măsură să calculeze valoarea legal datorată și să determine debitorul.

30 În ceea ce privește, în schimb, aspectul de a ști din ce moment înscrierea ulterioară în evidența contabilă a valorii taxelor de recuperat trebuie considerată efectiv realizată, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, reiese din articolul 217 alineatul (1) din Codul vamal că înscrierea constă în înregistrarea de către autoritățile vamale a valorii taxelor la import sau la export care rezultă dintr-o

datorie vamală în evidențele contabile sau pe orice alt suport echivalent (a se vedea în special Hotărârea din 16 iulie 2009, Distillerie Smeets Hasselt și alții, C-126/08, EU:C:2009:470, punctul 22, și Hotărârea din 8 noiembrie 2012, KGH Belgium, C-351/11, EU:C:2012:699, punctul 21).

31 În consecință, în cazul unei recuperări ulterioare, valoarea taxelor datorate constatate de autorități este considerată înscrisă atunci când autoritățile vamale înscriu această valoare în registrele contabile sau pe orice alt suport echivalent, fiind necesar ca această înscriere să fie efectuată, în principiu, în termenul de două zile prevăzut la articolul 220 alineatul (1) din Codul vamal.

32 În aceste condiții, împrejurarea că, ulterior, decizia autorităților referitoare la înscrierea în evidența contabilă sau la determinarea obligației de a plăti taxele face obiectul unei căi de atac administrative sau judiciare nu poate afecta, în sine, constatarea faptului că o operațiune de înscriere în evidența contabilă a fost efectiv realizată conform articolului 217 alineatul (1) și articolului 220 alineatul (1) din Codul vamal.

33 Această interpretare este susținută în special de faptul că introducerea unei căi de atac în sensul articolului 243 din Codul vamal nu are, în principiu, în temeiul articolului 244 primul paragraf din acest cod, efect suspensiv de executare asupra deciziei contestate și că o asemenea cale de atac nu împiedică, așadar, executarea imediată a deciziei în cauză (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 iulie 2014, Kamino International Logistics și Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 și C-130/13, EU:C:2014:2041, punctul 56).

34 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la prima întrebare litera a) că articolul 217 alineatul (1) și articolul 220 alineatul (1) din Codul vamal trebuie interpretate în sensul că, în cazul unei recuperări ulterioare, valoarea taxelor datorate constatate de autorități este considerată înscrisă în evidența contabilă atunci când autoritățile vamale înregistrează această valoare în registrele contabile sau pe orice alt suport echivalent, independent de faptul că decizia autorităților de înscriere în evidența contabilă sau de stabilire a obligației de plată a taxelor face obiectul unei căi de atac administrative sau judiciare.

Cu privire la prima întrebare litera b)

35 Cu titlu introductiv, este necesar să se arate că din decizia de trimitere reiese că prima întrebare litera b) este adresată pentru a stabili dacă autoritatea fiscală și instanțele judiciare menționate anterior puteau, în mod întemeiat, să aprecieze că, în lipsa unei cereri de remitere sau de rambursare din partea Aqua Pro, în temeiul articolelor 236 și 239 din Codul vamal, nu era necesar să se examineze dacă Aqua Pro putea invoca o încredere legitimă în sensul articolului 220 alineatul (2) litera (b) din acest cod.

36 Astfel, întrebarea menționată trebuie înțeleasă ca privind în esență interpretarea articolului 220 alineatul (2) litera (b), precum și a articolelor 236, 239 și 243 din Codul vamal în sensul că, în cadrul unei căi de atac administrative și, ulterior, judiciare, împotriva deciziei administrației fiscale de înscriere ulterioară în evidența contabilă a unei valori a taxelor la import și de impunere a plății în sarcina importatorului, acesta trebuie, pentru a putea invoca o încredere legitimă în sensul articolului 220 alineatul (2) litera (b) din Codul vamal, să introducă o cerere de remitere sau de rambursare a acestor taxe potrivit procedurii prevăzute la articolele 236 și 239 din acest cod și dacă, eventual, contestarea hotărârii pronunțate în cadrul căii de atac poate fi considerată ca privind o asemenea cerere.

37 Pentru a răspunde la această întrebare, trebuie amintit că articolul 220 alineatul (2) litera (b) din Codul vamal are ca obiectiv protejarea încrederii legitime a debitorului în privința temeiniciei tuturor elementelor care intervin în decizia de a înscrie sau de a nu înscrie în evidența contabilă drepturile vamale (a se vedea în special Hotărârea din 18 octombrie 2007, Agrover, C-173/06, EU:C:2007:612, punctul 31, și Hotărârea din 10 decembrie 2015, Veloserviss, C-427/14, EU:C:2015:803, punctul 43).

38 În acest scop, dispoziția menționată prevede că nu se înscrie în evidența contabilă ulterioară valoarea taxelor la import legal datorate și, prin urmare, nici recuperarea acestor taxe, atunci când un importator poate invoca o încredere legitimă, în sensul dispoziției menționate.

39 Rezultă că, astfel cum se precizează la articolul 869 litera (b) din regulamentul de aplicare, revine, în principiu, autorităților vamale să decidă, ele însele, să nu recurgă la înscrierea în evidența contabilă ulterioară a taxelor nepercepute și la recuperarea aferentă dacă apreciază că sunt îndeplinite condițiile protecției unei astfel de încrederi legitime în privința importatorului în cauză.

40 În cazul în care autoritățile vamale decid, în schimb, în special ca urmare a unei verificări ulterioare, să înscrie taxele vamale nepercepute și să solicite recuperarea de la importator, acestora le revine, în temeiul articolului 236 alineatul (1) din Codul vamal, sarcina să efectueze rambursarea sau remiterea acestor taxe dacă și în măsura în care reiese, ulterior, în special că valoarea acestora a fost înscrisă în evidența contabilă cu încălcarea articolului 220 alineatul (2) litera (b) din acest cod.

41 Această rambursare sau această remitere a taxelor în temeiul articolului 236 coroborat cu articolul 220 alineatul (2) litera (b) din Codul vamal se efectuează fie din oficiu, în temeiul alineatului (2) al treilea paragraf al acestei prime dispoziții, fie în conformitate cu alineatul (2) primul paragraf al dispoziției menționate, ca urmare a depunerii unei cereri la biroul vamal în cauză într-un termen de trei ani de la data la care valoarea taxelor respective a fost comunicată.

42 Or, în măsura în care, într-o primă fază, astfel cum reiese din decizia instanței de trimitere, Aqua Pro a contestat în fața administrației înscrierea ulterioară în evidența contabilă a valorii taxelor de recuperat, revine instanței de trimitere sarcina să verifice dacă Aqua Pro a prezentat biroului vamal în cauză o cerere de remitere sau de rambursare, în sensul articolului 236 alineatul (2) primul paragraf coroborat cu articolul 220 alineatul (2) litera (b) din Codul vamal sau dacă aceasta a introdus, împotriva deciziei administrației fiscale de înscriere în evidența contabilă a valorii taxelor în cauză și de impunere a plății acestora în sarcina Aqua Pro, în calitate de importator, o contestație administrativă, astfel cum este prevăzută la articolul 243 din Codul vamal, la autoritatea vamală desemnată în acest scop în conformitate cu alineatul (2) litera (a) din acest articol.

43 În această privință, trebuie să se constate că, deși Codul vamal prevede în special la articolele 236 și 239 o procedură specifică pentru remiterea sau rambursarea taxelor vamale în special în cazul înscrierii în evidența contabilă realizată cu încălcarea articolului 220 alineatul (2) litera (b) din acest cod, un debitor poate să se întemeieze și pe această dispoziție pentru a se opune unei înscrieri ulterioare în evidența contabilă a taxelor la import, în special în cadrul unei căi de atac administrative sau judiciare, în sensul articolului 243 din codul menționat.

44 Astfel, în conformitate cu această dispoziție, un debitor are, în general, dreptul de a introduce o cale de atac, administrativă sau judiciară, împotriva tuturor deciziilor adoptate de autorități referitoare la aplicarea legislației vamale și care îl privesc în mod direct și individual.

45 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la prima întrebare litera b) că articolul 220 alineatul (2) litera (b), precum și articolele 236, 239 și 243 din Codul vamal trebuie interpretate în sensul că, în cadrul unei căi de atac administrative sau judiciare, în sensul articolului 243 din acest cod, introduse împotriva unei decizii a administrației fiscale competente de înscriere ulterioară în evidența contabilă a unei valori a taxelor la import și de impunere a plății acestora în sarcina importatorului, acesta din urmă poate să invoce o încredere legitimă în temeiul articolului 220 alineatul (2) litera (b) din codul menționat pentru a se opune acestei înscrieri în evidența contabilă, indiferent dacă importatorul a prezentat o cerere de remitere sau de rambursare a acestor taxe în conformitate cu procedura prevăzută la articolele 236 și 239 din același cod.

Cu privire la prima întrebare litera c)

46 Prin intermediul primei întrebări litera c), instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 236 alineatul (2) primul paragraf din Codul vamal trebuie interpretat în sensul că faptul că decizia autorităților de înscriere în evidența contabilă sau de stabilire a obligației de plată a taxelor face obiectul unei căi de atac administrative sau judiciare are ca efect prorogarea termenului de introducere a unei cereri de remitere sau de rambursare a taxelor.

47 Nu este necesar să se răspundă la această întrebare, în măsura în care aceasta se întemeiază pe premisa, infirmată de răspunsul dat la prima întrebare litera b), conform căreia posibilitatea de a invoca, în cadrul unei căi de atac administrative sau judiciare, o încredere legitimă, în sensul articolului 220 alineatul (2) litera (b) din Codul vamal, ar fi condiționată de prezentarea unei cereri de remitere sau de rambursare a taxelor vamale în temeiul articolului 236 din acest cod.

Cu privire la prima întrebare litera d)

48 Prin intermediul primei întrebări litera d) instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 869 litera (b) din regulamentul de aplicare trebuie interpretat în sensul că Comisia trebuie sesizată cu întrebarea referitoare la neînscrierea în evidența contabilă sau la remiterea taxelor vamale atunci când trebuie să nu se țină seama de o decizie adoptată de aceasta în legătură cu acest subiect în privința unui alt stat membru și în ce măsură se impune această interpretare.

49 Reiese de la articolul 869 litera (b) din regulamentul de aplicare că atunci când autoritățile vamale apreciază că sunt îndeplinite toate condițiile menționate la articolul 220 alineatul (2) litera (b) din Codul vamal, acestea decid ele însele să nu înscrie ulterior în evidența contabilă taxele nepercepute, cu excepția cazului în care Comisia trebuie să fie sesizată în legătură cu dosarul, conform articolului 871 din acest regulament.

50 Articolul 871 menționează la alineatul (1) condițiile în care Comisia trebuie să fie sesizată pentru ca respectivul caz să fie soluționat în conformitate cu procedura prevăzută la articolele 872-876 din regulamentul de aplicare, prevăzând inclusiv la alineatul (2) că, în două dintre condiții, nu trebuie să se efectueze această sesizare, și anume, pe de o parte, atunci când Comisia a adoptat deja o decizie în conformitate cu procedura menționată într-un caz în care sunt prezentate elemente de fapt și de drept comparabile și, pe de altă parte, atunci când aceasta a fost deja sesizată cu un caz în care sunt prezentate elemente de fapt și de drept comparabile.

51 În această privință, reiese din decizia de trimitere și din modul de redactare a primei întrebări litera d) că instanța de trimitere pleacă de la premisa că, în special din cauza lipsei de comparabilitate a speței cu aceea vizată de o decizie a Comisiei luată în privința Finlandei, aceste două condiții nu sunt îndeplinite în împrejurările speței.

52 În acest context, conform articolului 869 din regulamentul de aplicare coroborat cu articolul 871 din acest regulament, autoritățile vamale nu pot, ele însele, să decidă să nu înscrie în evidența contabilă ulterioară taxe nepercepute, apreciind că sunt îndeplinite condițiile pentru a invoca o încredere legitimă în temeiul articolului 220 alineatul (2) litera (b) din Codul vamal și că au obligația să sesizeze Comisia cu dosarul dacă una dintre situațiile menționate la articolul 871 alineatul (1) din regulamentul de aplicare este prezentă în împrejurările speței. În consecință, autoritățile vamale sunt obligate să sesizeze Comisia cu dosarul atunci când consideră că aceasta a săvârșit o eroare în sensul dispoziției menționate din Codul vamal, când împrejurările cauzei sunt legate de rezultatele unei anchete ca Uniunii, în sensul dispoziției menționate din regulamentul de aplicare sau atunci când valoarea taxelor în cauză este mai mare sau egală cu 500 000 de euro.

53 Având în vedere considerațiile care precedă, este necesar să se răspundă la prima întrebare litera d) că articolul 869 litera (b) din regulamentul de aplicare trebuie interpretat în sensul că, în lipsa unei decizii sau a unei proceduri a Comisiei în sensul articolului 871 alineatul (2) din regulamentul menționat, într-o situație precum cea în cauză în litigiul principal, autoritățile vamale nu pot, ele însele, să decidă neînscrierea ulterioară în evidența contabilă a taxelor nepercepute întrucât apreciază că sunt îndeplinite condițiile pentru a invoca o încredere legitimă în temeiul articolului 220 alineatul (2) litera (b) din Codul Vamal și că aceste autorități au obligația de a sesiza Comisia cu dosarul, fie atunci când autoritățile menționate consideră că Comisia a săvârșit o eroare în sensul dispoziției respective din Codul vamal, fie atunci când împrejurările cauzei principale sunt legate de rezultatele unei anchete a Uniunii, în sensul articolului 871 alineatul (1) a doua liniuță din regulamentul de aplicare sau când valoarea taxelor în cauză în litigiul principal este mai mare sau egală cu 500 000 de euro.

Cu privire la a doua întrebare litera a)

54 Prin intermediul celei de a doua întrebări litera a), instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 220 alineatul (2) litera (b) din Codul vamal trebuie interpretat în sensul că informațiile cuprinse într-un raport al OLAF referitoare la comportamentul autorităților vamale ale statului de export și al exportatorului au caracter probatoriu sau dacă autoritățile vamale sunt obligate să efectueze verificări ulterioare în această privință.

55 Trebuie arătat de la bun început că Curtea a avut deja ocazia să se pronunțe, la punctul 48 din Hotărârea din 16 martie 2017, Veloserviss (C-47/16, EU:C:2017:220), ca răspuns la o întrebare similară care i-a fost adresată de Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (Curtea Supremă, Secția de contencios administrativ) în sensul că, în măsura în care conține elemente relevante în acest sens, un raport al OLAF poate fi luat în considerare pentru a stabili dacă sunt întrunite condițiile în care un importator poate invoca o încredere legitimă, în sensul articolului 220 alineatul (2) litera (b) din Codul vamal.

56 În plus, astfel cum au observat în mod întemeiat instanța de trimitere și părțile, din articolul 9 alineatul (2) din Regulamentul privind investigațiile OLAF reiese că astfel de rapoarte constituie probă admisibilă în procedurile administrative sau judiciare ale statului membru în care utilizarea acestora se dovedește necesară, în aceeași mod și în aceleași condiții ca și rapoartele administrative redactate de inspectorii administrativi naționali.

57 Cu toate acestea, astfel cum reiese din Hotărârea din 16 martie 2017, Veloserviss (C-47/16, EU:C:2017:220), în măsura în care un astfel de raport nu ar conține decât o descriere generală a situației în cauză, aspect a cărui verificare revine instanței naționale, acesta nu poate fi suficient prin el însuși pentru a demonstra că aceste condiții sunt îndeplinite sub toate aspectele, în special în ceea ce privește comportamentul relevant al exportatorului sau, dacă este cazul, al autorităților vamale ale statului de export (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 martie 2017, Veloserviss, C-47/16, EU:C:2017:220, punctele 49 și 50).

58 În astfel de împrejurări, revine, în principiu, în conformitate cu această jurisprudență, autorităților vamale ale statului importator sarcina de a face dovada, prin intermediul unor elemente de probă suplimentare, că eliberarea de către autoritățile vamale ale statului exportator a unui certificat de origine „tip A” incorect este cauzată de prezentarea inexactă a faptelor de către exportator (a se vedea Hotărârea din 16 martie 2017, Veloserviss, C-47/16, EU:C:2017:220, punctele 47 și 50).

59 În consecință, deși informațiile cuprinse într-un raport al OLAF se numără printre elementele de probă care trebuie luate în considerare pentru a stabili dacă sunt întrunite condițiile în care un importator poate invoca o încredere legitimă, în temeiul articolului 220 alineatul (2) litera (b) din Codul Vamal, un astfel de raport se poate dovedi având în vedere informațiile pe care le conține, insuficient pentru a stabili, corespunzător cerințelor legale, dacă aceste condiții sunt întrunite efectiv sub toate aspectele.

60 În consecință, autoritățile vamale pot fi determinate să prezinte elemente de probă suplimentare în acest scop, mai ales în ceea ce privește comportamentul relevant al exportatorului sau al autorităților vamale ale statului membru de export, în special prin intermediul unor verificări ulterioare.

61 În această privință, rezultă dintr-o jurisprudență constantă că autoritățile menționate dispun de o largă putere de apreciere pentru a recurge la verificări ulterioare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 iulie 2012, Südzucker, C-608/10, C-10/11 și C-23/11, EU:C:2012:444, punctele 48 și 50, precum și Hotărârea din 10 decembrie 2015, Veloserviss, C-427/14, EU:C:2015:803, punctele 27 și 28).

62 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la a doua întrebare litera a) că articolul 220 alineatul (2) litera (b) din Codul vamal trebuie interpretat în sensul că informațiile cuprinse într-un raport al OLAF referitoare la comportamentul autorităților vamale ale statului de export și al exportatorului se numără printre elementele de probă care trebuie luate în considerare pentru a stabili dacă sunt întrunite condițiile în care un importator poate invoca o încredere legitimă, în temeiul acestei dispoziții. În măsura în care un astfel de raport se dovedește însă, având în vedere informațiile pe care le conține, insuficient pentru a stabili, corespunzător cerințelor legale, că aceste condiții sunt întrunite efectiv sub toate aspectele, aspect a cărui apreciere revine instanței naționale, autoritățile vamale pot fi obligate să prezinte elemente de probă suplimentare în acest scop, în special prin efectuarea unor verificări ulterioare.

Cu privire la a doua întrebare litera b)

63 Prin intermediul celei de a doua întrebări litera b), instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 220 alineatul (2) litera (b) din Codul vamal trebuie interpretat în sensul că, în pentru a stabili dacă sunt întrunite condițiile în care un importator poate invoca o încredere a legitimă, în temeiul acestei dispoziții, informațiile obținute în urma unei verificări ulterioare au întâietate față de un raport OLAF.

64 Reiese din articolul 9 alineatul (2) din Regulamentul privind investigațiile OLAF în special că rapoartele OLAF sunt supuse acelorași reguli de evaluare ca și cele aplicabile rapoartelor administrative redactate de inspectorii administrativi naționali și au aceeași valoare ca acestea.

65 În consecință, informațiile obținute cu ocazia unei verificări ulterioare nu au întâietate față de cele cuprinse într-un raport OLAF.

66 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la a doua întrebare litera b) că articolul 220 alineatul (2) litera (b) din Codul vamal trebuie interpretat în sensul că revine instanței de trimitere sarcina să aprecieze, în funcție de ansamblul elementelor concrete din litigiul principal și în special în funcție de probele prezentate în acest scop de părți, dacă sunt întrunite condițiile în care un importator poate invoca o încredere legitimă, în temeiul acestei dispoziții. În vederea acestei aprecieri, informațiile obținute cu ocazia unei verificări ulterioare nu au întâietate față de cele cuprinse într-un raport OLAF.

Cu privire la a doua întrebare litera c)

67 Prin intermediul celei de a doua întrebări litera c), instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 875 din regulamentul de aplicare trebuie interpretat în sensul că un stat membru este obligat să respecte o decizie a Comisiei, în sensul articolului 873 din acest regulament, adresată unui alt stat membru și adoptată pe baza unui raport OLAF referitor la comportamentul autorităților și al unui exportator al unui stat terț.

68 Conform articolului 875 din regulamentul de aplicare, atunci când o decizie care este adoptată în conformitate cu articolul 873 din acest regulament stabilește că situația examinată permite neînscrierea în evidența contabilă ulterioară a taxelor în cauză, Comisia poate preciza condițiile în care statele membre pot să nu înscrie în evidența contabilă ulterioară taxele în cazuri în care sunt prezentate elemente de fapt și de drept comparabile.

69 Prin urmare, un stat membru și, mai precis, organele sale administrative și jurisdicționale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 20 noiembrie 2008, Heuschen & Schrouff Oriëntal Foods Trading, C-375/07, EU:C:2008:645, punctul 64) sunt obligate, în condițiile precizate de Comisie, să respecte aprecierile efectuate de aceasta într-o decizie adoptată, în temeiul articolului 873 din regulamentul de aplicare, față de un alt stat membru, în cazuri în care sunt prezentate elemente de fapt și de drept comparabile.

70 În această privință, în esență pentru aceleași motive ca cele menționate la punctele 55 și 56 din prezenta hotărâre, un raport al OLAF poate fi luat în considerare pentru a stabili dacă un anumit caz este, în sensul descris mai sus, comparabil cu cel care a făcut obiectul unei decizii a Comisiei, luată în temeiul articolului 873 din regulamentul de aplicare.

71 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la a doua întrebare litera c) că articolul 875 din regulamentul de aplicare trebuie interpretat în sensul că un stat membru este obligat, în condițiile precizate de Comisie în conformitate cu acest articol, să respecte aprecierile efectuate de aceasta într-o decizie adoptată, în temeiul articolului 873 din regulamentul menționat, față de un alt stat membru, în cazuri în care sunt prezentate elemente de fapt și de drept comparabile, aspect a cărui verificare revine autorităților sale și organelor jurisdicționale ale acestuia, luând în considerare în special informațiile privind comportamentul exportatorului sau cel al autorităților vamale ale statului membru de export, astfel cum decurg acestea dintr-un raport OLAF pe care se întemeiază decizia menționată.

Cu privire la a doua întrebare litera d)

72 Prin intermediul celei de a doua întrebări litera d), instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 220 alineatul (2) litera (b) din Codul vamal și articolul 875 din regulamentul de aplicare trebuie interpretate în sensul că este necesară realizarea unei verificări ulterioare și utilizarea informațiilor astfel obținute în situația în care Comisia a adoptat, pe baza unui raport al OLAF, o decizie de neînscriere în evidența contabilă a taxelor în conformitate cu articolele 873 și 875 din regulamentul de aplicare.

73 Astfel cum s-a amintit la punctul 61 din prezenta hotărâre, autoritățile vamale dispun de o largă putere de apreciere pentru efectuarea de controale *a posteriori* și pentru a acționa în conformitate cu acestea (a se vedea în special Hotărârea din 10 decembrie 2015, Veloserviss, (C-427/14, EU:C:2015:803, punctele 27 și 28).

74 Aceste autorități pot, în principiu, să efectueze toate verificările ulterioare pe care le consideră necesare și să utilizeze informațiile obținute cu ocazia acestor verificări, atât pentru a examina dacă sunt întrunite condițiile în care un importator poate invoca o încredere legitimă, în temeiul articolului 220 alineatul (2) litera (b) din Codul vamal, cât și, mai concret, pentru a stabili dacă un caz cu care acestea sunt sesizate este comparabil, în sensul articolului 875 din regulamentul de aplicare, cu un caz care face obiectul unei decizii adoptate de Comisie în temeiul articolului 873 din acest regulament de neînscriere în evidența contabilă a taxelor.

75 În consecință, trebuie să se răspundă la a doua întrebare litera d) că articolul 220 alineatul (2) litera (b) din Codul vamal și articolul 875 din regulamentul de aplicare trebuie interpretate în sensul că autoritățile vamale pot să efectueze toate verificările ulterioare pe care le consideră necesare și să utilizeze informațiile obținute cu ocazia acestor verificări, atât pentru a examina dacă sunt întrunite

condițiile în care un importator poate invoca o încredere legitimă, în temeiul articolului 220 alineatul (2) litera (b) din Codul vamal, cât și, mai concret, pentru a stabili dacă un caz cu care acestea sunt sesizate prezintă elemente de fapt și de drept „comparabile”, în sensul articolului 875 din regulamentul de aplicare, cu un caz care face obiectul unei decizii de neînscriere în evidența contabilă a taxelor pe care Comisia a adoptat-o în temeiul articolului 873 din acest regulament.

Cu privire la a treia întrebare

76 Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 220 alineatul (2) litera (b) din Codul vamal trebuie interpretat în sensul că faptul că o operațiune de import de mărfuri precum cea în cauză în litigiul principal s-a efectuat pe baza unui contract de distribuție este relevant pentru a aprecia dacă sunt întrunite, în cauza principală, condițiile pentru a invoca o încredere legitimă în temeiul acestei dispoziții sau în ce măsură se impunea această interpretare.

77 Or, având în vedere că articolul 220 alineatul (2) litera (b) din Codul vamal are ca obiectiv, astfel cum s-a amintit la punctul 37 din prezenta hotărâre, protejarea încrederii legitime a unui debitor în ceea ce privește temeinicia tuturor elementelor care intervin în decizia de recuperare a taxelor vamale, nu se poate deduce nici din modul de redactare a acestei dispoziții, nici din obiectivul acesteia că un debitor care a importat mărfurile în cauză pe baza unui contract de distribuție nu poate invoca în aceleași condiții o încredere legitimă în temeiul acestei dispoziții ca un debitor care a importat aceste mărfuri după ce le-a achiziționat direct de la exportator.

78 În această privință, dintr-o jurisprudență constantă a Curții rezultă că un importator nu poate să invoce în mod util o încredere legitimă în temeiul acestei dispoziții și astfel să beneficieze de excepția de la recuperarea ulterioară pe care o prevede decât dacă sunt întrunite trei condiții cumulative. Mai întâi, este necesar ca taxele să nu fi fost percepute ca urmare a unei erori din partea autorităților competente înseși, apoi, ca eroarea săvârșită de acestea să fi fost de asemenea natură încât să nu fi putut să fie detectată în mod rezonabil de un debitor de bună-credință și, în sfârșit, ca acesta din urmă să fi respectat toate dispozițiile prevăzute de legislația în vigoare în ceea ce privește declarația sa vamală (a se vedea în special Hotărârea din 18 octombrie 2007, Agrover, C-173/06, EU:C:2007:612, punctul 35, și Hotărârea din 15 decembrie 2011, Afasia Knits Deutschland, C-409/10, EU:C:2011:843, punctul 47).

79 Aceste condiții realizează în esență o partajare a riscului care provine din erori sau din neregularități care afectează o declarație vamală în funcție de comportamentul și de diligența fiecăruia dintre actorii implicați, și anume autoritățile competente ale statului exportator și ale statului importator, exportatorul, precum și importatorul (Hotărârea din 16 martie 2017, Veloserviss, C-47/16, EU:C:2017:220, punctul 25).

80 În speță, rezultă din decizia instanței de trimitere că aceasta ridică în special problema importanței pe care o are un contract de distribuție și în special a lipsei raportului direct cu exportatorul care ar rezulta din acesta, pentru a aprecia dacă Aqua Pro, în calitate de debitor, trebuia sau putea să verifice dacă certificatul „tip A” fusese eliberat în mod legal.

81 Din această perspectivă, a treia întrebare privește, mai precis, aprecierea, având în vedere aceste împrejurări, a celei de a doua condiții prevăzute de instanța amintită la punctul 78 din prezenta hotărâre, referitoare la caracterul nedetectabil al erorii săvârșite de autoritățile competente și, astfel, la diligența de care trebuie să dea dovadă un importator care acționează pe baza unui contract de distribuție.

82 În această privință, trebuie subliniat faptul că Curtea a statuat în mod repetat că operatorii economici au obligația de a lua, în cadrul raporturilor lor contractuale, măsurile necesare pentru a se proteja împotriva riscurilor unei acțiuni în recuperare ulterioară și că o astfel de prevenire poate în special să constea în obținerea de către debitor de la partea cocontractantă, cu ocazia sau după încheierea contractului, a tuturor elementelor de probă care confirmă că mărfurile provin din statul beneficiar al sistemului de preferințe tarifare generalizate, inclusiv a documentelor care stabilesc această origine (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 noiembrie 2012, Lagura Vermögensverwaltung, C-438/11, EU:C:2012:703, punctele 30 și 31 și Hotărârea din 16 martie 2017, Veloserviss, C-47/16, EU:C:2017:220, punctul 38).

83 Curtea a statuat de asemenea că operatorilor economici le revine sarcina, atunci când au ei înșiși îndoieli cu privire la aplicarea exactă a dispozițiilor a căror neexecutare poate da naștere unei datorii vamale sau cu privire la definiția originii mărfii, de a se informa și de a căuta toate clarificările posibile pentru a verifica dacă aceste îndoieli sunt justificate (a se vedea în acest sens în special Hotărârea din 14 mai 1996, Faroe Seafood și alții, C-153/94 și C-204/94, EU:C:1996:198, punctul 100, Hotărârea din 11 noiembrie 1999, Söhl & Söhlke, C-48/98, EU:C:1999:548, punctul 58, precum și Hotărârea din 16 martie 2017, Veloserviss, C-47/16, EU:C:2017:220, punctul 37).

84 În această privință, Curtea a precizat, în plus, că importatorilor le revine sarcina, în cadrul obligației de diligență, dacă au motive întemeiate să se îndoiască de exactitatea unui certificat de origine „tip A”, să se informeze, în cea mai mare măsură posibilă, cu privire la împrejurările eliberării acestui certificat (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 martie 2017, Veloserviss, C-47/16, EU:C:2017:220, punctele 39 și 43).

85 Or, principiile de mai sus se aplică de asemenea unei situații precum cea în cauză în litigiul principal, în care importatorul, din cauza faptului că importă mărfurile în cauză pe baza unui contract de distribuție cu un operator terț, nu are un raport contractual direct cu exportatorul acestor mărfuri.

86 Astfel, un importator care a omis să solicite, în acest mod, informații de la un cocontractant al contractului de distribuție, pe baza căruia mărfurile în cauză sunt importate, pentru a verifica exactitatea unui certificat de origine „tip A”, emis pentru aceste mărfuri, nu poate invoca o încredere legitimă în sensul articolului 220 alineatul (2) litera (b) din Codul vamal, arătând că eroarea săvârșită de autoritățile competente, din perspectiva acestui contract de distribuție, nu ar fi putut fi detectată în condiții rezonabile de către un debitor de bună-credință în sensul celei de a doua condiții prevăzute de jurisprudența amintită la punctul 78 din prezenta hotărâre.

87 Având în vedere considerațiile care precedă, este necesar să se răspundă la cea de a treia întrebare că articolul 220 alineatul (2) litera (b) din Codul vamal trebuie interpretat în sensul că faptul că un importator a importat mărfuri pe baza unui contract de distribuție nu influențează capacitatea acestuia de a invoca încrederea sa legitimă în aceleași condiții ca un importator care a importat mărfuri după ce le-a cumpărat direct de la exportator, mai exact dacă trei condiții cumulative sunt îndeplinite. Este necesar, mai întâi, ca taxele să nu fi fost percepute ca urmare a unei erori a autorităților competente înseși, apoi, ca această eroare să fie de asemenea natură încât nu ar fi putut fi detectată în condiții rezonabile de un debitor de bună-credință și, în sfârșit, ca acesta să fi respectat toate dispozițiile în vigoare în ceea ce privește declarația sa vamală. În acest scop, un asemenea importator are obligația de a se proteja împotriva riscurilor unei acțiuni în recuperare ulterioară, în special întrucât acesta urmărește să obțină din partea părții contractante la contractul de distribuție menționat, cu ocazia sau după încheierea contractului, toate elementele de probă care confirmă exactitatea eliberării certificatului de origine „tip A” pentru aceste mărfuri. O astfel de încredere legitimă lipsește în special atunci când, deși avea motive întemeiate să se îndoiască de exactitatea unui certificat de o rigine „tip A”, un importator nu s-a informat, în cea mai mare măsură posibilă, cu privire la împrejurările eliberării acestui certificat pentru a verifica dacă aceste îndoieli erau justificate.

Cu privire la cheltuielile de judecată

88 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a șasea) declară:

1) **Articolul 217 alineatul (1) și articolul 220 alineatul (1) din Regulamentul (CEE) nr. 2913/92 al Consiliului din 12 octombrie 1992 de instituire a Codului vamal comunitar, astfel cum a fost modificat prin Regulamentul (CE) nr. 2700/2000 al Parlamentului European și al Consiliului din 16 noiembrie 2000, trebuie interpretate în sensul că, în cazul unei recuperări ulterioare, valoarea taxelor datorate de autorități este considerată înscrisă în evidența contabilă atunci când autoritățile vamale înregistrează această valoare în registrele contabile sau pe orice alt suport echivalent, independent de faptul că decizia autorităților de înscriere în evidența contabilă sau de stabilire a obligației de plată a taxelor face obiectul unei căi de atac administrative sau judiciare.**

2) **Articolul 220 alineatul (2) litera (b), precum și articolele 236, 239 și 243 din Regulamentul nr. 2913/92, astfel cum a fost modificat prin Regulamentul nr. 2700/2000, trebuie interpretate în sensul că, în cadrul unei căi de atac administrative sau judiciare, în sensul articolului 243 din acest regulament, astfel cum a fost modificat prin Regulamentul nr. 2700/2000, introduse împotriva unei decizii a administrației fiscale competente de înscriere ulterioară în evidența contabilă a unei valori a taxelor la import și de impunere a plății acestora în sarcina importatorului, acesta din urmă poate să invoce o încredere legitimă în temeiul articolului 220 alineatul (2) litera (b) din regulamentul menționat, astfel cum a fost modificat prin Regulamentul nr. 2700/2000, pentru a se opune acestei înscrieri în evidența contabilă, indiferent dacă importatorul a prezentat o cerere de remitere sau de rambursare a acestor taxe în conformitate cu procedura prevăzută la articolele 236 și 239 din același regulament, astfel cum a fost modificat prin Regulamentul nr. 2700/2000.**

3) **Articolul 869 litera (b) din Regulamentul (CEE) nr. 2454/93 al Comisiei din 2 iulie 1993 de stabilire a unor dispoziții de aplicare a Regulamentului nr. 2913/92, astfel cum a fost modificat prin Regulamentul (CE) nr. 1335/2003 al Comisiei din 25 iulie 2003, trebuie interpretat în sensul că, în lipsa unei decizii sau a unei proceduri a Comisiei Europene în sensul articolului 871 alineatul (2) din acest regulament, astfel cum a fost modificat prin Regulamentul nr. 1335/2003, într-o situație precum cea în cauză în litigiul principal, autoritățile vamale nu pot, ele însele, să decidă neînscrierea ulterioară în evidența contabilă a taxelor nepercepute întrucât apreciază că sunt îndeplinite condițiile pentru a invoca o încredere legitimă în temeiul articolului 220 alineatul (2) litera (b) din Regulamentul nr. 2913/92, astfel cum a fost modificat prin Regulamentul nr. 2700/2000, și că aceste autorități au obligația de a sesiza Comisia cu dosarul, fie atunci când autoritățile menționate consideră că Comisia a săvârșit o eroare în sensul dispoziției respective din Regulamentul nr. 2913/92, astfel cum a fost modificat prin Regulamentul nr. 2700/2000, fie atunci când împrejurările cauzei principale sunt legate de rezultatele unei anchete a Uniunii Europene, în sensul articolului 871 alineatul (1) a doua liniuță din Regulamentul nr. 2454/93, astfel cum a fost modificat prin Regulamentul nr. 1335/2003, sau când valoarea taxelor în cauză în litigiul principal este mai mare sau egală cu 500 000 de euro.**

4) **Articolul 220 alineatul (2) litera (b) din Regulamentul nr. 2913/92, astfel cum a fost modificat prin Regulamentul nr. 2700/2000, trebuie interpretat în sensul că informațiile cuprinse într-un raport al Oficiului European de Luptă Antifraudă (OLAF) referitoare la comportamentul autorităților vamale ale statului de export și al exportatorului se numără**

printre elementele de probă care trebuie luate în considerare pentru a stabili dacă sunt întrunite condițiile în care un importator poate invoca o încredere a legitimă, în temeiul acestei dispoziții. În măsura în care un astfel de raport se dovedește însă, având în vedere informațiile pe care le conține, insuficient pentru a stabili, corespunzător cerințelor legale, că aceste condiții sunt întrunite efectiv sub toate aspectele, aspect a cărui apreciere revine instanței naționale, autoritățile vamale pot fi obligate să prezinte elemente de probă suplimentare în acest scop, în special prin efectuarea unor verificări ulterioare.

5) **Articolul 220 alineatul (2) litera (b) din Regulamentul nr. 2913/92, astfel cum a fost modificat prin Regulamentul nr. 2700/2000, trebuie interpretat în sensul revine instanței de trimitere sarcina să aprecieze, în funcție de ansamblul elementelor concrete din litigiul principal și în special în funcție de probele prezentate în acest scop de părți, dacă sunt întrunite condițiile în care un importator poate invoca o încredere legitimă, în temeiul acestei dispoziții. În vederea acestei aprecieri, informațiile obținute cu ocazia unei verificări ulterioare nu au întâietate față de cele cuprinse într-un raport OLAF.**

6) **Articolul 875 din Regulamentul nr. 2454/93, astfel cum a fost modificat prin Regulamentul nr. 1335/2003, trebuie interpretat în sensul că un stat membru este obligat, în condițiile precizate de Comisia Europeană în conformitate cu acest articol, să respecte aprecierile efectuate de aceasta într-o decizie adoptată, în temeiul articolului 873 din regulamentul menționat, față de un alt stat membru, în cazuri în care sunt prezentate elemente de fapt și de drept comparabile, aspect a cărui verificare revine autorităților sale și organelor jurisdicționale ale acestuia, luând în considerare în special informațiile privind comportamentul exportatorului sau cel al autorităților vamale ale statului membru de export, astfel cum decurg acestea dintr-un raport al Oficiului European de Luptă Antifraudă (OLAF) pe care se întemeiază decizia menționată.**

7) **Articolul 220 alineatul (2) litera (b) din Regulamentul nr. 2913/92, astfel cum a fost modificat prin Regulamentul nr. 2700/2000, și articolul 875 din Regulamentul nr. 2454/93, astfel cum a fost modificat prin Regulamentul nr. 1335/2003, trebuie interpretate în sensul că autoritățile vamale pot să efectueze toate verificările ulterioare pe care le consideră necesare și să utilizeze informațiile obținute cu ocazia acestor verificări, atât pentru a examina dacă sunt întrunite condițiile în care un importator poate invoca o încredere legitimă, în temeiul articolului 220 alineatul (2) litera (b) din Regulamentul nr. 2913/92, astfel cum a fost modificat prin Regulamentul nr. 2700/2000, cât și, mai concret, pentru a stabili dacă un caz cu care acestea sunt sesizate prezintă elemente de fapt și de drept „comparabile”, în sensul articolului 875 din Regulamentul nr. 2454/93, astfel cum a fost modificat prin Regulamentul nr. 1335/2003, cu un caz care face obiectul unei decizii de neînscriere în evidența contabilă a taxelor pe care Comisia Europeană a adoptat-o în temeiul articolului 873 din Regulamentul nr. 2454/93, astfel cum a fost modificat prin Regulamentul nr. 1335/2003.**

8) **Articolul 220 alineatul (2) litera (b) din Regulamentul nr. 2913/92, astfel cum a fost modificat prin Regulamentul nr. 2700/2000, trebuie interpretat în sensul că faptul că un importator a importat mărfuri pe baza unui contract de distribuție nu influențează capacitatea acestuia de a invoca încrederea sa legitimă în aceleași condiții ca un importator care a importat mărfuri după ce le-a cumpărat direct de la exportator, mai exact dacă trei condiții cumulative sunt îndeplinite. Este necesar, mai întâi, ca taxele să nu fi fost percepute ca urmare a unei erori a autorităților competente înseși, apoi, ca această eroare să fie de asemenea natură încât nu ar fi putut fi detectată în condiții rezonabile de un debitor de bună-credință și, în sfârșit, ca acesta să fi respectat toate dispozițiile în vigoare în ceea ce privește declarația sa vamală. În acest scop, un asemenea importator are obligația de a se proteja împotriva riscurilor unei acțiuni în recuperare ulterioară, în special întrucât acesta urmărește să obțină din partea părții contractante la contractul de distribuție menționat, cu ocazia sau după încheierea contractului, toate elementele de probă care confirmă exactitatea eliberării certificatului de**

origine „tip A” pentru aceste mărfuri. O astfel de încredere legitimă lipsește în special atunci când, deși avea motive întemeiate să se îndoiască de exactitatea unui certificat de origine „tip A”, un importator nu s-a informat, în cea mai mare măsură posibilă, cu privire la împrejurările eliberării acestui certificat pentru a verifica dacă aceste îndoieli erau justificate.

Semnături