Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
NIILO JÄÄSKINEN
prezentate la 8 martie 2012 [1]

Cauza C-262/10

Döhler Neuenkirchen GmbH
împotriva
Hauptzollamt Oldenburg

[cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Bundesfinanzhof (Germania)]

„Codul vamal comunitar — Regimul de perfecționare activă — Sistemul suspendării — Regulamentul (CEE) nr. 2913/92 — Articolul 204 — Nașterea unei datorii vamale la import în urma neexecutării unei obligații — Neprezentarea decontului de încheiere în termenele prevăzute”

I — Introducere

1. Regimul de perfecționare activă, prevăzut de Codul vamal [2], permite unor fabricanți comunitari să transforme, pe teritoriul Comunității Europene, mărfuri necomunitare, destinare reexportării de pe teritoriul vamal al Comunității sub forma produselor compensatoare, fără ca aceste mărfuri să fie supuse taxelor la import.

2. Utilizarea acestui regim vamal suspensiv cu impact economic necesită o autorizație a cărei eliberare este subordonată unor condiții prevăzute de Codul vamal [3]. În special, autoritățile vamale stabilesc termenul (denumit în continuare „termenul de încheiere”) în care produsele transformate (denumite în continuare „produse compensatoare”) trebuie să fi fost reexportate sau să li se fi atribuit o altă destinație vamală. Această nouă destinație vamală admisă semnifică încheierea regimului de perfecționare activă [4].

3. Un anumit număr de informații referitoare la desfășurarea regimului de perfecționare activă trebuie comunicate autorităților vamale în termen de 30 de zile de la expirarea termenului de încheiere (denumit în continuare „decontul de încheiere”).

4. În cadrul acțiunii principale, societatea Döhler Neuenkirchen GmbH (denumită în continuare „Döhler Neuenkirchen”) a beneficiat de regimul de perfecționare activă în vederea importului de mărfuri necomunitare.

1 — Limba originală: franceza.

2 — Regulamentul Consiliului din 12 octombrie 1992 de instituire a Codului vamal comunitar (JO L 302, p. 1, Ediție specială, 02/vol. 5, p. 58), astfel cum a fost modificat prin Regulamentul (CE) nr. 648/2005 al Parlamentului European și al Consiliului din 13 aprilie 2005 (JO L 117, p. 13, Ediție specială, 02/vol. 17, p. 220, denumit în continuare „Codul vamal”). Codul vamal a fost abrogat prin Regulamentul (CE) nr. 450/2008 al Parlamentului European și al Consiliului din 23 aprilie 2008 de stabilire a Codului vamal comunitar (Codul vamal modernizat) (JO L 145, p. 1), anumite dispoziții ale acestuia intrând în vigoare începând cu 24 iunie 2008. Ținând seama de data faptelor din acțiunea principală, acesteia i se aplică în continuare normele prevăzute de Codul vamal. Vom reveni ulterior asupra chestiunii dacă soluția propusă în prezentele concluzii ar fi valabilă deopotrivă sub regimul Codul vamal modernizat.

3 — A se vedea articolul 84 alineatul (1) și articolele 85 și 87 din Codul vamal.

4 — A se vedea articolul 89 alineatul (1) din Codul vamal.

5. La expirarea termenului de încheiere, produsele compensatoare fie au fost reexportate, fie au primit o nouă destinație vamală admisă, cu alte cuvinte, au fost puse în liberă circulație în conformitate cu condițiile menționate. Döhler Neuenkirchen nu și-a respectat însă obligația de a prezenta decontul de încheiere în termen de 30 de zile de la expirarea termenului de încheiere.

6. Bundesfinanzhof (Germania) urmărește să afle dacă o astfel de omisiune determină naşterea unei datorii vamale în temeiul articolului 204 din Codul vamal, în special în cazul în care majoritatea mărfurilor au fost reexportate.

7. Ca și cauza Eurogate Distribution (C-28/11), pendinte în fața Curții, în care vom prezenta concluziile noastre tot astăzi, care privește în schimb neîndeplinirea obligațiilor în cadrul regimului antrepozitului vamal, prezenta cauză va permite Curții să precizeze condițiile în care ia naștere datoria vamală în temeiul articolului 204 din Codul vamal. Deși faptele și omisiunea susceptibilă de a da naștere unei datorii în aplicarea articolului menționat sunt diferite în aceste două cauze, trebuie constatat că respectivele cauze privesc interpretarea aceleiași dispoziții legale și că au în vedere în ambele cazuri regimuri vamale suspensive, și anume regimul de perfecționare activă în cauza C-262/10 și cel al antrepozitului vamal în cauza C-28/11.

II — Cadrul juridic

A — *Codul vamal*

8. Din articolul 4 din Codul vamal rezultă că, în sensul codului menționat, noțiunea „datorie vamală la import” desemnează obligația unei persoane de a plăti taxele la import, care se aplică anumitor mărfuri potrivit dispozițiilor comunitare în vigoare. Destinația vamală a unei mărfi urmărește în special plasarea mărfii sub un regim vamal sau reexportarea acesteia în afara teritoriului vamal al Comunității. Un regim vamal urmărește printre altele punerea în liberă circulație sau perfecționarea activă.

9. În ceea ce privește regimul de perfecționare activă, articolul 114 din Codul vamal prevede:

„(1) Fără a aduce atingere articolului 115, regimul de perfecționare activă permite ca următoarele mărfuri să fie utilizate pe teritoriul vamal al Comunității într-una sau mai multe operațiuni de transformare:

(a) mărfurile necomunitare destinate reexportării de pe teritoriul vamal al Comunității sub forma produselor compensatoare, fără ca aceste mărfuri să fie supuse drepturilor de import sau măsurilor de politică comercială;

[...]

(2) Prin expresiile de mai jos se înțeleg următoarele:

(a) sistem cu suspendare: regimul de perfecționare activă, așa cum este prevăzut la alineatul (1) litera (a);

[...]

(c) operațiuni de perfecționare:

— prelucrarea mărfurilor, inclusiv montarea, asamblarea sau fixarea lor la alte mărfuri;

— transformarea mărfurilor;

[...]”

10. Articolul 118 alineatele (1) și (2) din Codul vamal prevede:

„(1) Autoritățile vamale specifică perioada în care produsele compensatoare trebuie să fi fost exportate sau reexportate sau să li se fi atribuit o altă destinație vamală. [...]

(2) Termenul începe să curgă de la data la care mărfurile necomunitare sunt plasate sub regimul de perfecționare activă. Autoritățile vamale pot acorda o prelungire în urma prezentării unei cereri bine argumentate de către titularul autorizației.

Din rațiuni de simplificare, se poate decide ca termenul care începe să curgă în cursul unei luni calendaristice sau al unui trimestru să se încheie în ultima zi a lunii calendaristice următoare, respectiv a trimestrului următor.”

11. Titlul VII din Codul vamal, intitulat „Datoria vamală”, conține în capitolul 2 din acesta dispozițiile referitoare la nașterea datoriei vamale.

12. Articolul 201 din Codul vamal enunță norma de principiu după cum urmează:

„(1) O datorie vamală la import poate să ia naștere prin:

(a) punerea în liberă circulație a mărfurilor supuse drepturilor de import

sau

[...]

(2) O datorie vamală se naște în momentul acceptării declarației vamale în cauză.

[...]”

13. Articolul 204 din codul menționat prevede o categorie reziduală după cum urmează:

„(1) O datorie vamală la import poate să ia naștere prin:

(a) neexecutarea uneia dintre obligațiile care rezultă, în privința mărfurilor supuse drepturilor de import, din depozitarea lor temporară sau din utilizarea regimului vamal sub care sunt plasate

sau

[...]

în alte cazuri decât cele menționate la articolul 203 doar dacă nu se stabilește că acele omisiuni nu au un efect semnificativ asupra utilizării corecte a regimului de depozitare temporară sau a regimului vamal în cauză.

(2) Datoria vamală ia naștere fie în momentul în care obligația a cărei neexecutare generează datorii vamale încetează a mai fi îndeplinită, fie în momentul în care mărfurile sunt plasate sub regimul vamal în cauză, atunci când se stabilește ulterior că o condiție care reglementează plasarea mărfurilor sub regimul respectiv sau acordarea unei rate reduse sau zero a drepturilor de import ținând seama de destinația mărfurilor nu a fost îndeplinită în fapt.

[...]”

B — *Regulamentul de aplicare*

14. Codul vamal este completat prin Regulamentul de aplicare (CEE) nr. 2454/93 [5].

15. Articolul 496 litera (m) din regulamentul de aplicare prevede că prin „termen de încheiere” se înțelege „termenul până la care mărfurile sau produsele trebuie să primească o destinație sau utilizare vamală [...]”.

16. Articolul 521 din acest regulament de aplicare se referă în special la decontul de încheiere și prevede următoarele:

„(1) Până la expirarea termenului de încheiere, indiferent dacă se folosește sau nu cumularea drepturilor în conformitate cu articolul 118 alineatul (2) paragraful al doilea din Cod:

— în cazul perfecționării active (regimul suspensiv) [...], autorizația de încheiere [a se citi «decontul de încheiere»] este furnizată biroului de supraveghere în termen de 30 de zile;

[...]

Atunci când o garantează circumstanțe speciale, autoritățile vamale pot prelungi termenul chiar dacă acesta a expirat.

(2) Autorizația [a se citi «decontul»] sau cererea conțin următoarele informații, cu excepția cazului în care biroul de supraveghere hotărăște altfel:

[...]

(3) Biroul de supraveghere poate întocmi autorizația de încheiere [a se citi «decontul de încheiere»].”

17. Articolul 546 din regulamentul de aplicare prevede:

„Autorizația specifică dacă produsele compensatoare sau mărfurile în aceeași stare pot fi puse în liberă circulație fără declarație vamală, fără a aduce atingere măsurilor prohibitive sau restrictive. În acest caz acestea sunt considerate a fi fost puse în liberă circulație, dacă nu li s-a atribuit o destinație sau utilizare vamală la expirarea termenului de încheiere.

În sensul primului paragraf al articolului 218 alineatul (1) din [Codul vamal], declarația de punere în liberă circulație este considerată a fi fost depusă și acceptată, iar eliberarea aprobată la momentul prezentării autorizației de încheiere [a se citi «decontului de încheiere»].

[...]”

18. Articolul 859 din Regulamentul de aplicare prevede cazurile în care neexecutarea unei obligații la care se referă articolul 204 alineatul (1) din Codul vamal nu conduce la nașterea unei datorii vamale pentru motivul că omisiunile nu au avut un efect semnificativ asupra corectitudinii regimului vamal considerat.

5 — Regulamentul Comisiei din 2 iulie 1993 de stabilire a unor dispoziții de aplicare a Regulamentului (CEE) nr. 2913/92 (JO L 253, p. 1, Ediție specială, 02/vol. 7, p. 3), astfel cum a fost modificat prin Regulamentul (CE) nr. 993/2001 al Comisiei din 4 mai 2001 (JO L 141, p. 1, Ediție specială, 02/vol. 14, p. 5, denumit în continuare „Regulamentul de aplicare”).

III — Acțiunea principală, întrebarea preliminară și procedura în fața Curții

19. În cursul primului trimestru al anului 2006, societatea Döhler Neuenkirchen a importat concentrate de sucuri de fructe, pe care le-a transformat în cadrul regimului de perfecționare activă, astfel cum îi permitea autorizația care îi fusese eliberată. Conform acestei autorizații, termenul de încheiere a regimului de perfecționare activă expira în al patrulea trimestru civil următor, și anume la 31 martie 2007.

20. În cadrul regimului de perfecționare activă, decontul de încheiere trebuie prezentat în termen de 30 de zile de la expirarea termenului de încheiere. În speță, decontul de încheiere trebuia, așadar, să fie prezentat cel târziu la 30 aprilie 2007, ceea ce Döhler Neuenkirchen a omis, în pofida unei puneri în întârziere de către Hauptzollamt Oldenburg (denumit în continuare „Hauptzollamt"), care solicita acest decont pentru data de 20 iunie 2007.

21. În lipsa decontului de încheiere, Hauptzollamt a aplicat taxe la import pe toate mărfurile de import pentru care termenul de încheiere expirase la 31 martie 2007, în limita cuantumului lor total, și anume 1 403 188,49 euro.

22. La 10 iulie 2007, Döhler Neuenkirchen a transmis în final decontul de încheiere care indica un cuantum al taxelor la import mai scăzut, și anume 217 338,39 euro, din cauza unei cantități în mod semnificativ mai scăzute de mărfuri de import neexportate în termenele acordate, și anume înainte de 31 martie 2007.

23. Döhler Neuenkirchen a contestat diferența dintre cuantumul taxelor la import stabilit de Hauptzollamt și cel rezultat din decontul său de încheiere, înainte de a deferi cauza Finanzgericht Hamburg.

24. Finanzgericht Hamburg a respins această acțiune, considerând că, prin depășirea termenului stabilit pentru depunerea decontului de încheiere, Döhler Neuenkirchen nu și-a îndeplinit obligațiile, ceea ce a dat naștere unei datorii vamale în conformitate cu articolul 204 alineatul (1) litera (a) din Codul vamal. Această instanță a considerat de asemenea că prezentarea tardivă a decontului de încheiere nu poate fi considerată o omisiune fără vreun efect semnificativ asupra funcționării corecte a regimului vamal în sensul articolului 859 punctul 9 din Regulamentul de aplicare [6].

25. În această privință, Finanzgericht Hamburg a arătat, pe de o parte, că termenul de prezentare a decontului de încheiere nu ar fi putut fi prelungit dacă s-ar fi depus la timp o cerere în acest sens, întrucât nu existau circumstanțe speciale care să justifice o astfel de prelungire în sensul articolului 521 alineatul (1) al doilea paragraf din Regulamentul de aplicare și, pe de altă parte, că Döhler Neuenkirchen s-a făcut vinovată de neglijență manifestă, întrucât, în calitate de operator economic experimentat în materia regimului de perfecționare activă, aceasta cunoștea obligația de a prezenta deconturi de încheiere la anumite date și, în plus, Hauptzollamt îi atrăsese atenția asupra acestei cerințe.

26. Döhler Neuenkirchen a formulat recurs în fața Bundesfinanzhof, arătând că încheierea regimului vamal avusese loc la 31 martie 2007 și că orice neexecutare a unei obligații intervenită după această dată, precum prezentarea în afara termenului a decontului de încheiere, nu poate avea o influență asupra regimului și, cu atât mai mult, nu poate da naștere unei datorii vamale într-un stadiu ulterior.

6 — Punctul 9 menționat vizează, în cadrul regimurilor perfecționării active și transformării sub control vamal, depășirea termenului permis pentru prezentarea decontului de încheiere, cu condiția ca termenul să fi fost prelungit dacă s-ar fi solicitat la timp o prelungire.

27. Bundesfinanzhof, după ce a examinat teza expusă de Döhler Neuenkirchen potrivit căreia o omisiune săvârșită după încheierea regimului vamal considerat nu putea da naștere unei datorii vamale, a subliniat că, dacă s-ar reține această abordare, atunci ar trebui să se admită că, la articolul 859 punctul 9 din Regulamentul de aplicare, Comisia Europeană a creat un caz de excludere a nașterii unei datorii vamale lipsit de utilitate. În ceea ce privește teza invocată de Hauptzollamt, care susține că din articolul 521 alineatul (1) primul paragraf prima liniuță din Regulamentul de aplicare ar rezulta că regimul de perfecționare activă este „închis”, astfel cum descrie articolul 89 alineatul (1) din Codul vamal, nu din momentul în care mărfurile de import primesc o nouă destinație vamală, ci numai la prezentarea decontului de încheiere, instanța de trimitere ridică problema dacă, prin această dispoziție, Comisia și-a depășit competența de a adopta norme de aplicare a Codului vamal și subliniază riscul unei duble nașteri a datoriei vamale în prezența unui deficit de mărfuri.

28. Apreciind că soluționarea cauzei cu care a fost sesizat depinde de interpretarea dreptului comunitar, Bundesfinanzhof a decis să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 204 alineatul (1) litera (a) din [Codul vamal] trebuie interpretat în sensul că vizează și neexecutarea acelor obligații care trebuie îndeplinite numai după încheierea regimului vamal în cauză, astfel încât, în cazul mărfurilor de import reexportate parțial în termenul prevăzut în cadrul unui regim de perfecționare activă sub forma sistemului suspensiv, neîndeplinirea obligației de a prezenta decontul de încheiere biroului de supraveghere în decurs de 30 de zile de la expirarea termenului de încheiere a regimului vamal determină nașterea unei datorii vamale pentru întreaga cantitate de mărfuri de import care trebuie să facă obiectul încheierii, în măsura în care nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute la articolul 859 punctul 9 din [Regulamentul de aplicare]?”

29. Döhler Neuenkirchen, Hauptzollamt, guvernul ceh și Comisia au depus observații scrise.

30. Curtea a atribuit cauza Camerei a șaptea, care a ținut o ședință la 13 aprilie 2011. Cu toate acestea, la 22 septembrie 2011, Camera a șaptea a decis, în aplicarea articolului 44 alineatul (4) din Regulamentul de procedură al Curții, să retrimită cauza în fața Curții în vederea reatribuirii unui complet compus din mai mulți judecători. Curtea a decis să reatribuie cauza C-262/10 Camerei a treia și să o judece după ascultarea concluziilor avocatului general.

31. În consecință, Camera a treia a Curții , prin Ordonanța din 25 octombrie 2011, a dispus redeschiderea procedurii orale și a convocat părțile la o două ședință. Döhler Neuenkirchen, guvernul italian și Comisia au asistat, la 1 decembrie 2011, la această a doua ședință, comună cu cea a cauzei C-28/11.

IV — Analiză

A — *Considerații introductive*

32. În speță, se solicită Curții să aprecieze care sunt factorii care pot da naștere unei datorii vamale și, mai precis, în ce măsură nerespectarea unor condiții prevăzute în cadrul unui regim de perfecționare activă dă naștere unei datorii vamale.

33. În speță, nu este vorba despre nerespectarea completă a dispozițiilor aplicabile și cu atât mai puțin despre un refuz de a coopera cu autoritățile vamale. Astfel, regimul de perfecționare activă în cauză în acțiunea principală s-a desfășurat corect, cu excepția notabilă a datei de trimitere a decontului de încheiere.

34. În vederea analizării situației, propunem să se procedeze astfel: în primul rând, vom aminti contextul normativ în care se înscrie articolul 204 din Codul vamal în ceea ce privește nașterea datoriei vamale, precum și problema cumulului de datorii vamale. În continuare, vom analiza „obligațiile" enunțate la articolul 204 din Codul vamal în cadrul unui sistem de suspendare, precum perfecționarea activă în speță. În sfârșit, vom aborda chestiunea dacă o datorie vamală poate fi calificată drept sancțiune sau drept sancțiune disproporționată, astfel cum susține Döhler Neuenkirchen, precum și chestiunea efectului Codului vamal modernizat.

B — *Nașterea datoriei vamale*

35. Într-o situație „normală", precum cea prevăzută la articolul 201 din Codul vamal, o datorie vamală la import ia naștere în momentul acceptării declarației vamale în cauză și al punerii în liberă circulație a mărfii în cauză. Faptul generator al datoriei este constituit de punerea în liberă circulație legală și, așadar, de o modificare legală a statutului mărfii în cauză[7].

36. În schimb, în ceea ce privește următoarele articole din Codul vamal, avocatul general Kokott a arătat în mod întemeiat că „nașterea datoriei vamale la import în temeiul articolelor 202-205 din Codul vamal depinde de anumite încălcări ale reglementării vamale. În funcție de fapte, aceste articole prevăd, la alineatele (2) și (3), diferite momente în care ia naștere datoria vamală și diferiți debitori"[8].

37. Astfel, în temeiul articolului 202 din Codul vamal, datoria vamală ia naștere în ipoteza unei introduceri ilegale pe teritoriul vamal al Comunității a unei mărfi supuse taxelor la import. Pe de altă parte, în temeiul articolului 203 din codul menționat, datoria vamală ia naștere când supravegherea vamală este compromisă. În sfârșit, în temeiul articolului 204 din Codul vamal, datoria vamală ia naștere, printre altele, prin „neexecutarea uneia dintre obligațiile care rezultă, în privința mărfurilor supuse drepturilor de import, din depozitarea lor temporară sau din utilizarea regimului vamal sub care sunt plasate".

38. Prin urmare, fiecare articol are propriul domeniu de aplicare, fără a exista o suprapunere. Curtea a subliniat în mod expres în cadrul Hotărârii Hamann International[9] că articolele 203 și 204 din Codul vamal au domenii de aplicare distincte, arătând că, „[a]stfel, în timp ce primul are în vedere comportamentele care determină sustragerea mărfii de la supravegherea vamală, cel de al doilea are ca obiect încălcări ale unor obligațiilor și nerespectări ale unor condiții legate de diferite regimuri vamale care nu au efect asupra supravegherii vamale."

39. Cu toate acestea, deși este incontestabil că o situație precum cea în cauză în acțiunea principală intră în domeniul de aplicare al normelor din Codul vamal, nu este mai puțin adevărat că articolul 859 din Regulamentul de aplicare coroborat cu articolul 860 din acesta instituie un regim care reglementează, potrivit jurisprudenței, în mod exhaustiv, zece omisiuni, în sensul articolului 204 alineatul (1) litera (a) din Codul vamal, care „nu au un efect semnificativ asupra utilizării corecte a regimului de depozitare temporară sau a regimului vamal în cauză"[10].

40. Or, potrivit instanței de trimitere, este cert că circumstanțele acțiunii principale nu intră în sfera uneia dintre aceste zece omisiuni enumerate la articolul 859 din Regulamentul de aplicare[11].

7 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 1 februarie 2001, D. Wandel (C-66/99, Rec., p. I-873, punctele 41 și 42).

8 — A se vedea punctul 23 din Concluziile avocatului general Kokott prezentate în cauza care a determinat pronunțarea Hotărârii din 3 martie 2005, Papismedov și alții (C-195/03, Rec., p. I-1667).

9 — Hotărârea din 12 februarie 2004 (C-337/01, Rec., p. I-1791, punctul 28).

10 — A se vedea Hotărârea din 11 noiembrie 1999, Söhl & Söhlke (C-48/98, Rec., p. I-7877, punctul 43).

11 — Pe de altă parte, este posibil, în mod cu totul excepțional, ca articolul 204 din Codul vamal să nu se aplice deloc, precum în cauza care a determinat pronunțarea Hotărârii din 15 iulie 2010, DSV Road (C-234/09, Rep., p. I-7333, punctele 32 și 37). Însă nu aceasta este situația în speță.

41. Importul de mărfuri sub un regim vamal cu impact economic, care dă naștere suspendării taxelor vamale, prezintă un caracter de excepție, motiv pentru care este supus unor condiții. Astfel cum am indicat, în temeiul articolului 201 din Codul vamal, datoria vamală ia naștere în principiu în momentul în care marfa sosește în Comunitate și în care se întocmește și se acceptă o declarație vamală. Prin urmare, în astfel de ipoteze, o reexportare ulterioară nu afectează nașterea anterioară a unei datorii vamale în ceea ce privește mărfurile importate. În cazul unui regim suspensiv, datoria vamală nu se naște însă dacă marfa rămâne sub supraveghere vamală respectând totodată condițiile regimului aplicabil până la încheierea sa.

42. Cu toate acestea, dacă o parte a mărfurilor este pusă în liberă circulație, în conformitate cu autorizația de perfecționare activă și potrivit normelor prevăzute de Codul vamal, o datorie vamală ia naștere pentru această parte în aplicarea principiului menționat la articolul 201 din codul menționat.

C — *Datoria vamală: datorii multiple, aspectul temporal și dubla impunere*

43. În cadrul acțiunii principale, nu se poate exclude ca mai multe datorii vamale să se fi născut la momente diferite, astfel încât se poate pune problema dublei impuneri.

44. Trebuie amintit de la bun început că însăși concepția de uniune vamală se opune dublei impuneri a mărfurilor cu ocazia introducerii lor pe teritoriul vamal comunitar [12]. Dreptul Uniunii interzice, așadar, cu titlu de principiu, ca o datorie vamală dublă să se poată aplica aceleiași mărfi [13].

45. De aceea trebuie să se distingă între trei noțiuni, și anume noțiunea de marfă, cea de caz și cea de fapt generator. Aceeași „marfă” nu poate face obiectul mai multor impuneri. Un „caz”, care înseamnă fiecare fapt particular [14], nu poate fi corelat cu mai mult de o dispoziție care prevede nașterea unei datorii vamale. O datorie vamală globală, care privește, prin urmare, totalitatea mărfurilor, poate rezulta din diferite „fapte generatoare”, care pot fi concurente [15].

46. În prezența mai multor fapte generatoare, trebuie stabilit acel fapt generator care declanșează nașterea datoriei vamale. Poate fi vorba despre primul fapt generator sau despre faptul generator cel mai grav. Din perspectivă cronologică, criteriul determinant ne pare a fi, în această privință, cel care servește drept bază, de exemplu, articolului 215 din Codul vamal, potrivit căruia primul fapt generator este acela care generează datoria vamală [16]. Cu privire la această chestiune, suntem de acord cu analiza guvernului ceh și ne îndepărtăm astfel de criteriul „faptului generator celui mai grav” propus de Comisie, care se referea la anumite Concluzii prezentate de avocatul general Kokott [17].

47. Din dosarul prezentei cauze reiese că, în speță, mare parte din produsele compensatoare au fost reexportate de Döhler Neuenkirchen, în timp ce o parte a mărfurilor au fost puse în liberă circulație. Într-un caz normal, ar trebui admis, astfel cum a sugerat în mod întemeiat Döhler Neuenkirchen, că partea din mărfurile puse în liberă circulație se supune articolului 201 din Codul vamal, în timp ce

12 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 20 septembrie 1988, Kiwall (252/87, Rec., p. 4753, punctul 11).

13 — A se vedea în acest sens articolul 208 alineatul (1) din Codul vamal.

14 — La fel ca avocatul general Kokott, apreciem că un astfel de „caz” nu trebuie considerat o trimitere globală care ar cuprinde ansamblul operațiunilor de import. A se vedea punctul 91 din Concluziile avocatului general Kokott prezentate în cauza care a determinat pronunțarea Hotărârii Papismedov și alții, citată anterior.

15 — Articolele 201-205 din Codul vamal prevăd „faptele generatoare” care dau naștere unei datorii vamale la import. A se vedea Hotărârea din 16 octombrie 2003, Hannl-Hofstetter (C-91/02, Rec., p. I-12077, punctul 3).

16 — Cu privire la principiul de „prioritate temporală” în dreptul vamal al Uniunii, a se vedea, de exemplu, Hotărârea din 3 aprilie 2008, Militzer & Münch (C-230/06, Rep., p. I-1895, punctul 28) potrivit căreia, „[î]n cazul săvârșirii, pe teritoriul unor state membre diferite, a mai multor infracțiuni sau nereguli, statul membru competent în ceea ce privește recuperarea taxelor vamale este cel pe teritoriul căruia a fost săvârșită prima infracțiune sau prima neregulă”.

17 — În susținerea propunerii sale, Comisia se referă la punctul 95 și la nota de subsol 44 din Concluziile avocatului general Kokott prezentate în cauza care a determinat pronunțarea Hotărârii Papismedov și alții, citată anterior.

mărfurile care au fost reexportate nu sunt supuse niciunei impuneri în temeiul taxelor vamale. Or, în speță, deși regimul de perfecționare activă a fost închis în mod corespunzător, decontul nu a fost prezentat în termenul prevăzut. Hauptzollamt a aplicat, așadar, taxe la import pe totalitatea mărfurilor, în temeiul articolului 204 din Codul vamal.

D — *Condiții a căror nerespectare determină aplicarea articolului 204 din Codul vamal*

48. Trebuie ridicată problema condițiilor a căror nerespectare determină aplicarea articolului 204 din Codul vamal. În opinia noastră, este vorba despre nerespectarea oricărei condiții indicate la articolul menționat și prevăzute de regimul în cauză, cu excepția cazurilor prevăzute la articolul 859 din Regulamentul de aplicare. În plus, notăm că, în opinia noastră, dreptul vamal al Uniunii nu cunoaște, cu privire la acest punct, distincția, propusă de anumiți autori în doctrina germană, dintre obligațiile de fond și obligațiile cu caracter procedural.

49. Astfel cum a arătat Curtea, articolul 859 din Regulamentul de aplicare instituie în mod valabil un regim care reglementează în mod exhaustiv omisiunile, în sensul articolului 204 alineatul (1) litera (c) din Codul vamal, care „nu au un efect semnificativ asupra utilizării corecte a regimului de depozitare temporară sau a regimului vamal în cauză”[18]. Orice caz care nu intră în sfera acestei excepții intră, așadar, în domeniul de aplicare al articolului 204 din codul menționat.

50. În opinia noastră, este neîndoielnic faptul că neprezentarea decontului de încheiere în termenul prevăzut determină aplicarea articolului 204 din Codul vamal. Astfel, prin derogare de la regimul general, soarta definitivă a mărfurilor importate este stabilită prin încheierea regimului de perfecționare activă pe baza decontului aferent. Prin intermediul decontului de încheiere, importatorul declară autorităților vamale destinația mărfurilor importate sub condiții. Decontul constituie, așadar, un document central, astfel cum demonstrează și mențiunile detaliate care trebuie să figureze în aceasta potrivit articolului 521 alineatul (2) din Regulamentul de aplicare[19].

51. Curtea a avut deja ocazia să sublinieze că „regimul de perfecționare activă, regim care determină suspendarea taxelor vamale, este o măsură excepțională destinată să faciliteze derularea anumitor activități economice. Întrucât acest regim implică riscuri evidente pentru aplicarea corectă a reglementării vamale și pentru încasarea taxelor, beneficiarii acestuia trebuie să respecte cu strictețe obligațiile care decurg din acest regim. În mod similar, trebuie să se procedeze la o interpretare strictă a consecințelor în privința acestora în cazul în care nu își respectă obligațiile”[20].

52. În sfârșit, trebuie să amintim că, dat fiind că este exclusă o dublă impunere, datoria vamală născută în temeiul articolului 204 din Codul vamal nu poate include mărfuri pentru care o datorie vamală a putut deja lua naștere, în temeiul articolului 201 din codul menționat, prin punerea lor în liberă circulație. Pentru celelalte mărfuri, deși acestea ar fi fost reexportate după transformare, datoria vamală se naște pe baza articolului 204 din Codul vamal.

E — *Nașterea unei datorii vamale nu este o sancțiune*

53. Döhler Neuenkirchen susține că aplicarea taxelor vamale ar prezenta, în speță, caracterul unei sancțiuni.

54. Pentru motivele prezentate în continuare, nu împărtășim această analiză.

18 — Hotărârea Söhl & Söhlke, citată anterior (punctul 43).

19 — În această privință, adăugăm că nu prezintă importanță ce informații au fost solicitate de autoritățile vamale. Modalitățile practice pot varia, desigur, fără însă a afecta obligația de prezentare a unui decont.

20 — A se vedea Hotărârea din 14 ianuarie 2010, Terex Equipment și alții (C-430/08 și C-431/08, Rep., p. I-321, punctul 42).

55. Curtea a instituit principiul potrivit căruia statele membre sunt competente să adopte măsurile adecvate pentru a asigura respectarea reglementării vamale comunitare. În această situație, măsurile de adoptat trebuie să respecte principiul proporționalității [21].

56. Natura acestor sancțiuni poate fi administrativă (inclusiv fiscală) sau penală. Principiul *ne bis in idem*, consacrat printre altele la articolul 4 alineatul (1) din Protocolul nr. 7 din Convenția europeană pentru apărarea drepturilor omului și a libertăților fundamentale, semnată la Roma la 4 noiembrie 1950, limitează aplicarea cumulativă a acestor două tipuri de sancțiuni unei singure și aceleiași infracțiuni [22].

57. Cu toate acestea, considerăm că jurisprudența confirmă faptul că nașterea unei datorii vamale nu prezintă caracterul unei sancțiuni [23]. Astfel, potrivit jurisprudenței, datoria vamală odată născută, existența sa nu este afectată de o modificare ulterioară a dispozițiilor referitoare la faptele generatoare, nici în cazul în care persoana interesată a formulat o acțiune împotriva impunerii datoriei menționate. În mod logic, dacă ar fi vorba despre o sancțiune, o astfel de interpretare nu ar fi putut fi reținută [24]. Prin urmare, nu este vorba despre o sancțiune, iar principiul *ne bis in idem* nu este aplicabil în speță.

58. Regimul suspensiv de perfecționare activă implică acordarea unui avantaj condiționat. Aplicarea legală a taxelor vamale este suspendată pe durata procesului de perfecționare, sub rezerva încheierii procesului în mod corespunzător. Dacă – și numai dacă – procesul se încheie în mod corespunzător, nu se datorează nicio taxă vamală.

59. În schimb, dacă nu sunt respectate condițiile, acest avantaj condiționat nu poate fi acordat. Obligația de a plăti taxe vamale într-un astfel de caz nu constituie, așadar, o sancțiune, ci este simpla consecință a constatării neîntrunirii condițiilor impuse în scopul obținerii avantajului care rezultă din aplicarea regimului de perfecționare activă, ceea ce face inaplicabilă suspendarea și justifică, prin urmare, impunerea taxelor vamale [25].

21 — A se vedea Hotărârea Hannl-Hofstetter, citată anterior (punctele 19 și 20).

22 — A se vedea în special Curtea Europeană a Drepturilor Omului, Hotărârea Zolotoukhine împotriva Rusiei din 10 februarie 2009, nr. 14939/03, și Hotărârea Ruotsalainen împotriva Finlandei din 16 iunie 2009, nr. 13079/03. A se vedea de asemenea Hotărârea Curții din 15 octombrie 2002, Limburgse Vinyl Maatschappij și alții/Comisia (C-238/99 P, C-244/99 P, C-245/99 P, C-247/99 P, C-250/99 P-C-252/99 P și C-254/99 P, Rec., p. I-8375, punctul 59), și Hotărârea Curții din 7 ianuarie 2004, Aalborg Portland și alții/Comisia (C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P și C-219/00 P, Rec., p. I-123, punctul 338), precum și cauza Åkerberg Fransson (C-617/10), pendinte în fața Curții.

23 — A se vedea Hotărârea Hamann International, citată anterior (punctul 33), potrivit căreia „[t]rebuie adăugat, pe de o parte, că împrejurarea că articolul 512 din Regulamentul de aplicare, astfel cum a fost modificat prin Regulamentul nr. 993/2001, nu mai prevede obligația de a plasa mărfuri precum cele în cauză în acțiunea principală sub regimul tranzitului extern cu ocazia transferului lor la biroul vamal de ieșire nu este de natură să infirme această concluzie din moment ce această dispoziție, care nu este aplicabilă retroactiv, a intrat în vigoare abia după faptele aflate la originea acțiunii principale”. Astfel, dacă această dispoziție ar fi fost o sancțiune, dispozițiile mai favorabile ar fi trebuit aplicate de la intrarea lor în vigoare (în temeiul principiului *lex mitius*).

24 — A se vedea, *mutatis mutandis*, Hotărârea din 3 mai 2005, Berlusconi și alții (C-387/02, C-391/02 și C-403/02, Rec., p. I-3565, punctele 67-69), și Hotărârea din 11 martie 2008, Jager (C-420/06, Rep., p. I-1315, punctul 59). Din aceste hotărâri reiese că principiul aplicării retroactive a sancțiunii mai puțin severe face parte din tradițiile constituționale comune ale statelor membre.

25 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 14 decembrie 2000, Emsland-Stärke (C-110/99, Rec., p. I-11569, punctul 56), și Hotărârea din 4 iunie 2009, Pometon (C-158/08, Rep., p. I-4695, punctul 28).

F — *Caracterul obiectiv al naşterii datoriei vamale*

60. Potrivit Codului vamal şi jurisprudenţei aferente, naşterea datoriei vamale are loc în funcţie de elemente obiective, constitutive ale unui fapt generator determinat, şi aceasta independent de aspectul dacă finalitatea fiscală care se află la baza acestui sistem a fost sau nu a fost atinsă. Apreciem că, în sensul Codului vamal, o datorie vamală nu corespunde noţiunii de datorie vamală „economică", potrivit căreia o datorie vamală ia naştere numai în ceea ce priveşte mărfurile puse în liberă circulaţie. Rezultă că se pot percepe taxe vamale şi pe mărfuri care au părăsit efectiv teritoriul Uniunii Europene [26].

61. Comisia a observat în cadrul şedinţei că, sub imperiul Codului vamal modernizat, această situaţie ar evolua. Potrivit acestui cod, o datorie vamală se stinge în cazul în care unele mărfuri vor fi părăsit efectiv teritoriul vamal al Uniunii, conform analizei economice a operaţiilor vamale [27].

62. Or, în speţă nu trebuie aplicate cu anticipaţie dispoziţiile Codului vamal modernizat.

V — Concluzie

63. Având în vedere consideraţiile de mai sus, propunem Curţii să răspundă după cum urmează la întrebarea preliminară adresată de Bundesfinanzhof:

„Articolul 204 alineatul (1) litera (a) 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. 648/2005 al Parlamentului European şi al Consiliului din 13 aprilie 2005, trebuie interpretat în sensul că are în vedere neexecutarea oricărei obligaţii legate de regimul vamal aplicabil, inclusiv acelea care trebuie executate după încheierea regimului menţionat.

Prin urmare, în cazul unor mărfuri de import parţial reexportate în termenele prevăzute în cadrul unui regim de perfecţionare activă sub forma unui sistem de suspendare, încălcarea obligaţiei de a prezenta decontul de încheiere biroului de supraveghere în 30 de zile de la expirarea termenului de încheiere determină naşterea unei datorii vamale în temeiul articolului menţionat pentru cantitatea totală a mărfurilor de import care trebuie să facă obiectul încheierii, inclusiv mărfurile reexportate, în măsura în care nu sunt îndeplinite condiţiile prevăzute la articolul 859 punctul 9 din Regulamentul (CEE) nr. 2454/93 al Comisiei din 2 iulie 1993 de stabilire a unor dispoziţii de aplicare a Regulamentului nr. 2913/92, astfel cum a fost modificat prin Regulamentul (CE) nr. 993/2001 al Comisiei din 4 mai 2001.

În schimb, aplicarea articolului 204 din Regulamentul nr. 2913/92 unei astfel de situaţii nu determină naşterea unei a doua datorii vamale pentru mărfurile pentru care o datorie vamală s-a născut deja pe baza unui fapt generator anterior, precum punerea lor în liberă circulaţie."

26 — Chiar dacă taxele vamale urmăresc, printre altele, protecţia producţiei interne împotriva concurenţei externe („Wirtschaftszollgedanke" în limba germană), nu este mai puţin adevărat că aplicarea normelor în materie este mecanică şi formală, ceea ce poate conduce la situaţii în care taxele vamale se aplică în condiţiile în care nu este necesară nicio protecţie, mărfurile în cauză nefiind puse în liberă circulaţie. A se vedea Willemoes Jørgensen, C., *Toldskuldens opståen og ophør*, Copenhaga, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2009, p. 148 şi p. 280, precum şi Hotărârea din 29 aprilie 2004, British American Tobacco (C-222/01, Rec., p. I-4683, punctul 55).

27 — Cu privire la stingerea datoriei vamale sub regimul Codului vamal modernizat, a se vedea articolul 86 alineatul (1) litera (k) din acesta.