CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
DOMNUL MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
prezentate la 23 ianuarie 2025[1]

Cauza C-782/23

„Tauritus” UAB
împotriva
Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,
cu participarea:
Kauno teritorinė muitinė

[cerere de decizie preliminară formulată de Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Curtea Administrativă Supremă, Lituania)]

„Procedură preliminară – Uniunea vamală – Regulamentul (UE) nr. 952/2013 – Codul vamal al Uniunii – Tariful vamal comun – Valoarea în vamă – Valoarea de tranzacție – Determinare – Mărfuri importate pe baza unui contract care stipulează prețul provizoriu de cumpărare – Preț definitiv necunoscut la momentul acceptării declarației vamale”

1. În litigiul care a condus la prezenta cerere de decizie preliminară este în discuție cuantumul dobânzilor de întârziere datorate ca urmare a plății tardive a taxei pe valoarea adăugată (TVA) la import.

2. Pentru stabilirea acestor dobânzi este necesar să se determine valoarea exactă a TVA-ului la import. La rândul său, valoarea TVA-ului la import depinde de modul în care este calculată valoarea în vamă a mărfurilor importate, în conformitate cu Regulamentul (UE) nr. 952/2013[2].

I. Cadrul juridic

A. Codul vamal

3. Articolul 15 („Furnizarea de informații autorităților vamale”) prevede la alineatul (2):

„La depunerea unei declarații vamale, […] persoana în cauză răspunde în ansamblu de:

(a) corectitudinea și caracterul complet al informațiilor furnizate în această declarație, notificare sau cerere;

[1] Limba originală: spaniola.

[2] Regulamentul Parlamentului European și al Consiliului din 9 octombrie 2013 de stabilire a Codului vamal al Uniunii (JO 2013, L 269, p. 1, rectificare în JO 2016, L 267, p. 2), denumit în continuare „Codul vamal”.

[…]”

4. Articolul 48 („Controlul ulterior”) prevede:

„În scopul controalelor vamale, autoritățile vamale pot verifica corectitudinea și caracterul complet al informațiilor furnizate într-o declarație vamală, […] precum și existența, autenticitatea, corectitudinea și valabilitatea documentelor justificative și pot examina contabilitatea declarantului și alte evidențe referitoare la operațiunile privind mărfurile în cauză […] după acordarea liberului de vamă.”

5. Articolul 70 („Metoda de determinare a valorii în vamă bazată pe valoarea de tranzacționare”) prevede:

„(1) Baza inițială pentru valoarea în vamă a mărfurilor este valoarea de tranzacție, adică prețul efectiv plătit sau de plătit pentru mărfuri atunci când sunt vândute pentru export către teritoriul vamal al Uniunii, ajustat, dacă este cazul.

(2) Prețul efectiv plătit sau de plătit este plata totală efectuată sau de efectuat de către cumpărător vânzătorului sau de către cumpărător unui terț în beneficiul vânzătorului pentru mărfurile importate și cuprinde toate plățile efectuate sau de efectuat drept condiție a vânzării mărfurilor importate.

(3) Valoarea de tranzacție se aplică numai atunci când sunt îndeplinite toate condițiile următoare:

[…]

(b) vânzarea sau prețul nu face obiectul [unor] condiții sau prestații pentru care valoarea nu se poate determina în raport cu mărfurile de evaluat;

[…]”

6. Articolul 71 („Elemente ale valorii de tranzacție”) și articolul 72 („Elementele care nu se includ în valoarea în vamă”) stabilesc ajustările care trebuie efectuate pentru a determina valoarea în vamă în conformitate cu articolul 70[3].

7. Articolul 73 („Simplificare”) prevede:

„Autoritățile vamale pot, la cerere, să autorizeze determinarea următoarelor sume pe baza unor criterii specifice, în cazul în care acestea nu sunt cuantificabile la data acceptării declarației vamale:

(a) sumele care trebuie incluse în valoarea în vamă în conformitate cu articolul 70 alineatul (2); și

[3] Regulamentul de punere în aplicare (UE) 2015/2447 al Comisiei din 24 noiembrie 2015 de stabilire a unor norme pentru punerea în aplicare a anumitor dispoziții ale Codului vamal al Uniunii (JO 2015, L 343, p. 558) precizează la articolul 128 („Valoarea de tranzacție”) alineatul (1):
„Valoarea de tranzacție a mărfurilor vândute pentru export către teritoriul vamal al Uniunii se determină la momentul acceptării declarației vamale pe baza vânzării care a avut loc imediat înainte ca mărfurile să fie introduse pe teritoriul vamal respectiv.”
Pe de altă parte, articolul 133 („Evaluarea condițiilor și a prestațiilor”) din același regulament de punere în aplicare prevede:
„În cazul în care vânzarea sau prețul mărfurilor importate face obiectul unei condiții sau al unei prestații a cărei valoare poate fi determinată în raport cu mărfurile care se evaluează, se consideră că această valoare face parte din prețul efectiv plătit sau de plătit […]”.

(b) sumele menționate la articolele 71 și 72”[4].

8. Articolul 74 („Metode secundare de determinare a valorii în vamă”) prevede:

„(1) În cazul în care valoarea în vamă a mărfurilor nu poate fi determinată prin aplicarea articolului 70, se trece în mod succesiv de la litera (a) la litera (d) din alineatul (2), până la prima dintre literele respective care permite determinarea acesteia.

[…]

(2) Valoarea în vamă determinată prin aplicarea alineatului (1) este:

(a) valoarea de tranzacție a mărfurilor identice […];

(b) valoarea de tranzacție a mărfurilor similare […];

(c) valoarea bazată pe prețul unitar […]; sau

(d) valoarea calculată, care constă în suma:

(i) costului sau valorii materialelor și fabricării sau altor transformări în procesul de fabricare a mărfurilor importate;

(ii) unui cuantum al profitului și cheltuielilor generale […];

(iii) costului sau valorii elementelor menționate la articolul 71 alineatul (1) litera (e).

(3) În cazul în care valoarea în vamă nu poate fi determinată prin aplicarea alineatului (1), aceasta se determină pe baza datelor disponibile pe teritoriul vamal al Uniunii, prin mijloace rezonabile compatibile cu principiile și dispozițiile generale următoare:

(a) acordul referitor la punerea în aplicare a articolului VII din Acordul General pentru Tarife și Comerț;

(b) articolul VII din Acordul General pentru Tarife și Comerț;

(c) prezentul capitol”[5].

[4] Articolul 71 („Simplificare”) din Regulamentul delegat (UE) 2015/2446 al Comisiei din 28 iulie 2015 de completare a Regulamentului (UE) nr. 952/2013 al Parlamentului European și al Consiliului în ceea ce privește normele detaliate ale anumitor dispoziții ale Codului vamal al Uniunii (JO 2015, L 343, p. 1), în versiunea în vigoare la momentul faptelor, precizează la alineatul (1):
„(1) Autorizația menționată la articolul 73 din cod se poate acorda în cazul în care sunt îndeplinite următoarele condiții:
(a) aplicarea procedurii menționate la articolul 166 din cod ar reprezenta, în aceste circumstanțe, costuri administrative disproporționate;
(b) valoarea în vamă determinată nu va fi diferită în mod semnificativ de cea determinată în lipsa unei autorizații.”

[5] Potrivit articolului 144 [„Metoda determinării valorii în vamă pe baza datelor disponibile (metoda «fall-back»)”] alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare 2015/2447: „La determinarea valorii în vamă în conformitate cu articolul 74 alineatul (3) din cod, se poate da dovadă de o flexibilitate rezonabilă în aplicarea metodelor prevăzute la articolul 70 și la articolul 74 alineatul (2) din cod. Valoarea determinată astfel se bazează, în cea mai mare măsură posibilă, pe valorile în vamă determinate anterior.”

9. Articolul 101 („Determinarea cuantumului taxelor la import sau la export”) prevede:

„(1) Cuantumul taxelor la import sau la export de plătit se determină de autoritățile vamale […] odată ce acestea dispun de informațiile necesare.

(2) Fără a aduce atingere articolului 48, autoritățile vamale pot accepta cuantumul taxelor la import sau la export de plătit determinat de declarant.

[…]”

10. Articolul 166 („Declarația simplificată”) prevede la alineatul (1):

„Autoritățile vamale pot accepta ca o persoană să plaseze mărfurile sub un regim vamal pe baza unei declarații simplificate care poate omite o parte dintre datele menționate la articolul 162 sau dintre documentele justificative menționate la articolul 163.”

11. Articolul 167 („Declarația suplimentară”) prevede:

„(1) În cazul declarației simplificate conform articolului 166 […], declarantul depune la biroul vamal competent, într-un anumit termen, o declarație suplimentară conținând datele necesare pentru regimul vamal în cauză[6].

În cazul unei declarații simplificate în temeiul articolului 166, documentele justificative necesare se află în posesia declarantului și sunt la dispoziția autorităților vamale pentru un termen specific.

Declarația suplimentară poate avea un caracter global, periodic sau recapitulativ.

[…]

(4) Declarația simplificată menționată la articolul 166 sau înscrierea în evidențele declarantului menționată la articolul 182 și declarația suplimentară constituie un instrument unic și indivizibil care produce efecte de la data la care declarația simplificată este acceptată conform articolului 172, respectiv de la data la care mărfurile sunt înscrise în evidențele declarantului.

[…]”

12. Articolul 172 („Acceptarea unei declarații vamale”) prevede la alineatul (2):

„Data de acceptare a declarației vamale de către autoritățile vamale este, în cazul în care nu există dispoziții contrare, data care se ia în considerare pentru aplicarea dispozițiilor regimului vamal sub care au fost declarate mărfurile și pentru toate celelalte formalități de import sau export.”

6 În conformitate cu articolul 146 („Declarația suplimentară”) din Regulamentul delegat 2015/2446, în versiunea aplicabilă la momentul faptelor:
„(1) În cazul în care autoritățile vamale urmează să înregistreze în conturi cuantumul taxelor la import sau la export de plată în conformitate cu articolul 105 alineatul (1) primul paragraf din cod, declarația suplimentară menționată la articolul 167 alineatul (1) primul paragraf din cod trebuie depusă în termen de 10 […] zile de la acordarea liberului de vamă pentru mărfuri.
(2) În cazul în care o înregistrare în conturi are loc în conformitate cu articolul 105 alineatul (1) paragraful al doilea din cod, iar declarația suplimentară este de natură generală, periodică sau recapitulativă, perioada de timp acoperită de declarația suplimentară nu depășește o lună calendaristică.
(3) Termenul limită pentru depunerea declarației suplimentare menționate la alineatul (2) este stabilit de autoritățile vamale. Acesta nu poate depăși 10 zile de la încheierea perioadei acoperite de declarația suplimentară.
[…]”.

13. Articolul 173 („Modificarea unei declarații vamale”) prevede:

„(1) Declarantului i se permite, în baza unei cereri, să modifice una sau mai multe date din declarația vamală după acceptarea acesteia de către autoritățile vamale. Modificarea nu poate să facă declarația vamală aplicabilă altor mărfuri decât celor care au făcut inițial obiectul acesteia.

[…]

(3) La solicitarea declarantului, în termen de trei ani de la data acceptării declarației vamale, modificarea declarației vamale poate fi permisă după acordarea liberului de vamă pentru mărfuri pentru ca declarantul să își respecte obligațiile referitoare la plasarea mărfurilor sub regimul vamal în cauză.”

B. Directiva 2006/112/CE[7]

14. Potrivit articolului 85:

„Pentru importurile de bunuri, baza de impozitare este valoarea în vamă, stabilită în conformitate cu dispozițiile comunitare în vigoare.”

II. Situația de fapt, litigiul și întrebările preliminare

15. Decizia de trimitere expune situația de fapt după cum urmează:

– potrivit unui ordin din 26 mai 2017, Kauno teritorinė muitinė (Biroul vamal din Kaunas, Lituania)[8] a efectuat o inspecție fiscală la „Tauritus” UAB pentru perioada cuprinsă între 1 octombrie 2015 și 30 aprilie 2017;

– biroul vamal a constatat că, în perioada menționată, Tauritus a achiziționat diferite cantități de motorină și de combustibil de la diverși furnizori și le-a importat pe teritoriul Republicii Lituania;

– contractele încheiate cu furnizorii și facturile *pro forma* emise de acești furnizori stabileau prețul provizoriu pe care Tauritus trebuia să îl plătească pentru achiziționarea mărfurilor;

– atunci când a întocmit declarația pentru punerea în liberă circulație și comercializarea combustibilului astfel achiziționat și importat, Tauritus a indicat în declarațiile de import prețul provizoriu drept valoarea în vamă a mărfurilor. În declarațiile menționate, Tauritus a specificat de asemenea, ca metodă aplicată pentru a determina valoarea în vamă a mărfurilor, metoda prevăzută la articolul 74 alineatul (3) din Codul vamal;

– în conformitate cu termenii contractelor încheiate cu furnizorii, prețul provizoriu a fost ajustat ulterior pentru a se ține seama de anumite situații survenite după importul mărfurilor, cum ar fi prețurile medii ale combustibililor de pe piață și cursul de schimb mediu pentru perioada în cauză;

[7] Directiva Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).

[8] Denumit în continuare „biroul vamal”.

– acest preț revizuit (denumit în continuare „prețul final”) a fost convenit între Tauritus și furnizorii săi prin intermediul unor clauze adiționale anexe la contracte, pe baza cărora furnizorii au emis facturi revizuite. În funcție de fluctuațiile prețurilor de pe piață și ale cursurilor de schimb, prețul final a fost în unele cazuri mai mare decât prețul provizoriu, iar în alte cazuri mai mic;

– după primirea facturilor revizuite de la furnizori, Tauritus depunea, din proprie inițiativă, cereri de ajustare a valorii mărfurilor indicate în declarațiile sale de import;

– în cadrul aceleiași inspecții s-a constatat că, în perioada cuprinsă între 29 septembrie 2016 și 1 februarie 2017, Tauritus a depus la biroul vamal treisprezece declarații de import (denumite în continuare „declarațiile în cauză”), în care prețul provizoriu convenit cu furnizorii era indicat drept valoarea în vamă a carburanților importați;

– la 6 februarie și la 15 martie 2017, furnizorii au trimis societății facturi revizuite care indicau pentru carburanții importați prețuri finale mai mari decât valoarea în vamă menționată în declarațiile în cauză;

– spre deosebire de alte situații, Tauritus nu a solicitat autorităților vamale ajustarea valorii în vamă a mărfurilor menționate în declarațiile în cauză și nici nu a plătit la bugetul de stat, înainte de începerea inspecției (26 mai 2017) [9], TVA-ul suplimentar la import;

– pe baza metodei de determinare prevăzute la articolul 70 alineatul (1) din Codul vamal, biroul vamal a acceptat prețul final menționat pe facturile revizuite ca reprezentând valoarea în vamă a mărfurilor și a obligat Tauritus la plata de dobânzi de întârziere aferente TVA-ului la import pentru perioada cuprinsă între data acceptării declarațiilor în cauză de către autoritățile vamale și data întocmirii raportului de control de către biroul vamal [10].

16. Nefiind de acord cu decizia biroului vamal, Tauritus a contestat-o succesiv la Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Direcția Vămilor din subordinea Ministerului Finanțelor al Republicii Lituania), la Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Comisia pentru Litigii Fiscale de pe lângă Guvernul Republicii Lituania) și la Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunalul Administrativ Regional din Vilnius), care au considerat drept justificată calcularea dobânzilor de întârziere.

17. Tauritus a introdus recurs împotriva hotărârii tribunalului de primă instanță la Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Curtea Administrativă Supremă, Lituania), care, prin hotărârea din 17 iunie 2020, a trimis cauza spre reexaminare autorității vamale.

18. Potrivit Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Curtea Administrativă Supremă), autoritatea vamală a calculat incorect valoarea în vamă a mărfurilor prin aplicarea metodei bazate pe „valoarea de tranzacție”. Aplicarea articolului 70 alineatul (1) din Codul vamal nu se putea întemeia pe un preț final care nu era și nu ar fi putut fi cunoscut la momentul importului mărfurilor și al depunerii declarațiilor inițiale.

[9] Astfel cum a lămurit guvernul lituanian în ședință, Tauritus a depus cereri de ajustare (în favoarea sa) numai atunci când valoarea finală a mărfurilor era mai mică decât valoarea provizorie declarată inițial.

[10] Raportul nr. 7KM320048M din 14 septembrie 2017. Cuantumul dobânzilor de întârziere este de 4 853 de euro.

19. După reexaminarea cauzei de către autoritatea vamală, Direcția Vămilor, prin decizia din 31 decembrie 2020 de confirmare a deciziei biroului vamal, a menținut obligația Tauritus de a plăti dobânzi de întârziere. Potrivit autorității menționate:

– după primirea de la furnizori a facturilor revizuite cu prețul final, Tauritus avea obligația de a calcula valoarea în vamă a mărfurilor în conformitate cu articolul 70 alineatul (1) din Codul vamal, luând în considerare prețul final indicat în facturile ajustate ca reprezentând valoarea de tranzacție;

– întrucât Tauritus nu și-a îndeplinit această obligație înainte de începerea controlului efectuat de autoritatea vamală, aceasta din urmă era îndreptățită să calculeze dobânzi de întârziere de la data depunerii declarațiilor inițiale.

20. După confirmarea acestei decizii de către Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunalul Administrativ Regional din Vilnius) prin hotărârea din 19 ianuarie 2022, Tauritus a introdus un nou recurs la Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Curtea Administrativă Supremă), care adresează Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 70 din [Codul vamal] trebuie interpretat în sensul că alineatul (1) al acestuia nu este aplicabil într-o situație precum cea în speță, în care, la momentul acceptării declarației vamale și pe baza vânzării care a avut loc imediat înainte de introducerea mărfurilor pe teritoriul vamal, se cunoaște doar prețul provizoriu de plătit, care ulterior (adică după depunerea declarației și punerea în liberă circulație a mărfurilor) este ajustat în sensul majorării sau al diminuării în funcție de împrejurări independente de voința părților la [vânzare] și necunoscute la momentul depunerii declarației?

2) Articolul 173 alineatul (3) din [Codul vamal] trebuie interpretat în sensul că declarantul nu are obligația de a solicita autorităților vamale o ajustare a valorii în vamă determinate și declarate potrivit articolului 74 din acest cod atunci când, precum în speță, prețul efectiv plătit pentru mărfuri, astfel cum este menționat la articolul 70 alineatul (1) din codul respectiv, care nu era și nu putea fi cunoscut la momentul depunerii declarației, devine clar după ce aceste mărfuri au fost puse în liberă circulație?”

III. Procedura în fața Curții

21. Cererea de decizie preliminară a fost înregistrată la Curte la 19 decembrie 2023.

22. Au formulat observații scrise guvernele spaniol și lituanian, precum și Comisia Europeană.

23. La ședința care a avut loc la 6 noiembrie 2024 au participat guvernele spaniol, francez și lituanian, precum și Comisia.

IV. Analiză

A. Considerații introductive

24. Astfel cum am menționat, litigiul are ca obiect stabilirea cuantumului dobânzilor de întârziere în sarcina unei societăți după plata TVA-ului la import.

25. În discuție este metoda utilizată pentru a determina valoarea în vamă a mărfurilor importate [11]. De această valoare depinde cuantumul obligației fiscale și, prin urmare, calculul dobânzilor de întârziere datorate.

26. Mai precis, Tauritus a determinat valoarea în vamă în conformitate cu *metoda secundară* prevăzută la articolul 74 alineatul (3) din Codul vamal. Această metodă este prevăzută pentru cazul în care nu poate fi aplicată *metoda principală* prevăzută la articolul 70 din codul menționat [12]. Autoritatea vamală susține, dimpotrivă, aplicarea în speță a metodei principale.

27. Instanța de trimitere subliniază că litigiul „se referă doar la cuantumul dobânzilor de întârziere stabilite în sarcina recurentei", pe care îl consideră „direct legat de cuantumul restanțelor fiscale și de momentul la care ia naștere obligația fiscală" [13].

28. Cu toate acestea, instanța de trimitere nu adresează Curții nicio întrebare cu privire la perioada pentru care se datorează dobânzi de întârziere, și anume momentul de la care acestea devin exigibile. Subliniem din nou că, în această privință, trimiterea preliminară nu menționează nimic, astfel încât se lasă deschisă problema privind data inițială și cea finală pentru calcularea dobânzilor de întârziere, care nu fac obiectul întrebărilor preliminare.

29. În ceea ce privește „cuantumul restanțelor fiscale", care reprezintă un alt aspect la care face referire instanța de trimitere, totul pare să indice că Tauritus nu a contestat, ca atare, valoarea TVA-ului stabilit în cele din urmă. Dacă aceasta este situația (aspect pe care trebuie să îl examineze instanța de trimitere), trebuie să se înțeleagă că Tauritus acceptă implicit valoarea în vamă – și, prin urmare, baza de impozitare – a mărfurilor *în scopul plății TVA-ului la import*.

30. În acest context, iese în evidență caracterul ipotetic al afirmației instanței de trimitere pe care se întemeiază decizia de trimitere: „dacă se constată că valoarea în vamă și, implicit, și [baza de impozitare] au fost stabilite în mod eronat, nu ar fi posibil, în speță, să se declare că (o parte din) dobânzile de întârziere în cauză sunt justificate" [14].

31. În cazul în care persoana impozabilă nu contestă valoarea „restanței fiscale" (cu titlu de TVA) stabilită tocmai în funcție de valoarea de tranzacție, nu înțelegem de ce ar fi necesar să se pună în discuție *aceeași valoare de tranzacție*, de această dată în legătură cu plata dobânzilor de întârziere [15].

32. Din acest motiv, în ședință au fost exprimate anumite îndoieli cu privire la utilitatea răspunsului pe care Curtea l-ar putea da instanței de trimitere. În cazul în care întrebările acesteia ar fi considerate ipotetice (nu ar fi strict necesare pentru soluționarea litigiului principal) [16], trimiterea preliminară ar fi inadmisibilă.

33. În orice caz, pentru eventualitatea în care, în temeiul prezumției de pertinență, Curtea va decide să analizeze pe fond întrebările preliminare, ne vom pronunța asupra acestora.

[11] Nu face obiectul dezbaterilor întinderea competențelor de control conferite de articolul 48 din Codul vamal, la care face referire Comisia.

[12] Potrivit articolului 70 din Codul vamal, se ia ca bază inițială de calcul „valoarea de tranzacție", definită drept „prețul efectiv plătit sau de plătit pentru mărfuri atunci când sunt vândute pentru export către teritoriul vamal al Uniunii, ajustat, dacă este cazul."

[13] Decizia de trimitere, punctul 22.

[14] Decizia de trimitere, punctul 22 *in fine*.

[15] Instanța de trimitere exclude posibilitatea ca tranzacțiile care fac obiectul litigiului să implice o fraudă, un abuz de drept sau orice altă formă de evaziune fiscală.

[16] Guvernul lituanian a indicat această posibilitate în ședință.

B. Prima întrebare preliminară

34. Instanța de trimitere solicită interpretarea articolului 70 din Codul vamal. Aceasta dorește să se stabilească dacă alineatul (1) al acestuia este aplicabil într-o situație în care „la momentul acceptării declarației vamale și pe baza vânzării care a avut loc imediat înainte de introducerea mărfurilor pe teritoriul vamal, se cunoaște doar prețul provizoriu de plătit, care ulterior (adică după depunerea declarației și punerea în libera circulație a mărfurilor) este ajustat în sensul majorării sau al diminuării în funcție de împrejurări independente de voința părților și necunoscute la momentul depunerii declarației”.

35. Curtea s-a pronunțat cu privire la stabilirea valorii în vamă a mărfurilor importate. Jurisprudența sa cuprinde următoarele considerații:

– „[D]reptul Uniunii referitor la evaluarea în vamă urmărește stabilirea unui sistem echitabil, uniform și neutru, care exclude utilizarea de valori în vamă arbitrare sau fictive. Prin urmare, valoarea în vamă trebuie să reflecte valoarea economică reală a unei mărfi importate și să țină seama de ansamblul elementelor acestei mărfi care prezintă o valoare economică” [17];

– „În special, în temeiul articolului 29 [în prezent articolul 70] din Codul vamal, valoarea în vamă a mărfurilor importate este reprezentată de valoarea lor de tranzacție, și anume prețul efectiv plătit sau de plătit pentru mărfuri atunci când sunt vândute pentru export pe teritoriul Uniunii, sub rezerva ajustărilor care, dacă este cazul, trebuie să fie efectuate în conformitate, printre altele, cu articolul 32 [în prezent articolul 71] din acest cod” [18];

– „[V]aloarea în vamă trebuie să fie determinată, cu prioritate, conform metodei «valorii de tranzacție» a mărfurilor importate […]. Această metodă de stabilire a valorii în vamă este considerată astfel a fi cea mai adaptată și cea mai frecvent utilizată” [19];

– „Prețul efectiv plătit sau care trebuie plătit pentru mărfuri reprezintă, așadar, ca regulă generală, baza de calcul al valorii în vamă, chiar dacă acest preț este o informație care trebuie eventual să facă obiectul unor ajustări când această operațiune este necesară pentru a se evita stabilirea unei valori în vamă arbitrare sau fictive” [20].

36. În conformitate cu criteriile menționate, în speță ar trebui să se aplice, în principiu, metoda principală de determinare a valorii (articolul 70 din Codul vamal). Contrar susținerilor unora dintre participanți în ședință, importatorul nu dispune de libertatea de a alege, după bunul plac, metoda de determinare a valorii mărfurilor, teză pe care o considerăm greșită și în contradicție cu asumarea faptului că între metodele succesive de determinare a valorii există o ierarhie impusă în mod expres chiar de Codul vamal.

37. Dimpotrivă, suntem de părere că importatorul trebuie să respecte metoda adecvată în funcție de condițiile fiecărei tranzacții. Acesta poate să înlăture aplicarea metodei principale (articolul 70 din Codul vamal) numai atunci când nu sunt întrunite cerințele prevăzute de aceasta. Doar în

[17] Hotărârea din 20 decembrie 2017, Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH (C-529/16, EU:C:2017:984, denumită în continuare „Hotărârea Hamamatsu Photonics Deutschland”), punctul 24 și jurisprudența citată.

[18] Hotărârea din 19 noiembrie 2020, 5th AVENUE Products Trading GmbH (C-775/19, EU:C:2020:948, denumită în continuare „Hotărârea 5th AVENUE Products Trading”), punctul 23.

[19] Hotărârea 5th AVENUE Products Trading, punctul 24.

[20] Hotărârea 5th AVENUE Products Trading, punctul 25.

această ipoteză importatorul poate utiliza una dintre metodele secundare [de la articolul 74 alineatul (1) din Codul vamal] care se adaptează cel mai bine circumstanțelor importului și, în ultimul rând, metoda reziduală de la articolul 74 alineatul (3).

38. Potrivit instanței de trimitere, mai multe motive se opun aplicării (obligatorii) în speță a metodei prevăzute la articolul 70 din Codul vamal:

– la momentul depunerii declarației vamale, prețul efectiv plătit sau de plătit nu putea fi cunoscut;

– articolul 70 alineatul (3) din Codul vamal exclude aplicarea valorii de tranzacție în cazul în care prețul face obiectul unor condiții care împiedică determinarea valorii mărfurilor;

– prețul final nefiind cunoscut la momentul depunerii declarației, declarantul nu poate fi obligat să aplice metoda bazată pe valoarea de tranzacție, din moment ce articolul 15 alineatul (2) litera (a) din Codul vamal îl face responsabil de corectitudinea și caracterul complet al informațiilor furnizate în această declarație;

– potrivit Hotărârii Hamamatsu Photonics Deutschland, nu se poate reține, „drept valoare în vamă, o valoare de tranzacție convenită, compusă în parte dintr-o sumă inițială facturată și declarată și în parte dintr-o ajustare forfetară operată după sfârșitul perioadei de facturare, […],[iar] această ajustare [să fie] operată în sus sau în jos”[21].

39. Potrivit instanței de trimitere, circumstanțele pe care le menționează ar conduce la aplicarea uneia dintre metodele secundare (reziduale) de determinare a valorii, prevăzute la articolul 74 din Codul vamal, mai precis, în speță, cea de la alineatul (3) al acestui articol.

40. În opinia noastră, ținând seama de ansamblul informațiilor furnizate Curții, nimic nu împiedică aplicarea în speță a articolului 70 alineatul (1) din Codul vamal, odată ce:

– baza inițială pentru valoarea în vamă este valoarea de tranzacție, și anume prețul efectiv plătit sau *de plătit* pentru mărfuri, stabilit la momentul acceptării declarației vamale, și cuprinzând toate plățile efectuate sau *de efectuat* drept condiție a vânzării mărfurilor;

– valoarea de tranzacție poate fi (și trebuie) să fie ajustată ulterior, sub rezerva respectării dispozițiilor articolului 70 alineatul (1) din Codul vamal și în conformitate cu alineatul (3) litera (b) al acestui articol. În această privință, este necesar ca „[…] vânzarea sau prețul [să] nu fac[ă] obiectul condițiilor […] pentru care valoarea nu se poate determina în raport cu mărfurile de evaluat”.

[21] Hotărârea Hamamatsu Photonics Deutschland, punctul 35.

41. Or, prețul declarat de Tauritus era provizoriu, astfel cum fusese convenit în contratele de vânzare a mărfurilor [22]. În aceleași contracte și anexele lor se preciza că prețul final era condiționat de doi factori care puteau fi cunoscuți doar după efectuarea importului, și anume: prețurile medii ale combustibililor pe piață și cursul de schimb mediu [23].

42. Cei doi factori reprezintă „condiții ale vânzării” în sensul articolului 70 alineatul (1) și alineatul (3) litera (b) din Codul vamal. Ca atare, aceștia conduc la cuantificarea unor plăți care, în cadrul raporturilor contractuale stabilite între vânzător și cumpărător, au o asemenea importanță pentru vânzător încât, în lipsa realizării efective a respectivelor plăți, vânzarea nu s-ar finaliza [24].

43. Este adevărat că era vorba despre plăți al căror cuantum nu era pe deplin *stabilit* la momentul declarației vamale. Totuși, condițiile pentru calcularea definitivă a acestuia îl făceau pe deplin *determinabil* chiar de la momentul încheierii contractelor. Numai în caz contrar s-ar putea exclude metoda bazată pe valoarea de tranzacție în temeiul articolului 70 alineatul (3) litera (b).

44. Astfel cum a precizat guvernul spaniol în ședință, iar guvernul francez a subscris, niciuna din cele două condiții ale vânzării (prețurile medii ale combustibililor și cursul de schimb mediu) nu depindeau de voința exclusivă a uneia dintre părțile contractante, ci de împrejurări obiective de natură externă. Constatarea acestor împrejurări putea fi verificată cu ușurință de autoritățile vamale în fața cărora declarantul putea face dovada prețului final plătit, după adunarea sau scăderea din prețul provizoriu a ajustărilor convenite, care rezultă din factori comunicați public.

45. Contrar a ceea ce pare să susțină instanța de trimitere [25], suntem de părere că considerațiile Curții din Hotărârea Hamamatsu Photonics Deutschland nu pot fi extrapolate în speță. În această privință, împărtășim poziția unanimă exprimată în ședință de guvernele care au participat la aceasta și de Comisie.

46. Spre deosebire de situația din Hotărârea Hamamatsu Photonics Deutschland, contractele încheiate de Tauritus stipulau că prețul final al vânzării era supus unor condiții obiective ușor de verificat. În hotărârea menționată, o societate a cumpărat de la societatea-mamă mărfuri facturate la prețuri interne, iar suma cuantumurilor facturate era verificată în mod regulat și, dacă era cazul, corectată pe baza metodei „împărțirii profitului rezidual”. Această metodă presupunea combinarea atribuirii unui profit minim cu împărțirea proporțională a profitului rezidual și stabilirea unui interval-țintă al marjei operaționale care determina operarea de creditări sau debitări [26].

47. Condițiile pentru stabilirea valorii mărfurilor în Hotărârea Hamamatsu Photonics Deutschland erau, așadar, mult mai complexe și în special mai dificil de verificat de către autoritatea vamală decât cele din speță. Prin urmare, suntem de părere că jurisprudența ce rezultă din hotărârea menționată nu poate fi extinsă la prezenta cauză.

[22] În această privință, este lipsit de relevanță aspectul că, pentru declarația vamală, au fost depuse inițial facturi *pro forma*. Articolul 145 din Regulamentul de punere în aplicare 2015/2447 nu exclude acest tip de factură dintre documentele justificative ale valorii de tranzacție declarate în cazul în care este vorba despre un preț provizoriu care ulterior trebuie completat.

[23] Această procedură este una obișnuită în cazul contractelor de vânzare pe care operatorii principali de pe piața combustibililor le încheie cu clienții lor. Astfel cum a semnalat Comisia la punctele 29 și 30 din observațiile scrise, potrivit Acordului privind aplicarea articolului VII al Acordului General pentru Tarife Vamale și Comerț 1994 (JO 1994, L 336, p. 119), stabilirea valorii în vamă a mărfurilor se înscrie într-un proces în care eventuala revizuire a prețurilor nu impune în mod automat excluderea metodei bazate pe valoarea de tranzacție.

[24] În această privință, a se vedea Hotărârea 5th AVENUE Products Trading, punctul 41.

[25] Punctul 29 din decizia de trimitere, care citează punctul 35 din Hotărârea Hamamatsu Photonics Deutschland.

[26] Hotărârea Hamamatsu Photonics Deutschland, punctele 14 și 15.

48. În esență, suntem de părere că metoda principală prevăzută la articolul 70 alineatul (1) din Codul vamal era aplicabilă în împrejurări precum cele din speță. Prețul efectiv plătit sau de plătit pentru mărfurile importate (care, astfel cum am menționat, reprezintă, ca regulă generală, baza de calcul al valorii în vamă) putea fi ajustat *a posteriori*, în funcție de factori prevăzuți deja în contractul de vânzare și ușor de determinat, pentru a reflecta adevărata valoare economică a mărfurilor în cauză.

C. A doua întrebare preliminară

49. Instanța de trimitere solicită interpretarea articolului 173 alineatul (3) din Codul vamal. Aceasta dorește să se stabilească în special dacă declarantul are obligația de a solicita autorităților vamale *rectificarea* valorii în vamă determinate și declarate potrivit articolului 74 din acest cod atunci când, „prețul efectiv plătit pentru mărfuri, astfel cum este menționat la articolul 70 alineatul (1) din acest [cod], care nu era și nu putea fi cunoscut la momentul depunerii declarației, devine clar după ce aceste mărfuri au fost puse în liberă circulație”.

50. Răspunsul la a doua întrebare preliminară ar putea fi inutil dacă se confirmă că valoarea tranzacției trebuie calculată în speță pe baza metodei principale prevăzute la articolul 70 din Codul vamal.

51. În orice caz, având în vedere termenii în care este formulată a doua întrebare a instanței de trimitere, ne vom concentra analiza asupra acestui aspect, ceea ce impune stabilirea mecanismului de ajustare a prețului final în cazul în care calcularea sa depinde de anumiți factori viitori (dar ușor de determinat).

52. În această ipoteză, ajustarea prețului final se realizează printr-un proces care se desfășoară în două etape: a) cea referitoare la momentul declarației, atunci când se cunoaște doar prețul provizoriu; b) cea referitoare la momentul în care, odată îndeplinite condițiile de vânzare restante, este stabilit prețul final al mărfurilor puse în liberă circulație.

53. În această privință, Codul vamal oferă două mecanisme:

– în primul rând, mecanismul prevăzut la articolul 166 din acesta: se acceptă ca „o persoană să plaseze mărfurile sub un regim vamal pe baza unei declarații simplificate care poate omite o parte dintre datele menționate la articolul 162 sau dintre documentele justificative menționate la articolul 163”[27]. La declarația simplificată se adaugă ulterior o declarație suplimentară reglementată la articolul 167 din codul menționat;

– în al doilea rând, mecanismul prevăzut la articolul 73 din acesta: autoritățile vamale pot să autorizeze „determinarea [anumitor] sume pe baza unor criterii specifice, în cazul în care acestea nu sunt cuantificabile la data acceptării declarației vamale”.

54. Potrivit mecanismului de la articolul 166 din Codul vamal, importatorul declară inițial prețul provizoriu al mărfurilor și ulterior prețul definitiv prin intermediul declarației suplimentare (articolul 167 din același cod).

[27] Mai precis, articolul 162 din Codul vamal face referire la „toate datele necesare pentru aplicarea dispozițiilor privind regimul vamal sub care sunt declarate mărfurile”.

55. În schimb, mecanismul prevăzut la articolul 73 din Codul vamal este rezervat sumelor care, la data acceptării declarației vamale, sunt cuantificabile numai pe baza unor *criterii specifice stabilite de autoritățile vamale*.

56. Ținând seama de împrejurările de fapt din speță, suntem de părere că trebuie aplicat mecanismul prevăzut la articolul 166, iar nu cel prevăzut la articolul 73 din Codul vamal, întrucât cei doi factori de calcul stabiliți în contractele de vânzare (prețul mediu al combustibilului și cursul de schimb mediu) permiteau ca valoarea prețului final să fie determinabilă la data declarației vamale. Prin urmare, era suficientă declarația simplificată prevăzută la articolul 166, în așteptarea declarației suplimentare menționate la articolul 167.

57. Întrucât există elemente care permit prin ele însele cuantificarea sumelor care determină valoarea vamală, nu mai este necesară recurgerea la mecanismul prevăzut la articolul 73 din Codul vamal, și anume prin stabilirea altor *criterii specifice*.

58. Mecanismul de la articolele 166 și 167 din Codul vamal, pe lângă faptul că respectă cerințele de exactitate (articolul 15 din același cod), garantează și stabilirea valorii economice reale a mărfurilor. Dimpotrivă, mecanismul prevăzut la articolul 73 din Codul vamal nu permite un asemenea nivel de exactitate, întrucât operează pe baza unor criterii care, deși sunt specifice, nu pot conduce niciodată la un rezultat atât de precis precum cel dat de elementele prețului, care determină în mod exact valoarea economică reală a bunului importat.

59. Am precizat deja că metoda secundară de evaluare pe care a aplicat-o Tauritus [cea prevăzută la articolul 74 alineatul (3) din Codul vamal] nu era adecvată. Este vorba despre o metodă pur reziduală, limitată la cazurile în care nu este posibilă determinarea valorii în vamă nici măcar pe baza metodelor prevăzute la articolul 74 alineatul (1). Acestea din urmă sunt, la rândul lor, aplicabile numai în cazul în care metoda principală prevăzută la articolul 70 din Codul vamal nu poate fi utilizată întrucât prețul mărfurilor (valoarea de tranzacție) este supus unor condiții care împiedică determinarea valorii lor.

60. În cazul în care, astfel cum propunem, condițiile stabilite în contractele încheiate între Tauritus și furnizorii săi ar conduce la determinarea cu ușurință a prețului final într-un mod obiectiv, ar fi trebuit să se utilizeze metoda principală (articolul 70 din Codul vamal) pentru a afla valoarea reală a tranzacției.

61. Adăugăm că metoda reziduală de la articolul 74 alineatul (3) din Codul vamal nu poate fi completată *în mod natural*, îndrăznesc să spun, cu procedura de modificare prevăzută la articolul 173 din același cod. Cu alte cuvinte, cele două dispoziții nu se pot combina astfel încât să configureze o procedură complexă, ca în cazul articolelor 166 și 167 din Codul vamal.

62. Astfel, declarația simplificată prevăzută la articolul 166 din Codul vamal are, prin declarația suplimentară menționată la articolul 167 din același cod, completarea necesară pentru a constitui o declarație vamală integrală [potrivit articolului 167 alineatul (4) din Codul vamal, cele două „constituie un instrument unic și indivizibil”].

63. În aceste împrejurări, raportându-ne la textul celei de a doua întrebări preliminare, articolul 173 din Codul vamal, care se referă la „*modificarea* unei declarații vamale”, nu era aplicabil.

64. Modificările admisibile în temeiul articolului 173 din Codul vamal nu urmăresc *completarea* unei declarații anterioare cu caracter *provizoriu*, ci *corectarea* conținutului unei declarații finale și complete prezentate la un moment dat. În plus, trebuie să țină seama de faptul că folosirea modificărilor, în măsura în care constituie o excepție de la principiul irevocabilității declarației vamale, fac obiectul unui regim restrictiv [28].

65. Altfel spus, declarațiile vamale care reflectă prețul final nesupus unor ajustări ulterioare pot fi, după caz, modificate (iar nu completate), în temeiul articolului 173 din Codul vamal. În schimb, declarațiile în care este menționat un preț provizoriu supus unor ajustări ulterioare ușor de verificat sunt reglementate la articolele 166 și 167 din același cod.

66. În cazul în care se cunoaște de la început (de la momentul declarației) faptul că prețul mărfurilor este unul provizoriu, această informație nu poate fi ascunsă administrației vamale, în așteptarea momentului la care se va cunoaște prețul final, pentru a-l aduce la cunoștința acesteia printr-o modificare a declarației inițiale în temeiul articolului 173.

67. Din motive care țin de caracterul exact și complet al informațiilor furnizate în declarația inițială, astfel cum impune articolul 15 alineatul (2) litera (a) din Codul vamal, este necesar ca această împrejurare să fie comunicată la momentul declarației inițiale.

68. Suntem de părere că, în împrejurări precum cele în discuție, declarația inițială ar trebui să aibă natura unei declarații simplificate (articolul 166 din Codul vamal), care să fie completată ulterior în conformitate cu articolul 167 din același cod. Recurgerea la articolul 173 din Codul vamal pentru *modificarea* unei declarații prezentate în conformitate cu articolul 74 alineatul (3) din același cod, în scopul de a *corecta* informații despre care se știa de la început că erau incomplete, nu era adecvată.

69. În mod logic, considerațiile precedente nu se opun ca, în cadrul unui control fiscal, autoritățile vamale să verifice caracterul exact și complet al informațiilor furnizate în declarațiile vamale. În special, aceste autorități sunt abilitate să verifice care era valoarea economică a mărfurilor importate (prețul efectiv plătit după realizarea ajustărilor corespunzătoare ale prețului provizoriu) și să stabilească consecințele care se impun în vederea calculării TVA-ului la import și a dobânzilor de întârziere.

70. A doua întrebare preliminară nu vizează însă competențele de control ale autorităților vamale.

V. Concluzie

71. În temeiul considerațiilor prezentate, propunem Curții să răspundă Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Curtea Administrativă Supremă, Lituania) după cum urmează:

„1) Articolul 70 alineatul (1) din Regulamentul (UE) nr. 952/2013 al Parlamentului European și al Consiliului din 9 octombrie 2013 de stabilire a Codului vamal al Uniunii

trebuie interpretat în sensul că

[28] În această privință, a se vedea Hotărârea din 8 iunie 2023, Zes Zollner Electronic (C-640/21, EU:C:2023:457, punctele 41-48).

este aplicabil într-o situație în care, la momentul acceptării declarației vamale și pe baza vânzării care a avut loc imediat înainte de introducerea mărfurilor pe teritoriul vamal, se cunosc, pe lângă prețul provizoriu al acestora, condițiile care determină prețul lor final, în măsura în care aceste condiții îndeplinesc criterii obiective și ușor de verificat de către autoritatea vamală, aspect a cărui apreciere revine în sarcina instanței de trimitere.

2) Articolul 173 alineatul (3) din Regulamentul nr. 952/2013

trebuie interpretat în sensul că

permite declarantului să modifice, la cerere, una sau mai multe informații din declarația vamală, fără ca o astfel de modificare să reprezinte mecanismul adecvat în cazul în care este necesar să se depună o declarație suplimentară în conformitate cu articolul 167 din Regulamentul nr. 952/2013.”