CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
NIILO JÄÄSKINEN
prezentate la 13 februarie 2014[1]

Cauza C-480/12

Minister van Financiën
împotriva
X BV

[cerere de decizie preliminară formulată de Hoge Raad der Nederlanden (Țările de Jos)]

„Codul vamal comunitar — Regulamentul (CEE) nr. 2913/92 — Domeniul de aplicare al articolului 203 și al articolului 204 alineatul (1) litera (a) — Regim de tranzit extern — Nașterea datoriei vamale ca urmare a neexecutării unei obligații — Prezentare cu întârziere la biroul de destinație — Regulament de aplicare — Regulamentul (CEE) nr. 2454/93 — Articolul 859 — A șasea directivă TVA — Articolul 10 alineatul (3) primul paragraf — Noțiunea de import în cea de A șasea directivă TVA — Ieșirea de sub incidența regimului vamal în cauză — Legătură între nașterea datoriei vamale și cea a TVA-ului — Noțiunea de operațiune impozabilă”

I – Introducere

1. Tranzitul comunitar extern instituit prin Regulamentul (CEE) nr. 2913/92[2] și în regulamentul de aplicare al acestuia[3] este un regim vamal supus unor condiții foarte stricte. Acesta are vocația de a se aplica circulației mărfurilor necomunitare între două puncte de pe teritoriul vamal al Uniunii Europene, în vederea reexportării acestora către o țară terță. În cursul tranzitului, nici taxele vamale, nici taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”), nici accizele nu sunt datorate cu privire la mărfuri.

2. În prezenta cauză, Hoge Raad der Nederlanden (Țările de Jos) solicită Curții, prin intermediul primei întrebări, să se pronunțe cu privire la consecințele juridice, în privința nașterii datoriei vamale, ale unor nereguli care privesc prezentarea cu întârziere a mărfii[4] la biroul de destinație, ocazionate în cursul tranzitului extern, în raport cu Codul vamal și în special cu articolul 203 (referitor la sustragerea de sub supravegherea vamală) și cu articolul 204 (referitor la nerespectarea condițiilor de

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), din care unele dispoziții au intrat în vigoare la 24 iunie 2008, în timp ce celelalte dispoziții au intrat în vigoare de la 24 iunie 2013. Ținând seama de data la care au avut loc faptele din litigiul principal, acesta din urmă continuă să fie reglementat de normele prevăzute de Codul vamal.

3 — Regulamentul (CEE) nr. 2454/93 al Comisiei din 2 iulie 1993 de stabilire a unor dispoziții de aplicare a Regulamentului nr. 2913/92 (JO L 253, p. 1, Ediție specială, 02/vol. 7, p. 3), astfel cum a fost modificat prin Regulamentul (CE) nr. 2286/2003 al Comisiei din 18 decembrie 2003 (JO L 343, p. 1, Ediție specială, 02/vol. 16, p. 71, denumit în continuare „regulamentul de aplicare”).

4 — În cauza principală, marfa în discuție este un motor diesel, intrat în Uniune înainte de a părăsi teritoriul acesteia, câteva luni mai târziu, fiind integrat într-o navă.

aplicare a regimului vamal) din acesta. Subliniem de la bun început că articolul 859 din regulamentul de aplicare prevede anumite împrejurări „scuzabile” în care o omisiune care ține de articolul 204 din Codul vamal, iar nu o sustragere prevăzută la articolul 203 din codul menționat, nu dă naștere unei datorii vamale.

3. În cazul în care articolul 204 din Codul vamal ar fi aplicabil, instanța de trimitere ridică, prin intermediul celei de a doua întrebări, problema interpretării celei de A șasea directive 77/388/CEE[5], în special a relației existente între datoria vamală și nașterea datoriei TVA și, mai precis, problema dacă, în împrejurări precum cele din cauza principală, TVA-ul este datorat la import atunci când o datorie vamală ia naștere în temeiul articolului 204 din Codul vamal din cauza depășirii termenului de prezentare.

II – Cadrul juridic

A – *Dreptul Uniunii*

1. Regimul de tranzit extern

4. În ceea ce privește regimul de tranzit extern, articolele 91, 92 și 96 din Codul vamal prevăd definiția, scopul acestuia și, respectiv, obligațiile principalului obligat, care este titularul regimului menționat.

5. Articolul 356 din regulamentul de aplicare privește data-limită la care mărfurile trebuie să fie prezentate la biroul de destinație. Alineatul (3) al acestuia privește prezentarea cu întârziere a mărfurilor și prevede următoarele:

„Atunci când mărfurile se prezintă la biroul de destinație după expirarea termenului stabilit de către biroul de plecare, iar nerespectarea termenului se datorează unor circumstanțe temeinic justificate și acceptate de biroul de destinație și [care] nu sunt imputabile transportatorului sau principalului obligat, se consideră că acesta din urmă a respectat termenul prevăzut.”

2. Nașterea datoriei vamale

6. Datoria vamală ia naștere, în temeiul articolului 203 din Codul vamal, în momentul sustragerii mărfurilor de sub supravegherea vamală. În schimb, o datorie vamală ia naștere, în temeiul articolului 204 alineatul (1) litera (a) din Codul vamal, în cazul neexecutării uneia dintre obligațiile care rezultă din utilizarea regimului vamal sub care au fost plasate mărfurile.

5 — Directiva Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2004/66/CE a Consiliului din 26 aprilie 2004 (JO L 168, p. 35, Ediție specială, 01/vol. 5, p. 87, denumită în continuare „A șasea directivă”). Directiva menționată a fost abrogată prin Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7). Cu toate acestea, ținând seama de data la care au avut loc faptele din litigiul principal, acesta continuă să fie reglementat de A șasea directivă.

7. Articolul 859 din regulamentul de aplicare completează articolul 204 menționat prin definirea omisiunilor considerate ca neavând un efect semnificativ asupra funcționării corecte a regimului vamal considerat în sensul articolului 204 alineatul (1) din Codul vamal. În acest sens, articolul amintit impune ca omisiunile să nu constituie o tentativă de sustragere a mărfurilor de sub supravegherea vamală, să nu presupună o neglijență manifestă din partea persoanei interesate și ca toate formalitățile necesare pentru reglementarea situației mărfurilor să fie îndeplinite ulterior. Punctul 2 al articolului 859 menționat are următorul cuprins:

„[...]

2. fiind vorba despre o marfă plasată sub regim de tranzit, neîndeplinirea uneia din obligațiile pe care le implică utilizarea regimului atunci când sunt îndeplinite următoarele condiții:

   (a) marfa plasată sub regim vamal a fost efectiv prezentată intactă la biroul de destinație;

   (b) biroul de destinație a fost în măsură să garanteze că această marfă a primit o destinație vamală sau a fost plasată în depozit temporar la încheierea operațiunii de tranzit și

   (c) atunci când termenul stabilit în conformitate cu articolul 356 nu a fost respectat și alineatul (3) din articolul menționat anterior nu se aplică, marfa a fost totuși prezentată la biroul de destinație într-un termen rezonabil.”

8. Potrivit articolului 860 din regulamentul de aplicare, „[a]utoritățile vamale consideră că s-a născut o datorie vamală în conformitate cu articolul 204 alineatul (1) din [Codul vamal] dacă persoana susceptibilă de a fi debitor nu demonstrează că sunt îndeplinite condițiile stabilite la articolul 859”.

3. TVA-ul

9. În temeiul articolului 2 punctul 2 din A șasea directivă, este, printre altele, supus TVA-ului importul de bunuri.

10. Potrivit articolului 7 alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă, „importul de bunuri” înseamnă „intrarea în Comunitate a unor bunuri care nu îndeplinesc condițiile prevăzute la articolele 9 și 10 din Tratatul de instituire a Comunității Economice Europene” [6]. Potrivit alineatului (2) al aceluiași articol, locul de import al bunurilor este statul membru pe teritoriul căruia se află bunurile atunci când intră în Comunitate.

11. Potrivit articolului 7 alineatul (3) din directiva menționată:

„Fără a aduce atingere alineatului (2), dacă bunurile menționate la alineatul (1) litera (a) sunt plasate, la intrarea în Comunitate, într-unul dintre regimurile menționate la articolul 16 alineatul (1) partea B literele (a), (b), (c) și (d), în cadrul unor regimuri de import temporar cu scutire integrală de la plata drepturilor de import sau în cadrul unor regimuri de tranzit extern, locul de import al bunurilor în cauză este statul membru pe teritoriul căruia bunurile încetează să mai intre sub incidența regimurilor respective.

În mod similar, dacă bunurile menționate la alineatul (1) litera (b) sunt plasate, la intrarea în Comunitate, într-unul dintre regimurile menționate la articolul 33a alineatul (1) litera (b) sau (c), locul de import al bunurilor în cauză este statul membru pe teritoriul căruia bunurile încetează să mai intre sub incidența regimurilor respective.”

6 — Articolele 9 și 10 din Tratatul CEE au devenit succesiv articolele 23 CE și 24 CE, ulterior articolele 28 TFUE și 29 TFUE.

12. Articolul 10 alineatul (3) din A șasea directivă prevede că evenimentul generator are loc și taxa devine exigibilă în momentul importării bunurilor. Dacă bunurile sunt plasate în unul dintre regimurile menționate la articolul 7 alineatul (3) din această directivă la intrarea în Comunitate, evenimentul generator are loc și taxa devine exigibilă doar atunci când bunurile ies de sub incidența regimurilor în cauză.

13. Articolul 16 din A șasea directivă prevede condițiile și modalitățile potrivit cărora statele membre au posibilitatea de a prevedea scutiri speciale în legătură cu circulația internațională de bunuri.

B – *Dreptul olandez*

14. Articolul 1 litera d) din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri (Wet op de omzetbelasting) din 28 iunie 1968, în versiunea aplicabilă în litigiul principal[7], prevede că un impozit denumit „impozit pe cifra de afaceri” este perceput cu privire la importurile de mărfuri.

15. Articolul 18 alineatul 1 litera c) din legea menționată prevede că „import de mărfuri” înseamnă finalizarea unui regim vamal în Țările de Jos sau ieșirea, în Țările de Jos, a mărfurilor de sub incidența unui regim vamal. Potrivit alineatului 3 al articolului menționat, nu constituie import intrarea în Țările de Jos a unor mărfuri în sensul alineatului 1 literele a) și b), în cazul cărora se aplică un regim vamal sau care, după intrarea pe teritoriul Țărilor de Jos, sunt plasate sub un regim vamal. Nu este considerată echivalentă cu un import nici finalizarea, în Țările de Jos, a unui regim vamal atunci când aceasta este urmată de aplicarea unui alt regim vamal.

III – Litigiul principal, întrebările preliminare și procedura în fața Curții

16. La 26 octombrie 2005, X BV (denumită în continuare „X”) a făcut o declarație electronică de plasare a unui motor diesel (denumit în continuare „motorul”) sub regimul vamal de tranzit comunitar extern[8]. D BV (denumită în continuare „D”) era menționată în declarație ca destinatar al motorului. Ultima dată la care motorul trebuia să fie prezentat la biroul vamal de destinație era stabilită la 28 octombrie 2005.

17. Un reprezentant al D a prezentat motorul la biroul de destinație în cauză la 14 noiembrie 2005[9], adică la 17 zile după expirarea termenului. Acesta a făcut, în numele D, o declarație de plasare a motorului sub un alt regim vamal, și anume regimul vamal de perfecționare activă. Cauza acestei depășiri a termenului de prezentare nu este cunoscută[10].

18. Biroul vamal de destinație a constatat că regimul vamal de tranzit comunitar extern nu se finalizase în mod corect. Inspectorul, care este autoritatea vamală competentă a biroului de plecare, a comunicat ulterior către X că acest birou nu primise nici documentul de returnare, nici răspunsul de informare electronic necesar pentru declarația de plasare sub regimul respectiv. Acesta a oferit societății X posibilitatea de a face dovada că regimul vamal s-a finalizat totuși în mod corespunzător. X nu a evidențiat circumstanțe noi cu titlu de clarificări.

7 — *Staatsblad* 1968, nr. 329.

8 — Potrivit deciziei de trimitere, X are statutul de expeditor agreat în sensul articolului 398 din regulamentul de aplicare, ceea ce i-a permis să efectueze declarația electronică.

9 — Potrivit deciziei de trimitere, D nu are statutul de destinatar agreat în sensul articolului 406 alineatul (1) din regulamentul de aplicare. În temeiul aceleiași dispoziții, rezultă că D nu este exonerată de obligația de a prezenta mărfurile și exemplarele nr. 4 și nr. 5 din declarația de tranzit la biroul de destinație.

10 — Trebuie să se precizeze că, în opinia X, întreprinderea Z a primit motorul și l-a integrat într-o navă, ceea ce corespunde obiectivului urmărit de către părți. La 19 ianuarie 2006, X a făcut o declarație de reexport, iar nava echipată cu motorul în cauză a părăsit Uniunea via Antwerpen (Belgia).

19. Inspectorul a concluzionat că motorul nu fusese prezentat la biroul vamal de destinație, în conformitate cu dispozițiile legislative, și că, pentru acest motiv, motorul fusese sustras de sub supravegherea vamală în sensul articolului 203 alineatul (1) din Codul vamal. În acest temei, inspectorul a solicitat societății X taxe vamale și un impozit pe cifra de afaceri pentru motor. Inspectorul a respins cererea de rambursare introdusă de X. Sesizat cu o reclamație împotriva acestei decizii, inspectorul a menținut-o.

20. X a introdus o acțiune împotriva deciziei inspectorului la Rechtbank Haarlem. Acesta a hotărât că simpla depășire a termenului nu putea determina aplicabilitatea articolului 203 din Codul vamal și, în temeiul articolului 204 din codul menționat, Rechtbank Haarlem a considerat că condițiile prevăzute la articolul 859 din regulamentul de aplicare erau îndeplinite. În consecință, această instanță a declarat acțiunea fondată și a solicitat inspectorului să restituie cuantumul taxelor vamale și al impozitului pe cifra de afaceri care fuseseră plătite. În acest caz, inspectorul a declarat, fără succes, apel împotriva acestei hotărâri la Gerechtshof te Amsterdam. Ministerul Finanțelor a formulat în cele din urmă recurs la Hoge Raad der Nederlanden, care a hotărât, la 12 octombrie 2012, să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) a) Articolele 203 și 204 din [Codul vamal] coroborate cu articolul 859 [în special punctul 2 litera (c) din regulamentul de aplicare] trebuie interpretate în sensul că (simpla) depășire a termenului pentru operațiunea de tranzit stabilit la articolul 356 alineatul (1) din [regulamentul de aplicare] nu dă naștere unei datorii vamale din cauza sustragerii de sub supravegherea vamală în sensul articolului 203 din [Codul vamal], ci unei datorii vamale în temeiul articolului 204 din [Codul vamal]?

b) Pentru a răspunde afirmativ la prima întrebare litera a), este necesar ca persoana impozabilă să furnizeze informații autorităților vamale cu privire la cauzele depășirii termenului sau cel puțin să explice autorităților vamale unde s-au aflat mărfurile în perioada cuprinsă între finalul termenului prevăzut la articolul 356 [din regulamentul de aplicare] și momentul prezentării efective la biroul vamal de destinație?

2) [A șasea directivă], în special articolul 7 din aceasta, trebuie interpretată în sensul că TVA-ul este exigibil în cazul în care datoria vamală ia naștere exclusiv conform articolului 204 din [Codul vamal]?”

21. X, guvernele olandez, ceh (care și-a limitat observațiile la prima întrebare), elen, precum și Comisia Europeană au depus observații scrise. Guvernul olandez și Comisia au fost reprezentate la ședința care a avut loc la 6 noiembrie 2013.

IV – Analiză

A – *Dispoziția care reglementează nașterea datoriei vamale în cazul depășirii termenului aplicabil pentru regimul de tranzit extern*

1. Observații introductive

22. Prin intermediul primei părți a primei întrebări preliminare, instanța de trimitere urmărește, în esență, să afle dacă depășirea termenului pentru operațiunea de tranzit aplicabil în cadrul regimului vamal de tranzit comunitar extern dă naștere unei datorii vamale în temeiul articolului 203 din Codul vamal sau în temeiul articolului 204 din același cod.

23. Guvernul olandez consideră că o datorie vamală la import ia naștere în temeiul articolului 203 din Codul vamal ca urmare a sustragerii de sub supravegherea vamală, atunci când o marfă plasată sub regimul vamal de tranzit comunitar extern nu este prezentată în termenul pentru operațiunea de tranzit la biroul de destinație, cu excepția cazului în care, în conformitate cu articolul 356 alineatul (3) din regulamentul de aplicare, principalul obligat prezintă dovada că depășirea termenului nu îi este imputabilă nici lui, nici transportatorului. Prin urmare, guvernul olandez consideră că nu este aplicabil articolul 204 din Codul vamal.

24. În schimb, celelalte părți consideră că se aplică articolul 204 din Codul vamal. Comisia precizează că, în cazul mărfurilor necomunitare, nerespectarea obligației de a le prezenta la biroul de destinație în termenul stabilit dă naștere unei datorii vamale, cu privire la aceste mărfuri, în temeiul articolului 204 din Codul vamal, cu excepția situației în care această omisiune „nu [are] un efect semnificativ asupra utilizării corecte a regimului de depozitare temporară sau a regimului vamal în cauză”, în temeiul condițiilor prevăzute la articolul 859 punctul 2 litera (a) din regulamentul de aplicare. Guvernul ceh adaugă că articolul 203 din regulamentul menționat se aplică totuși, cu condiția stabilirii altor circumstanțe care să demonstreze că marfa a fost tratată într-un mod care să împiedice biroul vamal de destinație să procedeze la controlul acesteia în mod corespunzător.

25. Pentru motivele pe care le vom prezenta, considerăm că articolul 204 din Codul vamal trebuie aplicat în speță.

26. Amintim, mai întâi, că o datorie vamală la import poate lua naștere fie ca o consecință a unei aplicări corecte a modalităților regimului vamal în cauză, fie ca rezultat al unei nereguli. Prezenta cauză se încadrează în această a doua ipoteză. Astfel, dreptul vamal al Uniunii se întemeiază pe principiul implicit potrivit căruia introducerea unor mărfuri pe teritoriul vamal al Uniunii generează o obligație obiectivă de a plăti taxe vamale, cu excepția aplicării unui regim suspensiv. Astfel, o datorie vamală poate fi atât rezultatul unui import legal, cât și al unui import nelegal, în măsura în care mărfurile nu sunt scutite temporar sau definitiv [11].

27. Cu toate acestea, astfel cum a precizat Curtea în Hotărârea Döhler Neuenkirchen [12], „nașterea unei datorii vamale nu prezintă [...] caracterul unei sancțiuni, ci trebuie privită ca fiind consecința neîntrunirii condițiilor impuse în scopul obținerii avantajului care rezultă din aplicarea regimului de perfecționare activă sub forma sistemului cu suspendare. Astfel, acest regim implică acordarea unui avantaj condiționat care nu poate fi acordat dacă condițiile aferente nu sunt respectate, ceea ce face inaplicabilă suspendarea și justifică, prin urmare, impunerea taxelor vamale”. Vom adăuga că atât regimul de tranzit extern, cât și regimul perfecționării active sunt sisteme suspensive ale drepturilor vamale care constituie măsuri excepționale destinate să faciliteze derularea anumitor activități economice [13].

2. Tranzitul extern: trei situații

28. Trebuie să se aibă în vedere trei situații care se pot prezenta în cadrul tranzitului extern. Acest cadru permite să se identifice mai bine mizele ridicate de prima întrebare adresată de instanța de trimitere.

11 — Cu privire la coroborarea articolelor 203 și 204 din Codul vamal, a se vedea punctele 75 și 76 din Concluziile avocatului general Kokott prezentate în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 3 martie 2005, Papismedov și alții (C-195/03, Rec., p. I-1667).

12 — Hotărârea din 6 septembrie 2012 (C-262/10, punctul 43).

13 — A se vedea în acest sens Hotărârea Döhler Neuenkirchen, citată anterior (punctul 40).

29. O primă situație avută în vedere este cea în care regimul de tranzit extern se derulează în perfectă conformitate cu dreptul Uniunii, în special atunci când marfa este prezentată la biroul de destinație în termenul stabilit. Regimul de tranzit extern se finalizează, iar apoi regimul se încheie. În acest caz, nu ia naștere nicio datorie vamală.

30. O a doua situație este cea în care regimul de tranzit extern se derulează corect, cu excepția faptului că marfa este prezentată în afara termenului la biroul de destinație. Cu toate acestea, în temeiul articolului 356 alineatul (3) din regulamentul de aplicare, dacă se stabilește că „nerespectarea termenului se datorează unor circumstanțe temeinic justificate și acceptate de biroul de destinație și [care] *nu sunt imputabile* transportatorului sau principalului obligat, se consideră că acesta din urmă a respectat termenul prevăzut”[14]. Dacă se regăsește această situație, regimul de tranzit extern se finalizează astfel în mod normal, regimul în cauză se încheie ulterior și nicio datorie vamală nu ia naștere nici în acest caz.

31. O a treia situație este cea în care termenul impus pentru regimul de tranzit extern nu este respectat, fără să se fi furnizat totuși o explicație valabilă biroului de destinație. Cu alte cuvinte, nerespectarea termenului este imputabilă transportatorului sau principalului obligat. Într-o astfel de situație, condițiile stabilite pentru aplicarea regimului de tranzit extern nu au fost, așadar, respectate, iar articolul 356 alineatul (3) din regulamentul de aplicare nu poate fi invocat, astfel încât regimul de tranzit extern nu s-a finalizat în mod normal, iar regimul în cauză nu se poate încheia.

32. În ceea ce privește a doua situație, articolul 356 alineatul (3) din regulamentul de aplicare stabilește anumite condiții. În primul rând, este clar că principalul obligat[15] este ultimul responsabil de furnizarea explicațiilor solicitate, dacă este cazul. În al doilea rând și în orice caz, nerespectarea termenului pentru prezentarea mărfurilor la biroul de destinație trebuie să fie generată de circumstanțe „care nu sunt imputabile transportatorului sau principalului obligat”, cu alte cuvinte trebuie să fie vorba despre evenimente care nu se află sub controlul transportatorului sau al principalului obligat.

33. Manualul de tranzit, elaborat de Comisie, furnizează exemple utile în materie de probe[16]. Toate aceste exemple se raportează la situații punctuale și de scurtă durată, în mod normal. În majoritatea cazurilor, este vorba despre ore, chiar despre câteva zile. În cauza principală, revine instanței naționale sarcina de a verifica dacă articolul 356 alineatul (3) din regulamentul de aplicare are vocația de a se aplica, dar, având în vedere durata depășirii termenului și dacă se stabilește că nu a fost furnizată nicio explicație valabilă, considerăm că aplicarea articolului amintit trebuie exclusă[17].

34. În cea de a treia situație se pune problema dacă este vorba despre „neexecutarea uneia dintre obligațiile care rezultă, în privința mărfurilor supuse drepturilor de import, [...] din utilizarea regimului vamal sub care sunt plasate” care dă naștere unei datorii vamale la import în temeiul articolului 204 alineatul (1) litera (a) din Codul vamal sau dacă este necesar să se aplice articolul 203 alineatul (1) din codul menționat, care privește „sustragerea de sub supravegherea vamală a mărfurilor supuse drepturilor de import”.

14 — Sublinierea noastră.

15 — Principalul obligat este adeseori un comisionar-expeditor sau un comisionar în vamă și este persoana responsabilă de aplicarea corectă a regimului și de plata tuturor taxelor exigibile în urma unei încălcări sau a unei nereguli săvârșite cu ocazia acestui tranzit.

16 — Potrivit acestui manual, documentele care urmează pot fi furnizate, ca probe, pentru a demonstra circumstanțe care fac obiectul articolului 356 alineatul (3) din regulamentul de aplicare, și anume o declarație la poliție (în caz de accident, de furt etc.), o dovadă a unui serviciu de sănătate (în caz de îngrijiri medicale etc.), o dovadă a unui serviciu de depanare (în cazul reparării vehiculului) și orice element de probă a unei întârzieri cauzate de o grevă sau de orice altă circumstanță neprevăzută. A se vedea versiunea consolidată din 2010 a manualului menționat, partea IV capitolul 4 punctul 5, intitulat „Prezentarea după expirarea termenului” (documentul poate fi consultat pe internet la următoarea adresă: http://ec.europa.eu/taxation_customs/customs/procedural_aspects/transit/index_fr.htm).

17 — În plus, potrivit Manualului de tranzit, „[d]acă au loc incidente în timpul transportului de mărfuri, transportatorul trebuie să informeze fără întârziere în acest sens biroul vamal competent cel mai apropiat” (a se vedea partea IV capitolul 3 punctul 3.1, intitulat „Formalități în cazul unui incident în timpul transportului”).

3. Cu privire la coroborarea articolelor 203 și 204 din Codul vamal

35. Prima întrebare preliminară ridică, în esență, problema delimitării domeniilor de aplicare respective ale articolelor 203 și 204 din Codul vamal, în scopul stabilirii temeiului juridic al datoriei vamale în speță. Guvernul olandez susține că localizarea necunoscută a mărfurilor timp de 17 zile constituie o sustragere, astfel încât ar trebui să se aplice articolul 203 din Codul vamal.

36. La prima vedere, nu este ușor să se delimiteze domeniile de aplicare ale fiecăruia dintre aceste două articole. Aportul jurisprudenței Curții a fost decisiv [18]. Astfel, Curtea a subliniat că articolele 203 și 204 din Codul vamal au domenii de aplicare distincte, primul vizând comportamente care au ca rezultat o „sustragere" a mărfurilor de sub supravegherea vamală, iar al doilea având ca obiect „nerespectarea unor obligații și a unor condiții" legate de diferitele regimuri vamale [19].

37. Pentru a stabili în temeiul căruia dintre aceste două articole a luat naștere o datorie vamală la import, trebuie să se examineze, în mod prioritar, dacă faptele în discuție constituie o sustragere de sub supravegherea vamală, în sensul articolului 203 alineatul (1) din Codul vamal. Numai în situația în care răspunsul la această întrebare este negativ pot deveni aplicabile dispozițiile articolului 204 din Codul vamal [20].

38. În ceea ce privește mai ales noțiunea de sustragere de sub supravegherea vamală prevăzută la articolul 203 alineatul (1) din Codul vamal, este necesar să amintim că, potrivit jurisprudenței Curții, această noțiune trebuie înțeleasă ca incluzând orice acțiune sau omisiune care are drept rezultat, chiar dacă numai pe moment, împiedicarea accesului autorității vamale competente la mărfuri aflate sub supraveghere vamală și a efectuării controalelor prevăzute de legislația vamală [21].

39. În hotărârile Curții în care s-a interpretat noțiunea de sustragere de sub supravegherea vamală, furtul mărfurilor declarate în temeiul unui regim suspensiv, precum antrepozitul, tranzitul sau depozitul temporar, constituie o categorie foarte importantă [22]. Într-o asemenea situație, Curtea pare să pornească de la principiul potrivit căruia, ca urmare a unui furt, marfa intră în circuitul economic al Uniunii [23]. Datoria vamală ia astfel naștere ca urmare a sustragerii de sub supravegherea vamală în conformitate cu articolul 203 din Codul vamal.

40. Sustragerea, care nu este definită în legislație, este o noțiune vastă. Curtea a confirmat astfel aplicabilitatea acesteia și în alte cazuri, precum retragerea neautorizată dintr-un depozit, menționarea incorectă într-o declarație sau chiar, în cadrul tranzitului extern, faptul că marfa nu a fost prezentată deloc la biroul de destinație [24].

18 — A se vedea nota de subsol 11 din prezentele concluzii. Observăm că, în Regulamentul nr. 450/2008, distincția dintre articolele 203 și 204 din Codul vamal pare să fi fost eliminată în scopul simplificării, întrucât dispozițiile corespunzătoare se află de acum într-un singur articol, și anume articolul 46 din regulamentul menționat. În plus, în locul expresiilor „sustragere", „neexecutare" sau „nerespectare" care figurează la articolele 203 și 204 din Codul vamal, acest nou articol 46 are în vedere numai „nerespectarea".

19 — A se vedea Hotărârea din 11 iulie 2013, Harry Winston (C-273/12, punctul 27).

20 — A se vedea Hotărârea din 12 februarie 2004, Hamann International (C-337/01, Rec., p. I-1791, punctul 30), și Hotărârea Harry Winston, citată anterior (punctul 28).

21 — A se vedea Hotărârea din 11 iulie 2002, Liberexim (C-371/99, Rec., p. I-6227, punctul 55 și jurisprudența citată), Hotărârea din 29 aprilie 2004, British American Tobacco (C-222/01, Rec., p. I-4683, punctul 47 și jurisprudența citată), Hotărârea din 20 ianuarie 2005, Honeywell Aerospace (C-300/03, Rec., p. I-689, punctul 19), precum și Hotărârea Harry Winston, citată anterior (punctul 29).

22 — În ceea ce privește articolul 203 din Codul vamal și cazurile de dispariție de mărfuri (inclusiv furtul), a se vedea Hotărârea din 1 februarie 2001, D. Wandel (C-66/99, Rec., p. I-873, punctele 46-48 și 50), Hotărârea Honeywell Aerospace, citată anterior (punctele 12 și 18-20), Hotărârea din 15 septembrie 2005, United Antwerp Maritime Agencies și Seaport Terminals (C-140/04, Rec., p. I-8245, punctul 15), precum și Hotărârea Harry Winston, citată anterior (punctele 14 și 30).

23 — A se vedea Hotărârea din 5 octombrie 1983, Esercizio Magazzini Generali și Mellina Agosta (186/82 și 187/82, Rec., p. 2951), Hotărârea United Antwerp Maritime Agencies și Seaport Terminals, citată anterior (punctul 31), precum și Hotărârea Harry Winston, citată anterior (punctul 31).

24 — A se vedea jurisprudența citată la nota de subsol 22 din prezentele concluzii.

41. Trebuie să se observe că, cu excepția unei erori din partea noastră, Curtea nu a trebuit să soluționeze un caz în care, în cadrul regimului de tranzit extern, depășirea termenului de prezentare la biroul de destinație – în măsura în care o astfel de prezentare a avut totuși loc – ar fi condus ca atare la aplicarea articolului 203 din Codul vamal.

42. Astfel cum tocmai am amintit, noțiunea de sustragere este considerată într-un sens foarte larg, potrivit jurisprudenței Curții [25]. Astfel, în cazul în care localizarea mărfurilor plasate sub regimul de tranzit extern rămâne necunoscută o perioadă mai lungă de două săptămâni, imposibilitatea de acces nu este doar „momentană”.

43. Cu toate acestea, în opinia noastră, introducerea prezumată a mărfurilor importate în circuitul economic al Uniunii justifică, potrivit jurisprudenței Curții, aplicarea articolului 203 din Codul vamal, în special în cazul dispariției mărfurilor ca urmare a unui furt sau a nerespectării normelor materiale de drept vamal care implică un risc de integrare. Prin urmare, este vorba despre cazuri distincte de cele prevăzute în mod expres la articolul 204 din Codul vamal și la articolul 859 din regulamentul de aplicare.

44. În plus, regimul de tranzit extern nu impune ca localizarea exactă a mărfii în timpul transportului să fie cunoscută de autoritățile vamale sau de principalul obligat. Acest lucru decurge în mod implicit din textul articolului 356 alineatul (3) din regulamentul de aplicare. Ceea ce se solicită este ca mărfurile să fie prezentate la data stabilită la biroul de destinație și ca sigiliile să fie aplicate. De asemenea, principalul obligat sau transportatorul trebuie să fie în măsură să comunice, dacă este cazul, cu persoana care este însărcinată cu efectuarea transportului, precum șoferul camionului. Jurisprudența Curții cu privire la sustragerea de sub supravegherea vamală nu poate fi, așadar, interpretată într-un sens care nu este compatibil cu realitățile practice ale tranzitului extern.

45. Astfel, pentru cazul în care marfa a fost prezentată cu întârziere la biroul de destinație, aplicarea articolului 204 alineatul (1) litera (a) din Codul vamal pare să fie indicată. Astfel, prezentarea cu întârziere constituie un exemplu de „neexecutare a uneia dintre obligațiile care rezultă, în privința mărfurilor supuse drepturilor de import, [...] din utilizarea regimului vamal sub care sunt plasate”, care constituie unul dintre cazurile de aplicare a articolului menționat. Această poziție este coroborată cu faptul că prezentarea cu întârziere este unul dintre motivele prevăzute în mod expres la articolul 859 din regulamentul de aplicare. Potrivit acestui din urmă articol, o asemenea prezentare cu întârziere poate fi acceptată, cu condiția respectării condițiilor stricte enunțate în acesta.

46. În această privință, observăm că, din moment ce depășirea termenului este prevăzută în mod expres la articolul 859 din regulamentul de aplicare, care se aplică numai în cazurile prevăzute la articolul 204 din Codul vamal, această dispoziție prevăzută de legiuitor ar fi inoperantă în cazul în care depășirea termenului de prezentare ar trebui să facă obiectul noțiunii de sustragere prevăzute la articolul 203 din Codul vamal. Astfel, este necesar să se analizeze nașterea datoriei vamale în prezenta cauză prin prisma articolului 204 din Codul vamal.

47. În consecință, propunem Curții să răspundă la prima întrebare litera a) că articolele 203 și 204 din Codul vamal coroborate cu articolul 859, în special punctul 2 litera (c) din regulamentul de aplicare, trebuie interpretate în sensul că simpla depășire a termenului pentru operațiunea de tranzit, stabilit în conformitate cu articolul 356 alineatul (1) din regulamentul de aplicare, nu dă naștere unei datorii vamale pentru sustragere de sub supravegherea vamală în sensul articolului 203 din Codul vamal, ci unei datorii vamale în temeiul articolului 204 din Codul vamal.

25 — A se vedea jurisprudența citată la nota de subsol 21 din prezentele concluzii.

B – *Obligația de a furniza informații cu privire la depășirea termenului*

48. Prin intermediul celei de a doua părți a primei întrebări preliminare, instanța de trimitere urmărește să afle dacă, pentru a putea concluziona că depășirea termenului generează o datorie vamală în temeiul articolului 204 din Codul vamal, este necesar ca persoanele interesate să furnizeze informații cu privire la cauzele depășirii termenului sau cu privire la localizarea mărfurilor în cursul perioadei în litigiu.

49. Comisia precizează că articolul 356 alineatul (3) din regulamentul de aplicare ar trebui interpretat în sensul că persoana care prezintă mărfurile la biroul de destinație după expirarea termenului stabilit de biroul de plecare trebuie să justifice în mod corespunzător circumstanțele care au determinat nerespectarea termenului, care trebuie să fie acceptate de biroul vamal de destinație.

50. În mod evident, persoana care invocă articolul 356 alineatul (3) din regulamentul de aplicare trebuie să justifice în mod corespunzător îndeplinirea condițiilor de aplicare a acestuia. În caz contrar, autoritățile vamale nu ar avea niciun interes juridic să fie informate cu privire la circulația precisă a mărfurilor, dar ar putea constata nașterea unei datorii vamale în temeiul articolului 204 din cod și ar putea determina cuantumul taxelor vamale pe care principalul obligat este ținut să le plătească.

51. Prin urmare, propunem Curții să răspundă la prima întrebare litera b) că, pentru a putea invoca excepția prevăzută la articolul 356 alineatul (3) din regulamentul de aplicare, persoanele interesate trebuie să furnizeze autorităților vamale toate informațiile de natură să stabilească îndeplinirea condițiilor necesare.

C – *Legătura dintre datoria vamală care ia naștere în temeiul articolului 204 din Codul vamal și TVA*

1. Observații introductive

52. Prin intermediul celei de a doua întrebări preliminare, instanța de trimitere urmărește, în esență, să afle dacă TVA-ul la import este exigibil în cazul în care o datorie vamală ia naștere exclusiv în temeiul articolului 204 din Codul vamal. Preocuparea economică subiacentă este legată de faptul că cota de TVA este adeseori în mod semnificativ superioară față de nivelul taxelor vamale aplicabile.

53. În Concluziile noastre prezentate în cauza Eurogate Distribution, am abordat pe scurt problema legăturii dintre taxele vamale și aplicarea TVA-ului [26]. Astfel, trebuie să se observe că, în cadrul articolului 204 din Codul vamal, este perfect posibil ca o datorie vamală să ia naștere chiar dacă mărfurile în discuție au părăsit Uniunea sau nu au intrat niciodată în circuitul economic al Uniunii [27].

54. În prezenta cauză, guvernul olandez consideră că, în cazul în care Curtea ar constata nașterea unei datorii vamale în temeiul articolului 204 din Codul vamal, TVA-ul ar fi exigibil întrucât acesta consideră că „importul” prevăzut la articolul 204 din Codul vamal, care dă naștere unei datorii vamale, este același cu „importul de bunuri” prevăzut la articolul 7 alineatul (2) din A șasea directivă. Momentul în care mărfurile încetează să mai intre sub incidența regimului vamal ar coincide cu cel al nașterii datoriei vamale [28]. În aceeași ordine de idei, guvernul elen consideră de asemenea că datoria vamală și TVA-ul sunt legate [29].

26 — A se vedea punctul 45 din Concluziile noastre prezentate în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 6 septembrie 2012 (C-28/11).

27 — *Ibidem* (punctul 48).

28 — În această privință, guvernul olandez se referă la punctul 44 din Hotărârea Liberexim, citată anterior.

29 — Guvernul ceh nu se pronunță cu privire la această problemă.

55. În schimb, Comisia susține că, în cauza principală, dacă invalidarea declarației de perfecționare activă referitoare la motorul în cauză a determinat ieșirea mărfii de sub incidența regimului de depozitare temporară, TVA-ul trebuie plătit întrucât motorul nu mai este supus unuia dintre regimurile prevăzute la articolul 16 din A șasea directivă. În măsura în care marfa rămâne sub acest regim și independent de nașterea unei datorii vamale în conformitate cu articolul 204 alineatul (1) litera (a) din Codul vamal, TVA-ul nu este exigibil. În opinia acesteia, TVA-ul la import nu este exigibil în mod automat atunci când o datorie vamală ia naștere exclusiv în temeiul articolului 204 din Codul vamal.

2. Legătura dintre datoria vamală și TVA

56. Trebuie să se analizeze mai întâi legătura dintre datoria vamală și TVA în lumina dispozițiilor celei de A șasea directive.

57. Observăm de la bun început că faptul că o datorie vamală care ia naștere în conformitate cu articolul 204 din Codul vamal constituie o datorie vamală „la import” nu implică, contrar susținerilor guvernului olandez, exigibilitatea TVA-ului la import în temeiul celei de A șasea directive. Astfel, Codul vamal cunoaște două forme de datorii vamale, cele la import și cele la export [30]. În opinia noastră, acest aspect pur terminologic nu ar trebui să aibă nicio incidență asupra aprecierii, în drept, a legăturii care poate exista între articolul 204 din Codul vamal și articolele 7 și 10 din A șasea directivă.

58. În versiunea inițială care datează din 1977, articolul 10 alineatul (3) al doilea paragraf din Directiva 77/388 avea următorul cuprins (sublinierea noastră):

„În cazul în care bunurile importate sunt supuse drepturilor vamale, prelevărilor agricole sau unor taxe cu efect echivalent stabilite conform unei politici comune, *statele membre pot lega faptul generator și data la care impozitul devine exigibil de cele prevăzute pentru aceste taxe comunitare*.”

59. În schimb, în versiunea sa care rezultă din Directiva 91/680/CEE [31], care este aplicabilă în speță, articolul 10 alineatul (3) al treilea paragraf din Directiva 77/388 prevede (sublinierea noastră) [32]:

„Cu toate acestea, dacă bunurile importate fac obiectul unor drepturi vamale, prelevări agricole sau al unor taxe cu efect echivalent instituite în temeiul unei politici comune, *evenimentul generator are loc și taxa devine exigibilă în momentul în care are loc evenimentul generator pentru taxele comunitare în cauză și când drepturile respective devin exigibile*.”

60. Prin urmare, considerăm că opțiunea oferită statelor membre în versiunea originală a celei de A șasea directive a fost înlocuită cu o dispoziție obligatorie în Directiva 91/680, chiar dacă lucrările pregătitoare nu furnizează nicio explicație în această privință. Aceasta este o distincție importantă de care trebuie să ținem seama la analizarea jurisprudenței aferente acesteia [33]. Astfel, jurisprudența în care se interpretează textul inițial nu pare să mai poată fi transpusă în cazul situațiilor reglementate de modificarea care rezultă din Directiva 91/680, care se aplică în speță [34].

30 — A se vedea articolul 4 punctele 10 și 11 din Codul vamal.

31 — Directiva Consiliului din 16 decembrie 1991 de completare a sistemului comun privind taxa pe valoarea adăugată și de modificare a Directivei 77/388/CEE în vederea eliminării frontierelor fiscale (JO L 376, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 110).

32 — Trebuie să se observe că conținutul articolului 10 alineatul (3) al treilea paragraf din A șasea directivă a fost reluat, cu câteva ajustări minore de natură lingvistică, la articolul 71 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112.

33 — În ceea ce privește legătura dintre taxele vamale și TVA în versiunea originală a celei de A șasea directive, a se vedea punctele 18 și 29 din Concluziile avocatului general Jacobs prezentate în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 6 decembrie 1990, Witzemann (C-343/89, Rec., p. I-4477).

34 — În această privință, observăm că punctul 41 din Hotărârea Harry Winston, citată anterior, menționează că A șasea directivă „autorizează” statele membre să lege faptul generator și exigibilitatea TVA-ului la import de cele ale taxelor vamale. Este adevărat că A șasea directivă în versiunea sa originală autoriza această legătură, dar, începând cu modificarea efectuată de Directiva 91/680, ar fi mai just, în opinia noastră, să se utilizeze o expresie precum „obligă”.

3. Prezenta situație

61. În prezenta cauză, trebuie să se urmeze analiza propusă de Curte în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Profitube [35].

62. Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, potrivit articolului 2 din A șasea directivă, sunt supuse TVA-ului importul de bunuri, precum și livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.

63. Trebuie să se verifice mai întâi dacă, în împrejurări precum cele din cauza principală, s-a efectuat un import în sensul articolului 2 punctul 2 din A șasea directivă.

64. Potrivit articolului 7 alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă, „importul de bunuri” înseamnă intrarea în Comunitate a unor bunuri care nu îndeplinesc condițiile prevăzute la articolele 23 CE și 24 CE [36]. La rândul său, articolul 7 alineatul (3) din A șasea directivă precizează că, dacă astfel de bunuri sunt plasate, la intrarea în Comunitate, în unul dintre regimurile menționate la articolul 16 alineatul (1) partea B literele (a), (b), (c) și (d) din aceeași directivă, locul de import al bunurilor în cauză este statul membru pe teritoriul căruia bunurile încetează să mai intre sub incidența regimurilor respective.

65. În speță, mărfurile în discuție, care provin dintr-o țară terță, au fost plasate sub regimul de tranzit extern al unui stat membru, apoi sub cel al perfecționării active sub forma sistemului suspensiv, înainte de a fi în cele din urmă reexportate.

66. Astfel, mărfurile au fost plasate, de la intrarea în Comunitate, mai întâi sub regimul de tranzit extern, apoi sub regimul de perfecționare activă, prevăzute la articolul 7 alineatul (3) primul paragraf și, respectiv, la articolul 16 alineatul (1) partea B litera (c) din A șasea directivă. În măsura în care mărfurile în discuție nu încetaseră să se afle sub incidența acestor regimuri la data reexportului, deși fuseseră introduse efectiv pe teritoriul Uniunii, ele nu au putut face obiectul unui „import” în sensul articolului 2 punctul 2 din A șasea directivă [37]. De asemenea, nerespectarea uneia dintre obligațiile pe care le implică recurgerea la regimul de tranzit extern nu se aplică „importului” în sensul acestei dispoziții, în pofida faptului că o astfel de nerespectare poate da naștere unei datorii vamale în temeiul articolului 204 din Codul vamal.

67. În această privință, faptul că regimul vamal al acestor mărfuri s-ar fi schimbat nu este de natură să le confere calitatea de mărfuri importate, ambele regimuri vamale în discuție fiind vizate la articolul 7 alineatul (3) din A șasea directivă [38].

68. În consecință, dată fiind plasarea mărfurilor în discuție sub regimuri vamale suspensive și astfel lipsa unui import la data la care au avut loc faptele din litigiul principal, mărfurile respective nu erau supuse la plata TVA-ului în temeiul articolului 2 punctul 2 din A șasea directivă.

69. Această interpretare este conformă cu jurisprudența anterioară a Curții cu privire la import și la declanșarea subsecventă a TVA-ului.

35 — Hotărârea din 8 noiembrie 2012 (C-165/11, punctul 40 și urm.).

36 — Din articolul 24 CE (devenit articolul 29 TFUE) reiese că „[s]e consideră că se află în liberă circulație într-un stat membru produsele care provin din țări terțe, pentru care au fost îndeplinite formalitățile de import și pentru care au fost percepute în statul membru respectiv taxele vamale și taxele cu efect echivalent exigibile și care nu au beneficiat de o restituire totală sau parțială a acestor taxe și impuneri.”

37 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 9 februarie 2006, Comisia/Regatul Unit (C-305/03, Rec., p. I-1213, punctul 41), și Hotărârea Profitube, citată anterior (punctul 46).

38 — A se vedea în acest sens Hotărârea Profitube, citată anterior (punctul 47).

70. Amintim că TVA-ul nu era datorat în cauza Dansk Transport og Logistik [39]. În această cauză, era vorba despre introducerea unor țigări pe teritoriul vamal al Uniunii, dar aceste țigări fuseseră reținute de îndată de autorități, apoi distruse de acestea. Țigările nu intraseră, așadar, în circuitul economic al Uniunii și nu se efectuase un import în sensul celei de A șasea directive.

71. TVA-ul nu era datorat nici în cauza British American Tobacco și Newman Shipping [40]. Or, este necesar să subliniem că această cauză privea mărfuri care se aflau deja într-un antrepozit fiscal. Prin urmare, întrebarea adresată în cauza menționată nu privea articolul 2 punctul 2 din A șasea directivă, care are drept obiect definirea noțiunii de import, în discuție în prezenta cauză, ci punctul 1 al acestui articol, care privea livrarea cu titlu oneros.

72. O altă situație a fost avută în vedere în cauza Harry Winston [41], și anume cea a unui import urmat de un furt efectuat într-un antrepozit vamal. În această cauză, mărfurile plasate sub regimul de antrepozit vamal încetaseră să se afle sub incidența acestui regim ca urmare a unui furt. Or, o asemenea încetare de a mai intra sub incidența unui regim vamal constituie un fapt generator al datoriei TVA, introducerea în circuitul economic al Uniunii fiind, așadar, prezumată.

73. Vom încheia cu analiza legislației olandeze în discuție în cauza principală. Observăm că, potrivit articolului 18 alineatul 1 din Legea privind taxa pe valoarea adăugată din 28 iunie 1968, în versiunea aplicabilă litigiului principal, „import de mărfuri” înseamnă nu numai intrarea în Țările de Jos a diferite mărfuri care provin dintr-o țară terță [a se vedea punctele a) și b)], dar și „finalizarea unui regim vamal în Țările de Jos sau ieșirea, în Țările de Jos, a unor mărfuri de sub incidența unui regim vamal” [a se vedea punctul c)]. Prin urmare, legiuitorul a completat în mod expres lista evenimentelor care declanșează TVA-ul cu situația prevăzută la punctul c). Această opțiune, care era posibilă în temeiul celei de A șasea directive în versiunea sa inițială și care se impunea ca urmare a modificării efectuate prin Directiva 91/680, ne pare a fi conformă cu cerințele legislației actuale a Uniunii, astfel cum a fost interpretată de Curte.

74. Prin urmare, propunem Curții să răspundă la a doua întrebare că A șasea directivă, în special articolul 7 alineatul (3) primul paragraf din aceasta, trebuie interpretată în sensul că TVA-ul cu privire la import nu este datorat în cazul în care mărfurile nu încetează să intre sub incidența regimului vamal, chiar dacă o datorie vamală ia naștere în temeiul articolului 204 din Codul vamal ca urmare a neexecutării uneia dintre obligațiile pe care le implică utilizarea regimului vamal sub care au fost plasate mărfurile.

V – Concluzie

75. Având în vedere considerațiile de mai sus, propunem Curții să răspundă în modul următor la întrebările preliminare adresate de Hoge Raad der Nederlanden:

„1) Articolele 203 și 204 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 și al Consiliului din 13 aprilie 2005, coroborate cu articolul 859 punctul 2 litera (c) 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. 2286/2003 al Comisiei din 18 decembrie 2003, trebuie interpretate în sensul că simpla depășire a termenului pentru operațiunea de tranzit, stabilit în conformitate cu articolul 356 alineatul (1) din Regulamentul nr. 2454/93 menționat, nu dă naștere unei datorii vamale pentru sustragere de sub supravegherea vamală în sensul articolului

39 — Hotărârea din 29 aprilie 2010 (C-230/08, Rep., p. I-3799).

40 — Hotărârea din 14 iulie 2005 (C-435/03, Rec., p. I-7077).

41 — Citată anterior.

203 din Regulamentul nr. 2913/92 menționat, ci unei datorii vamale în temeiul articolului 204 din același regulament. Pentru a putea invoca excepția prevăzută la articolul 356 alineatul (3) din Regulamentul nr. 2454/93, persoanele interesate trebuie să furnizeze autorităților vamale toate informațiile de natură să stabilească îndeplinirea condițiilor necesare.

2) A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2004/66/CE a Consiliului din 26 aprilie 2004, în special articolul 7 alineatul (3) primul paragraf din aceasta, trebuie interpretată în sensul că taxa pe valoarea adăugată cu privire la import nu este datorată în cazul în care mărfurile nu încetează să se afle sub incidența regimului vamal sub care au fost plasate mărfurile, chiar dacă o datorie vamală ia naștere în temeiul articolului 204 din Regulamentul nr. 2913/92, astfel cum a fost modificat prin Regulamentul nr. 648/2005, ca urmare a neexecutării uneia dintre obligațiile pe care le implică utilizarea acestui regim vamal.”