

Cauza C-75/20**Cerere de decizie preliminară****Data depunerii:**

13 februarie 2020

Instanța de trimitere:

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Lituania)

Data deciziei de trimitere:

29 ianuarie 2020

Apelantă-reclamantă:

„Lifosa” AB

Intimată-pârâtă:

Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

*[omissis]***LIETUVOS VYRIAUSIASIS ADMINISTRACINIS TEISMAS**

(Curtea Administrativă Supremă a Lituaniei)

ORDONANȚĂ

29 ianuarie 2020

Vilnius

O cameră a Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Curtea Administrativă Supremă a Lituaniei), [...] [compunerea camerei]

a examinat, într-o ședință desfășurată potrivit regulilor procedurii scrise, apelul formulat de reclamantă, societatea pe acțiuni „Lifosa”, împotriva hotărârii Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunalul Administrativ Regional din Vilnius) din 28 noiembrie 2017 în cauza de contencios administrativ având ca

obiect acțiunea introdusă de reclamantă, societatea pe acțiuni „Lifosa”, împotriva pârâtei, Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Direcția Vămilelor din subordinea Ministerului Finanțelor al Republicii Lituania) [persoane terțe interesate: Kauno teritorinė muitinė (Biroul vamal din Kaunas) și societatea cu răspundere limitată „Transchema”], prin care s-a solicitat anularea unei decizii și a unui proces-verbal.

Camera

a stabilit după cum urmează:

I.

1. În prezenta cauză, se află în discuție un litigiu fiscal între reclamantă, societatea pe acțiuni „Lifosa” (denumită în continuare „reclamanta”, „societatea”), și pârâtă, Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Direcția Vămilelor din subordinea Ministerului Finanțelor al Republicii Lituania, denumită în continuare „pârâta”, „Direcția”), în legătură cu raportul de inspecție nr. 7KM320012M al Biroului vamal din Kaunas din 9 februarie 2017 (denumit în continuare „raportul”), care, printre altele, a ajustat valoarea în vamă a mărfurilor importate declarată de reclamantă.

Baza legală. Dreptul Uniunii

2. Articolul 29 alineatele (1) și (3) din Regulamentul (CEE) nr. 2913/92 al Consiliului din 12 octombrie 1992 de instituire a Codului vamal comunitar (JO 1992, L 302, p. 1, Ediție specială, 02/vol. 5, p. 58, denumit în continuare „Codul vamal comunitar”) prevede:

„(1) Valoarea în vamă a mărfurilor importate este valoarea de tranzacție, respectiv prețul efectiv plătit sau de plătit pentru mărfuri atunci când sunt vândute pentru export pe teritoriul vamal al Comunității, ajustat, când este cazul, în conformitate cu articolele 32 și 33, cu condiția ca: [...] b) vânzarea sau prețul să nu fie supuse unor condiții sau considerente pentru care să nu poată fi stabilită o valoare cu privire la mărfurile care se evaluează; [...]

(3) a) Prețul efectiv plătit sau de plătit este suma plăților efectuate sau care trebuie efectuate de cumpărător către sau în beneficiul vânzătorului pentru mărfurile importate și include toate plățile efectuate sau care trebuie efectuate ca o condiție a vânzării mărfurilor importate de către cumpărător către vânzător sau de către cumpărător către o terță parte pentru a îndeplini o obligație a vânzătorului. Plata nu trebuie să fie obligatoriu sub forma unui transfer de bani. Plata poate fi efectuată prin acreditive sau printr-un instrument negociabil și poate fi făcută direct sau indirect”.

3. Articolul 32 alineatele (1)-(3) din Codul vamal comunitar prevede printre altele:

[OR 2]

„(1) La stabilirea valorii în vamă în conformitate cu articolul 29, se adaugă la prețul efectiv plătit sau de plătit pentru mărfurile importate: [...] (e) (i) cheltuielile de transport [...] [al] mărfurilor importate [...] până la punctul de introducere a mărfurilor pe teritoriul vamal al Comunității.

(2) Adaosurile la prețul efectiv plătit sau de plătit se aplică în conformitate cu prezentul articol doar pe baza datelor obiective și cuantificabile.

(3) Nu se aplică nici un adaos la prețul efectiv plătit sau de plătit în procesul de stabilire a valorii în vamă, cu excepția situațiilor prevăzute în prezentul articol.”

4. Articolul 164 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 (JO 1993, L 253, p. 1) prevede că, „La aplicarea articolului 32 alineatul (1) litera (e) [...] din Cod[ul vamal comunitar]: [...] în cazul în care transportul este gratuit sau este asigurat de către cumpărător, cheltuielile de transport până la locul de introducere, calculate potrivit tarifului uzual practicat pentru aceleași moduri de transport, se includ în valoarea în vamă.”
5. Articolul 70 („Metoda de determinare a valorii în vamă bazată pe valoarea de tranzacționare”) din Regulamentul (UE) nr. 952/2013 al Parlamentului European și al Consiliului din 9 octombrie 2013 de stabilire a Codului vamal al Uniunii (JO 2013, L 269, p. 1, denumit în continuare „Codul vamal al Uniunii”) 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 condițiilor sau prestații pentru care valoarea nu se poate determina în raport cu mărfurile de evaluat [...]”.

6. Articolul 71 („Elemente ale valorii de tranzacție”) din Codul vamal al Uniunii, prevede:

„(1) Pentru a se determina valoarea în vamă în temeiul articolului 70, la prețul efectiv plătit sau de plătit pentru mărfurile importate se adaugă: [...] e) următoarele costuri, până la locul în care mărfurile sunt introduse pe teritoriul vamal al Uniunii: i) cheltuielile de transport [...] [al] mărfurilor importate; [...]

(2) Orice element care se adaugă, în conformitate cu alineatul (1), la prețul efectiv plătit sau de plătit, se bazează exclusiv pe date obiective și cuantificabile.

(3) Pentru a stabili valoarea în vamă, la prețul efectiv plătit sau de plătit nu se adaugă niciun alt element în afara celor prevăzute la prezentul articol.”

7. Articolul 138 („Cheltuieli de transport”) din 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 din Regulamentul (UE) nr. 952/2013 al Parlamentului European și al Consiliului de stabilire a Codului vamal al Uniunii (JO 2015, L 343, p. 558) prevede la alineatul (3) că „dacă transportul este gratuit sau este asigurat de cumpărător, cheltuielile de transport care se includ în valoarea în vamă a mărfurilor se calculează în conformitate cu tariful uzual practicat pentru aceleași moduri de transport”.

Situația de fapt relevantă

8. Reclamanta este o societate pe acțiuni stabilită în Lituania, care produce, printre altele, îngrășăminte. În perioada 1 ianuarie 2014-31 octombrie 2016, în conformitate cu un contract încheiat la 23 septembrie 2011, reclamanta a achiziționat de la societatea comercială cu răspundere limitată „Transchema” (denumită în continuare „Transchema UAB”) și a importat pe teritoriul vamal al Uniunii Europene diferite cantități de acid sulfuric tehnic (denumite în continuare „mărfurile în cauză”) produse de întreprinderea bielorusă „Naftan” OAO (denumită în continuare „producătorul”).
9. Pentru fiecare achiziție a fost încheiat un contract suplimentar, în care s-a convenit, printre altele, un preț specific și s-a stipulat de asemenea că livrarea/achiziția trebuia să fie efectuată în conformitate cu clauzele de comerț internațional stabilite de Camera Internațională de Comerț (denumite în continuare „Incoterms 2000”), și anume DAF [livrat la frontieră] [OR 3], Belarus-Lituania [...], ceea ce înseamnă, printre altele, că furnizorul (vânzătorul) achită toate cheltuielile de transport al mărfurilor până la locul de destinație.
10. În această cauză s-a stabilit de asemenea că „Transchema” UAB a achiziționat mărfurile în cauză de la producător, care le-a livrat conform condițiilor DAF (Belarus-Lituania) de la fabrica situată pe teritoriul Belarus până la punctul de trecere a frontierei Gudogai.
11. Valoarea în vamă a mărfurilor importate în cauză indicată de reclamantă în declarațiile pe care le-a depus era constituită din sumele plătite efectiv sau care trebuiau plătite de reclamantă pentru aceste mărfuri, corespunzătoare sumelor menționate în facturile cu TVA emise de „Transchema” UAB.
12. După ce a efectuat un control, Biroul vamal din Kaunas a adoptat, la 9 februarie 2017, raportul de ajustare a valorii în vamă a mărfurilor în cauză declarată de reclamantă pentru a include cheltuielile de transport al mărfurilor respective în afara teritoriului vamal al Uniunii Europene (Comunității). Astfel, reclamanta a făcut obiectul unei evaluări suplimentare în quantum de 25 876 de euro reprezentând taxe vamale, de 412 euro cu titlu de dobânzi de întârziere aplicate la

taxele vamale, de 187 152 de euro reprezentând taxa pe valoarea adăugată la import și de 42 492 de euro cu titlu de dobânzi de întârziere aferente acestei taxe, și i-a fost aplicată o amendă de 42 598 de euro (20%).

13. Administrația fiscală locală a luat această decizie după ce a constatat că valoarea în vamă a mărfurilor în cauză declarată de reclamantă era inferioară cheltuielilor cu transportul acestora pe teritoriul Belarus efectiv suportate de producător pentru a le transporta pe calea ferată de la fabrica deținută de acesta până la punctul de trecere a frontierei dintre Republica Belarus și Republica Lituania.
14. Reclamanta a introdus o contestație împotriva acestei decizii a administrației fiscale locale în fața Direcției care, prin decizia din 25 mai 2017 [...], a menținut cuantumul evaluate suplimentar în raport.
15. Nefiind de acord cu această decizie a pârâtei, reclamanta a introdus o acțiune în fața Tribunalului Administrativ Regional din Vilnius, subliniind printre altele că:
 - 15.1. cheltuielile de transport în cauză au fost achitate de producător în temeiul contractului și erau incluse în prețul plătit de „Transchema” UAB pentru mărfuri;
 - 15.2. prețul mărfurilor în cauză a fost determinat de următorii factori obiectivi: (1) acidul sulfuric tehnic este un subprodus în procesul de producție al producătorului; (2) producătorul nu poate prelucra sau stoca acest produs (acidul sulfuric tehnic); și (3) recuperarea acestor produse ar presupune costuri foarte ridicate, cu alte cuvinte, deși prețul mărfurilor nu acoperă toate cheltuielile de transport al acestora suportate de producător, acest preț ar fi rezonabil și benefic din punct de vedere economic pentru producător, din moment ce valoarea taxei de mediu impuse în Republica Belarus care ar fi datorată pentru recuperarea mărfurilor în cauză ar depăși cuantumul valorii în vamă declarate și al cheltuielilor de transport.
16. Prin hotărârea din 28 noiembrie 2017, Tribunalul Administrativ Regional din Vilnius a respins acțiunea societății ca nefondată. Prin urmare, reclamanta a formulat o cale de atac în fața Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Curtea Administrativă Supremă a Lituaniei).

Camera

constată următoarele:

II.

17. Prezenta cauză ridică o problemă de interpretare a articolului 29 alineatul (1) și a articolului 32 alineatul (1) litera (e) punctul (i) din Codul vamal comunitar, precum și a articolului 70 alineatul (1) și a articolului 71 alineatul (1) litera (e) punctul (i) din Codul vamal al Uniunii. Prin urmare, este necesar să se adreseze o cerere de decizie preliminară Curții de Justiție a Uniunii Europene (denumită în continuare „Curtea de Justiție”) [...] [trimitere la dreptul național].

18. Mai exact, se pune în speță problema dacă aceste dispoziții trebuie interpretate în sensul că valoarea (în vamă) a tranzacției trebuie ajustată pentru a include toate cheltuielile efectiv angajate de producător pentru transportul mărfurilor până la punctul de introducere a lor pe teritoriul vamal al Uniunii Europene (Comunității) în condițiile în care, precum în speța de față, (1) conform condițiilor de livrare („Incoterms 2000” - DAF) obligația de a acoperi aceste cheltuieli era în sarcina producătorului și (2) respectivele cheltuieli de transport depășeau prețul convenit și plătit efectiv (plătibil) de către cumpărător, însă (3) prețul efectiv plătit (plătibil) de cumpărător corespundea valorii reale a mărfurilor, chiar dacă acest preț era insuficient pentru a acoperi toate cheltuielile de transport suportate de producător.

[OR 4]

Observații preliminare

19. Astfel, nimic nu indică în speță că producătorul și-a asumat obligația de a transporta gratuit mărfurile în cauză până la punctul introducerii lor pe teritoriul vamal al Uniunii Europene (Comunității), cu alte cuvinte că prețul de vânzare convenit nu includea cheltuielile de transport. Cu toate acestea, elementele dosarului confirmă în mod obiectiv că cheltuielile efectiv suportate de producător pentru transportul acestor mărfuri până în acel punct depășeau prețul efectiv plătit de cumpărător, în sensul articolului 29 alineatul (3) litera (a) din Codul vamal comunitar și al articolului 70 alineatul (2) din Codul vamal al Uniunii. Din moment ce, astfel cum s-a constatat mai sus, aceste mărfuri erau transportate în condiții potrivit cărora producătorul trebuia să acopere toate cheltuielile de transport, reclamanta și/sau „Transchema” UAB nu erau obligate să contribuie la acele cheltuieli care depășeau acest preț.
20. Trebuie subliniat de asemenea că administrația fiscală nu contestă faptul că valoarea în vamă a mărfurilor în cauză trebuia calculată potrivit metodei prevăzute la articolul 29 din Codul vamal comunitar și la articolul 70 din Codul vamal al Uniunii, și anume potrivit metodei valorii de tranzacție. Mai mult, niciun element din dosar nu permite să se concluzioneze că prețul efectiv plătit de reclamantă și/sau „Transchema” UAB producătorului pentru mărfurile în cauză ar fi fost fictiv, stabilit prin fraudă sau prin abuz de drept.

Cu privire la fondul întrebării preliminare

21. Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, în vederea aplicării articolului 29 alineatul (1) din Codul vamal comunitar sau a articolului 70 alineatul (1) din Codul vamal al Uniunii, noțiunea „valoare de tranzacție” trebuie interpretată în sensul că desemnează o valoare ajustată atunci când sunt îndeplinite condițiile pentru o ajustare (Hotărârea din 16 noiembrie 2006, Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716, punctul 28). În ceea ce privește în special ajustarea prevăzută la articolul 29 alineatul (1) din Codul vamal comunitar, Curtea de Justiție a precizat că valoarea în vamă trebuie să reflecte *valoarea economică* reală a mărfurilor importate și să țină seama de ansamblul elementelor

acestor mărfuri care prezintă o valoare economică (a se vedea Hotărârea din 11 mai 2017, *Shirtmakers*, C-59/16, EU:C:2017:362, punctul 28 și jurisprudența citată); a se vedea de asemenea Hotărârea din 15 iulie [2010], *Gaston Schul*, C-354/09, EU:C:2010:439, punctul 29).

22. Articolul 32 din Codul vamal comunitar și articolul 71 din Codul vamal al Uniunii vizează tocmai elementele care trebuie adăugate la prețul plătit efectiv sau plătit pentru mărfurile importate în vederea stabilirii valorii lor în vamă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 decembrie 2013, *Christodoulou* și alții, C-116/12, EU:C:2013:825, punctul 47).
23. Curtea de Justiție a statuat deja că noțiunea „cheltuieli de transport” care figurează la articolul 32 alineatul (1) litera (e) punctul (i) din Codul vamal comunitar este o noțiune autonomă a dreptului Uniunii (cauza *Shirtmakers*, citată anterior, punctul 22). Această noțiune trebuie interpretată în sens larg și trebuie să includă toate cheltuielile, indiferent dacă sunt principale sau accesorii, legate de deplasarea mărfurilor către teritoriul vamal al Uniunii Europene (Comunității), iar criteriul determinant pentru ca aceste cheltuieli să poată fi considerate „cheltuieli de transport” în sensul articolului 32 alineatul (1) litera (e) punctul (i) din Codul vamal comunitar este ca acestea să fie legate de deplasarea unor mărfuri către teritoriul vamal al Uniunii Europene (Comunității), indiferent de aspectul dacă aceste cheltuieli sunt inerente sau necesare transportului efectiv al acestor mărfuri (cauza *Shirtmakers*, punctele 24 și 25; Hotărârea din 6 iunie 1990, *Unifert*, C-11/89, EU:C:1990:237, punctele 29-31).
24. Având în vedere cele de mai sus, pe de o parte, se poate deduce în mod rezonabil că, în scopul aplicării articolului 32 alineatul (1) litera (e) punctul (i) din Codul vamal comunitar sau a articolului 71 alineatul (1) litera (e) punctul (i) din Codul vamal al Uniunii, toate cheltuielile de transport efectiv suportate trebuie adăugate la valoarea de tranzacție, indiferent de persoana care le-a efectuat și de motivul acestora, în cazul în care nu au fost incluse în prețul efectiv plătit sau plătit. Cu alte cuvinte, simplul fapt că o parte din aceste cheltuieli de transport nu a fost inclusă în prețul efectiv plătit sau plătit de reclamantă și/sau de „Transchema” UAB presupune, în sine, faptul că valoarea de tranzacție și, prin urmare, valoarea în vamă ar trebui ajustate pentru a include toate cheltuielile de transport reale, independent de faptul că aceste costuri au fost suportate efectiv doar de vânzător (producătorul).

[OR 5]

25. Această apreciere pare confirmată de dispozițiile regulamentelor de punere în aplicare ale Comisiei menționate la punctele 4 și 7 din prezenta ordonanță, care impun includerea cheltuielilor de transport în valoarea în vamă a mărfurilor atunci când transportul este gratuit. Astfel, trebuie să se considere că faptul că mărfurile sunt transportate gratuit către cumpărător (importator) sau că acesta din urmă nu contribuie la cheltuielile de transport al mărfurilor nu trebuie tratat diferit în ceea ce privește stabilirea valorii în vamă.

26. În schimb, elementele prezentate de reclamantă în speță (în special cele menționate la punctul 15.2 din prezenta ordonanță), care nu sunt contestate de pârâtă, indică faptul că cheltuielile de transport au depășit prețul efectiv plătit producătorului pentru mărfurile în cauză poate, în speță, să fie justificat de împrejurările individuale ale vânzării mărfurilor respective pe teritoriul vamal al Uniunii Europene (Comunității).
27. Astfel, în acest stadiu al procedurii, se poate afirma că mărfurile în cauză, și anume acidul sulfuric tehnic, sunt un subprodus în procesul de producție al producătorului pe care acesta nu este în măsură să îl depoziteze sau să îl prelucereze. Mai mult, recuperarea acestui subprodus în Republica Belarus ar presupune costuri ridicate. În consecință, era avantajos (benefic) din punct de vedere economic pentru producător să vândă mărfurile în cauză la prețul plătit de „Transchema” UAB, chiar dacă acel preț nu acoperea toate cheltuielile efectuate de producător pentru transportul acestor mărfuri până la intrarea pe teritoriul vamal al Uniunii Europene (Comunității).
28. Aceste fapte, pe baza elementelor de probă administrate în speță, sugerează că prețul efectiv plătit pentru mărfurile în cauză corespundea valorii reale a acestora, chiar dacă prețul de vânzare stabilit nu acoperea toate cheltuielile de transport al mărfurilor suportate de producător.
29. În aceste condiții și în lumina limitărilor prevăzute la articolul 32 alineatul (3) din Codul vamal comunitar și la articolul 71 alineatul (3) din Codul vamal al Uniunii, camera apreciază că, pentru a înlătura îndoielile pe care le are cu privire la interpretarea dispozițiilor din legislația Uniunii aflate în discuție, este necesar să adreseze o cerere de decizie preliminară Curții de Justiție.

Cerere de decizie preliminară

30. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Curtea Administrativă Supremă a Lituaniei) reprezintă instanța de ultim grad în materie de contencios administrativ [articolul 21 din Administracinį bylą teisenos įstatymas (Legea privind contenciosul administrativ)], astfel încât, atunci când se invocă o problemă de interpretare a actelor juridice adoptate de instituțiile Uniunii Europene, iar această problemă trebuie examinată pentru soluționarea cauzei, respectiva instanță este obligată să adreseze o cerere de decizie preliminară Curții de Justiție (articolul 267 al treilea paragraf TFUE) [...] [trimitere la dreptul național].
31. În aceste împrejurări, pentru a înlătura îndoielile care s-au ridicat cu privire la interpretarea și aplicarea dispozițiilor dreptului Uniunii relevante pentru raporturile juridice în discuție, este necesar să se solicite Curții de Justiție să interpreteze normele în cauză din dreptul Uniunii. Un răspuns la întrebările care figurează în dispozitivul prezentei ordonanțe ar fi esențial pentru această cauză, întrucât ar permite identificarea fără echivoc și în mod clar a întinderii reale a obligațiilor fiscale ale reclamantei legate de importul bunurilor în cauză, asigurând, mai exact, supremația dreptului Uniunii.

Având în vedere considerațiile care precedă și în temeiul articolului 267 al treilea paragraf din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, [...] [trimitere la dreptul național], camera Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Curtea Administrativă Supremă a Lituaniei)

Dispune următoarele:

Se reia procedura pe fond.

Se adresează următoare întrebare preliminară Curții de Justiție a Uniunii Europene: Articolul 29 alineatul (1) și articolul 32 alineatul (1) litera (e) punctul (i) din Regulamentul (CEE) nr. 2913/92 al Consiliului din 12 octombrie 1992 de instituire a Codului vamal comunitar precum și articolul 70 alineatul (1) și articolul 71 alineatul (1) litera (e) punctul (i) din Regulamentul (UE) nr. 952/2013 al Parlamentului European și al Consiliului din 9 octombrie 2013 de stabilire a Codului vamal al Uniunii trebuie interpretate în sensul că valoarea (în vamă) a tranzacției trebuie ajustată pentru a include toate cheltuielile efectiv suportate de vânzător (producător) pentru transportul mărfurilor până la punctul de introducere a lor pe teritoriul vamal al Uniunii Europene (Comunității) [OR 6] în condițiile în care, precum în speță, (1) conform condițiilor de livrare („Incoterms 2000” - DAF) obligația de a acoperi aceste cheltuieli era în sarcina vânzătorului (producătorului) și (2) respectivele cheltuieli de transport depășeau prețul convenit și plătit efectiv (plătibil) de cumpărător (importator), însă (3) prețul efectiv plătit (plătibil) de cumpărător (importator) corespundea valorii reale a mărfurilor, chiar dacă acest preț era insuficient pentru a acoperi toate cheltuielile de transport suportate de (vânzător) producător?

Prezenta procedură de contencios administrativ se suspendă până când Curtea de Justiție a Uniunii Europene se va pronunța cu privire la cererea de decizie preliminară.

[...]

[compunerea camerei]