

Cauza C-125/24 [Palmstråle]ⁱ**Cerere de decizie preliminară****Data depunerii:**

15 februarie 2024

Instanța de trimitere:

Högsta förvaltningsdomstolen (Suedia)

Data deciziei de trimitere:

13 februarie 2024

Recurentă:

AA

Intimat:

Allmänna ombudet hos Tullverket

Cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE cu privire la interpretarea articolului 143 alineatul (1) litera (e) din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (Directiva TVA) și a articolului 86 alineatul (6), precum și a articolului 203 din Regulamentul (UE) nr. 952/2013 de stabilire a Codului vamal al Uniunii (Codul vamal al Uniunii)

Introducere

- 1 Prin cererea de decizie preliminară, Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativă Supremă, Suedia) solicită clarificări cu privire la interpretarea articolului 143 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA, precum și a articolului 86 alineatul (6) și a articolului 203 din Codul vamal al Uniunii în ceea ce privește condițiile în care reimportul de bunuri este scutit de TVA. Aspectul a cărui interpretare a fost solicitată a fost invocat într-o cauză referitoare la nerespectarea legislației vamale atunci când a fost efectuat reimportul.

ⁱ Numele prezentei cauze este un nume fictiv. El nu corespunde numelui real al niciuneia dintre părțile la procedură.

Dispozițiile dreptului Uniunii invocate

Directiva TVA

- 2 Articolul 2 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA prevede că importul de bunuri este supus TVA. Potrivit articolului 30 din directiva menționată, import de bunuri înseamnă intrarea în Comunitate a unor bunuri care nu se află în liberă circulație în sensul articolului 24 din tratat.
- 3 Conform articolului 143 alineatul (1) litera (e) din directiva menționată, statele membre scutesc reimportul, de către persoana care le-a exportat, de bunuri în starea în care au fost exportate, atunci când respectivele bunuri sunt scutite de drepturi vamale.

Codul vamal al Uniunii

- 4 Articolul 203 alineatul (1) din Codul vamal al Uniunii prevede că mărfurile neunionale care, după ce au fost exportate inițial în calitate de mărfuri unionale în exteriorul teritoriului vamal al Uniunii, sunt reintroduse în termen de trei ani și declarate pentru punerea în liberă circulație sunt scutite de taxe la import, în baza unei cereri depuse de persoana interesată. Potrivit alineatului (5) al acestui articol, scutirea de taxe la import nu se acordă decât cu condiția ca mărfurile să fie reintroduse în aceeași stare în care au fost exportate, iar potrivit alineatului (6) al aceluiași articol, scutirea se acordă pe baza informațiilor din care rezultă că sunt îndeplinite condițiile pentru acordarea scutirii.
- 5 Mărfurile introduse pe teritoriul vamal al Uniunii trebuie, conform articolului 139 alineatul (1) litera (a) din acest cod, să fie prezentate în vamă imediat după sosirea lor la biroul vamal desemnat sau în orice alt loc desemnat ori aprobat de autoritățile vamale sau în zona liberă de persoana care a introdus mărfurile pe teritoriul vamal al Uniunii.
- 6 Potrivit articolului 79 alineatul (1) litera (a), în cazul mărfurilor supuse unor taxe la import, o datorie vamală la import ia naștere în cazul nerespectării uneia dintre obligațiile stabilite în legislația vamală privind, printre altele, introducerea mărfurilor neunionale pe teritoriul vamal al Uniunii.
- 7 Conform articolului 86 alineatul (6) din același cod, în cazul în care legislația vamală prevede un tratament tarifar favorabil, o scutire sau o exceptare totală sau parțială de taxe la import sau la export, în temeiul, printre altele, al articolului 203 din codul menționat, un astfel de tratament tarifar favorabil, o astfel de scutire sau exceptare se aplică de asemenea în cazul în care ia naștere o datorie vamală, în temeiul articolului 79 din codul menționat, cu condiția ca nerespectarea obligațiilor care a dus la nașterea datoriei vamale să nu constituie o tentativă de fraudă.

- 8 Potrivit considerentului (38) al codului menționat, este oportun să se țină seama de buna-credință a persoanei în cauză, în cazurile în care o datorie vamală a luat naștere în urma nerespectării legislației vamale, și să se minimizeze impactul neglijenței din partea debitorului.

Dispozițiile naționale invocate

- 9 La data faptelor din litigiul principal, era aplicabilă Mervärdesskattelagen [Legea privind taxa pe valoarea adăugată (1994:200)]. Această lege a fost înlocuită de o nouă Mervärdesskattelagen (2023:200), însă legea anterioară se aplică în continuare, în măsura în care prezintă relevanță în speță, situațiilor anterioare intrării în vigoare a noii legi. Dispozițiile aplicabile ale legii din 1994 sunt prezentate în continuare. Noua lege conține, în esență, dispoziții similare.
- 10 În conformitate cu articolul 1 primul paragraf punctul 3 din capitolul 1, TVA-ul se plătește la importul de bunuri în țară care sunt supuse impozitării. Potrivit articolului 1a din capitolul 2, prin „import” se înțelege introducerea în Suedia a unor mărfuri dintr-un loc situat în afara Uniunii Europene.
- 11 Articolul 30 primul paragraf din capitolul 3 prevede că sunt scutite de taxă importurile exceptate de la plata taxei în conformitate cu Legea (1994:1551) privind, printre altele, scutirea de taxe la import.
- 12 Articolul 5 primul paragraf din capitolul 2 din Legea privind, printre altele, scutirea de taxe la import prevede că scutirea de taxe se acordă pentru bunurile unionale care, după ce au fost exportate din Uniune Europeană către o țară terță, sunt introduse în Suedia de persoana care le-a exportat, fără ca acestea să fi fost prelucrate în perioada în care au fost exportate din Uniunea Europeană. Potrivit celui de al doilea paragraf al acestui articol, scutirea se acordă numai în cazul în care mărfurile fac obiectul unei scutiri de taxe vamale în temeiul, printre altele, al articolului 203 din Codul vamal al Uniunii. Mărfurile care beneficiază de o scutire de taxe vamale în temeiul Regulamentului (CEE) nr. 2658/87 privind Nomenclatura tarifară și statistică și Tarifal Vamal Comun sunt tratate ca și cum ar fi supuse unor taxe vamale.

Situația de fapt din procedura principală

- 13 AA este proprietara unor cai care sunt participă la competiții în diferite țări. Ea a exportat doi cai în Norvegia, și anume în afara teritoriului vamal al Uniunii. După participarea la competiții, caii au fost readuși în Uniune printr-un punct de trecere a frontierei din Norvegia în Suedia. AA nu s-a oprit la punctul vamal pentru a prezenta mărfurile introduse. În schimb, ea a fost oprită cu ocazia controlului rutier efectuat de Tullverket (Administrația vamală) la scurt timp după ce a trecut de punctul vamal.

- 14 Administrația vamală a decis să o oblige pe AA la plata sumei de 41 178 de coroane suedeze (SEK) cu titlu de TVA. Nu a fost impusă nicio taxă vamală. Potrivit autorității vamale, scutirea de TVA la reimport nu putea fi acordată deoarece AA nu a declarat caii pentru punerea în liberă circulație și nici nu a solicitat scutirea de taxe vamale.
- 15 AA a contestat această decizie la Förvaltningsrätten i Karlstad (Tribunalul Administrativ cu sediul în Karlstad, Suedia) care a respins acțiunea. Förvaltningsrätten a constatat că acești cai nu fuseseră prezentați în vamă la momentul sosirii lor pe teritoriul vamal al Uniunii, că a luat naștere, așadar, o datorie vamală și că aceasta însemna că TVA-ul era datorat. Această instanță a statuat în continuare că o cerință fundamentală pentru acordarea scutirii de TVA la reimport este ca mărfurile să fie declarate pentru punerea în liberă circulație și ca declarantul să formuleze o cerere. Dat fiind că acest lucru nu s-a întâmplat, scutirea de TVA nu a putut fi acordată.
- 16 Atât AA, cât și Allmänna ombudet hos Tullverket (Reprezentantul General al Administrației Vamale, Suedia) au declarat apel la Kammarrätten i Göteborg (Curtea de Apel Administrativă din Göteborg, Suedia) împotriva hotărârii pronunțate de Förvaltningsrätten și au solicitat anularea deciziei de impunere prin care s-a stabilit în sarcina AA obligația de plată a TVA-ului. Kammarrätten a respins apelurile în esență pentru aceleași motive precum cele invocate de Förvaltningsrätten.
- 17 AA a formulat recurs împotriva hotărârii pronunțate de Kammarrätten la Högsta förvaltningsdomstolen care a admis în principiu cererea de recurs. Acțiunea publică în prezenta cauză de pe rolul Högsta förvaltningsdomstolen este introdusă de Reprezentantul General al Administrației Vamale. Reprezentantul General, iar nu Administrația vamală, este deci partea adversă a particularului. Cu toate acestea, Administrației vamale i-a fost oferită posibilitatea de a prezenta observații în cauză.
- 18 În corespondența purtată între părți după admiterea în principiu a recursului, AA a susținut că a făcut o declarație verbală în fața personalului vamal atunci când a fost oprită după trecerea punctului vamal. Reprezentantul General a răspuns că funcționarii care lucrau la biroul vamal în acea zi contestă orice declarație verbală.
- 19 AA nu a indicat anterior, în cadrul procedurii, că a fost făcută o declarație verbală. Trebuie să existe motive deosebite pentru ca o împrejurare invocată pentru prima dată în fața Högsta förvaltningsdomstolen să fie luată în considerare de instanță. Högsta förvaltningsdomstolen va decide ulterior dacă trebuie luate în considerare observațiile prezentate de AA cu privire la declarația verbală. Cu toate acestea, prezenta cerere de decizie preliminară privește numai faptele care au fost examinate în fața instanțelor inferioare, și anume faptul că recurenta a trecut punctul vamal fără a se opri la biroul vamal, fără a prezenta mărfurile și fără a depune o declarație vamală sau o cerere de scutire de taxe vamale.

Pozițiile părților și ale Administrației vamale

AA

- 20 AA solicită modificarea hotărârii pronunțate de Kammarrätten astfel încât decizia autorității vamale de impunere a TVA-ului să fie anulată. Ea invocă următoarele argumente.
- 21 Ea nu a avut nimic de câștigat din punct de vedere financiar prin faptul că nu s-a oprit la biroul vamal și nu a declarat intrarea cailor, ci, în interesul animalelor, a dorit să ajungă în timp util pentru a prinde un feribot către Finlanda, reducând astfel durata călătoriei animalelor. Înainte de călătorie, ea s-a asigurat că exportul temporar către Norvegia este tratat în mod corect și a considerat, prin urmare, că condițiile de reimport erau de asemenea îndeplinite. Aceasta a fost o eroare din partea sa și este nerezonabil ca aceasta să ducă la impunerea TVA-ului ca urmare a reimportului.
- 22 Articolul 86 alineatul (6) din Codul vamal al Uniunii trebuie interpretat în sensul că dreptul la scutirea de taxe vamale și, prin urmare, la scutirea de TVA există chiar dacă nu sunt îndeplinite condițiile procedurale prevăzute la articolul 203, cu condiția să nu fie vorba despre o tentativă de fraudă. Întrucât sunt îndeplinite condițiile de fond prevăzute la articolul 203 și nu există nicio tentativă de fraudă, ea nu ar trebui să fie obligată la plata TVA-ului.

Reprezentantul General al Administrației Vamale

- 23 La rândul său, Reprezentantul General al Administrației Vamale consideră că decizia de impunere a TVA-ului în sarcina AA a fost corectă și, prin urmare, este de opinie că recursul formulat de AA împotriva hotărârii pronunțate de Kammarrätten trebuie respins. Reprezentantul General invocă următoarele argumente.
- 24 O cerință pentru ca reimportul cailor să fie scutit de TVA este ca aceștia să facă obiectul unei scutiri de taxe vamale. Este evident că sunt îndeplinite condițiile materiale pentru scutirea de taxe vamale în temeiul articolului 203 din Codul vamal al Uniunii și că nu este vorba despre o tentativă de fraudă.
- 25 De asemenea, o condiție pentru acordarea scutirii în temeiul articolului 203 menționat anterior este ca mărfurile să fie declarate pentru punerea în liberă circulație și ca persoana în cauză să solicite scutirea. Articolul 86 alineatul (6) și articolul 203 nu stabilesc nicio excepție de la aceste condiții. Prin urmare, ar trebui să se considere că acestea se aplică și în cazurile în care datoria vamală în temeiul articolului 79 ia naștere prin nerespectarea uneia dintre obligațiile stabilite în legislația vamală.

- 26 Din dosarul de care dispune instanța nu reiese că AA îndeplinea condițiile procedurale prevăzute la articolul 203 atunci când caii au fost introduși pe teritoriul vamal al Uniunii.

Administrația vamală

- 27 Administrația vamală solicită respingerea recursului și invocă următoarele argumente. Deoarece mărfurile nu au fost declarate pentru punerea în liberă circulație, acestea nu fac obiectul scutirii de taxe vamale în temeiul articolului 203. Prin urmare, importul acestora trebuie să fie supus la plata TVA-ului.

Prezentarea motivelor trimiterii preliminare

- 28 Din Directiva TVA reiese că importul de bunuri dintr-o țară terță în Uniune este supus la plata TVA-ului. Cu toate acestea, potrivit articolului 143 alineatul (1) litera (e) din directivă, statele membre scutesc reimportul, de către persoana care le-a exportat, de bunuri în starea în care au fost exportate, atunci când respectivele bunuri sunt scutite de drepturi vamale.
- 29 AA a reimportat caii în starea în care se aflau atunci când i-a exportat. Prin urmare, factorul decisiv pentru a stabili dacă ea este obligată la plata TVA-ului în ceea ce privește reimportul este dacă caii sunt scutiți de taxe vamale în sensul articolului 143 alineatul (1) litera (e).
- 30 Scutirea de taxe la import în cazul reimportului este reglementată la articolul 203 din Codul vamal al Uniunii. Este cert că, în speță, sunt îndeplinite condițiile materiale pentru scutire prevăzute de acest articol. Cu toate acestea, astfel cum s-a menționat la punctul 19 de mai sus, prezenta cerere de decizie preliminară are la origine împrejurarea că AA nu a declarat la biroul vamal, cu încălcarea articolului 139 alineatul (1) din Codul vamal al Uniunii, intrarea mărfurilor și nu erau îndeplinite condițiile procedurale prevăzute la articolul 203 pentru acordarea scutirii, și anume să fi declarat mărfurilor pentru punerea în liberă circulație și să deus o cerere de scutire.
- 31 Din articolul 79 alineatul (1) litera (a) din Codul vamal al Uniunii reiese că, în cazul mărfurilor supuse unor taxe la import, o datorie vamală la import ia naștere în cazul nerespectării uneia dintre obligațiile stabilite în legislația vamală cu privire la introducerea mărfurilor neunionale pe teritoriul vamal al Uniunii. Cu toate acestea, în conformitate cu articolul 86 alineatul (6), scutirea de taxe la import prevăzută la articolul 203 trebuie să se aplice și în cazurile în care ia naștere o datorie vamală în temeiul articolului 79, cu condiția ca neîndeplinirea obligațiilor care a condus la nașterea unei datorii vamale să nu constituie o tentativă de fraudă. În speță, este cert că AA nu se face vinovată de nicio tentativă de fraudă.
- 32 AA susține că articolul 86 alineatul (6) din Codul vamal al Uniunii trebuie interpretat în sensul că dreptul la scutirea de taxe vamale există chiar dacă nu sunt

îndeplinite condițiile procedurale prevăzute la articolul 203. Prin urmare, potrivit acestei interpretări, caili sunt scutiți de taxe vamale, ceea ce înseamnă, în temeiul articolului 143 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA, că reimportul lor ar trebui să fie scutit de TVA.

- 33 Reprezentantul General susține, în schimb, că pentru acordarea scutirii de taxe la import trebuie îndeplinite și condițiile procedurale prevăzute la articolul 203 din Codul vamal al Uniunii. Întrucât aceste condiții nu sunt îndeplinite, scutirea de TVA în temeiul articolului 143 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA nu ar trebui acordată în temeiul acestei interpretări.
- 34 În opinia Högsta förvaltningsdomstolen, nu este clar care dintre aceste interpretări este cea corectă.
- 35 Pe de o parte, astfel cum susține Reprezentantul General, textul articolului 86 alineatul (6) și al articolului 203 se limitează să prevadă că toate condițiile prevăzute la articolul 203 trebuie să fie îndeplinite pentru ca scutirea să fie posibilă. În consecință, textul în sine nu susține opinia potrivit căreia, în situațiile reglementate de articolul 79, nu este necesar să fie îndeplinite și condițiile procedurale prevăzute la articolul 203 pentru ca scutirea să fie acordată.
- 36 Pe de altă parte, în temeiul articolului 79, pentru ca o datorie vamală să ia naștere este necesar mai întâi ca una dintre obligațiile stabilite în legislația vamală să nu fi fost respectată. Se ridică problema situațiilor în care un importator se face vinovat de o astfel de nerespectare, dar îndeplinește simultan condițiile procedurale prevăzute la articolul 203. În orice caz, este puțin probabil ca o nerespectare a obligațiilor precum cea în discuție în prezenta cauză – nedeclararea intrării mărfurilor cu încălcarea articolului 139 alineatul (1) – să aibă loc fără ca importatorul să fi omis în același timp să depună o declarație vamală și să solicite scutirea. O interpretare întemeiată strict pe modul de redactare a dispozițiilor ar însemna probabil că articolul 86 alineatul (6) nu se aplică niciodată într-o astfel de situație. Este discutabil dacă acest lucru este compatibil cu scopul dispozițiilor [a se vedea considerentul (38) al Codului vamal al Uniunii].
- 37 Problema de interpretare care se ridică în prezenta cauză nu pare să fi fost examinată de Curtea de Justiție a Uniunii Europene și, în opinia Högsta förvaltningsdomstolen, nu există, așadar, suficiente îndrumări pentru pronunțarea unei hotărâri. Prin urmare, este necesar să se solicite Curții de Justiție a Uniunii Europene pronunțarea unei decizii preliminare.
- 38 Având în vedere considerațiile care precedă, Högsta förvaltningsdomstolen solicită un răspuns la întrebarea enunțată în continuare.

Întrebarea preliminară

- 39 Articolul 143 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA, precum și articolul 86 alineatul (6) și articolul 203 din Codul vamal al Uniunii trebuie interpretate în

sensul că atât condițiile materiale, cât și cele procedurale prevăzute la articolul 203 din cod trebuie îndeplinite pentru ca scutirea de taxe la import – și, prin urmare, scutirea de TVA – să fie acordate la reimport atunci când a luat naștere o datorie vamală în temeiul articolului 79 din Codul vamal al Uniunii ca urmare a nerespectării obligației de prezentare prevăzute la articolul 139 alineatul (1) din Codul vamal al Uniunii?

DOCUMENT DE LUCRU