



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)

25 iunie 2015 *

„Trimitere preliminară — Codul vamal comunitar — Regulamentul (CEE) nr. 2913/92 — Articolele 203 și 204 — Regulamentul (CEE) nr. 2454/93 — Articolul 859 — Regim de tranzit extern — Nașterea datoriei vamale — Sustragere sau nesustragere de sub supravegherea vamală — Neexecutare a unei obligații — Prezentare tardivă a mărfurilor la biroul de destinație — Mărfuri care au fost refuzate de destinatar și retrimise fără să fi fost prezentate la biroul vamal — Mărfuri plasate din nou în regim de tranzit extern, prin intermediul unei noi declarații — Directiva 2006/112/CE — Articolul 168 litera (e) — Deducerea TVA-ului la import de către transportator”

În cauza C-187/14,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Østre Landsret (Danemarca), prin decizia din 4 aprilie 2014, primită de Curte la 16 aprilie 2014, în procedura

Skatteministeriet

împotriva

DSV Road A/S,

cu participarea:

Danske Speditører,

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnul T. von Danwitz (raportor), președinte de cameră, și domnii C. Vajda, A. Rosas, E. Juhász și D. Šváby, judecători,

avocat general: domnul M. Szpunar,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru DSV Road A/S, de A. Hedetoft, avocat;
- pentru Danske Speditører, de R. Køie, avocat;
- pentru guvernul danez, de C. Thorning, în calitate de agent, asistat de D. Auken, avocat;

* Limba de procedură: daneza.

- pentru guvernul ceh, de M. Smolek și de J. Vláčil, în calitate de agenți;
 - pentru guvernul elen, de G. Skiani și de M. Germani, în calitate de agenți;
 - pentru Comisia Europeană, de C. Soulay și de L. Grønfeldt, în calitate de agenți,
- având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,
pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 203 alineatul (1) și a articolului 204 alineatul (1) litera (a) din Regulamentul (CEE) nr. 2913/92 al 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. 1791/2006 al Consiliului din 20 noiembrie 2006 (JO L 363, p. 1, Ediție specială, 01/vol. 7, p. 15, denumit în continuare „Codul vamal”), a articolului 859 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 L 253, p. 1, Ediție specială, 02/vol. 7, p. 3), astfel cum a fost modificat prin Regulamentul (CE) nr. 214/2007 al Comisiei din 28 februarie 2007 (JO L 62, p. 6, denumit în continuare „regulamentul de aplicare”), precum și a articolului 168 litera (e) din 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, denumită în continuare „Directiva TVA”).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Skatteministeriet (Ministerul Impozitelor și Accizelor), pe de o parte, și DSV Road A/S (denumită în continuare „DSV”), pe de altă parte, în legătură cu plata taxei vamale și a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) pe mărfuri care au fost transportate în cadrul mai multor regimuri de tranzit comunitar extern.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Articolul 37 din Codul vamal prevede:

„(1) Mărfurile introduse pe teritoriul vamal al Comunității se află sub supraveghere vamală din momentul intrării lor. Ele pot fi supuse controalelor vamale în conformitate cu dispozițiile în vigoare.

(2) Ele rămân sub o astfel de supraveghere atât timp cât este necesar pentru a se stabili statutul lor vamal, dacă este cazul, și, în cazul mărfurilor necomunitare și fără a aduce atingere articolului 82 alineatul (1), până ce li se modifică statutul vamal, ele intră într-o zonă liberă sau antrepozit liber sau se reexportă sau se distrug în conformitate cu articolul 182.”

- 4 Articolul 91 alineatul (1) din acest cod are următorul cuprins:

„(1) Regimul de tranzit extern permite circulația dintr-un punct într-altul pe teritoriul vamal al Comunității:

- (a) a mărfurilor necomunitare, fără ca aceste mărfuri să fie supuse drepturilor de import și altor taxe sau măsuri de politică comercială;

[...]”

5 Articolul 92 din codul menționat prevede:

„(1) Regimul de tranzit extern ia sfârșit și obligațiile titularului se consideră îndeplinite atunci când mărfurile plasate sub acest regim și documentele solicitate sunt prezentate la biroul vamal de destinație în conformitate cu dispozițiile regimului respectiv.

(2) Autoritățile vamale încheie regimul atunci când sunt în măsură să stabilească, pe baza comparației datelor disponibile de la biroul vamal de plecare cu cele de la biroul vamal de destinație, că regimul a luat sfârșit în mod corect.”

6 Potrivit articolului 96 alineatul (1) din același cod:

„(1) Principalul obligat este titularul regimului de tranzit comunitar extern. El răspunde pentru:

(a) prezentarea în vamă a mărfurilor intacte la biroul vamal de destinație în termenul prevăzut și cu respectarea întocmai a măsurilor de identificare adoptate de autoritățile vamale;

(b) respectarea dispozițiilor referitoare la regimul de tranzit comunitar.”

7 Articolul 203 din Codul vamal prevede:

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

— sustragerea de sub supravegherea vamală a mărfurilor supuse drepturilor de import.

(2) Datoria vamală ia naștere în momentul sustragerii mărfurilor de sub supravegherea vamală.

(3) Debitorii vamali sunt:

— persoana care a sustras mărfurile de sub supraveghere vamală;

[...]”

8 Potrivit articolului 204 alineatul (1) din acest cod:

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

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

[...]

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

9 Articolul 356 din Regulamentul de aplicare are următorul cuprins:

„(1) Biroul de plecare stabilește data limită la care mărfurile trebuie să fie prezentate biroului de destinație luând în considerare traseul care trebuie urmat, dispozițiile de reglementare a transportului și alte reglementări aplicabile și, dacă este cazul, elementele comunicate de principalul obligat.

[...]

(3) 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 nu sunt imputabile transportatorului sau principalului obligat, se consideră că acesta din urmă a respectat termenul prevăzut.”

10 Articolul 859 din acest regulament prevede:

„Următoarele omisiuni sunt considerate ca neavând un efect semnificativ asupra corectitudinii operațiunii de depozitare temporare sau a regimului vamal considerat în sensul articolului 204 alineatul (1) din [Codul vamal], în cazul în care:

- nu constituie o tentativă de sustragere a mărfurilor de sub supravegherea vamală,
- nu presupun o neglijență manifestă din partea persoanei interesate și
- toate formalitățile necesare pentru reglementarea situației mărfurilor sunt îndeplinite ulterior:

[...]

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.

[...]”

11 Potrivit articolului 168 din Directiva TVA:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA-ul pe care are obligația de a-l plăti următoarele sume:

[...]

- (e) TVA-ul datorat sau achitat pentru importul de bunuri în statul membru în cauză.”

12 Potrivit articolului 201 din directiva menționată:

„La import, TVA-ul este datorat de orice persoane desemnate sau recunoscute ca persoane obligate la plata taxei de către statul membru de import.”

Dreptul danez

- 13 Articolul 39 alineatul (1) din Legea vamală (Toldloven), în versiunea sa codificată prin Decretul nr. 867 (lovbekendtgørelse nr. 867) din 13 septembrie 2005, are următorul cuprins:

„Este obligat la plata impozitelor și taxelor pe mărfuri:

- 1) persoana care importă direct sau prin intermediar, pe teritoriul vamal danez, mărfuri care nu se află în liberă circulație pe teritoriul vamal al Uniunii Europene;

[...]

- 4) conducătorul sau proprietarul mijlocului de transport care transportă mărfuri sub control vamal sau mărfuri scutite de taxe și impozite în anumite condiții. Se află în aceeași situație persoana care deține un asemenea mijloc de transport.”

- 14 Articolul 37 din Legea privind TVA-ul (Momsloven) prevede:

„Întreprinderile înregistrate în temeiul articolelor 47, 49, 51 sau 51a pot deduce, la calcularea taxei datorate în amonte, în sensul articolului 56 alineatul 3, taxa prevăzută prin prezenta lege pentru achiziții și alte operațiuni efectuate de întreprindere, privind mărfuri și servicii utilizate exclusiv în vederea livrărilor întreprinderii care nu sunt scutite de taxă [...].”

Litigiul principal și întrebările preliminare

- 15 La 23 august 2007 și la 10 aprilie 2008, DSV, o întreprindere daneză de transport și de logistică, a inițiat, ca principal obligat, două regimuri de tranzit comunitar extern (denumite în continuare „regimurile de tranzit”) pentru transportul a 148 și, respectiv, a 703 pachete de produse electronice între biroul vamal de plecare situat în portul liber Copenhaga (Danemarca) și biroul vamal de destinație situat la Jönköping (Suedia). Fără a efectua un control material al mărfurilor, autoritățile daneze de la biroul vamal de plecare au dispus acordarea liberului de vamă cu termene de prezentare la biroul vamal de destinație de până la 31 august 2007 și, respectiv, până la 13 aprilie 2008.
- 16 În ambele cazuri, DSV a transportat mărfurile la Jönköping, unde primirea lor a fost însă refuzată de destinatar. În consecință, la 4 septembrie 2007 și, respectiv, la 14 aprilie 2008, DSV a readus aceste mărfuri în portul liber Copenhaga, fără ca acestea să fi fost prezentate la birourile vamale din Jönköping sau din portul liber Copenhaga și fără ca documentele de tranzit să fi fost anulate.
- 17 DSV susține că aceleași 148 și, respectiv, 703 pachete de produse electronice au fost reexpediate la Jönköping la 13 septembrie 2007 și, respectiv, la 17 aprilie 2008, împreună cu alte produse electronice. Pentru fiecare dintre aceste livrări, DSV a inițiat un nou regim de tranzit și a fost generat un nou document de tranzit, privind un total de 573 și, respectiv, de 939 de pachete de produse electronice. A doua serie de regimuri de tranzit s-a încheiat în mod corect la 13 septembrie 2007 și, respectiv, la 23 aprilie 2008. Cu toate acestea, Skatteministeriet contestă faptul că cele 148 și, respectiv, 703 pachete de produse electronice care au făcut obiectul primelor regimuri de tranzit au fost de asemenea incluse în a doua serie de regimuri de tranzit.
- 18 Pentru fiecare dintre primele regimuri de tranzit neîncheiate, danske told- og skatteforvaltning (Administrația Centrală Daneză pentru Contribuții și Vămi) a solicitat DSV plata taxelor vamale în temeiul articolului 203 din Codul vamal și, cu titlu subsidiar, în temeiul articolului 204 din acest cod. În plus, danske told- og skatteforvaltning a solicitat plata TVA-ului la import pentru mărfurile care au făcut obiectul acestor regimuri, în temeiul articolului 39 alineatul 1 punctul 4 din Legea vamală, în versiunea ei codificată prin Decretul nr. 867 din 13 septembrie 2005. Din dosarul de care dispune

Curtea reiese că DSV a achitat TVA-ul la import, însă că dreptul de a deduce acest TVA i-a fost refuzat. Întrucât DSV a contestat aceste decizii, cauza se află în prezent pe rolul Østre Landsret (Curtea de Apel din regiunea Est).

19 În aceste condiții, Østre Landsret a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

- „1) Articolul 203 alineatul (1) din [Codul vamal] trebuie interpretat în sensul că se consideră sustragere de sub supravegherea vamală o situație precum cea din litigiul principal dacă se pornește de la premisa că (a) fiecare dintre cele două regimuri de tranzit inițiate în 2007 și, respectiv, în 2008 vizau aceleași mărfuri sau că (b) nu se poate stabili că mărfurile erau aceleași?
- 2) Articolul 204 din Codul vamal trebuie interpretat în sensul că datoria vamală ia naștere într-o situație precum cea din litigiul principal dacă se pornește de la premisa că (a) fiecare dintre cele două regimuri de tranzit inițiate în 2007 și, respectiv, în 2008 vizau aceleași mărfuri sau că (b) nu se poate stabili că mărfurile erau aceleași?
- 3) Articolul 859 din [regulamentul de aplicare] trebuie interpretat în sensul că, în împrejurările litigiului principal, are loc o încălcare a obligațiilor care nu a avut un efect semnificativ asupra corectitudinii regimului vamal dacă se pornește de la premisa că (a) fiecare dintre cele două regimuri de tranzit inițiate în 2007 și, respectiv, în 2008 vizau aceleași mărfuri sau că (b) nu se poate stabili că mărfurile erau aceleași?
- 4) Primul stat membru în care au fost importate mărfurile poate să îi refuze persoanei impozabile desemnate de statul membru dreptul de a deduce TVA-ul la import în temeiul articolului 168 litera (e) din Directiva TVA în cazul în care TVA-ul la import este perceput de la operatorul de transport al mărfurilor în cauză, care nu este nici importatorul, nici proprietarul mărfurilor, ci doar a transportat mărfurile și a fost responsabil de formalitățile vamale de expediere a transportului ca parte a operațiunilor sale de expediere a mărfurilor, care sunt supuse TVA-ului?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

- 20 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 203 alineatul (1) din Codul vamal trebuie interpretat în sensul că o datorie vamală ia naștere în temeiul acestuia ca urmare a simplului fapt că mărfurile plasate sub un regim de tranzit sunt readuse, după o tentativă de livrare eșuată, în portul liber de plecare fără să fi fost prezentate nici la biroul vamal de la locul de destinație, nici la biroul vamal din portul liber.
- 21 Instanța de trimitere adresează această întrebare pe baza a două ipoteze factuale diferite, și anume, pe de o parte, cea în care se stabilește că, ulterior, aceleași mărfuri au fost transportate din nou la locul de destinație în cadrul unui al doilea regim de tranzit încheiat în mod corect și, pe de altă parte, cea în care identitatea mărfurilor transportate în cadrul primului și al celui de al doilea regim de tranzit nu poate fi stabilită.
- 22 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că articolele 203 și 204 din Codul vamal au domenii de aplicare distincte. Astfel, în timp ce primul are în vedere comportamentele care determină sustragerea mărfii de sub supravegherea vamală, cel de al doilea are ca obiect încălcări ale obligațiilor și nerespectări ale unor condiții legate de diferite regimuri vamale, care nu au efect asupra supravegherii vamale (Hotărârea X, C-480/12, EU:C:2014:329, punctul 31).

- 23 Rezultă din textul articolului 204 din Codul vamal că această dispoziție nu își găsește aplicarea decât în cazurile care nu intră în domeniul de aplicare al articolului 203 din acest cod (Hotărârea X, C-480/12, EU:C:2014:329, punctul 32).
- 24 În consecință, pentru a stabili în temeiul căruia dintre aceste două articole a luat naștere o datorie vamală la import, trebuie să se examineze cu prioritate 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 (Hotărârea X, C-480/12, EU:C:2014:329, punctul 33).
- 25 În ceea ce privește mai precis noțiunea de sustragere de sub supravegherea vamală, care figurează la articolul 203 alineatul (1) din Codul vamal, trebuie amintit că, potrivit jurisprudenței Curții, această noțiune trebuie înțeleasă ca incluzând orice acțiune sau orice 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 la articolul 37 alineatul (1) din Codul vamal (Hotărârea X, C-480/12, EU:C:2014:329, punctul 34).
- 26 În speță, în ceea ce privește, pe de o parte, ipoteza în care identitatea mărfurilor transportate în cadrul primului și al celui de al doilea regim de tranzit nu poate fi stabilită, trebuie constatat că condițiile pentru nașterea unei datorii vamale în temeiul articolului 203 alineatul (1) din Codul vamal sunt întrunite. Astfel, în această ipoteză, nu se stabilește că mărfurile au fost prezentate la biroul vamal de la locul de destinație, așa cum impune articolul 96 alineatul (1) litera (a) din Codul vamal. Or, într-o asemenea situație, autoritatea vamală competentă este împiedicată să stabilească, conform articolului 92 alineatul (2) din Codul vamal, că regimul de tranzit a încetat în mod corect.
- 27 Pe de altă parte, în ipoteza în care se stabilește identitatea mărfurilor transportate în cadrul primului și al celui de al doilea regim de tranzit, aceste mărfuri au fost prezentate efectiv la biroul vamal de la locul de destinație în cadrul celei de a doua expediții. În ceea ce privește această ipoteză, trebuie constatat că omisiunea de a prezenta mărfurile menționate la biroul vamal din Jönköping în cadrul primei lor expediții și de a le prezenta la biroul vamal din portul liber Copenhaga după întoarcerea lor, plasarea mărfurilor menționate sub cel de al doilea regim de tranzit, precum și tardivitatea prezentării lor la biroul vamal de la locul de destinație nu sunt împrejurări suficiente, ca atare, pentru a constitui o sustragere de sub supravegherea vamală.
- 28 Astfel, în lipsa încheierii primului regim de tranzit, precum și a schimbării destinației vamale și a regimului vamal al mărfurilor în cauză, acestea erau plasate tot sub primul regim de tranzit la întoarcerea și la depozitarea lor în portul liber Copenhaga. Or, după cum a arătat Comisia Europeană, în cadrul unui regim de tranzit, supravegherea vamală se exercită prin natură de la distanță. Aceasta privește mărfuri care nu se află într-un loc determinat, ci care sunt transportate dintr-un loc în altul, fără ca autoritățile vamale să fie în măsură să verifice poziția lor exactă în orice moment al transportului.
- 29 Această supraveghere exercitată de la distanță nu este împiedicată prin simpla omisiune de a prezenta mărfurile vizate la birourile vamale de la locul de destinație sau dintr-un port liber dacă toate celelalte condiții legate de regimul de tranzit sunt respectate. Astfel, într-o asemenea situație, mărfurile vizate sunt transportate, în pofida acestor omisiuni, tot printr-o procedură de tranzit autorizată și însoțite de documentele de tranzit corespunzătoare, așa încât autoritățile vamale sunt mereu în măsură aibă acces la aceste mărfuri și să le controleze.
- 30 Plasarea mărfurilor în cauză sub cel de al doilea regim de tranzit, cu consecința că prezentarea acestor mărfuri la biroul vamal de la locul de destinație nu s-a realizat în final în cadrul primului, ci doar în cadrul celui de al doilea regim de tranzit, nu poate fi calificată nici drept sustragere de sub

supravegherea vamală. Astfel, în urma acestei plasări, mărfurile menționate erau supuse în continuare supravegherii vamale, singura schimbare fiind aceea că această supraveghere nu se mai înscria în primul, ci în cel de al doilea regim de tranzit.

- 31 Nici faptul că în final DSV a prezentat mărfurile la biroul vamal de la locul de destinație în afara termenului de prezentare stabilit în cadrul primului regim de tranzit nu poate fi considerat o sustragere de sub supravegherea vamală. Astfel, Curtea a statuat deja că simpla depășire a termenului de prezentare, stabilit conform articolului 356 alineatul (1) din regulamentul de aplicare, nu determină o datorie vamală pentru sustragere, în sensul acestui articol (a se vedea în acest sens Hotărârea X, C-480/12, EU:C:2014:329, punctul 45).
- 32 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 203 din Codul vamal trebuie interpretat în sensul că o datorie vamală nu ia naștere în acest temei numai ca urmare a faptului că mărfuri plasate sub un regim de tranzit sunt readuse, după o tentativă de livrare eșuată, în portul liber de plecare fără să fi fost prezentate nici la biroul vamal de la locul de destinație, nici la biroul vamal din portul liber, dacă se stabilește că, ulterior, aceleași mărfuri au fost transportate din nou la locul de destinație în cadrul unui al doilea regim de tranzit încheiat în mod corect. În schimb, în ipoteza în care nu se poate stabili identitatea mărfurilor transportate în cadrul primului și al celui de al doilea regim de tranzit, se naște o datorie vamală în temeiul acestui articol.

Cu privire la cea de a doua și la cea de a treia întrebare

- 33 Ținând seama de răspunsul dat la prima întrebare, nu este necesar să se răspundă la a doua și la a treia întrebare decât în ipoteza în care se stabilește identitatea mărfurilor transportate în cadrul primului și al celui de al doilea regim de tranzit.
- 34 Deși este adevărat că, în această ipoteză, DSV a prezentat aceste mărfuri la biroul vamal de la locul de destinație în cadrul celui de al doilea regim de tranzit, această prezentare a avut totuși loc în afara termenului de prezentare stabilit în cadrul primului regim de tranzit. Prin urmare, ipoteza menționată se caracterizează prin faptul că mărfuri plasate sub un prim regim de tranzit nu au fost prezentate la biroul vamal de la locul de destinație decât tardiv și în cadrul unui al doilea regim de tranzit.
- 35 Prin intermediul celei de a doua și al celei de a treia întrebări, care trebuie examinate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 204 din Codul vamal coroborat cu articolul 859 din regulamentul de aplicare trebuie interpretat în sensul că prezentarea tardivă la biroul vamal de la locul de destinație și în cadrul unui al doilea regim de tranzit a mărfurilor plasate sub un prim regim de tranzit constituie o neexecutare care dă naștere la o datorie vamală.
- 36 În ceea ce privește, în primul rând, aspectul dacă, într-o asemenea situație, condiția care declanșează nașterea unei datorii vamale în temeiul articolului 204 alineatul (1) litera (a) din Codul vamal, și anume neexecutarea uneia dintre obligațiile legate de regimul de tranzit, este îndeplinită, Curtea a statuat deja că depășirea termenului de prezentare, stabilit conform articolului 356 alineatul (1) din regulamentul de aplicare, determină o datorie vamală care are drept temei articolul 204 din Codul vamal (a se vedea în acest sens Hotărârea X, C-480/12, EU:C:2014:329, punctul 45). În consecință, această condiție este în principiu îndeplinită în cauza principală.
- 37 Această concluzie nu este repusă în discuție în Hotărârea DSV Road (C-234/09, EU:C:2010:435), invocată în acest sens de DSV. În această hotărâre, Curtea a considerat, în esență, că articolul 204 din Codul vamal nu se aplica într-o situație în care un expeditor autorizat a generat în mod eronat două regimuri de tranzit pentru una și aceeași marfă. Motivarea adoptată în hotărârea menționată nu poate fi transpusă în cauza principală, dat fiind că faptele care se află la originea celor două cauze sunt substanțial diferite.

- 38 Astfel, pe de o parte, spre deosebire de situația de fapt în discuție în cauza care a determinat pronunțarea Hotărârii DSV Road (C-234/09, EU:C:2010:435), din decizia de trimitere rezultă că, în cauza principală, expedierile vizate nu au fost efectuate de DSV în calitate de expeditor autorizat. Pe de altă parte, în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea DSV Road (C-234/09, EU:C:2010:435), mărfurile în cauză nu au fost niciodată transportate în cadrul primului regim de tranzit, în timp ce, în cauza principală, mărfurile în cauză au fost nu doar transportate la locul de destinație și retrimise la locul de plecare, ci și depozitate într-un port liber în cadrul primului regim de tranzit.
- 39 Cu toate acestea, articolul 356 alineatul (3) din regulamentul de aplicare prevede că, atunci când mărfurile se prezintă la biroul de destinație după expirarea termenului stabilit de biroul de plecare, iar nerespectarea termenului se datorează unor circumstanțe temeinic justificate și acceptate de biroul de destinație și nu sunt imputabile transportatorului sau principalului obligat, se consideră că acesta din urmă a respectat termenul prevăzut. Este de competența instanței de trimitere să verifice dacă aceste condiții sunt îndeplinite în speță.
- 40 În ceea ce privește, în al doilea rând, aspectul dacă este îndeplinită condiția negativă prevăzută la articolul 204 din Codul vamal, care exclude ca o datorie vamală să se nască în temeiul acestui articol atunci când „omisiuni[le] nu au un efect semnificativ asupra utilizării corecte a regimului de depozitare temporară sau a regimului vamal în cauză”, trebuie amintit că articolul 859 din regulamentul de aplicare enumeră în mod exhaustiv situațiile în care această condiție poate fi îndeplinită (a se vedea în acest sens Hotărârea Söhl & Söhlke (C-48/98, EU:C:1999:548, punctul 43).
- 41 În speță, din decizia de trimitere și din observațiile scrise ale părților din litigiul principal rezultă că în litigiul principal sunt în discuție în special condițiile prevăzute la a doua și la a treia liniuță ale articolului 859 din regulamentul de aplicare, precum și la punctul 2 literele (a) și (c) al acestui articol.
- 42 În ceea ce privește, *primo*, a treia liniuță și punctul 2 litera (a) al articolului 859 din acest regulament, aceste dispoziții impun ca toate formalitățile necesare pentru reglementarea situației mărfurilor să fie îndeplinite ulterior și ca marfa să fi fost efectiv prezentată intactă la biroul de destinație.
- 43 Guvernul danez arată, în esență, că aceste condiții nu sunt îndeplinite în cauza principală întrucât mărfurile în cauză nu au fost prezentate într-o primă fază și au fost amestecate cu alte mărfuri înainte ca un nou regim de tranzit să fie inițiat.
- 44 Or, trebuie să se constate că, în ipoteza în care identitatea mărfurilor transportate în cadrul primului și al celui de al doilea regim de tranzit este stabilită și în care acest al doilea regim de tranzit a fost încheiat în mod corect, condițiile menționate sunt îndeplinite. Astfel, pe de o parte, simpla împrejurare potrivit căreia primul regim de tranzit nu a fost încheiat în mod corect nu este de natură să influențeze răspunsul care trebuie dat la întrebarea dacă formalitățile necesare pentru regularizarea situației mărfurilor au fost îndeplinite ulterior. Pe de altă parte, în această ipoteză, mărfurile avute în vedere au fost prezentate efectiv intacte la biroul de destinație.
- 45 *Secundo*, în ceea ce privește articolul 859 punctul 2 litera (c) din regulamentul de aplicare, acesta impune ca, atunci când termenul stabilit conform articolului 356 din acest regulament nu a fost respectat, iar alineatul (3) al articolului menționat nu este aplicabil, marfa să trebuiască totuși să fie prezentată la biroul de destinație într-un termen rezonabil. Este de competența instanței de trimitere să aprecieze dacă aceste condiții sunt îndeplinite în cauza principală.
- 46 În ceea ce privește, *tertio*, articolul 859 a doua liniuță din regulamentul de aplicare, care impune condiția potrivit căreia omisiunile avute în vedere nu trebuie să implice o neglijență vădită din partea persoanei în cauză, din jurisprudența Curții reiese că noțiunea „neglijență vădită” trebuie apreciată ținând seama în special de complexitatea dispozițiilor a căror neexecutare a dus la nașterea datoriei vamale, de experiența profesională și de diligența operatorului (a se vedea în acest sens Hotărârea

Söhl & Söhlke, C-48/98, EU:C:1999:548, punctele 50 și 56). Este de competența instanței de trimitere să aprecieze, pe baza acestor criterii și având în vedere împrejurările cauzei principale, dacă există sau nu există neglijență vădită din partea DSV.

- 47 Având în vedere toate considerațiile precedente, este necesar să se răspundă la a doua și la a treia întrebare că articolul 204 din Codul vamal coroborat cu articolul 859 din regulamentul de aplicare trebuie interpretat în sensul că prezentarea tardivă la biroul vamal de la locul de destinație și în cadrul unui al doilea regim de tranzit a mărfurilor plasate sub un prim regim de tranzit constituie o neexecutare care dă naștere unei datorii vamale, cu excepția cazului în care sunt îndeplinite condițiile prevăzute la articolul 356 alineatul (3) sau la articolul 859 a doua liniuță și punctul 2 litera (c) din acest regulament, ceea ce este de competența instanței de trimitere să verifice.

Cu privire la a patra întrebare

- 48 Prin intermediul celei de a patra întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 168 litera (e) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale care exclude deducerea TVA-ului la import la plata căruia este obligat transportatorul care nu este nici importatorul și nici proprietarul mărfurilor vizate, dar care a asigurat doar transportul și tratamentul vamal al acestora în cadrul activității sale de transportator de mărfuri supus TVA-ului.
- 49 În această privință, este necesar să se constate că, potrivit textului articolului 168 litera (e) din Directiva TVA, nu există drept de deducere decât în măsura în care bunurile importate sunt utilizate pentru nevoile operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile. Potrivit jurisprudenței constante a Curții pronunțate în materia dreptului la deducerea TVA-ului aplicabil în cazul achiziției de bunuri sau de servicii, această condiție nu este îndeplinită decât atunci când costul prestărilor în amonte este încorporat în prețul anumitor operațiuni în aval sau în prețul bunurilor sau serviciilor furnizate de persoana impozabilă în cadrul activităților sale economice (a se vedea Hotărârea SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punctul 60, și Hotărârea Eon Aset Menidjmont, C-118/11, EU:C:2012:97, punctul 48).
- 50 Or, întrucât valoarea mărfurilor transportate nu face parte dintre cheltuielile care intră în componența prețurilor facturate de un transportator a cărui activitate se limitează să transporte această marfă în schimbul unei remunerații, condițiile de aplicare a articolului 168 litera (e) din Directiva TVA nu sunt, în speță, întrunite.
- 51 Din ansamblul considerațiilor care precedă rezultă că trebuie să se răspundă la a patra întrebare că articolul 168 litera (e) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei reglementări naționale care exclude deducerea TVA-ului la import la plata căruia este obligat transportatorul care nu este nici importatorul și nici proprietarul mărfurilor vizate, dar care a asigurat doar transportul și tratamentul vamal al acestora în cadrul activității sale de transportator de mărfuri supus TVA-ului.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 52 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a cincea) declară:

- 1) **Articolul 203 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. 1791/2006 al Consiliului din 20 noiembrie 2006, trebuie interpretat în sensul că o datorie vamală nu ia naștere în temeiul acestui articol numai ca urmare a faptului că mărfuri plasate sub un regim de tranzit comunitar extern sunt readuse, după o tentativă de livrare eșuată, în portul liber de plecare fără să fi fost prezentate nici la biroul vamal de la locul de destinație, nici la biroul vamal din portul liber, dacă se stabilește că, ulterior, aceleași mărfuri au fost transportate din nou la locul de destinație în cadrul unui al doilea regim de tranzit comunitar extern încheiat în mod corect. În schimb, în ipoteza în care nu se poate stabili identitatea mărfurilor transportate în cadrul primului și al celui de al doilea regim de tranzit comunitar extern, se naște o datorie vamală în temeiul articolului menționat.**
- 2) **Articolul 204 din Regulamentul nr. 2913/92, astfel cum a fost modificat prin Regulamentul nr. 1791/2006, coroborat cu articolul 859 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. 214/2007 al Comisiei din 28 februarie 2007, trebuie interpretat în sensul că prezentarea tardivă la biroul vamal de la locul de destinație și în cadrul unui al doilea regim de tranzit comunitar extern a mărfurilor plasate sub un prim regim de tranzit comunitar extern constituie o neexecutare care dă naștere unei datorii vamale, cu excepția cazului în care sunt îndeplinite condițiile prevăzute la articolul 356 alineatul (3) sau la articolul 859 a doua liniuță și punctul 2 litera (c) din acest regulament, ceea ce este de competența instanței de trimitere să verifice.**
- 3) **Articolul 168 litera (e) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei reglementări naționale care exclude deducerea taxei pe valoarea adăugată la import la plata căreia este obligat transportatorul care nu este nici importatorul și nici proprietarul mărfurilor vizate, dar care a asigurat doar transportul și tratamentul vamal al acestora în cadrul activității sale de transportator de mărfuri supus taxei pe valoarea adăugată.**

Semnături