

Cauza C-7/20

Cerere de decizie preliminară

Data depunerii:

9 ianuarie 2020

Instanța de trimitere:

Finanzgericht Düsseldorf (Germania)

Data deciziei de trimitere:

11 decembrie 2019

Reclamant:

VS

Pârât:

Hauptzollamt Münster

**FINANZGERICHT DÜSSELDORF (Tribunalul Fiscal din Düsseldorf,
Germania)**

DECIZIE

în litigiul dintre

VS

- reclamant -

[*omissis*]

și Hauptzollamt Münster (Biroul vamal principal din Münster,
Germania),

- pârâtă -

având ca obiect taxe vamale și impozite pe cifra de afaceri la import

În urma ședinței din 11 decembrie 2019, Camera a 4-a [*omissis*]

[Membrii care compun secția]

a decisi:

1. Suspendă procedura.
2. Adresează Curții de Justiție a Uniunii Europene, în temeiul articolului 267 al doilea paragraf TFUE, următoarea întrebare în vederea pronunțării unei decizii preliminare: **[OR 2]**

Articolul 71 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că dispoziția articolului 87 alineatul (4) din Regulamentul (UE) nr. 952/2013 al Parlamentului European și al Consiliului din 9 octombrie 2013 de stabilire a Codului vamal al Uniunii trebuie aplicat prin analogie în ceea ce privește nașterea TVA-ului (impozitului pe cifra de afaceri la import)?

Prezenta decizie este definitivă. **[OR 3]**

Motive:

I.

1. Reclamantul are reședința în Germania. În octombrie 2017, acesta și-a transferat autoturismul cu plăcuțe de înmatriculare turcești din Turcia în Germania, trecând prin Bulgaria, Serbia, Ungaria și Austria, fără a transporta și a prezenta autoturismul la o autoritate vamală de import. Importul autoturismului a fost constatat în cadrul unui control al poliției efectuat la 26 februarie 2018 în Germania. În luna martie 2018, acesta a transportat autoturismul din nou în Turcia și l-a vândut pe teritoriul acestei țări.
2. Pârâțul Hauptzollamt (Biroul vamal principal, denumit în continuare „HZA”) a stabilit împotriva reclamantului o taxă vamală la import în cuantum de 1 589 de euro și un impozit pe cifra de afaceri la import în cuantum de 3 321,01 euro. Acesta a apreciat că reclamantul importase în mod nelegal autoturismul pe teritoriul vamal al Uniunii Europene. După respingerea unei contestații depuse de reclamant, acesta a formulat o acțiune în fața Finanzgericht (Tribunalul Fiscal).
3. Potrivit reclamantului, importul nu ar fi supus vreunei taxe, întrucât acesta ar fi utilizat autoturismul pentru o perioadă de timp scurtă, exclusiv ca mijloc de transport pentru deplasări pur private. Acesta ar fi introdus, implicit, autoturismul în regimul vamal de admitere temporară.
4. În schimb, HZA consideră că datoria vamală la import a luat naștere în conformitate cu articolul 79 alineatul (1) litera (a) 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

„CVU”) și că HZA este competent, conform articolului 87 alineatul (4) din CVU, să stabilească taxele la import. Potrivit articolului 21 alineatul (2) din Legea germană privind impozitul pe cifra de afaceri (Umsatzsteuergesetz, denumită în continuare „UStG”), în versiunea din 21 februarie 2005 (Bundesgesetzblatt [Monitorul oficial federal] I 2005, 386), aceste dispoziții se aplică prin analogie în ceea ce privește nașterea impozitului pe cifra de afaceri la import (TVA).

II.

5. Soluționarea litigiului depinde — fără a aduce atingere altor aspecte juridice, pe care instanța le consideră ca neavând nevoie de clarificări — , de asemenea, de aspectul dacă regimul de la articolul 87 alineatul (4) din CVU poate fi aplicat prin analogie în ceea ce privește impozitul pe cifra de afaceri la import (TVA). **[OR 4]**
6. Reclamantul nu și-a îndeplinit obligațiile vamale la momentul importului autoturismului pe teritoriul vamal al Uniunii, mai exact obligația de a transporta mărfurile la biroul vamal [articolul 135 alineatul (1) din CVU] și obligația de a prezenta mărfurile în vamă [articolul 139 alineatul (1) din CVU]. În consecință, ar fi luat naștere o datorie vamală la import, în conformitate cu articolul 79 alineatul (1) litera (a) din CVU. Reclamantul este debitor vamal în conformitate cu articolul 79 alineatul (3) litera (a) din CVU.
7. Cu privire la autoturism, nu a fost depusă o declarație vamală implicită în vederea admiterii temporare, ca urmare a trecerii prin biroul vamal, în conformitate cu articolul 141 alineatul (1) litera (b) din Regulamentul delegat (UE) 2015/2446 al Comisiei din 28 iulie 2015 de completare a Regulamentului (UE) nr. 952/2013 al Parlamentului European și al Consiliului în ceea ce privește normele detaliate ale anumitor dispoziții ale Codului vamal al Uniunii (JO 2015, L 343, p. 1, denumit în continuare „Regulamentul delegat - CVU”), pe baza căreia autoturismul ar putea fi considerat ca fiind transportat și prezentat în vamă în conformitate cu articolul 218 litera (a) 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, denumit în continuare „Regulamentul de punere în aplicare - CVU”). Astfel, potrivit articolului 219 din Regulamentul de punere în aplicare - CVU, declarația (declarația vamală) este considerată a nu fi fost depusă în cazul în care marfa nu îndeplinește condițiile prevăzute la articolele 138, 139 și 140 din Regulamentul delegat - CVU. Potrivit articolului 139 alineatul (1) coroborat cu articolul 136 alineatul (1) litera (a) din Regulamentul delegat - CVU, pot face obiectul unei declarații vamale în vederea admiterii temporare (printre altele) mijloacele de transport, în conformitate cu articolele 208-212 din Regulamentul delegat - CVU. Conform articolul 250 alineatul (2) litera (d) din CVU coroborat cu articolul 212 alineatul (3) litera (a) din Regulamentul delegat - CVU, nu se acordă scutirea totală de taxe la import în cazul admiterii temporare a mijloacelor de transport decât dacă mijloacele de transport sunt înmatriculate în afara teritoriului vamal al Uniunii în numele unei persoane stabilite în afara acestui

teritoriu. În schimb, solicitantul este stabilit pe teritoriul vamal al Uniunii, întrucât are reședința în Germania [a se vedea articolul 5 punctul 31 litera (a) din CVU].

8. Obiecțiile ridicate de reclamant împotriva nașterii datoriei vamale la import nu sunt pertinente. Instanța de trimitere consideră că aspectele de drept invocate în acest context de reclamant nu necesită a fi clarificate: nu poate fi avută în vedere o aplicare prin analogie a dispozițiilor privind admiterea temporară **[OR 5]** în ceea ce privește persoanele stabilite pe teritoriul vamal al Uniunii. Din articolul 250 alineatul (2) litera (c) din CVU rezultă că admiterea temporară este permisă numai în cazul în care titularul procedurii vamale are domiciliul în afara teritoriului vamal al Uniunii, cu excepția cazului în care este aplicabilă o dispoziție derogatorie. Derogări corespunzătoare sunt prevăzute la articolul 214 și următoarele din Regulamentul delegat - CVU, ale căror condiții nu sunt îndeplinite în speță. Având în vedere aceste dispoziții detaliate și diferențiate, nu există un vid juridic neintenționat, care ar fi condiția prealabilă necesară pentru o analogie.
9. În conformitate cu articolul 87 alineatul (4) din CVU, se considera că datoria vamală a luat naștere în Germania deoarece autoritățile vamale constatașeră, în Germania, că datoria vamală luase naștere, conform articolului 79 din CVU, într-un alt stat membru, și anume în Bulgaria, iar cuantumul taxei corespunzător acestei datorii era inferior sumei de 10 000 de euro.
10. Este necesar să se clarifice aspectul dacă, aplicând prin analogie regimul prevăzut la articolul 87 alineatul (4) din CVU, se considera că și TVA-ul luase naștere în Germania.
11. În conformitate cu articolul 2 alineatul (1) litera (d) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, denumită în continuare „Directiva TVA”), importul de bunuri este supus TVA-ului. Conform articolului 30 alineatul (1) din Directiva TVA, „import de bunuri” înseamnă intrarea în Comunitate a unor bunuri care nu se află în liberă circulație.
12. Potrivit articolului 60 din Directiva TVA, importul are loc în statul membru pe al cărui teritoriu se află bunurile la momentul intrării lor în Comunitate. Prin derogare de la această dispoziție, articolul 61 primul paragraf din Directiva TVA prevede că, în cazul în care, la intrarea în Comunitate, bunurile care nu se află în liberă circulație intră sub unul dintre regimurile sau se află în una dintre situațiile prevăzute la articolul 156 sau sub regimuri de admitere temporară cu scutire totală de drepturi de import sau sub regimuri de tranzit extern, locul importului bunurilor respective este statul membru pe al cărui teritoriu bunurile nu mai intră sub incidența regimurilor sau situațiilor respective. **[OR 6]**
13. Conform articolului 70 din Directiva TVA, faptul generator intervine și TVA-ul devine exigibil atunci când bunurile sunt importate. Cu toate acestea, conform articolului 71 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA, atunci când

bunurile importate sunt supuse drepturilor vamale, faptul generator intervine și TVA-ul devine exigibil în momentul în care intervine faptul generator privind taxele respective, iar drepturile respective devin exigibile.

14. Conform articolului 1 punctul 4 din UStG, importul de bunuri [*omissis*] pe teritoriul național este supus impozitului pe cifra de afaceri (impozitului pe cifra de afaceri la import). Potrivit articolului 21 alineatul (2) din UStG, dispozițiile privind taxele vamale se aplică, mutatis mutandis - cu anumite excepții care nu sunt relevante în speță - în ceea ce privește impozitul pe cifra de afaceri la import.
15. Articolul 21 alineatul (2) din UStG ar putea fi interpretat în coroborare cu articolul 79 alineatul (1) litera (a) [din CVU] în sensul că datoria vamală privind impozitul pe cifra de afaceri la import, precum și datoria vamală la import se consideră că au luat naștere în Germania atunci când, precum în speță, condițiile prevăzute la articolul 87 alineatul (4) din CVU sunt îndeplinite și în ceea ce privește impozitul pe cifra de afaceri la import.
16. În principiu, sunt îndeplinite condițiile necesare pentru nașterea unei datorii privind TVA-ul: desigur, potrivit jurisprudenței Curții referitoare la articolele 30, 60 și 61 din Directiva TVA, nu orice încălcare a obligațiilor vamale, care determină nașterea datoriei vamale, determină nașterea datoriei privind TVA-ul. Dimpotrivă, este necesar să se poată considera, pe baza acțiunilor incorecte, că bunul introdus pe teritoriul Uniunii intră în circuitul economic al Uniunii, putând, astfel, fi destinat unui consum, cu alte cuvinte, unui fapt grevat de TVA (Hotărârea Curții din 2 iunie 2016, Eurogate Distribution și DHL Hub Leipzig, C-226/14 și C-228/14, EU:C:2016:405, punctul 65; Hotărârea Curții din 1 iunie 2017, Wallenborn Transports, C-571/15[,] EU:C:2017:417, punctul 54; Hotărârea Curții din 10 iulie 2019, Federal Express, C-26/18, EU:C:2019:579, punctul 44). Indiferent de reexportul ulterior al autoturismului de pe teritoriul vamal al Uniunii, autoturismul din speță a fost utilizat, mai întâi, timp de mai multe luni, pe teritoriul Uniunii, astfel încât a intrat în circuitul economic al Uniunii, fără a fi supus, în această perioadă, unui regim vamal.
17. Soluționarea litigiului depinde, așadar, de aspectul dacă, în urma aplicării prin analogie - astfel cum este prevăzut la articolul 21 alineatul (2) din UStG - a dispozițiilor vamale [**OR 7**] în ceea ce privește impozitul pe cifra de afaceri la import, se consideră că a luat naștere în Germania și TVA-ul la import, în conformitate cu articolul 87 alineatul (4) din CVU, deși importul pe teritoriul vamal al Uniunii a fost efectuat în Bulgaria. În schimb, dacă articolul 87 alineatul (4) din CVU nu ar putea fi aplicat prin analogie în ceea ce privește TVA-ul, atunci administrația vamală germană nu ar fi competentă pentru stabilirea TVA-ului. Astfel, acțiunea ar trebui admisă în ceea ce privește TVA-ul.
18. Potrivit unei jurisprudențe constante a Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, denumită în continuare „BFH”), din articolul 71 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA, rezultă că, la import, există o legătură strânsă între dreptul

impozitului pe cifra de afaceri și dreptul vamal, care a fost transpusă în dreptul național prin articolul 21 alineatul (2) din UStG. BFH deduce, din această jurisprudență, că dispoziția articolului 215 alineatul (4) din Regulamentul (CEE) nr. 2913/92 al Consiliului din 12 octombrie 1992 de instituire a Codului Vamal Comunitar (JO 1992, L 302, p. 1), care corespunde articolului 87 alineatul (4) din CVU, se aplică *mutatis mutandis* în ceea ce privește stabilirea competenței în materie de percepere a TVA-ului. Astfel ar trebui să se asigure că taxele care trebuie percepute la import de una și aceeași autoritate pot fi percepute în mod simplu și adecvat [*omissis*] [Menționarea hotărârilor relevante ale BFH].

19. Instanța de trimitere are îndoieli cu privire la această interpretare a Directivei TVA, întrucât competențele privind perceperea taxelor vamale, a accizelor și a TVA-ului trebuie apreciate separat (Hotărârea din 29 aprilie 2010, C-230/08, Dansk Transport og Logistik, EU:C:2010:231, punctul 102). În opinia instanței de trimitere, împotriva aplicării prin analogie a articolului 87 alineatul (4) din CVU în ceea ce privește TVA-ul pledează faptul că articolele 70 și 71 din Directiva TVA reglementează numai data la care ia naștere impozitul la import, iar nu și locul importului (articolele 60 și 61 din Directiva TVA), iar din articolul 21 alineatul (2) din UStG, ca dispoziție națională, nu poate fi dedusă o dispoziție contrară dreptului Uniunii cu privire la locul importului, respectiv cu privire la competența autorităților de a stabili TVA-ul.

[*omissis*] [Numele judecătorilor care au contribuit la decizie]