

Cauza C-368/21**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

14 iunie 2021

Instanța de trimitere:

Finanzgericht Hamburg (Germania)

Data deciziei de trimitere:

2 iunie 2021

Reclamant:

R.T.

Pârât:

Hauptzollamt Hamburg

Obiectul procedurii principale

TVA – Directiva 2006/112 – Locul importului unui mijloc de transport înmatriculat într-o țară terță, introdus în Uniune cu încălcarea legislației vamale – Admisibilitatea unei aplicări prin analogie a articolului 87 alineatul (4) din Regulamentul nr. 952/2013 în privința TVA-ului la import

Obiectul și temeiul juridic al trimiterii preliminare

Interpretarea dreptului Uniunii, articolul 267 TFUE

Întrebările preliminare

- 1) Articolele 30 și 60 din Directiva 2006/112/CE trebuie interpretate în sensul că locul importului, din punctul de vedere al TVA-ului, al unui mijloc de transport înmatriculat într-o țară terță, introdus în Uniune cu încălcarea legislației vamale, este situat în statul membru în care s-a săvârșit încălcarea legislației vamale și în care mijlocul de transport a fost utilizat pentru prima

dată în Uniune ca mijloc de transport sau în statul membru în care s-a stabilit persoana care a săvârșit încălcarea obligației vamale și unde aceasta utilizează vehiculul?

- 2) În cazul în care locul importului este situat într-un alt stat membru decât Germania, este contrară Directivei 2006/112/CE, în special articolelor 30 și 60 din aceasta, o dispoziție a unui stat membru care declară aplicabil prin analogie articolul 87 alineatul (4) din Regulamentul (UE) nr. 952/2013 în privința TVA-ului la import?

Dispozițiile de drept al Uniunii invocate

Directiva 91/680/CEE 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, în special articolul 1 punctul 6

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, în special articolul 30, articolul 60 și articolul 71 alineatul (1) al doilea paragraf

Regulamentul (UE) nr. 952/2013 al Parlamentului European și al Consiliului din 9 octombrie 2013 de stabilire a Codului vamal al Uniunii, în special articolul 79, articolul 87 alineatul (4) și articolul 139

Dispozițiile naționale invocate

Legea privind impozitul pe cifra de afaceri (Umsatzsteuergesetz – UStG) din 21 februarie 2005, în special articolul 21 alineatul (2)

Prezentare succintă a situației de fapt și a procedurii

- 1 Reclamantul contestă stabilirea TVA-ului la import pentru un vehicul care a fost introdus pe teritoriul Uniunii cu încălcarea legislației vamale.
- 2 Reclamantul, cetățean georgian, stabilit și înregistrat de mai mulți ani în Germania, a cumpărat în luna ianuarie 2019, în Georgia, un vehicul înmatriculat pe numele său în acest stat. În luna martie 2019, reclamantul s-a deplasat cu vehiculul din Georgia, prin Turcia, Bulgaria, Serbia, Ungaria și Austria către Germania, fără a transporta și fără a prezenta vehiculul în Uniune, la un birou vamal de intrare. În Germania, acesta a utilizat vehiculul pentru deplasări private și comerciale, fapt contestat de biroul vamal principal pârât. Cu ocazia uneia dintre aceste deplasări, la 28 martie 2019, el a fost controlat de o unitate de control a pârâtului.
- 3 Prin decizia din 13 mai 2019, pârâtul a stabilit în sarcina reclamantului taxe vamale, precum și TVA la import în cuantum de 8 460,59 euro. În motivarea

deciziei sale, pârâtul a arătat că reclamantul nu ar fi prezentat vehiculul la primul birou vamal situat pe teritoriul Uniunii, cu încălcarea obligației care îi revenea în temeiul articolului 139 din Regulamentul nr. 952/2013. Prin urmare, vehiculul ar fi fost introdus ilegal pe teritoriul vamal al Uniunii, astfel încât ar lua naștere o datorie vamală la import în conformitate cu articolul 79 alineatul (1) litera (a) din Regulamentul nr. 952/2013. Reclamantul ar fi debitor în conformitate cu articolul 79 alineatul (3) litera (a) din Regulamentul nr. 952/2013, întrucât ar fi avut obligația să prezinte vehiculul. TVA-ul la import ar fi luat naștere în contextul aplicării prin analogie a dispozițiilor vamale menționate, în conformitate cu articolul 21 alineatul (2) din UStG.

- 4 În urma respingerii contestației sale, reclamantul a introdus o acțiune împotriva acestei decizii.

Prezentare succintă a motivării trimiterii preliminare

- 5 În opinia instanței de trimitere, este cert că datoria vamală a luat naștere în conformitate cu articolul 79 alineatul (1) litera (a) din Regulamentul nr. 952/2013. În schimb, aceasta are îndoieli cu privire la faptul că Germania este de asemenea competentă să stabilească TVA-ul la import. Aceasta ar fi situația dacă din interpretarea articolelor 30 și 60 din Directiva 2006/112 reiese că locul importului se situează în Germania, chiar dacă reclamantul a condus vehiculul prin mai multe state membre înainte de sosirea în Germania. La acest aspect se referă prima întrebare preliminară. În caz contrar, ar trebui avută în vedere o aplicare prin analogie a articolului 87 alineatul (4) din Regulamentul nr. 952/2013. Acesta este obiectul celei de a doua întrebări preliminare.

Cu privire la prima întrebare preliminară

- 6 Potrivit jurisprudenței Curții, la taxa vamală s-ar putea adăuga și TVA-ul dacă comportament ilicit care a dat naștere acestei datorii ar permite să se prezume că mărfurile în discuție au intrat în circuitul economic al Uniunii și au putut face obiectul consumului declanșând faptul generator al TVA-ului (Hotărârea din 2 iunie 2016, Eurogate Distribution și DHL Hub Leipzig, C-226/14 și C-228/14, EU:C:2016:405, punctul 65, Hotărârea din 1 iunie 2017, Wallenborn Transports, C-571/15, EU:C:2017:417, punctul 54, Hotărârea din 10 iulie 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, punctul 44, și Hotărârea din 3 martie 2021, VS, C-7/20, EU:C:2021:161, punctul 30). Cu toate acestea, o asemenea prezumție poate fi răsturnată dacă se dovedește că, în pofida încălcărilor legislației vamale care determină nașterea unei datorii vamale la import în statul membru în care s-au produs aceste încălcări, un bun a fost introdus în circuitul economic al Uniunii pe teritoriul unui alt stat membru în care acesta era destinat consumului. În acest caz, faptul generator al TVA-ului la import intervine în acest alt stat membru (Hotărârea din 10 iulie 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, punctul 48, și Hotărârea din 3 martie 2021, VS, C-7/20, EU:C:2021:161, punctul [31]).

- 7 Aceste hotărâri ale Curții au fost pronunțate cu privire la bunuri transportate prin diferite state membre, cu încălcarea legislației vamale. Cu toate acestea, în speță, nu este vorba despre bunuri transportate, ci despre o marfă – un vehicul – care a fost ea însăși utilizată ca mijloc de transport. În ceea ce privește mijloacele de transport, diferite instanțe fiscale germane au înțeles jurisprudența Curții expusă mai sus în sensul că mijloacele de transport intră în circuitul economic al Uniunii în statul în care acestea sunt efectiv utilizate pentru prima dată ca mijloace de transport. Desigur, acestea nu fac obiectul „consumului”, în sensul punctului 44 din Hotărârea Federal Express. Totuși, ele sunt utilizate, ceea ce constituie o etapă intermediară necesară pentru consum. În plus, mărfurile provenite din țări terțe, utilizate ca mijloace de transport în Uniune, intră în concurență cu serviciile de transport și de închiriere oferite în Uniune.
- 8 Conform acestei abordări, instanța de trimitere ar ajunge, în litigiul principal, la concluzia că vehiculul reclamantului a fost introdus în circuitul economic al Uniunii în Bulgaria, întrucât în acest stat vehiculul a fost utilizat pentru prima dată în cadrul Uniunii ca mijloc de transport. Prin urmare, locul importului în sensul articolului 60 din Directiva 2006/112 s-ar situa în acest stat.
- 9 Totuși, din Hotărârea Curții din 3 martie 2021, VS (C-7/20, EU:C:2021:161) rezultă unele îndoieli cu privire la această interpretare juridică. Din punctul de vedere al relevanței, situația de fapt din acea cauză este identică cu cea din prezenta cauză. În hotărârea respectivă, la punctele 32 și 33, Curtea descrie mai întâi situația expedierilor de colete a căror impozitare era în discuție în cauza Federal Express: chiar dacă în cadrul acesteia, încălcarea legislației vamale ar fi avut loc în Germania, expedierile de colete ar fi fost ulterior transportate spre destinația lor finală în Grecia și în acest stat ar fi intrat în circuitul economic. Prin urmare, potrivit concluziei din Hotărârea Federal Express, în pofida încălcării legislației vamale săvârșite în Germania, TVA-ul la import nu ar fi luat naștere în acest stat, ci ar fi luat naștere, pentru prima dată, în Grecia.
- 10 În continuare, Curtea compară situația de fapt din cauza Federal Express cu cea din cauza VS. În acest sens, Curtea ajunge la concluzia, neașteptată pentru instanța de trimitere, că cele două situații ar fi comparabile. Desigur, în cauza VS, vehiculul „a intrat, din punct de vedere material, pe teritoriul Uniunii prin Bulgaria”, astfel încât acest stat este cel în care ar fi fost încălcată obligația vamală (punctul 34). Totuși, vehiculul ar fi fost „utilizat efectiv în Germania, statul membru de reședință al lui VS”. Astfel, potrivit concluziei Curții de la punctul 35 din Hotărârea VS, vehiculul nu a intrat în circuitul economic al Uniunii decât în Germania și, prin urmare, în acest stat ar fi luat naștere pentru prima dată TVA-ul la import.
- 11 Având în vedere definiția intrării în circuitul economic prezentată mai sus (punctul 6), instanța de trimitere solicită Curții să precizeze dacă a înțeles-o în mod corect, în sensul că utilizarea unui vehicul ca mijloc de transport în scopul tranzitării unui stat membru nu conduce la intrarea în circuitul economic al Uniunii deja în statul membru respectiv, ci numai în statul membru de reședință al

conducătorului auto. În Hotărârea VS (punctul 35), Curtea s-a întemeiat pe faptul că, deși vehiculul în discuție a intrat mai întâi (*est d'abord entré*) pe teritoriul vamal al Uniunii în Bulgaria, acesta a fost utilizat efectiv (*a été utilisé effectivement*) în Germania.

- 12 Instanța de trimitere consideră că, în litigiul principal, vehiculul a fost deja utilizat în Bulgaria și, în consecință, a intrat în circuitul economic al Uniunii *pentru prima dată în acest stat*. Astfel, reclamantul a utilizat vehiculul pentru tranzitarea Bulgariei. Instanța de trimitere nu înțelege în ce măsură această utilizare a vehiculului ca mijloc de transport – care, potrivit hotărârii pronunțate de Curte în cauza VS, nu ar putea justifica o intrare în circuitul economic al Uniunii – s-ar distinge de deplasările efectuate ulterior în Germania, care, potrivit aprecierii Curții în cauza VS, (numai) în acest stat ar fi condus la intrarea vehiculului în circuitul economic.
- 13 La punctul 35 din Hotărârea VS, Curtea menționează că Germania ar fi statul membru de reședință al lui VS. Aceasta ar putea lăsa impresia că reședința persoanei care utilizează o marfă este considerată de Curte ca fiind determinantă în ceea ce privește locul de intrare în circuitul economic. Cu toate acestea, instanța de trimitere nu are cunoștința de decizii ale Curții în care statul membru de reședință al unei persoane vizate a prezentat relevanță pentru problema intrării unor bunuri în circuitul economic al Uniunii.

Cu privire la a doua întrebare preliminară

- 14 A doua întrebare preliminară se ridică numai dacă locul importului, în sensul articolelor 30 și 60 din Directiva 2006/112, este situat într-un alt stat membru decât Germania. Numai în această ipoteză este relevant dacă autoritățile vamale germane sunt competente să stabilească TVA-ul la import în temeiul articolului 87 alineatul (4) din Regulamentul nr. 952/2013, aplicabil prin analogie în conformitate cu articolul 21 alineatul (2) din UStG în privința TVA-ului la import. Condițiile prevăzute la articolul 87 alineatul (4) din Regulamentul nr. 952/2013 ar fi îndeplinite în speță. Conform articolului 79 alineatul (1) litera (a) din regulament, aplicabil prin analogie, s-ar considera că datoria constând în TVA-ul la import a luat naștere în Bulgaria, la importul în acest stat. TVA-ul la import care trebuie perceput în Germania este mai mic de 10 000 de euro. Singura problemă care se ridică este, așadar, dacă aplicarea prin analogie a articolului 87 alineatul (4) din regulament este contrară Directivei 2006/112.
- 15 Aplicarea prin analogie a articolului 87 alineatul (4) din Regulamentul nr. 952/2013 nu ar fi criticabilă din perspectiva dreptului Uniunii dacă dreptul Uniunii ar impune el însuși aplicarea acestei dispoziții vamale în situația din speță [litera a)]. Chiar dacă Directiva 2006/112 nu ar impune aplicarea prin analogie a articolului 87 alineatul (4), aceasta ar fi autorizată de dreptul Uniunii dacă nu ar fi interzisă de directivă [litera b)].

a) *Interpretarea articolului 71 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112*

- 16 Singura dispoziție a Directivei 2006/112 care ar putea impune, în speță, aplicarea articolului 87 alineatul (4) din Regulamentul nr. 952/2013 în privința TVA-ului la import este articolul 71 alineatul (1) al doilea paragraf din directivă. Această dispoziție implică, contrar articolului 71 alineatul (2) din directivă, ca mărfurile să fie supuse efectiv unor taxe vamale. Această situație se regăsește în prezenta cauză. Printre altele, pentru această situație, articolul 71 alineatul (1) al doilea paragraf impune ca „faptul generator [să intervină] și TVA [să devină] exigibilă în momentul în care intervine faptul generator privind taxele respective, iar drepturile respective devin exigibile”. Faptul generator este definit la articolul 62 alineatul (1) din Directiva 2006/112 ca fiind faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru ca TVA să devină exigibilă. Potrivit articolului 62 alineatul (2) din directivă, TVA devine exigibilă prin dreptul de a solicita plata taxei.
- 17 În opinia instanței de trimitere, există două posibilități de interpretare a trimiterii la dreptul vamal prevăzut la articolul 71 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112. Potrivit unei interpretări extensive, această dispoziție se referă la dreptul vamal din perspectiva tuturor condițiilor de exigibilitate a TVA-ului. Potrivit unei interpretări restrictive, dispoziția face trimitere la dreptul vamal numai în privința momentului în care intervine faptul generator, iar TVA-ul devine exigibil. Până în prezent, Curtea nu s-a pronunțat în mod clar cu privire la acest aspect.
- 18 Bundesfinanzhof [Curtea Federală Fiscală, Germania] interpretează articolul 71 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112 ca trimitere globală la dreptul vamal. În acest mod ar trebui să se garanteze ca taxele care trebuie percepute la import să poată fi percepute cu ușurință și în mod eficient de aceeași autoritate. Potrivit acestei interpretări, articolul 71 alineatul (1) al doilea paragraf ar impune în mod explicit aplicarea prin analogie a articolului 87 alineatul (4) din Regulamentul nr. 952/2013. Prin urmare, ar trebui să se răspundă negativ la a doua întrebare.
- 19 În schimb, instanța de trimitere interpretează articolul 71 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112 în sensul că face trimitere la dreptul vamal numai în ceea ce privește momentul în care intervine faptul generator, iar TVA-ul devine exigibil. Modul de redactare, gena și economia acestei dispoziții pledează în acest sens.
- 20 Modul de redactare a articolului 71 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112 leagă intervenirea faptului generator și a exigibilității TVA-ului de dreptul vamal numai în ceea ce privește momentul acestuia. Modul de redactare a dispoziției presupune intervenirea unui fapt generator și a exigibilității TVA-ului în sensul articolului 62 din directivă.

- 21 În dispozițiile anterioare ale articolului 71 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112, într-o primă etapă, nașterea și exigibilitatea datoriei vamale și datoria privind TVA-ul erau în mod explicit legate între ele. Numai în urma unei modificări introduse prin Directiva 91/680, legătura dintre faptul generator și exigibilitatea TVA-ului la import și faptul generator și exigibilitatea taxei vamale este limitată la momentul în care acestea se realizează.
- 22 Economia generală a articolului 71 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112 se opune de asemenea unei trimiteri la dispoziții vamale referitoare la alte aspecte decât momentul nașterii datoriei vamale. Astfel, locul importului este tratat la capitolul 4 din titlul V din directivă (articolele 60 și 61). Acest titlu reglementează în mod explicit „locul operațiunilor taxabile”. În schimb, articolul 71 alineatul (1) al doilea paragraf din directivă figurează la titlul VI din aceasta, consacrat „faptului generator și exigibilității TVA”.
- 23 De asemenea, includerea articolului 71 în cadrul capitolului 4 din titlul VI din Directiva 2006/112 sugerează că această dispoziție se referă doar la momentul exigibilității TVA-ului, iar nu la locul acesteia. Capitolul menționat cuprinde două articole (articolele 70 și 71). Articolul 70 din directivă stabilește momentul intervenirii faptului generator și a exigibilității TVA-ului la import, în timp ce articolul 71 conține norme speciale în raport cu articolul 70.
- 24 În sfârșit, împotriva unei interpretări extensive a articolului 71 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112 pledează faptul că dispozițiile directivei referitoare la TVA-ul la import ar fi caduce dacă această dispoziție ar conține efectiv o trimitere globală la dreptul vamal.
- 25 Din jurisprudența Curții (în special Hotărârea din 29 aprilie 2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, punctele 91 și 102, Hotărârea din 11 iulie 2013, Harry Winston, C-273/12, EU:C:2013:466, punctul 41, Hotărârea din 2 iunie 2016, Eurogate Distribution și DHL Hub Leipzig, C-226/14 și C-228/14, EU:C:2016:405, Hotărârea din 1 iunie 2017, Wallenborn Transports, C-571/15, EU:C:2017:417, și Hotărârea din 10 iulie 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, punctul 41), instanța de trimitere nu poate deduce cu claritate dacă articolul 71 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112 face trimitere la dreptul vamal și din perspectiva locului nașterii unei datorii privind TVA-ul.
- 26 Curtea nu a răspuns la a doua întrebare preliminară adresată în speță nici în Hotărârea din 3 martie 2021, VS (C-7/20, EU:C:2021:161). Deși, în acea cauză, instanța de trimitere a ridicat problema aplicabilității prin analogie a articolului 87 alineatul (4) din Regulamentul nr. 952/2013, Curtea nu s-a pronunțat în această privință.

b) Lipsa unei reglementări exhaustive a competenței în Directiva 2006/112

- 27 În măsura în care Directiva 2006/112 nu impune aplicarea prin analogie a articolului 87 alineatul (4) din Regulamentul nr. 952/2013, se ridică în continuare problema dacă aceasta interzice aplicarea prin analogie a articolului respectiv. În favoarea acestei interdicții ar putea pleda împrejurarea că articolele 60 și 61 din Directiva 2006/112 reglementează locul importului. Cu toate acestea, instanța de trimitere interpretează Hotărârea din 2 iunie 2016, Eurogate Distribution și DHL Hub Leipzig (C-226/14 și C-228/14, EU:C:2016:405), și Hotărârea din 10 iulie 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579), în sensul că Directiva 2006/112 nu reglementează în mod exhaustiv consecințele în materie de TVA ale unei încălcări a legislației vamale. Astfel, în aceste cazuri, Curtea a putut să condiționeze importul din perspectiva TVA-ului de un element nescris al faptului generator, și anume de intrarea în circuitul economic.
- 28 Modul de redactare a articolului 60 din Directiva 2006/112 lasă o marjă în această privință. Articolul 87 alineatul (4) din Regulamentul nr. 952/2013, aplicabil prin analogie, nu stabilește un loc de import contrar articolului 60 din directivă, ci prevede doar competența unui alt stat membru de a percepe TVA-ul în scopul punerii în aplicare efective a dreptului de a solicita TVA-ul în limita unui plafon de 10 000 de euro. În caz contrar, instanța de trimitere consideră că există pericolul ca TVA-ul la import nici măcar să nu fie solicitat. În cazul în care, în speță, Germania nu ar fi competentă să perceapă TVA-ul la import, acesta ar trebui să fie perceput în statul membru în care a luat naștere inițial. Biroul vamal principal pârât a arătat că, adesea, acest lucru este posibil să nu fie realizabil în practică.