

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

JULIANE KOKOTT

prezentate la 23 aprilie 2009¹

I — Introducere

1. Prin decizia de trimitere din prezenta cauză, Hoge Raad der Nederlanden Den Haag (Țările de Jos) solicită Curții să se pronunțe cu privire la interpretarea articolului 27 din Regulamentul (CEE) nr. 918/83 al Consiliului din 28 martie 1983 privind instituirea unui regim comunitar de scutiri de drepturi vamale², care prevede scutirea de taxe vamale a transporturilor compuse din mărfuri cu o valoare neglijabilă expediate dintr-o țară terță către Comunitate. În esență, se pune problema dacă și în ce condiții această scutire se poate acorda și în cazul expedierii unice și declarării unitare în vamă a unui mare număr de colete individuale, fiecare dintre acestea, considerat în mod individual, având o valoare care nu depășește limita prevăzută de dispoziția în discuție.

1 — Limba originală: germana.

2 — JO L 105, p. 1, Ediție specială, 02/vol. 2, p. 126, astfel cum a fost modificat prin Regulamentul (CEE) nr. 3357/91 al Consiliului din 7 noiembrie 1991 (JO L 318, p. 3, Ediție specială, 02/vol. 4, p. 262, denumit în continuare „Regulamentul nr. 918/83” sau „regulamentul”).

II — Cadrul juridic

2. Articolul 27 din Regulamentul nr. 918/83³ prevedea, în versiunea inițială:

„Conform dispozițiilor articolului 28, orice trimiteri expediate destinatarului prin scrisoare sau colet poștal, conținând bunuri a căror valoare nu depășește 10 ECU^[4], se admit fără plata drepturilor de import.”

3. Regulamentul (CEE) nr. 2287/83⁵ a stabilit o condiție suplimentară pentru acordarea scutirii de taxe vamale prevăzute la articolul

3 — Citat anterior (nota 2).

4 — Articolul 2 alineatul (1) din Regulamentul (CE) nr. 1103/97 al Consiliului din 17 iunie 1997 privind anumite dispoziții referitoare la introducerea monedei euro (JO L 162, p. 1, Ediție specială, 10/vol. 1, p. 81) prevede că orice referire la ECU a fost înlocuită printr-o referire la euro la o rată de un euro egal un ECU. Termenul „ECU” este, așadar, înlocuit în continuare – mai puțin în citatele directe – cu „euro”. A se vedea de asemenea Hotărârea din 17 martie 2005, Comisia/AMI Semiconductor Belgium și alții (C-294/02, Rec., p. I-2175, punctul 32).

5 — Regulament al Comisiei din 29 iulie 1983 de stabilire a normelor de aplicare a articolului 127 din Regulamentul nr. 918/83 (JO L 220, p. 12).

27 din Regulamentul nr. 918/83. Acesta prevede:

și destinate unei persoane fizice sau juridice aflate pe teritoriul Comunității”. [traducere neoficială]

„Scutirea prevăzută la articolul 27 din regulamentul de bază se aplică doar trimiterilor prin scrisoare sau colet poștal expediate direct dintr-un stat terț și destinate unei persoane fizice sau juridice aflate pe teritoriul Comunității.” [traducere neoficială]

5. Regulamentul (CEE) nr. 3357/91⁶ a înlăturat limitarea la trimiterile prin poștă prevăzută la articolul 27 din Regulamentul nr. 918/83.

4. Rațiunea acestei modificări reiese din al treilea și din al patrulea considerent ale Regulamentului nr. 2287/83:

6. Această modificare a fost explicată după cum urmează în primul considerent al Regulamentului nr. 3357/91:

„întrucât este necesar să se evite ca întreprinderile comerciale să obțină profit prin crearea unor activități ad-hoc sau prin deplasarea artificială a unor activități existente și să determine astfel denaturări ale concurenței în cadrul pieței comune; întrucât, pentru evitarea acestor denaturări, este oportună excluderea de la scutirea de la plata taxelor de import a trimiterilor menționate care, în prealabil punerii lor în liberă circulație, au fost plasate sub un alt regim vamal;

„întrucât măsura de simplificare administrativă prevăzută la articolul 27 din Regulamentul (CEE) nr. 918/83 al Consiliului din 28 martie 1983 privind instituirea unui regim comunitar de scutiri de drepturi vamale, astfel cum a fost modificat ultima dată prin Regulamentul (CEE) nr. 4235/88, trebuie, pentru a fi eficientă, să se aplice tuturor importurilor de transporturi compuse din mărfuri cu o valoare neglijabilă”.

întrucât este, prin urmare, necesar să nu se admită scutirea decât în ceea ce privește trimiterile expediate direct dintr-un stat terț

6 — Citat anterior (nota 2).

7. Articolul 27 din Regulamentul nr. 918/83, astfel cum a fost modificat prin Regulamentul nr. 3357/91, prevede, așadar, de acum înainte că:

„Se admit cu scutire de drepturi de import, sub rezerva articolului 28, transporturile compuse din mărfuri cu o valoare neglijabilă care se expediază direct dintr-o țară terță unui destinatar care se află în Comunitate.

Prin «mărfuri cu o valoare neglijabilă» se înțeleg mărfurile a căror valoare intrinsecă nu depășește 22 ECU în total pe transport.”

8. Articolul 28 din Regulamentul nr. 918/83 exclude anumite categorii de mărfuri de la scutirea de taxe vamale.

III — Situația de fapt, cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare și procedura în fața Curții

9. Acțiunea principală privește legalitatea unei decizii de impunere pronunțate împotriva expeditorului în vamă Har Vaessen Douane Service BV (denumit în continuare „Har Vaessen”).

10. În temeiul informațiilor cuprinse în decizia de trimitere și al susținerilor părților, desfășurarea procedurii olandeze se prezintă, în linii mari, după cum urmează.

11. În perioada cuprinsă între 12 noiembrie 1998 și 28 octombrie 1999, Har Vaessen a depus, în numele societății olandeze ECS Media BV, stabilită în Țările de Jos (denumită în continuare „ECS”), declarații de punere în liberă circulație pentru compact-discuri, casete și benzi magnetice. Aceste mărfuri fuseseră comandate de clienți individuali de la societatea olandeză ECI voor Boeken en Platen BV (denumită în continuare „ECI”), societate-mamă a ECS. În temeiul unei convenții încheiate între ECI și filiala sa ECS, ECI transmitea aceste comenzi către ECS, care, la rândul său, livra clienților mărfurile comandate, dintr-un centru de distribuire situat în Elveția.

12. Mărfurile erau pregătite în Elveția de ECS în vederea expedierii lor. Marfa comandată de fiecare client era ambalată într-un colet adresat clientului respectiv. Un formular de virament pe numele ECI, cu ajutorul căruia clientul putea să efectueze plata după primirea mărfii, era anexat coletului. În afară de prețul mărfii, formularul de virament menționa separat o sumă corespunzătoare cheltuielilor de expediere.

13. În continuare, coletele individuale erau transportate împreună de Har Vaessen la un centru de distribuire al PTT Post BV (denumită în continuare „PTT”), în Țările de Jos. Din acest centru de distribuire, PTT livra ulterior coletele, separat, fiecărui client individual al ECI.

14. În cuprinsul declarației, Har Vaessen solicita aplicarea scutirii de taxe vamale prevăzute la articolul 27 din Regulamentul nr. 918/83, în temeiul căruia transporturile compuse din mărfuri a căror valoare nu depășește 22 de euro sunt scutite de taxe vamale. În formularul de declarație⁷, în căsuța 8 se menționa că destinatarul era PTT, în căsuța 9, că responsabilul financiar era ECS, iar în căsuța 15, că țara de expediere/de export era Elveția. La formularul de declarație erau anexate listele persoanelor cărora le erau destinate coletele individuale, precum și suma care le fusese facturată. Aspectul că valoarea mărfurilor conținute în fiecare colet nu depășea 22 de euro nu este contestat.

15. Autoritățile olandeze au refuzat acordarea scutirii de taxe vamale solicitate de Har Vaessen. Prin decizia din 29 decembrie 1999, Har Vaessen a fost somată să achite taxe vamale pentru mărfurile transportate, în cuantum total de 436 907,60 NLG. În plus, prin decizia menționată, Har Vaessen era

somată să achite taxa pe valoarea adăugată, în cuantum total de 4 468 110,70 NLG.

16. După respingerea reclamației sale, Har Vaessen a introdus o acțiune împotriva acestei decizii. Gerechtshof Amsterdam a anulat solicitarea de plată a taxei pe valoarea adăugată, însă a respins ca nefondată acțiunea având ca obiect taxele vamale.

17. Har Vaessen a formulat recurs împotriva acestei hotărâri în fața Hoge Raad der Nederlanden. Prin decizia din 7 decembrie 2007, Hoge Raad a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele două întrebări preliminare:

„1) Articolul 27 din Regulamentul (CEE) nr. 918/83, astfel cum a fost modificat prin Regulamentul (CEE) nr. 3357/91, trebuie interpretat în sensul că scutirea prevăzută la acest articol poate fi invocată în privința transporturilor compuse din mărfuri care, considerate în mod individual, au o valoare neglijabilă, dar care sunt expediate sub forma unui transport unic care are o valoare intrinsecă totală ce depășește valoarea limită prevăzută la articolul 27?

7 — Titlul II din anexa 37 la Regulamentul (CEE) nr. 2425/93 al Comisiei din 2 iulie 1993 de stabilire a unor dispoziții de aplicare a Regulamentului (CEE) nr. 2913/92 al Consiliului de instituire a Codului vamal comunitar (JO L 253, p. 1, Ediție specială, 02/vol. 7, p. 3).

2) În aplicarea articolului 27 din regulamentul citat anterior, sintagma «transporturile [...] care se expediază [...] dintr-o țară terță unui destinatar care se află în Comunitate» trebuie interpretată în sensul că vizează și situația în care, înainte de a fi expediată destinatarului, marfa se află într-o țară terță, însă cocontractantul destinatarului este stabilit în Comunitate?”

18. În procedura în fața Curții, Har Vaessen, guvernul olandez și Comisia Comunităților Europene au prezentat observații scrise și orale.

IV — Apreciere

A — *Cu privire la prima întrebare preliminară*

19. Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere dorește să aște, în esență, dacă scutirea de taxe vamale prevăzută la articolul 27 din Regulamentul nr. 918/83 se poate aplica de asemenea transportului unic și declarării unitare în vamă a unor transporturi individuale, fiecare dintre acestea având o valoare care nu depășește 22 de euro, dar care au împreună o valoare superioară acestei limite.

20. Articolul 27 din Regulamentul nr. 918/83 prevede că „transporturile compuse din mărfuri cu o valoare neglijabilă care se expediază direct dintr-o țară terță unui destinatar care se află în Comunitate” se admit cu scutire de taxe de import.

21. Potrivit textului articolului 27, condițiile acordării scutirii pe care o prevede sunt formulate în termeni largi. Acesta nu limitează nici sfera expeditorilor, nici pe cea a destinatarilor în alt mod decât în temeiul criteriului geografic. Astfel, textul articolului 27 cuprinde de asemenea trimiterile individuale care sunt transportate și declarate împreună cu alte trimiteri individuale.

22. Instanța de trimitere are îndoieli dacă o expediere precum cea din acțiunea principală intră în domeniul de aplicare al scutirii. În această privință, în cursul procedurii preliminare în fața Curții, părțile în proces au dezbătut două aspecte.

23. Pe de o parte, se ridică problema cine este „destinatarul” unui astfel de transport unic, dacă acesta este reprezentat de destinatarii finali indicați pe colete sau, dimpotrivă, astfel cum susține guvernul olandez, de PTT, care a primit toate transporturile pentru a le livra destinatarilor individuali.

24. Pe de altă parte, este necesar să se examineze argumentul instanței de trimitere potrivit căruia sensul și scopul condițiilor de acordare a scutirii trebuie să conducă la o restrângere teleologică a domeniului de aplicare al acesteia.

1. Destinatarul

25. Guvernul olandez apreciază că destinatarul transporturilor este PTT. Astfel, societatea de expediere a predat împreună transporturile individuale în scopul expedierii, după trecerea frontierei, către PTT, care avea sarcina de a le livra destinatarilor individuali. Acesta consideră, așadar, că PTT este destinatarul care se află în Comunitate în sensul articolului 27. Potrivit guvernului olandez, întrucât PTT a primit un transport a cărui valoare globală, constituită din suma valorilor transporturilor individuale, depășește cu mult valoarea limită prevăzută la articolul 27, condițiile de acordare a scutirii nu sunt îndeplinite în prezenta cauză.

26. În schimb, în opinia Comisiei, destinatarii în sensul articolului 27 sunt, în prezenta cauză, destinatarii individuali ai coletelor individuale. Prin urmare, Comisia consideră expedierea în discuție un transport unic de diferite trimiteri individuale către clienți individuali, iar nu un transport către PTT care ar depăși valoarea limită prevăzută la articolul 27. Potrivit acesteia, o situație

precum cea din prezenta cauză intră în domeniul de aplicare al scutirii.

27. Trebuie să subscriem la argumentul Comisiei, conform căruia destinatarii finali ai coletelor trebuie să fie considerați destinatarii acestora în sensul regulamentului. PTT este doar o stație intermediară în lanțul logistic care începe în Elveția cu predarea către societatea de expediere și care se sfârșește în Țările de Jos la persoanele cărora le sunt adresate coletele individuale, care sunt destinatarii în sensul articolului 27.

28. Coletele sunt ambalate în Elveția de ECS în vederea expedierii și se aplică pe acestea adresele clienților din Țările de Jos. Așadar, coletele ar putea fi predate cu ușurință poștei elvețiene și expediate destinatarilor din Țările de Jos într-o operațiune de expediere integrată externă. Însă, în acest caz, distribuția finală către clienții din Țările de Jos ar fi probabil efectuată tot prin intermediul poștei olandeze și, prin urmare, printr-o verigă suplimentară în lanțul de transport. Într-o astfel de situație, ar fi, fără îndoială, total nerezonabil să se considere că poșta olandeză este destinatarul coletelor, întrucât aceasta efectuează distribuția în Țările de Jos pentru poșta elvețiană.

29. Or, problema dacă poșta elvețiană este cea care transportă coletele în Țările de Jos, de unde sunt livrate destinatarilor de poșta locală, sau, dimpotrivă, dacă prima etapă a

procesului de expediere este realizată de un agent de expediere nu trebuie să influențeze în niciun caz răspunsul la întrebarea cine este destinatarul coletelor în sensul articolului 27. Destinatarul este doar persoana menționată pe fiecare colet încă de la începutul lanțului de expediere, iar nu societatea olandeză PTT, simplă etapă intermediară într-un lanț de expediere compus din mai multe verigi.

30. Nu poate corespunde cu sensul și cu scopul regulamentului să se favorizeze anumite metode de transport în detrimentul altora, astfel încât condițiile scutirii de taxe vamale să fie îndeplinite doar de o metodă de expediere cu o singură verigă, nu și de un lanț de transport care cuprinde mai multe verigi.

31. Niciuna dintre întreprinderile de transport în discuție, în calitate de verigi ale unui lanț de transport, nu este „destinatar” al mărfurilor în nume propriu, ci doar în scopul (continuării) transportului.

32. Geneza adoptării condițiilor de acordare a scutirii de taxe vamale confirmă de asemenea această interpretare a normei. Până la intrarea în vigoare a Regulamentului de modificare nr. 3357/91, articolul 27 se aplica doar în cazul trimiterilor expediate „prin poștă”. Din dorința de a extinde simplificarea administrativă asociată condi-

țiilor scutirii de taxe vamale, această restricție privind aplicarea sa a fost eliminată de Regulamentul nr. 3357/91. Prin urmare, dacă sunt îndeplinite condițiile scutirii indiferent de metoda de expediere, nu se poate face distincție în funcție de efectuarea expedierii exclusiv prin intermediul unei întreprinderi private sau al unei combinații de transport privat și de transport prin poștă. În cazul unui lanț de transport cu mai multe verigi, niciunul dintre transportatori nu poate fi considerat destinatar în sensul articolului 27.

33. În sfârșit, din modul în care a fost efectuată declarația în acțiunea principală reiese de asemenea că respectivii clienți individuali trebuie considerați destinatarii transporturilor individuale, iar nu PTT.

34. Desigur, în căsuța 8 a formularului de declarație a fost înscris ca destinatar „PTT”, și nu, de exemplu, „diverși”. Însă acest aspect – după cum arată și Comisia – este irelevant⁸. Astfel, o examinare de ansamblu a elementelor declarației conduce doar la concluzia că livrarea în discuție a fost totuși declarată drept un transport unic de trimiteri individuale către diferiți clienți. De exemplu, la formularul de declarație era anexată o listă de persoane cărora le erau destinate coletele individuale.

8 — A se vedea de asemenea în această privință considerațiile de la punctul 4.3.18 din Concluziile avocatului general W. de Wit prezentate la 13 iulie 2006, care fac parte din decizia de trimitere a Hoge Raad.

35. În plus, lista anexată transportului indica valoarea mărfurilor din fiecare colet. Or, indicarea unor astfel de informații nu are sens decât în cazul declarării unui număr mare de transporturi individuale adresate unor destinatari diferiți.

36. În sfârșit, trebuie să se răspundă la o eventuală obiecție, care, chiar dacă nu a fost ridicată de părțile din prezenta procedură, trebuie totuși să fie examinată pe scurt. Aceasta privește cerința potrivit căreia, în temeiul articolului 27, mărfurile trebuie să fie expediate *direct* dintr-o țară terță unui destinatar care se află în Comunitate. S-ar putea obiecta la aceasta că, în prezenta cauză, marfa nu a fost expedită direct destinatarului, întrucât a fost livrată mai întâi PTT. Sensul pe care regulamentul îl dă acestui criteriu al caracterului „direct” este însă altul, după cum vom arăta în continuare.

37. Condiția potrivit căreia trimiterea trebuie să fie „expediată direct dintr-o țară terță” a fost introdusă la articolul 27 de Regulamentul de modificare nr. 2287/83. În temeiul celui de al treilea și al celui de al patrulea considerent ale acestui regulament, este necesar să se evite ca întreprinderile comerciale să obțină profit în temeiul acestei dispoziții prin crearea unor activități ad-hoc sau prin deplasarea artificială a unor activități existente și să determine astfel denaturări ale concurenței în cadrul pieței comune. Pentru evitarea acestor denaturări, trimiterile care, în prealabil punerii lor în liberă circulație, erau plasate sub un alt regim vamal, ar trebui excluse din domeniul de aplicare al articolului 27 din Regulamentul nr. 918/83.

38. Așadar, în temeiul criteriului expedierii directe, scutirea de taxe vamale nu trebuia să fie exclusă – astfel cum a precizat Comisia în mod întemeiat – decât dacă mărfurile erau plasate anterior sub un alt regim vamal. Acesta este cazul, de exemplu, după cum a susținut Comisia, atunci când mărfurile au fost plasate anterior într-un antrepozit vamal. Este de competența instanței de trimitere să stabilească dacă, în prezenta cauză, mărfurile au fost plasate anterior sub un alt regim vamal. Informațiile furnizate în această privință în decizia de trimitere nu permit totuși să se concluzioneze că mărfurile în discuție au fost plasate anterior sub un alt regim vamal.

39. Chiar dacă s-ar da o interpretare diferită criteriului expedierii „directe”, aceasta ar conduce în orice caz la aceeași concluzie într-o situație precum cea din prezenta cauză. Astfel, dacă PTT nu poate fi considerat destinatar, deoarece nu este decât o verigă neutră în lanțul de transport, acest aspect nu poate întrerupe caracterul direct al expedierii de la expeditor la destinatar.

40. Pentru a rezuma, se reține că livrarea în discuție constituie un transport unic de diferite trimiteri individuale către diferiți clienți și că PTT nu este destinatarul unui transport unic care depășește valoarea limită prevăzută la articolul 27.

2. Sensul și scopul condițiilor de acordare a scutirii

rate în principiu și costul administrativ aferent este irelevant.

41. Prin referirea la primul considerent al Regulamentului nr. 3357/91, potrivit căruia scutirea de taxe vamale este o „măsur[ă] de simplificare administrativă”, instanța de trimitere consideră că articolul 27 din Regulamentul nr. 918/83 ar putea reglementa doar situațiile în care cheltuielile administrative aferente declarării ar depăși cuantumul taxelor vamale datorate. Întrucât acest dezechilibru între cheltuielile administrative și taxele vamale nu există în mod necesar în cazul declarării unitare în vamă, nu este sigur dacă astfel de transporturi îndeplinesc condițiile pentru acordarea scutirii.

42. Această idee nu are însă niciun temei în textul articolului 27. Această dispoziție nu impune un *dezechilibru* între costul administrativ al percepției taxelor vamale și taxele care ar fi datorate pentru transportul individual. Articolul 27 se referă doar la valoarea fiecărui transport și nici nu distinge în această privință în funcție de tipul de declarare în vamă. În conformitate cu textul acestuia, scutirea de taxe vamale nu este, așadar, limitată doar la transporturile cu o valoare neglijabilă care sunt declarate individual și care ocazionează astfel costuri administrative relativ ridicate. Dimpotrivă, textul articolului 27 include de asemenea, în mod evident, și transporturile cu o valoare neglijabilă care, de exemplu, sunt expediate simultan în număr mare de un expeditor comercial și, în consecință, ocazionează costuri administrative mult mai scăzute în cazul unei posibile declarări unitare. Potrivit textului articolului 27, raportul dintre taxele vamale dato-

43. Nici din primul considerent nu se poate deduce că scutirea de taxe vamale trebuie să fie acordată doar dacă, într-un caz specific, există un dezechilibru între costurile administrative ale percepției taxelor vamale și cuantumul taxelor vamale corespunzătoare. Primul considerent menționează doar scopul urmărit de articolul 27, și anume simplificarea procedurii administrative de percepere a taxelor vamale.

44. Însă, în definitiv, declararea comună reprezintă de asemenea o simplificare a procedurii administrative pentru autoritățile vamale. Informațiile care, în caz contrar, ar fi fost completate separat pentru fiecare transport individual sunt sintetizate într-o cerere unică. Dacă orice declarare comună ar fi exclusă în mod sistematic din domeniul de aplicare al scutirii de taxe vamale și, prin urmare, ar trebui plătite taxe pentru transporturile cu o valoare neglijabilă doar pentru motivul că au fost declarate la vamă împreună într-o singură cerere, nu s-ar îndeplini obiectivul de simplificare administrativă. Astfel, consecința ar fi că, dimpotrivă, autorul ar declara de acum înainte un număr mare de transporturi individuale pentru a putea beneficia de scutirea de taxe vamale. Aceasta ar genera eforturi suplimentare considerabile pentru autoritățile vamale, fără niciun beneficiu. Pe de altă parte, pentru expeditorii comerciali, această declarare individuală ar fi ușor de pus în practică prin intermediul unor mijloace automatizate.

45. Prin urmare, nu trebuie să se dea curs propunerii de restrângere teleologică a domeniului de aplicare al articolului 27, care este redactat în termeni largi.

acțiunea principală, contractul de vânzare pe care se întemeiază transportul nu este încheiat între destinatar și expeditorul stabilit în Elveția, ci între destinatar și o întreprindere din Țările de Jos. Aceasta expediază ulterior mărfurile, din depozitul său din Elveția, destinatarului care se află în Țările de Jos.

3. Concluzie intermediară

46. Prin urmare, trebuie să se răspundă la prima întrebare preliminară că articolul 27 din Regulamentul nr. 918/83 trebuie să fie interpretat în sensul că scutirea prevăzută la acest articol poate fi invocată pentru expedierea unică a unor transporturi individuale, fiecare având o valoare care nu depășește 22 de euro, în cazul în care transporturile individuale sunt expediate unor destinatari individuali care se află în Comunitate, iar mărfurile nu au fost plasate anterior sub un alt regim vamal.

48. Din textul articolului 27 din Regulamentul nr. 918/83 nu rezultă că scutirea de taxe vamale se aplică doar dacă între expeditorul și destinatarul mărfii există un raport contractual. Articolul 27 din regulament are în vedere împrejurarea pur factuală a expedierii și prevede doar că mărfurile sunt expediate *direct* dintr-o țară terță unui destinatar care se află în Comunitate. Acesta nu ia în considerare nici locul în care este stabilit cocontractantul destinatarului mărfurilor, nici faptul că există un raport juridic între expeditor și destinatar. Noțiunile alese nu au fost cele de vânzător și de cumpărător, ci acelea de expeditor și de destinatar.

B — *Cu privire la a doua întrebare preliminară*

47. Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere dorește să aște de a scutirea prevăzută la articolul 27 din Regulamentul nr. 918/83 se acordă de asemenea în cazul în care cocontractantul destinatarului transportului respectiv este stabilit în Comunitate sau dacă această scutire se acordă numai în cazul în care cocontractantul destinatarului este stabilit în țara terță din care este expedită marfa în discuție. Astfel, în

49. Astfel cum s-a explicat anterior⁹, criteriul expedierii „directe” permite excluderea de la scutirea de taxe vamale doar a transporturilor care au fost plasate anterior sub un alt regim vamal. Așadar, nu se poate deduce din acest criteriu că trebuie să existe o legătură contractuală între expeditor și destinatar.

⁹ — A se vedea punctul 38 și urm. din prezentele concluzii.

50. Prin urmare, trebuie să se rețină, cu titlu de concluzie intermediară, că articolul 27 din Regulamentul nr. 918/83 nu condiționează scutirea de taxe vamale de împrejurarea ca expeditorul să fie cocontractantul destinatarului.

51. În sfârșit, rămâne să se examineze dacă motive referitoare la combaterea abuzului sugerează că ar trebui adoptată o altă interpretare a regulamentului.

52. Guvernul olandez apreciază drept abuziv comportamentul ECI, în măsura în care aceasta a avut drept scop, încă de la început, să nu achite nicio *taxă pe valoarea adăugată* pentru mărfurile în discuție. În temeiul articolului 101 din Regulamentul vamal olandez (Douaneregeling), mărfurile care intră sub incidența condițiilor juridice de acordare a scutirii de taxe vamale prevăzute la articolul 27 din Regulamentul nr. 918/83 sunt exonerate de asemenea de taxa pe valoarea adăugată.

53. Guvernul olandez atrage atenția că, pentru a beneficia de *exonerarea de taxa pe valoarea adăugată*, ECI ar transporta mărfurile mai întâi din Țările de Jos în Elveția, pentru a fi expediate de acolo către clienții săi din Țările de Jos. Acest comportament antrenează denaturări ale concurenței, întrucât expeditorii care își transportă mărfurile direct din Țările de Jos către clienții lor olandezi trebuie să achite taxa pe valoarea adăugată. Pentru a împiedica un astfel de abuz, articolul 27 din Regulamentul nr. 918/83 trebuie să fie interpretat în sens restrâns, astfel încât, într-o situație precum

cea din prezenta cauză, să nu fie acordată nicio scutire de taxe vamale.

54. Prin urmare, guvernul olandez *nu* susține că întreprinderea în discuție beneficiază în mod abuziv de *scutirea de taxe vamale*. În plus, nici din expunerea situației de fapt prezentată de guvernul olandez nu reiese că întreprinderea și-a ales modalitatea de expediere pentru a beneficia în mod abuziv de scutirea de taxe vamale. Nici dacă mărfurile ar fi expediate direct din Țările de Jos, acestea nu ar fi supuse *a priori* taxelor vamale, astfel încât expedierea mărfurilor din Elveția nu aduce niciun avantaj vamal întreprinderii de expediere.

55. Însă guvernul olandez susține că întreprinderea obține în mod abuziv o exonerare de *taxa pe valoarea adăugată*.

56. Articolul 22 din Directiva 83/181/CEE a Consiliului din 28 martie 1983 de stabilire a domeniului de aplicare al articolului 14 alineatul (1) litera (d) din Directiva 77/388/CEE privind scutirea de taxa pe valoarea adăugată a anumitor importuri finale de bunuri¹⁰ prevede că statele membre pot acorda scutiri la importurile unor bunuri a

10 — JO L 105, p. 38, astfel cum a fost modificat prin Directiva 88/331/CEE a Consiliului din 13 iunie 1988 (JO L 151, p. 79, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 83).

căror valoare totală este mai mare de 10 euro, dar care nu depășește 22 de euro¹¹. Țările de Jos au recurs la această posibilitate și exonerază de taxa pe valoarea adăugată importul de mărfuri cu o valoare neglijabilă. Astfel, dreptul olandez condiționează exonerarea de taxa pe valoarea adăugată de scutirea de taxe vamale care trebuie acordată în conformitate cu articolul 27 din Regulamentul nr. 918/83.

57. Nu este convingător argumentul potrivit căruia acordarea scutirii de taxe vamale trebuie să fie interpretată restrictiv pentru a împiedica un abuz în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată. Astfel, legătura dintre scutirea de taxe vamale și o potențială exonerare abuzivă de taxa pe valoarea adăugată rezultă exclusiv din conexiunea pe care dreptul olandez o prevede în acest domeniu.

58. În măsura în care articolul 22 primul paragraf prima teză din Directiva 83/181 prevede o exonerare obligatorie pentru bunurile a căror valoare nu depășește 10 euro, articolul 22 al doilea paragraf oferă statelor membre, după cum a subliniat și Comisia, posibilitatea de a exclude de la această exonerare bunurile importate prin comandă poștală.

59. Prin urmare, un potențial abuz în ceea ce privește exonerarea de taxa pe valoarea adăugată poate fi combătut efectiv în cadrul dreptului privind taxa pe valoarea adăugată. Acest lucru nu presupune că, în cadrul scutirii de taxe vamale, articolul 27 din Regulamentul nr. 918/83 trebuie să fie interpretat restrictiv.

60. În sfârșit, Curtea a statuat că, în domeniul taxei pe valoarea adăugată, este legal să se refuze un avantaj fiscal atunci când operațiunile în cauză au ca rezultat obținerea unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară obiectivului urmărit prin aceste dispoziții și atunci când, potrivit unui ansamblu de elemente obiective, scopul esențial al operațiunilor în cauză este obținerea unui avantaj fiscal¹². Prin urmare, Curtea a stabilit că obținerea abuzivă a unui avantaj fiscal poate fi contracarată.

61. Obiecția întemeiată pe un potențial abuz în ceea ce privește exonerarea de taxa pe valoarea adăugată, care este legată de scutirea de taxe vamale în dreptul național, trebuie, așadar, să fie luată în considerare în cadrul exonerării de taxa pe valoarea adăugată și nu poate conduce la o interpretare restrictivă a articolului 27 din Regulamentul nr. 918/83, contrară redactării în termeni largi a acestuia.

11 — Pentru mărfurile cu o valoare mai mică de 10 euro, directiva menționată prevede că exonerarea de taxa pe valoarea adăugată este obligatorie.

12 — Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, Rec., p. I-1609, punctele 74 și 75), și Hotărârea din 21 februarie 2008, Part Service (C-425/06, Rep., p. I-897, punctul 42).

V — Concluzie

62. Având în vedere considerațiile anterioare, propunem Curții să răspundă la întrebările adresate de Hoge Raad der Nederlanden după cum urmează:

- „1) Articolul 27 din Regulamentul (CEE) nr. 918/83 al Consiliului din 28 martie 1983, astfel cum a fost modificat prin Regulamentul (CEE) nr. 3357/91 al Consiliului din 7 noiembrie 1991 privind instituirea unui regim comunitar de scutiri de drepturi vamale, trebuie să fie interpretat în sensul că scutirea prevăzută la acest articol poate fi invocată pentru expedierea unică a unor transporturi individuale, fiecare având o valoare care nu depășește 22 de euro, în cazul în care transporturile individuale sunt expediate unor destinatari individuali care se află în Comunitate, iar mărfurile nu au fost plasate anterior sub un alt regim vamal.

- 2) În aplicarea articolului 27 din regulamentul citat anterior, sintagma «transporturile [...] care se expediază [...] dintr-o țară terță unui destinatar care se află în Comunitate» trebuie interpretată în sensul că vizează și situația în care, înainte de a fi expediată destinatarului, marfa se află într-o țară terță, însă cocontractantul destinatarului este stabilit în Comunitate.”