



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a noua)

8 septembrie 2022 *

„Trimitere preliminară – Uniunea vamală – Codul vamal al Uniunii – Regulamentul (UE) nr. 952/2013 – Locul nașterii datoriei vamale – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 30 – Articolul 60 – Articolul 71 alineatul (1) – Faptul generator și exigibilitatea TVA-ului la import – Locul nașterii datoriei fiscale – Constatarea nerespectării unei obligații impuse de legislația vamală a Uniunii – Determinarea locului importului de bunuri – Mijloc de transport înmatriculat într-o țară terță și introdus în Uniunea Europeană în mod contrar legislației vamale”

În cauza C-368/21,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Finanzgericht Hamburg (Tribunalul Fiscal din Hamburg, Germania), prin decizia din 2 iunie 2021, primită de Curte la 14 iunie 2021, în procedura

R.T.

împotriva

Hauptzollamt Hamburg,

CURTEA (Camera a noua),

compusă din domnul S. Rodin, președinte de cameră, domnul J.-C. Bonichot și doamna O. Spineanu-Matei (raportoare), judecători,

avocat general: domnul G. Pitruzzella,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru R.T., de Y. Özkan și U. Schrömbges, Rechtsanwälte;
- pentru Comisia Europeană, de F. Clotuche-Duvieusart, J. Jokubauskaitė și R. Pethke, în calitate de agenți,

* Limba de procedură: germana.

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 articolelor 30 și 60 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, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificată prin Directiva (UE) 2018/2057 a Consiliului din 20 decembrie 2018 (JO 2018, L 329, p. 3) (denumită în continuare „Directiva 2006/112”).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între R.T., pe de o parte, și Hauptzollamt Hamburg (Biroul Vamal Principal din Hamburg, Germania, denumit în continuare „biroul vamal”), pe de altă parte, în legătură cu impunerea taxei pe valoarea adăugată (TVA) la import pentru un vehicul introdus pe teritoriul Uniunii Europene cu încălcarea legislației vamale.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Directiva 2006/112

- 3 Potrivit articolului 2 alineatul (1) litera (d) din Directiva 2006/112, sunt supuse TVA-ului printre altele următoarele operațiuni:
„[...]”
(d) importul de bunuri.”
- 4 Articolul 30 primul paragraf din această directivă prevede:
„«Import de bunuri» înseamnă intrarea în Comunitate a unor bunuri care nu se află în liberă circulație în sensul articolului 24 din tratat.”
- 5 Articolul 60 din aceeași directivă, care face parte din capitolul 4 din aceasta, intitulat „Locul importului de bunuri”, care figurează în titlul V, intitulat „Locul operațiunilor taxabile”, prevede:
„Locul importului de bunuri este statul pe al cărui teritoriu se află bunurile la momentul intrării lor în Comunitate.”
- 6 În capitolul 4, intitulat „Importul de bunuri”, din titlul VI, intitulat „Fapt generator și exigibilitatea TVA”, articolul 71 din Directiva 2006/112 are următorul cuprins:
„(1) Atunci când, la introducerea în Comunitate, bunurile sunt plasate într-unul dintre regimurile sau se află în una dintre situațiile prevăzute la articolele 156, 276 și 277 sau sub regimuri de admitere temporară cu scutire totală de drepturi de import sau sub regimuri de

tranzit extern, faptul generator intervine și TVA devine exigibilă doar în momentul în care bunurile nu mai intră sub incidența regimurilor sau situațiilor respective.

Cu toate acestea, atunci când bunurile importate sunt supuse drepturilor vamale, [...] faptul generator intervine și TVA devine exigibilă în momentul în care intervine faptul generator privind taxele respective, iar drepturile respective devin exigibile.

(2) Atunci când bunurile importate nu sunt supuse niciunui dintre drepturile prevăzute la alineatul (1) al doilea paragraf, statele membre aplică, în ceea ce privește faptul generator și momentul la care TVA devine exigibilă, dispozițiile în vigoare care reglementează drepturile vamale.”

Codul vamal

- 7 Potrivit articolului 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 „Codul vamal”):

„În cazul mărfurilor supuse unor taxe la import, o datorie vamală la import ia naștere în cazul nerespectării uneia dintre următoarele:

- a) o obligație stabilită în legislația vamală cu privire la introducerea mărfurilor neunionale pe teritoriul vamal al Uniunii, la scoaterea lor de sub supravegherea vamală sau la circulația, perfecționarea, depozitarea, depozitarea temporară, admiterea temporară sau dispunerea de astfel de mărfuri pe teritoriul respectiv;

[...]”

- 8 Articolul 87, intitulat „Locul nașterii datoriei vamale”, din acest regulament prevede:

„(1) Datoria vamală se naște în locul unde este depusă declarația vamală sau declarația de reexport menționată la articolele 77, 78 și 81.

În toate celelalte cazuri, datoria vamală ia naștere în locul unde se produc faptele care sunt la originea acestei datorii.

În cazul în care nu este posibilă determinarea acestui loc, datoria vamală ia naștere în locul unde autoritățile vamale constată că mărfurile se află într-o situație care generează o datorie vamală.

[...]

(4) În cazul în care o autoritate vamală stabilește că a luat naștere o datorie vamală în temeiul articolului 79 sau 82 într-un alt stat membru și că quantumul taxelor la import sau la export corespunzător acestei datorii este inferior sumei de 10 000 [de euro], se consideră că datoria vamală în cauză a luat naștere în statul membru în care s-a efectuat constatarea.”

Dreptul german

- 9 Articolul 21 alineatul (2) din Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri) din 21 februarie 2005 (BGBl. 2005 I, p. 386) prevede:

„Normele aplicabile taxelor vamale se aplică *mutatis mutandis* impozitului pe cifra de afaceri la import; [...]”

Litigiul principal și întrebările preliminare

- 10 În luna ianuarie 2019, R.T., cu domiciliul în Germania, a cumpărat în Georgia un vehicul și l-a înmatriculat în acest stat. În luna martie 2019, R.T. s-a deplasat la bordul acestui vehicul din Georgia spre Germania, trecând prin Turcia, Bulgaria, Serbia, Ungaria și Austria, fără să fi declarat la un birou vamal de import vehiculul menționat.
- 11 În Germania, R.T. a utilizat vehiculul, care a fost remarcat, la 28 martie 2019, în cadrul unui control efectuat de o unitate de control a biroului vamal. El a fost remarcat, de asemenea, cu ocazia unei încălcări a Codului rutier, în luna octombrie 2020.
- 12 La 13 mai 2019, biroul vamal i-a calculat lui R.T., printr-o decizie de stabilire a taxelor la import, o sumă de 4 048,13 euro cu titlu de taxe vamale și o sumă de 8 460,59 euro cu titlu de TVA la import.
- 13 Întrucât reclamația sa la biroul vamal a fost respinsă, R.T. a introdus, la 9 februarie 2020, o acțiune în anulare împotriva acestei decizii la Finanzgericht Hamburg (Tribunalul Fiscal din Hamburg, Germania). În cursul procedurii, el a decis să conteste numai decizia de stabilire a valorii TVA-ului la import.
- 14 Neavând îndoieli cu privire la competența autorităților germane de a recupera datoria vamală, instanța de trimitere urmărește să afle dacă biroul vamal are de asemenea competența de a stabili cuantumul TVA-ului la import. Potrivit instanței menționate, aceasta este situația dacă din interpretarea articolelor 30 și 60 din Directiva 2006/112 rezultă că locul importului se situează în Germania, în pofida faptului că reclamantul din litigiul principal a intrat pe teritoriul Uniunii în Bulgaria.
- 15 În ceea ce privește interpretarea articolelor 30 și 60 din Directiva 2006/112, care se referă la noțiunea și la locul „importului”, instanța de trimitere este de părere că nerespectarea obligațiilor impuse de legislația vamală săvârșită într-un stat membru nu are ca efect nașterea TVA-ului la import în acest stat membru decât dacă mărfurile în cauză au fost de asemenea importate în acest stat membru, în sensul dreptului privind TVA-ul.
- 16 Această instanță consideră că, în conformitate cu jurisprudența Curții, așa cum este aplicată de instanțele fiscale germane, locul importului, astfel cum este definit la articolul 60 din Directiva 2006/112, trebuie, în speță, să se afle în Bulgaria, din moment ce vehiculul a fost utilizat acolo pentru prima dată. TVA-ul la import ar fi luat naștere, așadar, în principiu, în acest stat membru, cu excepția cazului în care s-ar admite că acest vehicul era „destinat consumului” în Germania, în aplicarea concluziilor care rezultă din Hotărârea din 2 iunie 2016, Eurogate Distribution și DHL Hub Leipzig, C-226/14 și C-228/14, EU:C:2016:405, punctul 65, din Hotărârea din 1 iunie 2017, Wallenborn Transports, C-571/15, EU:C:2017:417, punctul 54, precum și din Hotărârea din 10 iulie 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, punctul 44.

- 17 Cu toate acestea, potrivit instanței de trimitere, jurisprudența menționată la punctul anterior – care consacră ideea destinației de consum – a fost pronunțată cu privire la bunuri care fuseseră transportate, în timp ce, în cauza principală, este vorba despre un vehicul utilizat ca mijloc de transport. În această privință, mai multe instanțe germane specializate ar fi înțeles jurisprudența sus-menționată în sensul că mijloacele de transport intră în circuitul economic al Uniunii în statul membru pe teritoriul căruia sunt efectiv utilizate pentru prima dată.
- 18 Urmând această abordare, vehiculul reclamantului din litigiul principal ar trebui, așadar, potrivit instanței de trimitere, să fie considerat că a intrat în circuitul economic al Uniunii în Bulgaria din moment ce în acest stat membru a fost utilizat pentru prima dată. În consecință, în Bulgaria s-ar situa locul importului acestui vehicul, în sensul articolului 60 din Directiva 2006/112.
- 19 Cu toate acestea, o astfel de concluzie ar apărea ca fiind contrară celei care decurge din Hotărârea din 3 martie 2021, Hauptzollamt Münster (Locul nașterii TVA-ului) (C-7/20, EU:C:2021:161), în care Curtea ar fi decisă că, în pofida faptului că vehiculul intrase din punct de vedere material pe teritoriul vamal al Uniunii prin Bulgaria, el fusese utilizat efectiv în Germania, stat membru de reședință al reclamantului din litigiul principal.
- 20 În ipoteza în care locul importului vehiculului în cauză s-ar situa în alt stat membru decât Republica Federală Germania, instanța de trimitere adresează o a doua întrebare preliminară pentru a se stabili dacă ficțiunea de la articolul 87 alineatul (4) din Codul vamal conferă competență autorităților vamale germane pentru a stabili valoarea TVA-ului la import.
- 21 În această privință, instanța menționată ridică problema dacă aplicarea *mutatis mutandis* a acestei dispoziții, impusă la articolul 21 alineatul (2) din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri, contravine Directivei 2006/112.
- 22 În aceste împrejurări, Finanzgericht Hamburg (Tribunalul Fiscal din Hamburg) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
- „1) Articolele 30 și 60 din Directiva [2006/112] trebuie interpretate în sensul că, în scopuri de [TVA], locul importului unui mijloc de transport înmatriculat într-o țară terță și 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 în discuție a fost utilizat pentru prima dată în Uniune ca mijloc de transport sau în statul membru în care își are reședința persoana care a săvârșit încălcarea obligației vamale și unde aceasta utilizează vehiculul?
- 2) În cazul în care locul importului ar fi situat într-un alt stat membru decât Republica Federală Germania, este contrară Directivei 2006/112, în special articolelor 30 și 60 din aceasta, o dispoziție a unui stat membru care declară aplicabil *mutatis mutandis* articolul 87 alineatul (4) din [Codul vamal] în privința [TVA-ului] la import?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

- 23 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolele 30 și 60 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că, în scopuri de TVA, locul importului unui vehicul înmatriculat într-un stat terț și introdus în Uniune cu încălcarea

legislației vamale se situează în statul membru în care a fost săvârșită această încălcare și în care vehiculul respectiv a fost utilizat pentru prima dată în Uniune sau în statul membru în care autorul nerespectării obligațiilor impuse de legislația vamală își are reședința și utilizează efectiv vehiculul.

- 24 Conform articolului 2 alineatul (1) litera (d) din Directiva 2006/112, importul de bunuri este supus TVA-ului. În temeiul articolului 30 primul paragraf din această directivă, se consideră import de bunuri intrarea în Uniune a unor bunuri care nu se află în liberă circulație. În ceea ce privește locul importului, articolul 60 din directiva menționată prevede că acesta se realizează în statul membru pe al cărui teritoriu se află bunurile la data intrării lor în Uniune.
- 25 Atunci când bunurile importate sunt supuse unor taxe vamale, articolul 71 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112 autorizează statele membre să stabilească o legătură între faptul generator și exigibilitatea TVA-ului la import și faptul generator și exigibilitatea taxelor vamale. Astfel, TVA-ul la import și taxele vamale prezintă trăsături esențiale comparabile, întrucât sunt generate de importul în Uniune și de introducerea consecutivă a mărfurilor în circuitul economic al statelor membre (a se vedea în acest sens Hotărârea din 7 aprilie 2022, Kauno teritorinē muitinē, C-489/20, EU:C:2022:277, punctul 47 și jurisprudența citată).
- 26 Așadar, la datoria vamală s-ar putea adăuga și datoria de TVA, dacă comportamentul ilicit care a dat naștere datoriei vamale ar permite să se prezume că mărfurile în discuție au intrat în circuitul economic al Uniunii și au putut face obiectul consumului, declanșând astfel faptul generator al TVA-ului (Hotărârea din 7 aprilie 2022, Kauno teritorinē muitinē, C-489/20, EU:C:2022:277, punctul 48 și jurisprudența citată).
- 27 Totuși, această 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 acest bun era destinat consumului. În acest caz, faptul generator al TVA-ului la import intervine în acest alt stat membru [Hotărârea din 3 martie 2021, Hauptzollamt Münster (Locul nașterii TVA-ului), C-7/20, EU:C:2021:161, punctul 31, precum și jurisprudența citată].
- 28 Astfel, într-o cauză privind bunuri care făcuseră obiectul unor încălcări ale legislației vamale pe teritoriul german, în care fuseseră doar transbordate de la un avion la altul înainte de a fi transportate în Grecia, Curtea a considerat că în acest stat membru bunurile în cauză intraseră în circuitul economic al Uniunii și că TVA-ul la import aferent acestora luase naștere, din moment ce acest stat membru constituia destinația lor finală, precum și locul în care au fost consumate [a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 iulie 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, punctul 53].
- 29 Curtea a statuat de asemenea că un vehicul particular, introdus cu încălcarea legislației vamale, trebuia considerat că a intrat în circuitul economic în statul membru de reședință al persoanei impozabile, din moment ce acest vehicul fusese utilizat efectiv în acest stat membru, chiar dacă, în cursul traseului său dintr-o țară terță către acest stat membru, vehiculul respectiv intrase din punct de vedere material pe teritoriul vamal al Uniunii printr-un alt stat membru. În consecință, TVA-ul la import a luat naștere în acest prim stat membru [a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 martie 2021, Hauptzollamt Münster (Locul nașterii TVA-ului), C-7/20, EU:C:2021:161, punctele 34 și 35].

- 30 În speță, din cererea de decizie preliminară reiese, sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, că R.T., în cursul traseului său din Georgia către Germania efectuat în luna martie 2019, și-a condus autoturismul prin Bulgaria, trecând ulterior prin Serbia, Ungaria și Austria. R.T. ar avea reședința în Germania, unde a utilizat acest vehicul începând din luna martie 2019 și, cel puțin, până în luna octombrie 2020.
- 31 Având în vedere concluziile care reies din Hotărârea din 3 martie 2021, Hauptzollamt Münster (Locul nașterii TVA-ului) (C-7/20, EU:C:2021:161), prezentate la punctul 28 din prezenta hotărâre, trebuie să se considere că acest vehicul, în pofida primei sale utilizări și a intrării sale fizice pe teritoriul Uniunii în Bulgaria în scopul tranzitului, a fost utilizat efectiv în statul membru de destinație, în speță în Germania. În consecință, în măsura în care vehiculul a intrat în circuitul economic al Uniunii în acest din urmă stat membru, importul său, în temeiul articolelor 30 și 60 din Directiva 2006/112, a avut loc în același stat membru.
- 32 Această concluzie nu este infirmată de împrejurarea, enunțată de instanța de trimitere, că prima utilizare a vehiculului pe teritoriul Uniunii ca mijloc de transport ar echivala cu „consumul” său, fapt declanșator al TVA-ului, în sensul Hotărârii din 10 iulie 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, punctul 44), sau ar constitui, cel puțin, o etapă a acestui consum, ceea ce ar implica faptul că, în speță, vehiculul intrase în circuitul economic al Uniunii în Bulgaria.
- 33 De fapt, după cum rezultă din Hotărârea din 10 iulie 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, punctul 48), în pofida intrării sale materiale într-un stat membru, se poate considera că un bun a fost introdus în circuitul economic al Uniunii pe teritoriul unui alt stat membru atunci când acest bun era „destinat consumului” în acest stat membru. În aceste condiții, Curtea a constatat că bunurile în cauză intraseră în circuitul economic al Uniunii în statul membru al destinației lor finale și că, prin urmare, TVA-ul la import aferent acestor bunuri luase naștere în acest stat membru (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 iulie 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, punctul 53).
- 34 Astfel, un vehicul înmatriculat într-o țară terță, care, așa cum observă de asemenea instanța de trimitere, nu poate fi „consumat”, dar care a fost utilizat de persoana impozabilă pentru tranzitarea din această țară până în statul membru de reședință, unde vehiculul a fost utilizat efectiv și în mod durabil, poate fi considerat că a intrat în circuitul economic al Uniunii în acest stat membru. În realitate, deși nu a fost transportat el însuși în statul membru menționat, ci a fost utilizat ca mijloc de transport în statul membru al intrării sale fizice pe teritoriul Uniunii, acest bun nu a fost utilizat în acest din urmă stat membru decât pentru deplasarea în statul membru de destinație finală în scopul utilizării sale efective și durabile în acesta din urmă. În această privință, trebuie să se observe că locul de reședință al utilizatorului poate servi drept indiciu pentru o asemenea utilizare.
- 35 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolele 30 și 60 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că, în scopuri de TVA, locul importului unui vehicul înmatriculat într-un stat terț și introdus în Uniune cu încălcarea legislației vamale se situează în statul membru în care autorul nerespectării obligațiilor impuse de legislația vamală își are reședința și utilizează efectiv vehiculul.

Cu privire la a doua întrebare

- 36 Având în vedere răspunsul dat la prima întrebare, nu este necesar să se răspundă la a doua întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 37 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 noua) declară:

Articolele 30 și 60 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva (UE) 2018/2057 a Consiliului din 20 decembrie 2018,

trebuie interpretate în sensul că,

în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, locul importului unui vehicul înmatriculat într-un stat terț și introdus în Uniunea Europeană cu încălcarea legislației vamale se situează în statul membru în care autorul nerespectării obligațiilor impuse de legislația vamală își are reședința și utilizează efectiv vehiculul.

Semnături