

Ediție provizorie

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)

1 iunie 2017(*)

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Regim de tranzit extern – Transport de mărfuri printr-un port liber situat într-un stat membru – Reglementare a acestui stat membru care exclude porturile libere din teritoriul fiscal național – Sustragere de sub supravegherea vamală – Nașterea datoriei vamale și exigibilitatea TVA-ului”

În cauza C-571/15,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Hessisches Finanzgericht (Tribunalul Fiscal din Hessen, Germania), prin decizia din 29 septembrie 2015, primită de Curte la 6 noiembrie 2015, în procedura

Wallenborn Transports SA

împotriva

Hauptzollamt Gießen,

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnul J. L. da Cruz Vilaça, președinte de cameră, doamna M. Berger și domnii A. Borg Barthet (raportor), E. Levits și F. Biltgen, judecători,

avocat general: domnul M. Campos Sánchez-Bordona,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Wallenborn Transports SA, de B. Klüver, Rechtsanwalt;
- pentru guvernul elen, de E. Tsaousi și de A. Dimitrakopoulou, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de A. Caeiros, de M. Wasmeier și de L. Grønfeldt, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 13 decembrie 2016,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 61 primul paragraf și a articolului 71 alineatul (1) 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 modificat? prin Directiva 2007/75/CE a Consiliului din 20 decembrie 2007 (JO 2007, L 346, p. 13) (denumit? în continuare „Directiva TVA”), precum ?i a articolului 203 alineatul (1) ?i 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 1992, L 302, p. 1, Edi?ie special?, 02/vol. 5, p. 58), astfel cum a fost modificat prin Regulamentul (CE) nr. 1791/2006 al Consiliului din 20 noiembrie 2006 (JO 2006, L 363, p. 1, Edi?ie special?, 01/vol. 7, p. 15) (denumit în continuare „Codul vamal”).

2 Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între Wallenborn Transports SA (denumit? în continuare „Wallenborn”), pe de o parte, ?i Hauptzollamt Gießen (Administra?ia vamal? din Giessen, Germania), pe de alt? parte, în leg?tur? cu supunerea celei dintâi la obliga?ia de a pl?ti taxa pe valoarea ad?ugat? (TVA) ca urmare a na?terii unei datorii vamale.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Directiva TVA

3 Potrivit articolului 2 alineatul (1) din Directiva TVA:

„Urm?toarele opera?iuni sunt supuse TVA?ului:

[...]

(d) importul de bunuri.”

4 Articolul 5 din Directiva TVA, care face parte din titlul II din aceasta, denumit „Sfer? de aplicare teritorial?”, prevede:

„În sensul aplic?rii prezentei directive, se aplic? urm?toarele defini?ii:

(1) «Comunitate» ?i «teritoriul Comunit??ii» înseamn? teritoriile statelor membre definite la punctul 2;

(2) «stat membru» ?i «teritoriul unui stat membru» înseamn? teritoriul fiec?rui stat membru al Comunit??ii c?ruia i se aplic? Tratatul de instituire a Comunit??ii Europene, în conformitate cu articolul 299 din tratat, cu excep?ia oric?rui teritoriu dintre cele prev?zute la articolul 6 din prezenta directiv?;

(3) «teritorii ter?e» înseamn? teritoriile prev?zute la articolul 6;

(4) «?ar? ter??» înseamn? orice stat sau teritoriu c?ruia nu i se aplic? tratatul.”

5 Articolul 6 din aceast? directiv? prevede:

„(1) Prezenta directiv? nu se aplic? urm?toarelor teritorii care fac parte din teritoriul vamal al Comunit??ii:

(a) Muntele Athos;

(b) Insulele Canare;

(c) teritoriile franceze de peste m?ri;

(d) Insulele Åland;

(e) Insulele anglo-normande.

(2) Prezenta directivă nu se aplică următoarelor teritorii care nu fac parte din teritoriul vamal al Comunității:

(a) Insula Heligoland;

(b) teritoriul Büsingen;

(c) Ceuta;

(d) Melilla;

(e) Livigno;

(f) Campione d'Italia;

(g) apele italiene ale Lacului Lugano.”

6 Potrivit articolului 30 din Directiva TVA:

„«Import de bunuri» înseamnă intrarea în Comunitate a unor bunuri care nu se află în liberă circulație în sensul articolului 24 din tratat.

Pe lângă operațiunea prevăzută la primul paragraf, este considerat import de bunuri și intrarea în Comunitate a bunurilor care se află în liberă circulație, provenite dintr-un teritoriu terț care face parte din teritoriul vamal al Comunității.”

7 Articolul 60 din această directivă este redactat după cum urmează:

„Locul importului de bunuri este statul pe al cărui teritoriu se află bunurile la momentul intrării lor în Comunitate.”

8 Articolul 61 din directiva menționată prevede:

„Prin derogare de la articolul 60, 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.

În mod similar, în cazul în care, la intrarea în Comunitate, bunurile care se află în liberă circulație sunt plasate într-unul dintre regimurile sau se află în una dintre situațiile prevăzute la articolele 276 și 277, locul importului este statul membru pe al cărui teritoriu bunurile nu mai intră sub incidența regimurilor sau situațiilor respective.”

9 Articolul 70 din Directiva TVA prevede:

„Faptul generator intervine și TVA-ul devine exigibil atunci când bunurile sunt importate.”

10 Potrivit articolului 71 din această directivă:

„(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-ul devine exigibil 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, prelevărilor agricole sau unor taxe similare stabilite în cadrul unei politici comune, faptul generator intervine și TVA-ul devine exigibil în momentul în care intervine faptul generator privind taxele respective, iar drepturile respective devin exigibile.

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

11 Articolul 156 din aceeași directivă prevede:

„(1) Statele membre pot scuti următoarele operațiuni:

- (a) livrarea de bunuri destinate prezentării în vamă și plasate după caz, în depozit temporar;
- (b) livrarea de bunuri destinate plasării într-o zonă liberă sau într-un antrepozit liber;
- (c) livrarea de bunuri destinate plasării sub regim de antrepozit vamal sau regim de perfecționare activă;
- (d) livrarea de bunuri destinate admiterii în apele teritoriale pentru a fi încorporate în platforme de foraj sau de producție, în scopul construirii, reparării, întreținerii, transformării sau echipării acestor platforme, sau pentru a conecta aceste platforme de foraj sau de producție la continent;
- (e) livrarea de bunuri destinate admiterii în apele teritoriale pentru alimentarea și aprovizionarea platformelor de foraj sau de producție.

(2) Locurile prevăzute la alineatul (1) sunt cele definite ca atare de dispozițiile vamale comunitare în vigoare.”

12 Articolul 202 din Directiva TVA prevede:

„TVA-ul este datorat de orice persoană responsabilă de ieșirea bunurilor din regimurile sau situațiile enumerate la articolele 156, 157, 158, 160 și 161.”

Codul vamal

13 Articolul 4 din Codul vamal prevede:

„În sensul prezentului cod, se aplică următoarele definiții:

[...]

7. «Mărfuri comunitare» reprezintă mărfurile:

— obținute în întregime pe teritoriul vamal al Comunității în condițiile menționate în articolul 23 și care nu încorporează mărfurile importate din țări sau teritorii care nu fac parte din teritoriul

vamal al Comunității. Mărfurile obținute din mărfurile plasate sub un regim suspensiv nu se consideră a avea caracter comunitar în cazurile de importanță economică specială determinate în conformitate cu procedura comitetului;

- importate din țări sau teritorii care nu fac parte din teritoriul vamal al Comunității și care au fost puse în liberă circulație;
- obținute sau produse pe teritoriul vamal al Comunității, fie din mărfuri menționate doar la a doua linie, fie din mărfuri menționate la prima și a doua linie.

8. «Mărfuri necomunitare» reprezintă alte mărfuri decât cele menționate la punctul 7.

Fără a aduce atingere articolelor 163 și 164, mărfurile comunitare își pierd acest statut atunci când sunt scoase de pe teritoriul vamal al Comunității.

[...]

10. «Drepturi de import» reprezintă:

- drepturile vamale și taxele cu efect echivalent prevăzute la importul de mărfuri;
- impunerile la import introduse prin politica agricolă comună sau prin regimuri specifice aplicabile anumitor mărfuri rezultate din transformarea produselor agricole.

[...]

15. «Destinația vamală a mărfurilor» reprezintă:

- (a) plasarea mărfurilor sub un regim vamal;
- (b) introducerea lor într-o zonă liberă sau într-un antrepozit liber;

[...]

16. «Regim vamal» reprezintă:

[...]

- (b) tranzitul;

[...]”

14 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 unor controale vamale în conformitate cu dispozițiile în vigoare.

(2) Ele rămân sub o astfel de supraveghere atâta 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 [sau] într-o zonă liberă sau antrepozit liber sau se reexportă sau se distrug în conformitate cu articolul 182.”

15 Potrivit articolului 92 din acest cod:

„(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.”

16 Articolul 96 din codul menționat prevede:

„(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.

(2) Sub rezerva obligațiilor prevăzute la alineatul (1) ale principalului obligat, un transportator sau destinatar al mărfurilor care acceptă mărfurile știind că ele sunt plasate sub un regim de tranzit comunitar este, de asemenea, obligat să prezinte mărfurile intacte la biroul vamal de destinație în termenul prevăzut și cu respectarea întocmai a măsurilor de identificare adoptate de autoritățile vamale.”

17 Potrivit articolului 166 din același cod:

„Zonele libere și antrepozitele libere fac parte din teritoriul vamal al Comunității sau sunt situate pe acel teritoriu și separate de restul, în care:

(a) mărfurile necomunitare sunt considerate, în aplicarea drepturilor de import și măsurilor de politică comercială referitoare la import, ca neaflându-se pe teritoriul vamal al Comunității, în măsura în care nu sunt nici puse în liberă circulație sau plasate sub un alt regim vamal, nici utilizate sau consumate în alte condiții decât cele prevăzute în reglementările vamale;

(b) mărfurile comunitare pentru care există o astfel de dispoziție în conformitate cu legislația comunitară care reglementează domenii specifice beneficiază de măsurile legate în mod obișnuit de exportul mărfurilor, pe baza plasării lor într-o zonă liberă sau un antrepozit liber.”

18 Articolul 167 din Codul vamal prevede:

„(1) Statele membre pot desemna părți ale teritoriului vamal al Comunității ca zone libere sau pot autoriza înființarea unor antrepozite libere.

(2) Statele membre determină limita geografică a fiecărei zone. Incintele care urmează a fi desemnate ca antrepozite libere trebuie aprobate de statele membre.

(3) Cu excepția zonelor libere desemnate în conformitate cu articolul 168a, zonele libere trebuie să fie împrejmuite. Statele membre definesc punctele de intrare și ieșire ale fiecărei zone libere sau antrepozit liber.

[...]”

19 Articolul 170 din acest cod prevede:

„(1) Fără a aduce atingere articolului 168 alineatul (4), mărfurile care intră într-o zonă liberă

sau într-un antrepozit liber nu trebuie să fie prezentate autorităților vamale și nici nu necesită depunerea unei declarații vamale.

(2) Sunt prezentate autorităților vamale și fac obiectul formalităților vamale prevăzute măsurile care:

(a) sunt plasate sub regim vamal și a căror intrare în zonă liberă sau în antrepozit liber duc la încheierea regimului menționat anterior; cu toate acestea, o astfel de prezentare nu este necesară dacă în cadrul regimului vamal respectiv este admisă o dispensă de la obligația de a prezenta măsurile;

[...]"

20 Potrivit articolului 202 alineatele (1) și (2) din codul menționat:

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

(a) introducerea ilegală pe teritoriul vamal al Comunității a măsurilor supuse drepturilor de import

sau

(b) introducerea ilegală într-o altă parte pe acel teritoriu a unor astfel de măsuri amplasate într-o zonă liberă sau antrepozit liber.

În sensul prezentului articol, introducerea ilegală reprezintă orice introducere care încalcă dispozițiile articolelor 38-41 și articolul 177 a doua liniuță.

(2) Datoria vamală se naște în momentul în care măsurile sunt introduse ilegal.”

21 Articolul 203 din același cod prevede:

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

– sustragerea de sub supravegherea vamală a măsurilor supuse drepturilor de import.

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

(3) Debitorii vamali sunt:

– persoana care a sustras măsurile de sub supraveghere vamală;

– orice persoană care a participat la o astfel de acțiune și care Ția sau ar fi trebuit să Țtie în mod normal că măsurile au fost sustrate de sub supraveghere vamală;

– orice persoană care a dobândit sau deținut măsurile în cauză și care Ția sau ar fi trebuit să Țtie, în mod normal, în momentul cumpărării sau primirii măsurilor, că ele au fost sustrate de sub supraveghere vamală

și

– după caz, persoana care trebuie să execute obligațiile care rezultă din depozitarea temporară a măsurilor sau din utilizarea regimului vamal sub care sunt plasate acele măsuri.”

22 Articolul 204 din Codul vamal prevede:

„(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

[...]

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.

(2) Datoria vamală ia naștere fie în momentul în care obligația a cărei neexecutare generează datorii vamale încetează a mai fi îndeplinită, fie în momentul în care mărfurile sunt plasate sub regimul vamal în cauză, atunci când se stabilește ulterior că o condiție care reglementează plasarea mărfurilor sub regimul respectiv sau acordarea unei rate reduse sau zero a drepturilor de import ținând seama de destinația mărfurilor nu a fost îndeplinită în fapt.

(3) Debitorul vamal este persoana careia i se solicită, în funcție de împrejurări, fie executarea obligațiilor apărute, în privința mărfurilor supuse drepturilor de import, în urma depozitării lor temporare sau a utilizării regimului vamal sub care au fost plasate, fie respectarea condițiilor care reglementează plasarea mărfurilor sub acel regim.”

Regulamentul de aplicare

23 Articolul 356 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 1993, L 253, p. 1, Ediție specială, 02/vol. 7, p. 3), astfel cum a fost modificat prin Regulamentul (CE) nr. 1192/2008 al Comisiei din 17 noiembrie 2008 (JO 2008, L 329, p. 1) (denumit în continuare „Regulamentul de aplicare”), prevede:

„(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.

(2) Termenul stabilit de biroul de plecare este obligatoriu pentru autoritățile vamale ale statelor membre pe al căror teritoriu se intră în timpul unei operațiuni de tranzit comunitar și nu poate fi modificat de către aceste autorități.”

24 Titlul V din partea II din Regulamentul de aplicare, denumit „Alte destinații vamale”, cuprinde capitolul 1, referitor la „Zonele libere și antrepozitele libere”, din care face parte articolul 799 din acest regulament. Articolul menționat prevede:

„În sensul acestui capitol:

(a) prin «control tip I» se înțeleg controalele bazate în principal pe existența unui gard;

[...]”

25 Partea IV din Regulamentul de aplicare, referitoare la datoria vamală, cuprinde titlul II, denumit „Nașterea datoriei”, din care face parte articolul 859 din acest regulament. Potrivit

articolului menționat:

„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 presupune 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;

[...]

6. în cazul mărfurilor depozitate temporar sau plasate sub un regim vamal, mutarea mărfurilor de pe teritoriul vamal al Comunității sau introducerea lor într-o zonă liberă de control tip I în sensul articolului 799 sau într-un antrepozit liber fără încheierea formalităților necesare;

[...]”

Dreptul german

Legea privind impozitul pe cifra de afaceri

26 Articolul 1 din Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri) din 21 februarie 2005 (BGBl. 2005 I, p. 386), în versiunea aplicabilă faptelor din litigiul principal (denumită în continuare „Legea privind impozitul pe cifra de afaceri”), prevede:

„(1) Sunt supuse impozitului pe cifra de afaceri următoarele operațiuni:

[...]

4. importul de bunuri pe teritoriul național [...] (impozitul pe cifra de afaceri la import);

[...]

(2) «Teritoriu național» în sensul prezentei legi înseamnă teritoriul Republicii Federale Germania, cu excepția [...] zonelor libere de control tip I în sensul articolului 1 alineatul (1) prima teză din Legea privind administrația vamală (porturi libere) [...]. «Teritoriu străin» în sensul prezentei legi înseamnă teritoriul care nu face parte din teritoriul național astfel cum a fost definit. [...]

(3) Următoarele operațiuni care sunt efectuate în porturile libere [...] sunt considerate operațiuni desfășurate pe teritoriul național:

1. livrările și achizițiile intracomunitare de bunuri, care sunt destinate uzului sau consumului pe teritoriile vizate [...];

[...]

4. livrările de bunuri care la momentul livrării [...]

[...]

b) se află în liberă circulație în temeiul legislației în materia impozitului pe cifra de afaceri la import;

[...]”

27 Articolul 13 din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri, intitulat „Nașterea impozitului”, prevede la alineatul (2):

„În privința impozitului pe cifra de afaceri la import se aplică articolul 21 alineatul (2).”

28 Articolul 21 din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri, intitulat „Dispoziții speciale privind impozitul pe cifra de afaceri la import”, prevede:

„[...]

(2) În privința impozitului pe cifra de afaceri la import se aplică prin analogie normele privind taxele vamale;

[...]

(2a) Locurile de vîmure din străinătate, în cadrul cîrora funcționari vamali germani autorizăți în acest sens efectuează acte oficiale în conformitate cu alineatul (2), fac parte în această privință din teritoriul național. [...]”

Legea privind administrația vamală

29 Articolul 1 alineatul (1) din Zollverwaltungsgesetz (Legea privind administrația vamală), în versiunea aplicabilă faptelor din litigiul principal, prevede:

„Circulația mărfurilor dincolo de granița teritoriului vamal al Comunităților Europene (teritoriul vamal al Comunității), precum și dincolo de zonele libere în sensul articolului 167 alineatul (3) din Codul vamal coroborat cu articolul 799 litera (a) din Regulamentul de aplicare [...] (zone libere de control tip I) este supravegheată, în sfera de aplicare a prezentei legi, de administrația vamală. [...]”

Litigiul principal și întrebările preliminare

30 La 11 iunie 2009, mărfuri care fuseseră introduse pe teritoriul vamal al Uniunii Europene și care fuseseră prezentate cu o zi înainte la aeroportul Frankfurt am Main (Germania) au fost declarate sub regimul de tranzit comunitar extern după ce fuseseră plasate în depozit temporar pentru o scurtă perioadă.

31 Destinatarul acestor mărfuri era o întreprindere stabilită în portul liber din Hamburg (Germania) care, la data faptelor, era o zonă liberă supusă procedurilor de control de tip I în sensul articolului 799 din Regulamentul de aplicare și ale cărei limite se aflau sub supraveghere

vamal?. Regimul de tranzit trebuia încheiat până la 17 iunie 2009.

32 Wallenborn, în calitate de transportator mandatat, a transportat mărfurile respective în camioane până în portul liber din Hamburg, unde au fost descărcate la 11 iunie 2009, după ce sigiliul vamal a fost îndepărtat. Mărfurile menționate nu au fost însă prezentate la biroul vamal de destinație. Cât timp s-au aflat în interiorul zonei libere, mărfurile respective nu au fost puse în liberă circulație și nici nu au fost consumate sau utilizate.

33 La 16 iunie 2009, mărfurile în cauză au fost încărcate într-un container și transportate cu vaporul spre Finlanda, unde au fost plasate sub regim de antrepozit vamal, fiind ulterior transportate către Rusia.

34 La 2 septembrie 2010, Administrația vamală din Giessen a adresat atât principalului obligat, care, în calitate de expeditor, declarase mărfurile în cauză ca fiind sub regim de tranzit, cât și Wallenborn, în calitate de transportator, un aviz de stabilire a taxelor vamale și a impozitului pe cifra de afaceri la import.

35 Plata a fost solicitată însă doar reclamantei din litigiul principal, pentru motivul că principalul obligat a dovedit că mărfurile în cauză și documentul de tranzit fuseseră predate în mod corect, în timp ce Wallenborn nu a încheiat în mod corect regimul de tranzit. În ceea ce privește destinatarul mărfurilor respective, acesta a arătat că a considerat că ele au fost vândute și că documentul însoțitor de tranzit nu i-a fost predat cu ocazia livrării.

36 În susținerea acțiunii în fața instanței de trimitere, Wallenborn admite că o datorie vamală a luat naștere atunci când camionul care a transportat mărfurile în cauză a fost descărcat și sigiliul vamal a fost îndepărtat. Ea arată totuși că portul liber din Hamburg, în calitate de zonă liberă, nu face parte din teritoriul național german, în sensul Legii privind impozitul pe cifra de afaceri. Wallenborn deduce de aici că faptul generator al datoriei vamale, în sensul articolului 203 alineatul (1) din Codul vamal, s-a realizat în afara teritoriului fiscal german și că, prin urmare, nu există nicio operațiune impozabilă.

37 Reclamanta din litigiul principal adaugă că, deși taxele vamale și impozitul pe cifra de afaceri la import constituie tipuri diferite de taxe, datoria vamală și cea referitoare la impozitul pe cifra de afaceri la import nu ar putea fi generate la date diferite. Impozitul pe cifra de afaceri la import nu ar putea lua naștere nici ca urmare a unui fapt generator diferit de cel al datoriei vamale.

38 La rândul său, Administrația vamală din Giessen consideră că impozitul pe cifra de afaceri la import în temeiul articolului 203 alineatul (1) din Codul vamal a devenit exigibil concomitent cu datoria vamală, independent de împrejurarea că faptul generator al datoriei vamale s-a realizat pe teritoriul portului liber din Hamburg. În plus, aceasta arată că este lipsit de relevanță faptul că mărfurile în cauză au fost transportate în Finlanda, iar ulterior exportate.

39 Considerând că litigiul principal ridică probleme de interpretare a dreptului Uniunii, Hessisches Finanzgericht (Tribunalul Fiscal din Hessen, Germania) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Dispoziția în materia TVA-ului a unui stat membru potrivit căreia zonele libere de control tip I (porturi libere) nu fac parte din teritoriul național reprezintă una dintre situațiile prevăzute la articolul 156 din Directiva TVA, astfel cum sunt menționate la articolul 61 primul paragraf și la articolul 71 alineatul (1) primul paragraf din aceeași directivă?

În cazul unui răspuns afirmativ la această întrebare:

2) În privința bunurilor care sunt supuse unor taxe vamale, faptul generator intervine și TVA-ul devine exigibil, în conformitate cu articolul 71 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA, în același moment în care intervine faptul generator și în care devin exigibile taxele vamale, atunci când faptul generator și exigibilitatea taxelor vamale se produc în cadrul unei zone libere de control tip I și când legislația în materie de TVA a statului membru căruia îi aparține zona liberă prevede că respectivele zone libere (porturi libere) nu fac parte din teritoriul național?

În cazul unui răspuns negativ la a doua întrebare:

3) În privința unei mărfi transportate într-o zonă liberă de control tip I sub regim de tranzit extern, fără ca acest regim să se fi încheiat, marfa fiind sustrasă de sub supravegherea vamală în zona liberă, astfel încât pentru aceasta să născă o datorie vamală în sensul articolului 203 alineatul (1) din Codul vamal, faptul generator intervine și TVA-ul devine exigibil în același moment ca urmare a intervenirii unui alt fapt generator, și anume, conform articolului 204 alineatul (1) litera (a) din Codul vamal, întrucât anterior acțiunii prin care marfa a fost sustrasă de sub supravegherea vamală nu s-a procedat la prezentarea mărfii uneia dintre birourile vamale situate pe teritoriul național, competent pentru zona liberă, iar regimul de tranzit nu s-a încheiat pe teritoriul respectiv?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

40 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 61 primul paragraf și articolul 71 alineatul (1) primul paragraf din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că se poate considera că bunurile situate în interiorul unei zone libere se încadrează în „una dintre situațiile prevăzute la articolul 156” din această directivă, atunci când, în temeiul unei dispoziții din dreptul statului membru respectiv, zonele libere nu fac parte, în scopuri de TVA, din teritoriul său național.

41 Cu titlu introductiv, trebuie arătat că instanța de trimitere pare să considere că un răspuns pozitiv la această întrebare depinde de condiția ca o astfel de dispoziție națională să poată fi considerată ca introducând o scutire fiscală în sensul articolului 156 din Directiva TVA. Or, în opinia Hessisches Finanzgericht (Tribunalul Fiscal din Hessen), o dispoziție în temeiul căreia zonele libere sunt excluse, în ceea ce privește TVA-ul, din teritoriul național nu constituie propriu-zis o asemenea scutire.

42 Trebuie însă amintit, astfel cum a arătat avocatul general la punctele 50 și 51 din concluzii, că, deși articolul 156 din Directiva TVA conferă statelor membre posibilitatea de a scuti anumite tipuri de operațiuni, pe care le enumeră și printre care se află, la litera (b), livrarea de bunuri destinate plasării într-o zonă liberă sau într-un antrepozit liber, articolul 61 primul paragraf și articolul 71 alineatul (1) primul paragraf din această directivă nu fac trimitere la condițiile de aplicare a articolului 156 din aceasta, ci numai la situațiile și la regimurile vamale care sunt menționate la articolul respectiv.

43 Astfel, potrivit articolului 71 alineatul (1) primul paragraf din Directiva TVA, atunci când, la introducerea în Uniune, bunurile sunt plasate în unul dintre regimurile sau se află în una dintre situațiile prevăzute la articolul 156 din această directivă, faptul generator intervine și TVA-ul devine exigibil doar în momentul în care bunurile nu mai intră sub incidența regimurilor sau a situațiilor respective. În acest caz, în conformitate cu ceea ce prevede articolul 61 primul paragraf din directiva menționată, locul importului bunurilor respective este statul membru pe al cărui teritoriu bunurile nu mai intră sub incidența regimurilor sau a situațiilor respective.

44 Prin urmare, referirea cuprinsă la articolul 61 primul paragraf și la articolul 71 alineatul (1) primul paragraf din Directiva TVA la „unul dintre regimurile sau [...] [la] una dintre situațiile prevăzute” la articolul 156 din aceasta trebuie interpretată în sensul că referirea menționată include, printre altele, zonele libere.

45 Din considerațiile precedente rezultă că, în conformitate cu cele prevăzute la aceste dispoziții, bunuri plasate în zonă liberă nu pot fi, în principiu, considerate ca fiind importate în scopuri de TVA. În acest sens, zonele libere la care face referire o dispoziție națională care prevede că, în scopuri de TVA, zonele libere nu fac parte din teritoriul său național corespund celor prevăzute la articolul 156 din Directiva TVA.

46 Având în vedere considerațiile care preced, este necesar să se răspundă la prima întrebare că articolul 61 primul paragraf și articolul 71 alineatul (1) primul paragraf din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că referirea la „unul dintre regimurile sau [...] [la] una dintre situațiile prevăzute” la articolul 156 din aceasta include zonele libere.

Cu privire la a doua întrebare

47 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 71 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că sustragerea unei mărfi de sub supravegherea vamală în interiorul unei zone libere determină intervenția faptului generator și exigibilitatea TVA-ului la import.

48 Potrivit articolului 71 alineatul (1) primul paragraf din Directiva TVA, atunci când, la introducerea în Uniune, bunurile sunt plasate în unul dintre regimurile sau se află în una dintre situațiile prevăzute la articolul 156 din această directivă, printre altele, faptul generator intervine și TVA-ul devine exigibil doar în momentul în care bunurile nu mai intră sub incidența regimurilor sau a situațiilor respective.

49 Al doilea paragraf al dispoziției menționate vizează situația specială a bunurilor importate care sunt supuse unor taxe vamale, unor prelevări agricole sau unor taxe similare stabilite în cadrul unei politici comune, în privința căreia faptul generator intervine și taxa devine exigibilă în momentul în care intervin faptul generator și exigibilitatea acestor taxe.

50 În litigiul principal, este cert că sustragerea de sub supravegherea vamală a bunurilor în cauză, ca urmare a îndeplinirii nelegale a sigiliilor vamale, a generat o datorie vamală în temeiul articolului 203 alineatul (1) din Codul vamal (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 mai 2014, X, C-480/12, EU:C:2014:329, punctul 34).

51 Această sustragere de sub supravegherea vamală a determinat totodată încheierea regimului de tranzit extern (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 iulie 2002, Liberexim, C-371/99, EU:C:2002:433, punctul 53).

52 Cu toate acestea, având în vedere că respectiva sustragere de sub supravegherea vamală

s-a produs în interiorul unei zone libere, bunurile în discuție în litigiul principal au continuat să se afle în una dintre situațiile prevăzute la articolul 156 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, astfel încât condițiile pentru națterea unei datorii privind TVA-ul prevăzute la articolul 71 alineatul (1) primul paragraf din Directiva TVA nu erau *a priori* întrunite.

53 După cum rezultă din cuprinsul punctului 45 din prezenta hotărâre, localizarea unor bunuri în interiorul unei zone libere la momentul sustragerii lor de sub supravegherea vamală împiedică și aplicarea articolului 71 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA, având în vedere că astfel lipsește un loc al importului.

54 În acest context, trebuie amintit însă că Curtea a statuat că la taxa vamală s-ar putea adăuga și TVA-ul dacă, în funcție de comportamentul ilicit care a dat naștere acestei datorii, s-ar putea prezuma că mărfurile respective au intrat în circuitul economic al Uniunii și, prin urmare, au putut face obiectul consumului, declarând astfel 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).

55 În această privință, după cum a arătat avocatul general la punctele 67-69 din concluzii, în cazul în care bunurile supuse unor taxe la import sunt sustrate de sub supravegherea vamală în interiorul unei zone libere și nu se mai află în această zonă, este necesar în principiu să se prezume că acestea au intrat în circuitul economic al Uniunii.

56 Cu toate acestea, atunci când, în împrejurări precum cele din cauza principală, amintite la punctele 32 și 33 din prezenta hotărâre, se dovedește că nu a avut loc o introducere a bunurilor în discuție în circuitul economic al Uniunii, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere, niciun TVA la import nu poate fi datorat.

57 Având în vedere considerațiile care preced, este necesar să se răspundă la a doua întrebare că articolul 71 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că sustragerea unei mărfi de sub supravegherea vamală în interiorul unei zone libere nu determină nici intervenția faptului generator, nici exigibilitatea TVA-ului la import în cazul în care această marfă nu a intrat în circuitul economic al Uniunii, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.

Cu privire la a treia întrebare

58 Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 71 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că, atunci când o datorie vamală ia naștere în temeiul articolului 203 din Codul vamal și când este exclus, având în vedere împrejurările din litigiul principal, ca aceasta să aibă drept consecință națterea unei datorii privind TVA-ul, este necesară aplicarea articolului 204 din acest cod în scopul de a justifica faptul generator al taxei respective.

59 În această privință, trebuie arătat de la bun început, astfel cum procedează avocatul general la punctul 74 din concluzii, că instanța de trimitere pare să pornească de la premisa potrivit căreia, în împrejurări precum cele din litigiul principal, ar fi posibilă aplicarea cumulativă a articolului 203 și a articolului 204 din Codul vamal.

60 Instanța menționată pare astfel să considere că, atunci când sustragerea unei mărfi de sub supravegherea vamală nu are drept consecință națterea unei datorii privind TVA-ul, este necesar să se stabilească și dacă impunerea acestei taxe poate fi întemeiată pe națterea unei datorii vamale în conformitate cu articolul 204 alineatul (1) litera (a) din Codul vamal.

61 Trebuie îns? amintit c?, dup? cum reiese din modul de redactare a articolului 204 din Codul vamal, acesta nu se aplic? decât în cazurile care nu intr? sub inciden?a articolului 203 din acela?i cod. Prin urmare, pentru a stabili în temeiul c?ruia dintre aceste dou? articole a luat na?tere o datorie vamal? la import, trebuie s? se examineze cu prioritate dac? faptele în discu?ie constituie o sustragere de sub supravegherea vamal? în sensul articolului 203 alineatul (1) din Codul vamal. Numai în situa?ia în care r?spunsul la această întrebare este negativ pot deveni aplicabile dispozi?iile articolului 204 din Codul vamal (Hot?rârea din 12 februarie 2004, Hamann International, C?337/01, EU:C:2004:90, punctele 29 ?i 30).

62 În consecin??, atunci când o marf? supus? taxelor la import a fost sustras? de sub supravegherea vamal?, nu este necesar? aplicarea, în sensul articolului 71 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA, a articolului 204 alineatul (1) litera (a) din Codul vamal pentru a stabili dac? impunerea TVA?ului se poate fonda pe na?terea unei datorii vamale în temeiul acestei dispozi?ii.

63 Din considera?iile care preced? rezult? c? trebuie s? se r?spund? la a treia întrebare c? articolul 71 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul c?, atunci când o datorie vamal? ia na?tere în temeiul articolului 203 din Codul vamal ?i când este exclus, având în vedere împrejur?rile din litigiul principal, ca aceasta s? aib? drept consecin?? na?terea unei datorii privind TVA?ul, nu este necesar? aplicarea articolului 204 din acest cod doar în scopul de a justifica faptul generator al taxei men?ionate.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

64 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele decât cele ale p?r?ilor men?ionate, nu pot face obiectul unei ramburs?ri.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a cincea) declar?:

1) **Articolul 61 primul paragraf ?i articolul 71 alineatul (1) primul paragraf din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugată, astfel cum a fost modificat? prin Directiva 2007/75/CE a Consiliului din 20 decembrie 2007, trebuie interpretate în sensul c? referirea la „unul dintre regimurile sau [...] [la] una dintre situa?iile prev?zute” la articolul 156 din aceasta include zonele libere.**

2) **Articolul 71 alineatul (1) din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificat? prin Directiva 2007/75, trebuie interpretat în sensul c? sustragerea unei m?rfi de sub supravegherea vamal? în interiorul unei zone libere nu determin? nici interven?ia faptului generator, nici exigibilitatea taxei pe valoarea ad?ugată la import în cazul în care această marf? nu a intrat în circuitul economic al Uniunii Europene, aspect a c?rui verificare este de competen?a instan?ei de trimitere.**

3) **Articolul 71 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificat? prin Directiva 2007/75, trebuie interpretat în sensul c?, atunci când o datorie vamal? ia na?tere în temeiul articolului 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, ?i când este exclus, având în vedere împrejur?rile din litigiul principal, ca aceasta s? aib? drept consecin?? na?terea unei datorii privind taxa pe valoarea ad?ugată, nu este necesar? aplicarea articolului 204 din acest regulament doar în scopul de a justifica faptul generator**

al taxei men?ionate.

Semn?turi

* Limba de procedur?: germana.