

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

PAOLO MENGOZZI

prezentate la 22 mai 2012(1)

Cauza C-165/11

Dažová riaditeľstvo Slovenskej republiky

împotriva

Profitube spol. sro

[cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slovacia)]

„Taxă pe valoarea adăugată – Mărfuri provenite dintr-un stat terț și plasate în regim suspensiv într-un antrepozit vamal într-un stat membru – Vânzarea mărfurilor cu menținerea regimului suspensiv – Livrare de bunuri – Operațiune impozabilă”

1. Dacă un produs este introdus pe teritoriul Uniunii prin utilizarea unui regim suspensiv prevăzut de legislația vamală, de exemplu pentru a fi transformat și apoi reexportat către o țară terță, acest produs nu dobândește statutul de marfă comunitară. Din punct de vedere vamal, nu se datorează, așadar, nicio taxă. Ce se întâmplă însă în cazul în care acest produs, care se află într-un antrepozit vamal, este vândut de o întreprindere a Uniunii unei alte întreprinderi a Uniunii, deși rămâne, din punct de vedere fizic, în același loc și, din punct de vedere juridic, în regim suspensiv? Mai precis, trebuie plătită taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) pentru o astfel de operațiune de vânzare-cumpărare? Aceasta este, în esență, problema care face obiectul întrebărilor preliminare adresate de Curtea Supremă slovacă.

I – Cadrul normativ

A – Legislația vamală

2. Noțiunea „teritoriu vamal” al Uniunii este definită la articolul 3 din Codul vamal(2). În special, în sensul dispoziției menționate, teritoriul vamal cuprinde teritoriul tuturor statelor membre, cu excepția teritoriilor indicate în mod expres la acest articol.

3. Articolul 84 din Codul vamal enumeră „regimurile suspensive”: acestea includ în special antrepozitul vamal și perfecționarea activă sub forma unui sistem cu suspendare. Regimurile menționate permit, potrivit articolelor 98 și, respectiv, 114, introducerea pe teritoriul vamal al Uniunii a unor mărfuri necomunitare fără plata vreunor taxe. Regimul de antrepozit vamal se finalizează cu depozitarea mărfurilor, iar cel de perfecționare activă cu transformarea acestora.

4. Potrivit articolului 98 alineatul (2) din Codul vamal, antrepozitul vamal reprezintă „orice loc

aprobat de autoritatea vamală și aflat sub controlul lor, unde mărfurile pot fi depozitate în condițiile prevăzute”.

B – Legislația privind TVA-ul

5. La momentul situației de fapt din acțiunea principală, care datează din 2005-2006, legislația aplicabilă în materie de TVA era cea prevăzută de A șasea directivă(3).

6. Potrivit articolului 2 din A șasea directivă TVA, sunt supuse TVA-ului:

„1. livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

2. importul de bunuri.” [traducere neoficială]

7. Potrivit articolului 5 alineatul (1), „livrare de bunuri” înseamnă „transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar”.

8. Teritoriul Uniunii, în sensul celei de A șasea directive, este definit în continuare la articolul 3 din aceasta și cuprinde teritoriul statelor membre, cu excepția teritoriilor indicate în mod expres în cuprinsul aceluiași articol.

9. Articolul 16 din A șasea directivă conține anumite norme referitoare la scutirile de taxă. Mai exact, în forma rezultată în urma modificării – printr-o tehnică legislativă inedită – prin articolul 28c din aceeași A șasea directivă(4), acesta are următorul cuprins:

„(1) Fără a aduce atingere altor dispoziții comunitare privind taxele, statele membre pot adopta, sub rezerva consultărilor prevăzute la articolul 29, măsuri speciale destinate scutirii de la plata taxei pe valoarea adăugată a tuturor sau a unora dintre următoarele operațiuni [...]:

[...]

B. livrările de bunuri destinate a fi:

[...]

(c) plasate în regim de antrepozit vamal sau în regim de perfecționare activă;

[...]

D. livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate:

(a) în locurile menționate în partea B punctele (a)-(d), care fac încă obiectul unuiu dintre regimurile specificate la aceleași puncte;

[...]”

10. În esență, așadar, articolul 16 din A șasea directivă autorizează statele membre să scutească de TVA vânzarea unui bun care este supus unui regim vamal suspensiv și care rămâne supus unui astfel de regim după vânzare.

II – Situația de fapt, procedura principală și întrebările preliminare

11. Procedura principală privește anumite produse semifinite din oțel (bobine) importate din Ucraina în numele și pe seama societății slovacă Profitube și plasate în regim suspensiv în

Slovacia. Mai exact, m?rfurile au fost plasate ini?ial în regim de antrepozit vamal, iar ulterior au fost plasate în regim de perfec?ionare activ? pentru a fi transformate în profiluri din o?el.

12. În continuare, f?r? s? fi p?r?sit vreodat? locul în care se aflau, m?rfurile au fost vândute de Profitube unei alte societ??i slovace, MERCURIUS, ?i au fost plasate din nou în regim de antrepozit vamal.

13. Apreciînd, în scopuri de TVA, c? opera?iunea care consta în vânzarea efectuat? de Profitube c?tre MERCURIUS constituia o livrare normal? de bunuri supus? taxei, autorit??ile fiscale slovace au solicitat plata TVA-ului aferent acestei vânz?ri.

14. Profitube a atacat în justi?ie decizia adoptat? de autorit??ile fiscale, sus?inînd c?, avînd în vedere c? m?rfurile în discu?ie nu sunt considerate m?rfuri comunitare în sensul dreptului vamal, acestea nu trebuie s? intre nici în domeniul de aplicare al reglement?rii privind TVA-ul.

15. Ac?iunea formulat? de Profitube a fost admis? în prim? instan?? de Krajský súd (Tribunalul Regional) din Bratislava, care a anulat m?sura adoptat? de autorit??ile fiscale. În apel îns?, aceast? pozi?ie a fost infirmat? de Najvyšší súd (Curtea Suprem?), instan?a de trimitere din prezenta cauz?, care a considerat c? opera?iunea era supus? pl??ii TVA-ului.

16. Profitube a formulat îns? o ac?iune la Ústavný súd (Curtea Constitu?ional?), care a anulat decizia pronun?at? de Curtea Suprem? ?i a trimis cauza spre rejudecare la aceasta din urm?. În special, potrivit Cur?ii Constitu?ionale, Curtea Suprem? nu ar fi ?inut seama în mod corespunz?tor de anumite dispozi?ii din dreptul slovac care ar prevedea c? legisla?ia vamal? prevaleaz? în raport cu cea în materie de TVA.

17. În aceste condi?ii, Curtea Suprem? a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii de Justi?ie urm?toarele întreb?ri preliminare:

„1) În cazul în care, în anii 2005 ?i 2006, într-un antrepozit vamal public situat pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene au fost [importate], de un importator din acest stat membru, bunuri provenite de pe teritoriul unui stat care nu este membru al Uniunii Europene (Ucraina), bunuri transformate ulterior în acest antrepozit vamal în regim de perfec?ionare activ? în cadrul sistemului cu suspendare, iar produsul final nu a fost exportat imediat, în temeiul articolului 114 din Regulamentul (CEE) nr. 2913/92, ci a fost livrat, în acela?i antrepozit, de entitatea care l-a transformat, altei societ??i din acest stat membru care, din antrepozitul vamal men?ionat mai sus, nu l-a pus în liber? circula?ie, ci l-a plasat în continuare sub regim de antrepozit vamal, acestei vânz?ri de bunuri în acela?i antrepozit vamal i se aplic? întotdeauna numai legisla?ia vamal? comunitar? sau, prin vânzarea în cauz?, situa?ia juridic? a suferit o asemenea modificare încât aceast? opera?iune este supus? sistemului prev?zut de A ?asea directiv? 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977, cu alte cuvinte se poate considera, în vederea atingerii obiectivelor sistemului taxei pe valoarea ad?ugat?, în temeiul celei de A ?asea directive, c? un antrepozit vamal public situat pe teritoriul unuia dintre statele membre este parte a teritoriului Comunit??ii, în special a teritoriului acelui stat membru, potrivit defini?iei prev?zute la articolul 3 din A ?asea directiv??

2) Situa?ia men?ionat? mai sus poate fi apreciat? în lumina doctrinei privind abuzul de drept elaborate de Curtea de Justi?ie a Uniunii Europene ?i referitoare la aplicarea celei de A ?asea directive (Hot?rârea din 21 februarie 2006, C-255/02, Halifax), în sensul c?, prin livrarea bunurilor în antrepozitul vamal public situat pe teritoriul Republicii Slovace, reclamanta a realizat deja o livrare de bunuri cu titlu oneros pe teritoriul na?ional?

3) În cazul unui r?spuns afirmativ la prima întrebare, în sensul c? opera?iunea în cauz? ar

trebuie să fie supus sistemului prevăzut de A șasea directivă, această operațiune constituie faptul generator al taxei

(a) ca urmare a exigibilității taxei, în temeiul articolului 10 alineatele (1) și (2) din A șasea directivă, întrucât a avut loc o livrare de bunuri într-un antrepozit vamal situat pe teritoriul Republicii Slovace sau

(b) întrucât, după importarea bunurilor dintr-o țară terță [articolul 10 alineatul (3) din A șasea directivă], și anume în timpul depozitării acestora în respectivul antrepozit vamal, regimul vamal a încetat odată cu livrarea bunurilor depozitate către o altă persoană dintr-un stat membru?

4) Obiectivele enunțate în preambulul celei de A șasea directive, în special obiectivele urmrite de GATT (OMC), sunt îndeplinite în cazul în care o livrare în antrepozitul vamal de bunuri importate dintr-o țară terță, care au fost transformate și transferate ulterior către o altă persoană din acest stat membru într-un antrepozit vamal situat pe teritoriul unui stat membru al Comunității Europene, nu este supus sistemului taxei pe valoarea adăugată în acest stat membru?

III – Analiză

A – *Cu privire la obligația de plată a TVA-ului (în special cu privire la prima și la a treia întrebare)*

18. În general, TVA-ul pentru un bun este datorat la importul sau la livrarea acelui bun. În speță, este cert că nu a existat niciun import, din moment ce bunurile în discuție în acțiunea principală se află în regim vamal suspensiv. În consecință, eventuala obligație de plată a TVA-ului se poate întemeia numai pe existența unei „livrări de bunuri” cu caracteristicile prevăzute de A șasea directivă.

19. Mai exact, TVA-ul este datorat în general pentru o livrare de bunuri în cazul în care sunt îndeplinite trei condiții cumulative. Potrivit articolului 2 din A șasea directivă, operațiunea trebuie să fie, în primul rând, o livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros; în al doilea rând, livrarea trebuie să fi fost efectuată de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.

20. În al treilea rând, operațiunea trebuie să fi fost efectuată *pe teritoriul Uniunii*, astfel cum acesta este definit la articolul 3.

21. În prezenta cauză, îndeplinirea primelor două condiții nu este contestată de instanța de trimitere și nu este, așadar, necesar să le mai examinăm. Vânzarea-cumpărarea a fost efectuată cu titlu oneros de către o persoană impozabilă care acționa ca atare și a implicat transferul de la vânzător la cumpărător al dreptului de a dispune de bunuri în calitate de proprietar. În schimb, întrebările preliminare urmresc să clarifice dacă și a treia condiție este îndeplinită. Potrivit interpretării susținute de societatea reclamantă în acțiunea principală, o marfă care se află în regim suspensiv și care nu a devenit, așadar, marfă comunitară în sensul dreptului vamal nu ar trebui considerată în scopuri de TVA ca fiind situată pe teritoriul Uniunii. Dimpotrivă, cealaltă parte, precum și statele care au prezentat observații în prezenta cauză au susținut că vânzarea marfii de către Profitube către MERCURIUS era o operațiune economică normală supusă plății TVA-ului.

22. Întrebările adresate de instanța națională pot fi examinate împreună, întrucât acestea au la bază aceeași problemă. În plus, astfel cum se va arăta, în cazul în care soluția ar fi în sensul că A șasea directivă impune plata TVA-ului, nu este necesar să se răspundă la a doua și la a patra întrebare.

23. Tocmai aceasta este poziția pe care o adoptăm. În opinia noastră, se datorează TVA-ul. În

dreptul Uniunii nu există nicio normă care să permită scutirea de obligația de plată a taxei în cazul vânzărilor-cumpărărilor de mărfuri care se află – și sunt destinate să rămână – în regim vamal suspensiv.

24. În primul rând, trebuie arătat că, pentru dreptul Uniunii, normele vamale și cele în materie de TVA constituie două reglementări fundamentale distincte. Desigur, acest lucru nu înseamnă că între cele două nu există raporturi reciproce: de exemplu, articolul 16 din Așasea directivă reglementează, astfel cum s-a arătat, tocmai o situație în care trebuie să își găsească aplicarea atât normele vamale, cât și cele în materie de TVA. Ceea ce trebuie să fie însă clar este că este vorba despre două grupe de norme care au, pe de o parte, același rang ierarhic de norme de drept derivat – astfel încât este exclus prioritatea automată a uneia în raport cu cealaltă – și care urmăresc, pe de altă parte, obiective cu totul diferite. Faptul că un anumit bun se bucură de un regim „privilegiat” în dreptul vamal nu înseamnă că trebuie să beneficieze în mod automat de un tratament mai favorabil în scopuri de TVA și viceversa.

25. În al doilea rând, în scopuri de TVA, un antrepozit vamal face, fără îndoială, parte din teritoriul Uniunii. Așasea directivă indică în mod expres părțile din teritoriul statelor membre cărora nu li se aplică sistemul TVA-ului, iar acestea nu includ antrepozitele vamale. Chiar Curtea a avut deja ocazia de a observa, într-o cauză care prezenta anumite asemănări cu prezenta cauză, că un antrepozit vamal face parte, în scopuri de TVA, din teritoriul Uniunii(5). Mai general, astfel cum reiese din jurisprudență, sistemul celei de Așasea directive „se aplică în mod obligatoriu și imperativ integralității teritoriului național al statelor membre”(6).

26. În consecință, împrejurarea că bunurile livrate în speță s-ar afla din punct de vedere fizic într-un antrepozit vamal este lipsită de relevanță în scopuri de TVA, după cum este lipsită de relevanță în această privință și faptul că bunurile respective fac obiectul unui regim vamal suspensiv.

27. De altfel, și în dreptul vamal, antrepozitele vamale fac parte din teritoriul Uniunii. Faptul că bunurile care se află în acestea pot beneficia de un statut vamal special, întrucât sunt ușor controlabile, nu contrazice faptul că nu este vorba în niciun caz despre puncte extrateritoriale: astfel cum se precizează la articolul 98 alineatul (2) din Codul vamal, acestea sunt doar locuri aprobate de autoritățile vamale pentru a depozita mărfuri cu respectarea anumitor condiții.

28. În consecință, o operațiune de vânzare-cumpărare precum cea supusă examinării instanței de trimitere constituie o livrare de bunuri localizată pe teritoriul Uniunii, supusă obligației de plată a TVA-ului.

29. Articolul 16 din Așasea directivă confirmă de asemenea, fără echivoc în opinia noastră, că aceasta este interpretarea corectă.

30. Astfel, după cum s-a arătat mai sus, această dispoziție prevede că statele membre pot scuti de TVA anumite operațiuni, printre care și livrările de bunuri care se află în regim vamal suspensiv și care continuă să se afle într-un astfel de regim după livrare. Acest lucru înseamnă că un stat membru ar putea decide să scutească de TVA o operațiune de vânzare-cumpărare precum cea în discuție în prezenta cauză(7). Or, este cert că, deși directiva prevede că statele membre pot scuti de TVA operațiuni precum cea în discuție, în cazul în care scutirea nu este acordată, TVA-ul va trebui plătit. Nu ar avea niciun sens să se prevadă posibilitatea de scutire de TVA dacă regula generală nu ar fi cea de plată a taxei. Cu alte cuvinte, Așasea directivă pornește de la presupunerea că o vânzare-cumpărare de mărfuri care se află în regim de antrepozit vamal suspensiv este în mod normal supusă plății TVA-ului și poate fi scutită numai dacă statele membre decid să acorde o scutire.

31. În prezenta cauză, din observațiile prezentate Curții pare să rezulte în mod clar că Slovacia nu a acordat scutirea: chiar guvernul slovac a confirmat în mod explicit această împrejurare. Este însă evident că revine instanței naționale sarcina de a verifica existența sau inexistența unor eventuale dispoziții naționale care să fi introdus în dreptul intern excepțiile permise de articolul 16 din Așasea directivă.

B – *Cu privire la a doua și la a patra întrebare*

32. În lumina răspunsului care propunem să fie dat la întrebarea principală formulată de instanța națională, nu este necesară examinarea de către Curte a celei de a doua și a celei de a patra întrebări, care sunt adresate Curții numai în eventualitatea în care ar afirma că, într-o situație precum cea din speță, nu se datorează TVA-ul.

IV – Concluzie

33. În lumina considerațiilor expuse, propunem Curții să răspundă la întrebările preliminare adresate de Najvyšší súd Slovenskej republiky după cum urmează:

„Cu excepția cazului în care un stat membru a valorificat posibilitatea de a acorda o scutire în sensul articolului 16 din Așasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, faptul că o operațiune de vânzare-cumpărare are ca obiect bunuri plasate într-un regim vamal suspensiv și/sau plasate într-un antrepozit vamal nu înseamnă că acea vânzare-cumpărare nu este supusă taxei pe valoarea adăugată.”

1 – Limba originală: italiana.

2 – Regulamentul (CEE) nr. 2913/92 al Consiliului din 12 octombrie 1992 de instituire a Codului vamal comunitar (JO L 302, p. 1, Ediție specială, 02/vol. 5, p. 58), cu modificările ulterioare.

3 – Așasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1), cu modificările ulterioare.

4 – Partea din articolul 28c care modifică articolul 16 a fost introdusă prin Directiva 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995 de modificare a Directivei 77/388/CEE și de introducere a unor noi măsuri de simplificare privind taxa pe valoarea adăugată – domeniul de aplicare a anumitor scutiri și modalități practice de aplicare (JO L 102, pag. 18).

5 – Hotărârea din 9 februarie 2006, Comisia/Regatul Unit (C-305/03, Rec., p. I-1213, punctul 40). Curtea a observat în această cauză că posibilitățile de scutire prevăzute la articolul 16 din Așasea directivă privesc „operațiuni efectuate pe teritoriul țării”.

6 – Hotărârea din 29 martie 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, Rep., p. I-2697, punctul 55).

7 – Ar putea fi exprimate unele îndoieli potrivit căroră excepția prevăzută la articolul 16 ar trebui să fie aplicabilă numai în cazul unei livrări de bunuri al căror statut vamal rămâne neschimbat în pofida livrării, în timp ce în prezenta cauză bunurile au trecut, la momentul livrării, de la regimul de perfecționare activă la cel de antrepozit vamal. Apreciem totuși că o astfel de interpretare nu ar fi corectă și că trecerea de la un regim suspensiv la altul nu împiedică să se beneficieze de scutire, cu condiția să fie prevăzută de statul membru interesat.