

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA

prezentate la 12 ianuarie 2016(1)

Cauzele conexate C-226/14 și C-228/14

Eurogate Distribution GmbH

împotriva

Hauptzollamt Hamburg-Stadt (C-226/14)

și

DHL Hub Leipzig GmbH

împotriva

Hauptzollamt Braunschweig (C-228/14)

[cereri de decizie preliminară formulate de Finanzgericht Hamburg (Germania)]

„Codul vamal comunitar – Antrepozit vamal – Regim de tranzit extern – Nașterea unei datorii vamale drept urmare a neexecutării unei obligații – Înscrierea tardivă în evidența operativă a mărfurilor – Prezentarea tardivă a mărfurilor în fața autorității vamale competente – Așasea directivă – Directiva privind TVA-ul – Exigibilitatea TVA-ului – Legătura dintre datoria vamală și cea de TVA”

1. În contextul unei neexecutări a obligațiilor formale la care este supusă o marfă plasată sub regim suspensiv în ceea ce privește taxele la import, o instanță germană solicită Curții să stabilească dacă, pe lângă datoria vamală prevăzută pentru astfel de situații la articolul 204 din Codul vamal comunitar(2), se impune și stabilirea taxei pe valoarea adăugată (TVA). În ipoteza unui răspuns afirmativ, se ridică problema dacă persoana obligată la plata TVA-ului este aceeași persoană care nu a respectat formalitățile vamale, chiar dacă este vorba despre un deținător al unui antrepozit vamal care nu avea dreptul de a dispune de marfa respectivă.
2. Prezentele cauze oferă Curții posibilitatea de a-și preciza jurisprudența stabilită în Hotărârea X(3), în care a interpretat articolul 7 din Așasea directivă(4) și a constatat că TVA-ul este datorat în cazul în care mărfurile au ieșit de sub incidența regimurilor vamale prevăzute la acest articol, chiar dacă datoria vamală a luat naștere exclusiv în temeiul articolului 204 din CVC.
3. Răspunsul la întrebările preliminare adresate în cele două litigii permite două abordări. Prima abordare s-ar limita la o simplă reiterare literală a constatărilor Curții din Hotărârea X(5), fără nuanțări majore. Cea de a doua abordare ar introduce, în schimb, nuanțările respective în

analiza problemelor ridicate, dintr-o perspectivă informală, dar care ar lua în considerare funcția și caracterul TVA-ului ca taxă cu caracteristici unitare, care grevează valoarea adăugată rezultată în fiecare etapă a procesului de producție sau de distribuție a bunurilor și serviciilor.

4. O lectură atentă a Hotărârii din 15 mai 2014 ne determină să afirmăm că, în realitate, simultaneitatea dintre TVA și datoria vamală nu scută ca urmare a neîndeplinirii anumitor condiții nu are un caracter atât de automat precum s-ar putea deduce din cuprinsul dispozitivului Hotărârii X(6), ci, dimpotrivă, atât motivarea hotărârii menționate, cât și, în special, însăși natura TVA-ului pot conduce la concluzia că nașterea unei datorii vamale nu trebuie să constituie, în mod inevitabil, faptul generator al TVA-ului la import.

I – Cadrul normativ

A – Dreptul Uniunii

1. Codul vamal comunitar

5. Articolul 4 din CVC 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 liniuță, fie din mărfuri menționate la prima și a doua liniuță;

[...]”

6. În temeiul articolului 37 din CVC:

„(1) Mărfurile introduse pe teritoriul vamal al Comunității se află sub supraveghere vamală din momentul intrării lor. Ele pot fi supuse controalelor 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, ele intră într-o zonă liberă sau antrepozit liber sau se reexportă sau se distrug în conformitate cu articolul 182.”

7. Conform articolului 50 din CVC, „[p]ână în momentul când li se atribuie destinația vamală, mărfurile prezentate în vamă pot obține, după ce au fost prezentate, statutul de «mărfuri depozitate temporar». Aceste mărfuri sunt numite în continuare «mărfuri depozitate temporar»”.

8. În conformitate cu articolul 79 din CVC:

„Punerea în liberă circulație conferă marfurilor necomunitare statutul vamal de mărfuri comunitare.
[...]

9. Conform articolului 89 alineatul (1) din CVC, „[u]n regim suspensiv cu impact economic se încheie când se atribuie o altă destinație vamală admisă fie marfurilor plasate în acest regim, fie produselor compensatoare sau transformate plasate sub acest regim”.

10. Articolul 91 din CVC prevede:

„(1) Regimul de tranzit extern permite circulația dintr-un punct într-altul pe teritoriul vamal al Comunității:

(a) a marfurilor necomunitare, fără ca aceste mărfuri să fie supuse drepturilor de import și altor taxe sau măsuri de politică comercială;

[...]

(2) Circulația menționată în alineatul (1) are loc:

(a) fie conform regimului de tranzit comunitar extern;

[...]”

11. Articolul 92 din CVC prevede:

„(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.”

12. Conform articolului 96 din CVC:

„(1) Principalul obligat este titularul regimului de tranzit comunitar extern. El răspunde pentru:

(a) prezentarea în vamă a marfurilor 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 marfurilor 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.”

13. În temeiul articolului 98 alineatul (1) din CVC, „[r]egimul de antrepozit vamal permite depozitarea într-un antrepozit vamal: (a) a mărfurilor necomunitare, fără să fie supuse drepturilor de import sau măsurilor de politică comercială; [...]”.

14. Conform articolului 105 din CVC, „[p]ersoana desemnată de autoritățile vamale ține evidența operativă a tuturor mărfurilor plasate sub regimul de antrepozit vamal într-o formă aprobată de autoritățile respective. Evidența operativă a mărfurilor nu este necesară când un antrepozit public este gestionat de autoritățile vamale. [...]”

15. Articolul 204 din CVC prevede:

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

(a) una dintre obligațiile care rezultă, în privința mărfurilor supuse drepturilor de import, din depozitarea lor temporară sau din utilizarea regimului vamal sub care sunt plasate sau

(b) nerespectarea unei condiții care reglementează plasarea mărfurilor sub regimul respectiv sau acordarea unei rate reduse sau zero a drepturilor de import înănd seama de destinația mărfurilor,

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 înănd seama de destinația mărfurilor nu a fost îndeplinită în fapt.

(3) Debitorul vamal este persoana care 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.”

2. Regulamentul (CEE) nr. 2454/93(7)

16. Articolul 356 din 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.

[...]”

17. Articolul 512 din Regulamentul de aplicare prevede la alineatul (3) că „[t]ransferul la biroul de ieșire în vederea reexportării poate avea loc în baza regimului. În acest caz, regimul nu este încheiat decât atunci când mărfurile sau produsele declarate în vederea reexportării au părăsit în fapt teritoriul vamal al Comunității”.

18. În conformitate cu articolul 529 alineatul (1) din Regulamentul de aplicare, „[e]vidența operativă a stocurilor indică permanent stocurile curente de mărfuri care se află în continuare sub

regim de antrepozit vamal. La datele stabilite de autoritățile vamale, de in torul antrepozitului depune o listă a stocului men ionat la biroul de supraveghere”.

19. Conform articolului 530 alineatul (3) din acela i regulament, „  nscrierea încheierii regimului în evidența operativă a mărfurilor are loc p n  la plecarea mărfurilor din antrepozitul vamal sau din depozitul titularului.

20.  n conformitate cu articolul 860 din regulamentul men ionat, „[a]utorit  ile vamale consideră că s a născut o datorie vamală în conformitate cu articolul 204 alineatul (1) din [CVC], dacă persoana susceptibilă de a fi debitor nu demonstrează că sunt îndeplinite condi iile stabilite la articolul 859”.

21. Articolul 866 din Regulamentul de aplicare prevede că, „[f] r  a aduce atingere dispozițiilor prevăzute referitoare la interdic iile sau restric iile care pot fi aplicabile mărfurilor respective, în cazul în care se na te o datorie vamală la import în conformitate cu articolul 202, 203, 204 sau 205 din cod, iar taxele la import au fost achitate, mărfurile se consideră ca fiind comunitare fără a mai fi necesar să se facă o declarație de punere în circulație liberă”.

3. A șasea directivă

22. Articolul 2 din A șasea directivă prevedea că „[s]unt supuse taxei pe valoarea adăugată [...]: 2. importul de bunuri” [traducere neoficială].

23. Conform articolului 7 din A șasea directivă:

„(1) «Importul de bunuri» înseamnă:

(a) intrarea în Comunitate a unor bunuri care nu îndeplinesc condi iile prevăzute la articolele [23 CE  i 24 CE] sau care, în cazul în care bunurile intră sub incidența [Tratatului CECO], nu beneficiază de liberă circulație;

(b) intrarea în Comunitate a unor bunuri dintr un teritoriu terț, bunuri care sunt diferite de cele vizate la litera (a).

(2) Locul de import al bunurilor este statul membru pe teritoriul căruia se află bunurile atunci când intră în Comunitate.

(3) Fără a aduce atingere alineatului [a se citi «prin derogare de la alineatul ] (2), dacă bunurile menționate la alineatul (1) litera (a) sunt plasate, la intrarea în Comunitate, în unul dintre regimurile menționate la articolul 16 alineatul (1) [partea] B literele (a), (b), (c)  i (d), în cadrul unor regimuri de import temporar cu scutire integrală de la plata taxelor la import sau în cadrul unor regimuri de tranzit extern, locul de import al bunurilor în cauză este statul membru pe teritoriul căruia bunurile încetează să mai intre sub incidența regimurilor respective.

 n mod similar, dacă bunurile menționate la alineatul (1) litera (b) sunt plasate, la intrarea în Comunitate, în unul dintre regimurile menționate la articolul 33a alineatul (1) litera (b) sau (c), locul de import al bunurilor în cauză este statul membru pe teritoriul căruia bunurile încetează să mai intre sub incidența regimurilor respective”. [traducere neoficială]

24. Conform articolului 10 alineatul (3) din A ?asea directiv?, „[e]venimentul generator are loc ?i taxa devine eligibil? în momentul import?rii bunurilor. Dacă bunurile sunt plasate într?unul dintre regimurile men?ionate la articolul 7 alineatul (3) la intrarea în Comunitate, evenimentul generator are loc ?i taxa devine exigibil? doar atunci când bunurile ies de sub inciden?a regimurilor în cauz?. [...]”

25. Articolul 17 din A ?asea directiv? prevedea:

„(1) Dreptul de deducere ia na?tere în momentul în care taxa deductibil? devine exigibil?.

(2) În m?sura în care bunurile ?i serviciile sunt utilizate pentru tranzac?iile sale impozabile, persoana impozabil? are dreptul de a deduce din taxa pe care o datoreaz?:

(a) [TVA?ul] datorat[...] sau pl?tit[...] în statul membru în cauz? pentru bunurile care îi sunt sau care urmeaz? a?i fi livrate ?i pentru serviciile care îi sunt sau urmeaz? a?i fi prestate de o alt? persoan? impozabil?;

(b) [TVA?ul] datorat[...] sau pl?tit[...] pentru bunurile importate pe teritoriul ??rii;

[...]”. [traducere neoficial?]

26. Conform prevederilor articolului 21 alineatul (4) din A ?asea directiv?, „la import, [TVA?ul] este datorat de persoana sau de persoanele desemnate sau recunoscute ca persoane obligate la plata taxei de c?tre statul membru de import” [traducere neoficial?].

4. Directiva privind TVA?ul(8)

27. Articolul 2 alineatul (1) din Directiva privind TVA?ul prevede c? „[u]rm?toarele opera?iuni sunt supuse TVA: [...] (d) importul de bunuri”.

28. În temeiul articolului 9 alineatul (1) din Directiva privind TVA?ul, „«[p]ersoan? impozabil?» înseamn? orice persoan? care, în mod independent, desf?oar? în orice loc orice activitate economic?, indiferent de scopul sau rezultatele activit??ii respective. [...]”.

29. Articolul 30 din Directiva privind TVA?ul are urm?torul cuprins:

„«Import de bunuri» înseamn? intrarea în Comunitate a unor bunuri care nu se afl? în liber? circula?ie în sensul articolului 24 din tratat.

Pe lâng? opera?iunea prev?zută la primul paragraf, este considerat? import de bunuri ?i intrarea în Comunitate a bunurilor care se afl? în liber? circula?ie, provenite dintr?un teritoriu ter? care face parte din teritoriul vamal al Comunit??ii.”

30. Conform articolului 60 din Directiva privind TVA?ul, „[l]ocul importului de bunuri este statul pe al c?rui teritoriu se afl? bunurile la momentul intr?rii lor în Comunitate”.

31. Articolul 61 din Directiva privind TVA?ul prevede:

„Prin derogare de la articolul 60, în cazul în care, la intrarea în Comunitate, bunurile care nu se afl? în liber? circula?ie intr? sub unul dintre regimurile sau se afl? în una dintre situa?iile prev?zute la articolul 156 sau sub regimuri de admitere temporar? cu scutire total? de drepturi de import sau sub regimuri de tranzit extern, locul importului bunurilor respective este statul membru pe al c?rui teritoriu bunurile nu mai intr? sub inciden?a regimurilor sau situa?iilor 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.”

32. Conform articolului 70 din Directiva privind TVA-ul, „[f]aptul generator intervine și TVA devine exigibil atunci când bunurile sunt importate”.

33. Conform articolului 71 alineatul (1) din Directiva privind TVA-ul, „[a]tunci când, la introducerea în Comunitate, bunurile sunt plasate în 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 exigibil doar în momentul în care bunurile nu mai intră sub incidența regimurilor sau situațiilor respective. [...]”

34. Articolul 143 alineatul (1) litera (d) de la Directiva privind TVA-ul prevede că „[s]tatele membre scutesc [...] importul de bunuri expediate sau transportate dintr-un teritoriu terț sau dintr-o țară terță într-un alt stat membru decât cel în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor, atunci când livrarea bunurilor respective de către importatorul desemnat sau recunoscut în temeiul articolului 201 ca persoană obligată la plata TVA este scutită în temeiul articolului 138”.

35. Conform articolului 167 din Directiva privind TVA-ul, „[d]reptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă”.

36. Articolul 168 din Directiva privind TVA-ul prevede:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti, următoarele sume:

(a) TVA datorat sau achitat în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează să fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează să fi prestate de o altă persoană impozabilă;

[...]

(e) TVA datorat sau achitat pentru importul de bunuri în statul membru în cauză.”

37. Conform articolului 178 din Directiva privind TVA-ul, „[p]entru exercitarea dreptului de deducere, o persoană impozabilă este necesar să îndeplinească următoarele condiții: [...] (e) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (e), în ceea ce privește importul de bunuri, are obligația de a deține un document de import care o desemnează ca destinatar sau importator și care menționează valoarea TVA datorat sau permite calcularea valorii respective [...]”.

38. Conform articolului 201 din Directiva privind TVA-ul, „[I]a import, TVA este datorat de orice persoane desemnate sau recunoscute ca persoane obligate la plata taxei de către statul membru de import”.

B – *Dreptul național*

39. Articolul 1 din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri (Umsatzsteuergesetz, denumit în continuare „UStG”), în versiunea aplicabilă situației de fapt în litigiu(9), prevede:

„(1) Următoarele operațiuni sunt supuse TVA-ului:

1. livrările și alte prestații efectuate cu titlu oneros pe teritoriul german de către o întreprindere în cadrul activității sale;

[...]

4. importul de bunuri în Germania [...] (impozit pe cifra de afaceri la import);

[...]”

40. În conformitate cu articolul 15 alineatul (1) din UStG:

„Întreprinzătorul poate deduce următoarele valori ale taxei achitate în amonte:

1. impozitele datorate legal pentru livrări și alte prestații care au fost efectuate pentru întreprinderea sa de către un alt întreprinzător;

2. impozitul pe cifra de afaceri la import, aplicat bunurilor importate pentru întreprinderea sa în temeiul articolului 1 alineatul 1 punctul 4;

[...]”

41. Articolul 21 din UStG prevede:

„(1) Impozitul pe cifra de afaceri la import reprezintă o taxă pe consum în sensul Codului general al impozitelor (Abgabenordnung);

(2) Regulile vamale se aplică prin analogie impozitului pe cifra de afaceri la import, cu excepția regulilor privind perfecționarea activă în sistemul de rambursare și a celor referitoare la perfecționarea pasivă.

[...]”

II – Situația de fapt și întrebările preliminare adresate

A – Cauza C-226/14

42. Astfel cum se arată în ordonanța pronunțată de instanța de trimitere, Eurogate Distribution GmbH (denumită în continuare „Eurogate”), reclamantă în litigiul principal, a preluat în antrepozitul său vamal mărfuri aflate în tranzit ale clienților săi și le-a regrupat pentru a fi expediate în diverse țări din Europa de Est. Durata de depozitare a fost în medie mai mare de șase săptămâni. Ulterior, mărfurile au fost preluate de la depozitul Eurogate de întreprinderi de transport cu sediul în țările de destinație respective.

43. Cu ocazia unui control vamal aferent perioadei 1 iulie-31 decembrie 2006, s-a constatat că o parte din scoaterile din antrepozitul vamal au fost înscrise cu întârziere (de până la 126 de zile de la data scoaterii) în evidența operativă impusă de legislația vamală.

44. Prin decizia privind taxele la import din 1 iulie 2008, Hauptzollamt Hamburg-Stadt a stabilit atât datoria vamală, cât și TVA-ul la import. Eurogate a formulat contestație administrativă

împotriva deciziei respective, care a fost respins?. Decizia de respingere a fost atacat? de Eurogate cu ac?iune în fa?a Finanzgericht Hamburg.

45. În ceea ce prive?te datoria vamal?, Finanzgericht Hamburg a sesizat deja Curtea cu o cerere de decizie preliminar?, care a fost solu?ionat? prin Hot?rârea Eurogate(10). La punctul 35 din această hot?râre, Curtea a statuat c? „articolul 204 alineatul (1) litera (a) din [CVC] trebuie interpretat în sensul c?, în cazul unor m?rfuri necomunitare, neexecutarea obliga?iei de a înscrie în eviden?a operativ? conceput? în acest scop ie?irea m?rfurilor dintr?un antrepozit vamal, iar aceasta cel târziu pân? la momentul ie?irii, d? na?tere unei datorii vamale pentru m?rfurile respective, chiar dac? ele au fost reexportate”.

46. Eurogate se opune în continuare deciziei, de data aceasta în ceea ce prive?te TVA?ul la import, ?i solicit? anularea deciziei privind taxa men?ionat?.

47. În acest context, Finanzgericht Hamburg adreseaz? urm?toarele întreb?ri:

„1) Perceperea taxei pe valoarea ad?ugat? la import în cazul unor bunuri care au fost reexportate ca marf? necomunitar?, îns? pentru care, din cauza neexecut?rii obliga?iei prev?zute la articolul 204 din [CVC] – în spe?? îndeplinirea tardiv? a obliga?iei de a înscrie în eviden?a operativ? conceput? în acest scop a ie?irii m?rfurilor dintr?un antrepozit vamal, cel târziu pân? la momentul ie?irii – a luat na?tere o datorie vamal?, este contrar? prevederilor Directivei 77/388/CEE?

2) În cazul unui r?spuns negativ la prima întrebare, prevederile Directivei 77/388/CEE impun perceperea taxei pe valoarea ad?ugat? la importul unor astfel de bunuri sau statele membre dispun de o marj? de apreciere în acest sens?

?i

3) Un antrepozitar vamal care, pe baza unui raport de prest?ri de servicii, depoziteaz? în antrepozitul s?u vamal un bun provenit dintr?un stat ter?, f?r? a putea dispune de acest bun, datoreaz? taxa pe valoarea ad?ugat? la import care a luat na?tere ca urmare a neexecut?rii obliga?iei sale prev?zute la articolul 10 alineatul (3) al doilea paragraf din Directiva 77/388/CEE coroborat cu articolul 204 alineatul (1) din [CVC], chiar dac? bunul nu este utilizat în scopul opera?iunilor sale taxabile, în sensul articolului 17 alineatul (2) litera (a) din Directiva 77/388/CEE?”

B – Cauza C?228/14

48. La 5 ianuarie 2011, a fost ini?iat un regim de tranzit extern T1 cu privire la m?rfuri care trebuiau transportate în Macao în termenul stabilit (pân? la 12 ianuarie 2011), prin intermediul biroului vamal din aeroportul din Hanovra sau din aeroportul din Leipzig. DHL Hub Leipzig GmbH (denumit? în continuare „DHL”), care avea calitatea de transportator în sensul articolului 96 alineatul (2) din CVC, nu a declarat marfa la biroul vamal din aeroportul din Leipzig înainte de a o expedia în Macao.

49. Având în vedere c? nu au fost prezentate documentele necesare, regimul vamal nu a putut fi încheiat în conformitate cu articolul 366 alineatul (2) din Regulamentul de aplicare.

50. La 8 august 2011, Hauptzollamt Braunschweig a transmis c?tre DHL decizia privind TVA?ul la import, în conformitate cu articolul 204 alineatul (1) litera (a) din CVC. În concret, valoarea TVA?ului stabilit era de 6 002,01 euro. La 29 februarie 2012, DHL a solicitat rambursarea TVA?ului la import, pe care l?a pl?tit în temeiul deciziei men?ionate, în conformitate cu articolul

51. Hauptzollamt Braunschweig a respins cererea de rambursare prin decizia din 28 martie 2012. După respingerea contestației formulate împotriva deciziei menționate, DHL a introdus acțiune în justiție în fața Finanzgericht Hamburg, prin care a solicitat constatarea nulității deciziei pronunțate de Hauptzollamt și restituirea TVA-ului la import.

52. În acest context, Finanzgericht Hamburg adresează următoarea întrebare:

„Taxa pe valoarea adăugată la import aferentă unor bunuri reexportate ca mărfuri necomunitare sub supraveghere vamală, care au dat naștere unei datorii vamale ca urmare a încălcării unei obligații prevăzute la articolul 204 din [CVC], constând, în speță, în omiterea închiderii procedurii de tranzit comunitar extern prin prezentarea acestora la biroul vamal competent anterior expedierii lor într-o țară terță, este considerată ca fiind legal nedatorată în sensul articolului 236 alineatul (1) din [CVC] coroborat cu dispozițiile Directivei 2006/112/CE, în orice caz atunci când persoana obligată la plata taxei este cea care îi revine obligația încălcată față de aceasta să fie abilitată să dispună de bunuri?”

III – Procedura în fața Curții

53. Cererile de decizie preliminară care fac obiectul cauzelor C-226/14 și C-228/14 au fost înregistrate pe rolul Curții la 8 mai 2014 și, respectiv, la 12 mai 2014.

54. Prin Ordonanța președintelui Curții din 14 octombrie 2014 s-a dispus conexarea celor două cauze în ceea ce privește procedura scrisă și cea orală, precum și în vederea soluționării acestora printr-o singură hotărâre.

55. Au intervenit în procedură și au prezentat observații scrise Hauptzollamt Hamburg-Stadt, Hauptzollamt Braunschweig, Eurogate, guvernul elen și Comisia.

56. La 5 iunie 2014, Curtea a solicitat Finanzgericht Hamburg să confirme dacă, având în vedere Hotărârea X(11), își menține cererile de decizie preliminară. Prin scrisoarea înregistrată la 3 octombrie 2014, instanța de trimitere și-a exprimat intenția de a menține cererile adresate. În concret, aceasta a solicitat Curții ca, la soluționarea primei cereri, „[să clarifice] aspectul dacă, în orice situație în care, pe baza articolului 204 din [CVC], a luat naștere o datorie vamală, se datorează și [TVA] în conformitate cu prevederile Directivei 77/388/CEE, pur și simplu și indiferent dacă mărfurile sunt plasate sau nu sunt plasate sub un regim suspensiv, în temeiul articolului 16 alineatul (1) secțiunea B litera (b) din Aseea directivă sau sub regim de tranzit extern, precum și dacă nu se colectează TVA-ul la import pentru asemenea mărfuri care, în calitate de mărfuri necomunitare, au fost plasate sub un regim de antrepozit vamal și au fost reexportate apoi pe baza unei declarații vamale corespunzătoare, pentru ele luând astfel naștere între timp, din această cauză, o datorie vamală în conformitate cu articolul 204 alineatul (1) din [CVC] – care a fost stabilit însă abia după ce mărfurile au fost reexportate – întrucât antrepozitarul întârziase cu mai multe zile să își îndeplinească obligația de a înscrie în evidența operativă scoaterea mărfurilor din antrepozitul vamal cel mai târziu la data scoaterii lor”.

57. Prin Ordonanța din 1 octombrie 2015, Curtea a invitat părțile să își concentreze prezentarea în cadrul ședinței publice asupra celei de a doua și a celei de a treia întrebări adresate în cauza C-226/14 și, respectiv, asupra întrebării adresate în cauza C-228/14. De asemenea, părțile au fost invitate să își exprime poziția privind aspectul dacă se poate interpreta că TVA-ul la import a fost plătit la momentul reexportării mărfii.

58. În cadrul ședinței publice, desfășurată la 11 noiembrie 2015, s-au prezentat Hauptzollamt

IV – Observa?ii

59. Eurogate consider? c?, în ceea ce prive?te prima întrebare formulat? în cauza C?226/14, stabilirea TVA?ului la import este contrar? celei de A ?asea directive, dac? datoria vamal? a luat na?tere în temeiul articolului 204 alineatul (1) litera (a) din CVC, deoarece, într-o astfel de situa?ie, nu exist? un import în sensul celei de A ?asea directive.

60. În ceea ce prive?te a doua ?i a treia întrebare din aceea?i cauz? C?226/14, Eurogate sus?ine c? statele membre nu beneficiaz? de o marj? de manevr? pentru definirea no?iunii „import” în sensul celei de A ?asea directive. În opinia sa, acestea se bucur? de o anumit? marj? în ceea ce prive?te definirea persoanei care datoreaz? TVA?ul, în conformitate cu articolul 21 din A ?asea directiv?, având în vedere c?, în acest sens, sunt posibile dou? interpret?ri alternative, ?i anume: a) calificarea drept „importator” a oric?rei persoane care introduce marf? necomunitar?, cu alte cuvinte, care o declar? în vam? sau care s?vâr?e?te o neregul? cu caracter vamal, sau b) calificarea drept „importator” doar a acelor persoane care pot dispune de marf? în calitate de proprietari la momentul import?rii. În prima situa?ie, importatorul ar trebui s? aib? drept de deducere a TVA?ului datorat, ceea ce nu s?a întâmplat în cazul Eurogate. În opinia societ???i men?ionate, aceast? situa?ie indic? o incompatibilitate a dreptului na?ional aplicat cu reglementarea Uniunii.

61. În ceea ce prive?te întrebarea adresat? în cauza C?228/14, Eurogate sus?ine c? nu exist? o obliga?ie de plat? a TVA?ului dac? marfa necomunitar? a fost reexportat? sub supraveghere vamal?, precum în spe??, în conformitate cu un regim de tranzit. În opinia Eurogate, argumentele sale invocate cu privire la no?iunea „importator” în sensul celei de A ?asea directive sunt valabile ?i în raport cu Directiva privind TVA?ul.

62. Hauptzollamt Hamburg?Stadt ?i Hauptzollamt Braunschweig sus?in c? neexecutarea obliga?iilor vamale d? na?tere nu numai unei datorii vamale, dar ?i obliga?iei de plat? a TVA?ului. În opinia lor, neexecutarea obliga?iei de a înscrie în eviden?a operativ? m?rfurile aflate sub regim de antrepozit vamal trebuie asimilat? cu o scoatere de sub controlul vamal. În ambele cazuri, autorit???ile vamale sunt private de posibilitatea de a controla circula?ia m?rfurilor ?i, prin urmare, de a asigura respectarea condi?iilor privind sistemul de plat? în avans a restituirii la export.

63. În opinia Hauptzollamt Hamburg?Stadt, având în vedere c? obliga?ia de plat? a taxelor vamale rezult? din nerespectarea condi?iilor necesare pentru a beneficia de avantajul aplic?rii regimului de antrepozit vamal (ceea ce justific?, prin urmare, impunerea taxelor vamale), nu se poate pretinde acordarea avantajului respectiv nici în ceea ce prive?te TVA?ul, în cazul neexecut?rii unei obliga?ii impuse în temeiul regimului de antrepozit vamal, care aduce atingere controalelor efectuate de autorit???ile vamale.

64. În ceea ce prive?te prima întrebare adresat? în cauza C?226/14, guvernul elen a sus?inut c?, pornind de la o interpretare coroborat? a reglement?rilor Uniunii referitoare la TVA ?i la regimul vamal, impunerea obliga?iei de plat? a TVA?ului într-o situa?ie precum cea în litigiu este conform? cu A ?asea directiv?.

65. În ceea ce prive?te a doua întrebare, guvernul elen consider? c? dispozi?iile Directivei privind TVA?ul referitoare la importul de bunuri ?i la exigibilitatea taxei la import trebuie aplicate în mod imperativ. Neregulile din eviden?a operativ? dau na?tere unei datorii vamale, f?r? a fi necesar? o analiz? din partea autorit???ilor în func?ie de circumstan?ele speciale ale cauzei. Prin urmare, na?terea datoriei vamale în conformitate cu condi?iile din litigiul principal implic?, de asemenea, na?terea obliga?iei fiscale, TVA?ul fiind exigibil pentru persoana care datoreaz? taxa

și care este debitorul obligației (antrepozitarul).

66. Referitor la cea de a treia întrebare, guvernul elen susține că revine statelor membre sarcina de a determina persoana care datorează taxa la import, iar aceasta, în opinia sa, nu este doar importatorul de bunuri, ci și titularul datoriei vamale născute în conformitate cu CVC.

67. În ceea ce privește întrebarea adresată în cauza C-228/14, guvernul elen susține că trebuie să se stabilească, în primul rând, dacă neexecutarea obligațiilor constituie o sustragere a mărfurilor de sub supravegherea vamală prin manevrele sau prin neglijența persoanei obligate și dacă formalitățile relevante au fost îndeplinite *a posteriori*. Având în vedere că, din circumstanțele din prezenta cauză, reiese că nu au fost respectate literele (a) și (c) ale articolului 859 alineatul (2) din Regulamentul de aplicare, guvernul elen consideră că trebuie să se verifice dacă biroul de destinație poate oferi asigurări că acestor mărfuri li s-a atribuit o destinație vamală ulterior încheierii regimului de tranzit. Prin urmare, luând în considerare, pe de o parte, prevederile Directivei privind TVA-ul referitoare la generarea exigibilității taxei și, pe de altă parte, Hotărârea pronunțată de Curte în cauza X(12), atunci când datoria vamală ia naștere în temeiul articolului 204 din CVC, se produce și faptul generator al TVA-ului, care este imediat exigibil. Persoanele care datorează TVA-ul sunt cele care trebuie să execute obligațiile privind regimul vamal de tranzit, și anume principalul obligat în ceea ce privește regimul de tranzit [articolul 96 alineatul (1) din CVC] și societatea de transport [articolul 96 alineatul (2) din CVC], cu toate că nu poate deduce TVA-ul.

68. Comisia susține că la prima întrebare adresată în cauza C-226/14 trebuie să se răspundă afirmativ, având în vedere diferențele dintre taxele vamale și TVA-ul la import, care au determinat Curtea să constate că nașterea TVA-ului și, respectiv, a taxei vamale trebuie examinate întotdeauna în mod independent, deoarece există posibilitatea să se datoreze TVA fără a exista obligația de plată a taxei vamale și invers.

69. Comisia arată că cerința prevăzută la articolul 2 punctul 2 din Așasea directivă constă în importul de bunuri. Având în vedere că bunurile plasate sub regim de admitere temporară sau suspensiv nu reprezintă bunuri importate, TVA-ul la import este datorat doar dacă bunurile ies de sub incidența acestui regim. În prezenta cauză, mărfurile erau plasate sub regim de antrepozit vamal la momentul ieșirii efective de pe teritoriul vamal, motiv pentru care s-au aflat sub un „regim suspensiv” pe toată această perioadă. Așadar, nu s-ar putea reține că a avut loc un import și, prin urmare, nu ar fi trebuit stabilit TVA-ul la import.

70. În plus – arată în continuare Comisia –, faptul că o neexecutare a obligațiilor de către antrepozitar determină nașterea unei datorii vamale în temeiul articolului 204 alineatul (1) litera (a) din CVC nu permite să se concluzioneze că marfa a fost importată, deoarece, spre deosebire de datoriile vamale prevăzute la articolele 202 și 203 din CVC, datoria născută în temeiul articolului 204 din CVC nu implică faptul că bunurile au fost introduse în circuitul economic al Uniunii. De asemenea, nu este posibil ca, prin simpla trimitere a dreptului național la legislația vamală a Uniunii, astfel cum se întâmplă în cazul articolului 21 din UStG, să se extindă noțiunea de import.

71. În consecință, Comisia consideră că nu trebuie să se răspundă la cea de a doua și la cea de a treia întrebare adresate în cauza C-226/14. Aceasta se limitează să sublinieze că, în cazul în care Curtea va fi de altă părere, la a doua întrebare ar trebui să se răspundă în sensul că statele membre au obligația de a percepe TVA-ul la import, fără a dispune de o marjă de manevră. În opinia Comisiei, răspunsul la cea de a treia întrebare ar fi că statele membre au posibilitatea de a stabili persoana care datorează TVA-ul la import, conform articolului 21 alineatul (4) din cea de Așasea directivă, cu condiția să respecte principiile sistemului comunitar al TVA-ului.

72. Comisia consideră că observațiile sale cu privire la prima întrebare adresată în cauza

C-226/14 pot fi extrapolate în mod global în cauza C-228/14.

V – **Aprecieri**

A – *Cauza C-226/14*

1. Prima întrebare preliminară?

73. În cursul procedurii naționale care stă la baza cauzei C-226/14, Finanzgericht Hamburg a adresat, la momentul respectiv, o primă întrebare preliminară⁽¹³⁾ în raport cu care Curtea a statuat că articolul 204 alineatul (1) litera (a) din CVC „trebuie interpretat în sensul că, în cazul unor mărfuri necomunitare, neexecutarea obligației de a înscrie în evidența operativ conceput în acest scop ieșirea mărfurilor dintr-un antrepozit vamal, iar aceasta cel târziu până la momentul ieșirii, de națtere unei datorii vamale pentru mărfurile respective, chiar dacă ele au fost reexportate”⁽¹⁴⁾.

74. Finanzgericht Hamburg dorește să afle în prezent dacă, ținând seama de considerațiile anterioare, „orice națtere a unei datorii vamale la import de națtere în mod automat la exigibilitatea TVA-ului la import”⁽¹⁵⁾.

75. Astfel cum arăta avocatul general Jääskinen în Concluziile prezentate în (prima) cauză Eurogate, „legătura pe care legislația germană ar prevedea-o între perceperea taxelor vamale și impunerea unei taxe pe valoarea adăugată la import”⁽¹⁶⁾ nu făcea obiectul trimiterii preliminare respective. Problema nu a fost soluționată la acel moment⁽¹⁷⁾, însă, la scurt timp, instanța olandeză a ridicat-o din nou în mod explicit în cauza X⁽¹⁸⁾, în care a întrebat, *inter alia*, dacă articolul 7 din A șasea directivă trebuie interpretat „în sensul că TVA-ul este datorat în cazul în care datoria vamală națtere exclusiv în temeiul articolului 204 din [CVC]”.

76. Ca răspuns la întrebarea adresată în cauza X⁽¹⁹⁾, Curtea a statuat că articolul 7 din A șasea directivă „trebuie interpretat în sensul că [TVA-ul] este datorat în cazul în care mărfurile în cauză au ieșit de sub incidența regimurilor vamale prevăzute la acest articol, chiar dacă datoria vamală a luat națtere exclusiv în temeiul articolului 204 din Regulamentul nr. 2913/92, astfel cum a fost modificat prin Regulamentul nr. 648/2005”⁽²⁰⁾.

77. Cu ocazia solicitării adresate Finanzgericht Hamburg de a preciza dacă, având în vedere această (a doua) hotărâre a Curții, își menține cererea de decizie preliminară, instanța de trimitere a arătat că, „din hotărârea pronunțată în cauza C-480/12, nu reiese în mod clar că o marfă a ieșit de sub incidența regimurilor vamale prevăzute la articolul 7 alineatul (3) primul paragraf din A șasea directivă și, prin urmare, trebuie considerat importat în sensul legislației privind TVA-ul de la momentul la care a luat națtere datoria vamală în conformitate cu articolul 204 din Codul vamal comunitar și în cazul respectiv”⁽²¹⁾.

78. Finanzgericht Hamburg consideră că, în conformitate cu A șasea directivă, o marfă nu poate fi importată în timp ce este supus regimului vamal de scutire totală de taxe la import. În plus, în opinia sa, „o marfă care (astfel cum este cazul în speță) nu a fost sustrasă de sub supraveghere vamală poate fi supusă în continuare regimului vamal respectiv, chiar dacă, între timp, a luat națtere o datorie vamală în temeiul articolului 204 din [CVC] ca urmare a neexecutării uneia dintre obligațiile specifice aceluia regim”⁽²²⁾.

79. Astfel cum arată însuși Finanzgericht, această abordare coincide cu cea susținută de avocatul general Jääskinen în Concluziile prezentate în cauza X⁽²³⁾, iar instanța de trimitere ar trebui să interpreteze în acest sens faptul că Curtea a statuat, la momentul respectiv, că revine instanței naționale sarcina de a verifica dacă, la data reexportării, marfa în litigiu ieșise de sub

incidența regimurilor prevăzute la articolul 7 alineatul (3) și la articolul 16 alineatul (1) partea B litera (a) din Asea directivă(24).

80. Desigur, în dispozitivul Hotărârii pronunțate în cauza X(25), Curtea a statuat că articolul 7 din Asea directivă trebuie interpretat în sensul că TVA-ul este datorat în cazul în care mărfurile au ieșit de sub incidența regimurilor vamale prevăzute la acest articol, „chiar dacă datoria vamală a luat naștere exclusiv în temeiul articolului 204 din [CVC]”.

81. Cu toate acestea, astfel cum amintește Finanzgericht, la punctul 54 din aceeași hotărâre această afirmație este nuanțată, subliniindu-se că momentul cheie pentru constatarea ieșirii mărfii respective de sub incidența acelor regimuri vamale este „data la care a fost reexportat [marfa]”(26). Considerăm că această mențiune este importantă, deoarece Curtea a apreciat la acel moment că nașterea unei datorii vamale în temeiul articolului 204 din CVC echivalează cu ieșirea de sub incidența unui regim vamal – și, prin urmare, implică datorarea TVA-ului – întrucât, astfel cum rezultă din cuprinsul punctului 51 din hotărâre, „reiese din articolul 866 din Regulamentul de aplicare că, în cazul în care se naște o datorie vamală la import în conformitate cu, printre altele, articolul 203 sau cu articolul 204 din [CVC], iar taxele la import au fost achitate, mărfurile se consideră ca fiind comunitare fără a mai fi necesar să se facă o declarație de punere în liberă circulație”.

82. Împărtășim opinia Comisiei(27) conform căreia obiectivul articolului 866 din Regulamentul de aplicare este de a asimila mărfurilor comunitare, în sensul articolului 4 din CVC, acele mărfuri care se află pe teritoriul vamal al Uniunii cu nerespectarea formalităților necesare pentru punerea în liberă circulație a acestora. Atât timp cât se află pe teritoriul vamal al Uniunii, există posibilitatea ca acest tip de mărfuri (și anume cele în privința cărora nu sunt întrunite condițiile a căror nerespectare dă naștere unei datorii vamale)(28) să fie introduse în circuitul economic al Uniunii fără să fi obținut „statutul vamal de mărfuri comunitare” prevăzut la articolul 79 din CVC. Conform dispoziției menționate, acest statut este conferit prin „punerea în liberă circulație”, care „atrage după sine aplicarea măsurilor de politică comercială, încheierea celorlalte formalități prevăzute cu privire la importul mărfurilor și la aplicarea drepturilor legal datorate”(29).

83. Prin urmare, punerea în liberă circulație reprezintă metoda comună sau ordinară de obținere a statutului de mărfuri comunitare, însă nu este singura posibilă, deoarece, conform articolului 866 din Regulamentul de aplicare, acest statut poate fi obținut, de asemenea, dacă sunt întrunite cele două condiții prevăzute: a) nașterea unei datorii vamale la import, în conformitate – în ceea ce privește prezenta cauză – cu prevederile articolului 204 din CVC și b) achitarea taxelor la import. Îndeplinirea celor două condiții este echivalentă cu „aplicarea măsurilor de politică comercială, încheierea celorlalte formalități prevăzute cu privire la importul mărfurilor și la aplicarea drepturilor legal datorate”, și anume, cu respectarea cerințelor prevăzute la articolul 79 al doilea paragraf din CVC pentru punerea în liberă circulație.

84. Deși, potrivit interpretării noastre, articolul 866 din Regulamentul de aplicare reprezintă, în realitate, un titlu specific de atribuire a statutului de marfă comunitară echivalent cu punerea în liberă circulație, domeniul său de aplicare este restrâns la mărfurile care se află pe teritoriul vamal al Uniunii, iar nu la mărfurile care au fost reexportate. Având în vedere că acestea din urmă au părăsit teritoriul vamal al Uniunii, nu pot fi introduse material în circuitul economic, astfel încât obținerea statutului respectiv nu este necesară pentru a putea fi integrate în acest circuit, conform legii.

85. În prezenta cauză, conform informațiilor puse la dispoziție de instanța de trimitere, marfa în litigiu s-a aflat pe toată perioada, până la data exportării, sub regim suspensiv (antrepozit vamal). Încălcarea săvârșită în acest caz – care a condus la aplicarea articolului 204 din CVC, conform primei Hotărâri a Curții în cauza Eurogate(30) –, a avut caracter formal: Eurogate nu a

înscris scoaterea mărfii din antrepozitul vamal în termenul prevăzut în evidența operativ?. Finanzgericht afirmă că nu a existat niciun risc de integrare în circuitul economic al Uniunii, deoarece neexecutarea obligației a fost constatată după ce marfa a fost deja reexportată.

86. Prin urmare, astfel cum arată instanța de trimitere în răspunsul formulat la întrebarea Curții cu privire la incidența Hotărârii X(31) în prezenta cauză, articolul 866 din Regulamentul de aplicare ar fi irelevant în această procedură, deoarece marfa în litigiu, care a fost supusă în permanență unui regim suspensiv, a dat naștere unei datorii vamale după ce a fost deja reexportată. Plata taxelor rezultate ca urmare a acestei datorii nu poate echivala cu îndeplinirea condițiilor necesare pentru punerea în liberă circulație a mărfii și calificarea sa ulterioară ca marfă comunitară pentru simplul fapt că, având în vedere reexportarea sa, nu putea primi acest statut.

87. În consecință, întrucât marfa în litigiu nu ieșise de sub incidența regimului de antrepozit vamal la data reexportării, nu sunt întrunite condițiile impuse de Curte în Hotărârea X(32) pentru a afirma că a avut loc un „import” în sensul articolului 2 punctul 2 din Așasea directivă. Astfel, marfa în litigiu a ieșit de sub incidența regimului de antrepozit vamal ca urmare a reexportării sale, iar nu din cauza unei datorii vamale nescute în temeiul articolului 204 din CVC, a cărei plată – având în vedere că este vorba despre o marfă care încă se află pe teritoriul vamal al Uniunii – ar putea echivala cu punerea sa în liberă circulație și, prin urmare, ar putea conduce la calificarea sa drept „marfă comunitară”.

88. În definitiv, susținem că, dincolo de formularea literală a dispozitivului Hotărârii X(33), acesta trebuie interpretat în contextul circumstanțelor specifice menționate la punctul 54 din hotărârea respectivă. Așadar, dispozitivul hotărârii trebuie interpretat în raport cu ieșirea mărfii de sub incidența regimurilor vamale, care a avut loc anterior reexportării acesteia, și ca un corolar al nașterii unei datorii vamale în temeiul uneia dintre dispozițiile care figurează la articolul 866 din Regulamentul de aplicare.

89. În opinia noastră, această interpretare integrată a Hotărârii X(34) este mai adecvată și surprinde mai bine raționamentul pe care se întemeiază raportul dintre Așasea directivă și CVC.

90. Potrivit jurisprudenței constante a Curții, „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”, paralelism „confirmat de faptul că articolul 71 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA autorizează statele membre să lege faptul generator și exigibilitatea TVA-ului la import de cele ale taxelor vamale”(35).

91. Cu toate acestea, faptul că cele două taxe prezintă trăsături comparabile nu înseamnă că ele sunt identice, motiv pentru care Curtea propune ca nașterea datoriei vamale și cea a TVA-ului să fie examinate în mod independent. Nu ar putea fi altfel, având în vedere natura diferită a fiecăreia dintre ele, evidențiată în special în cazul în care datoria vamală nu a luat naștere, în realitate, ca urmare a introducerii pe teritoriul vamal a mărfurilor sub regim ordinar, ci din cauza neîndeplinirii anumitor condiții sau obligații.

92. Conform articolului 2 punctul 2 din Așasea directivă, importurile de bunuri sunt supuse TVA-ului. Conform articolului 7 alineatul (1) litera (a) din același act normativ, „import de bunuri” înseamnă „intrarea în Comunitate a unor bunuri care nu îndeplinesc condițiile prevăzute la articolele [23 CE și 24 CE]”.

93. În principiu, conform articolului 7 alineatele (2) și (3) din Așasea directivă, intrarea fizică a unor bunuri pe teritoriul Uniunii nu implică în mod necesar importul acestora în scopuri de TVA. În cazul în care, de la momentul intrării fizice pe teritoriul Uniunii, bunurile sunt plasate, în ceea ce privește prezenta cauză, sub regimul de antrepozit vamal – și anume, sub regimul prevăzut la

articolul 16 alineatul (1) partea B litera (c) din A ?asea directiv? –, importul în sensul TVA?ului se concretizeaz? doar odat? cu ie?irea bunurilor de sub inciden?a regimului respectiv, care poate avea loc pe teritoriul altui stat membru al Uniunii decât cel în care s?a produs intrarea fizic? a bunurilor. Prin urmare, în ceea ce prive?te TVA?ul, bunurile pot circula pe teritoriul Uniunii *f?r? s? fi intrat pe teritoriul s?u*.

94. Plasarea bunurilor sub unul dintre regimurile prev?zute la articolul 16 alineatul (1) partea B literale (a), (b), (c) ?i (d) din A ?asea directiv? d? na?tere unor circumstan?e care împiedic? intrarea acestora în circuitul economic al Uniunii. În acest circuit pot fi integrate doar m?rfurile comunitare, ?i anume, conform articolului 4 punctul 7 din CVC, în principiu, m?rfurile ob?inute pe teritoriul vamal al Uniunii în condi?iile prev?zute la articolul 23 din CVC sau m?rfurile importate din exteriorul teritoriului vamal al Uniunii ?i care au fost puse în liber? circula?ie. Cu alte cuvinte, în ceea ce le prive?te pe acestea din urm?, m?rfurile pentru care s?au pl?tit taxele ?i impozitele care nu se aplic? celor plasate sub unul dintre regimurile respective.

95. În cazul în care – precum în prezenta cauz? – marfa plasat? sub regim de antrepozit vamal a fost reexportat? *f?r? s? fi ie?it de sub inciden?a regimului respectiv*, cu toate c? a r?mas fizic pe teritoriul Uniunii, aceasta nu a fost importat? în sensul celei de A ?asea directive(36) ?i nu poate fi supus? TVA?ului.

96. Dimpotriv?, dac? marfa ar fi ie?it de sub inciden?a acestui regim când înc? se afla pe teritoriul Uniunii, ar fi trebuit considerat?, cu toate efectele, marf? importat? ?i, prin urmare, ar fi trebuit s? fie supus? TVA?ului. Este irelevant, în aceast? privin??, dac? marfa a ie?it de sub un regim ca urmare a încet?rii legale a acestuia, cu plata taxelor aferente, sau a neîndeplinirii condi?iilor care îl reglementeaz? (cu alte cuvinte, dac?, astfel cum prevede articolul 866 din Regulamentul de aplicare, are loc una dintre situa?iile men?ionate la articolele 202-205 din CVC).

97. În cazul în care datoria n?scut? în temeiul articolelor 202-205 din CVC se refer? la m?rfurile care au fost deja reexportate, faptul c? au p?r?sit teritoriul Uniunii nu aduce atingere obliga?iei de plat? a taxelor vamale. La aceast? tax? vamal? ar putea fi ad?ugat ?i TVA?ul, dac?, în func?ie de comportamentul ilicit concret care a dat na?tere datoriei vamale, s?ar putea prezuma c? marfa a intrat în circuitul economic al Uniunii ?i, prin urmare, a putut face obiectul consumului, cu alte cuvinte, al actului supus TVA?ului.

98. Acesta este cazul prev?zut la articolul 202 alineatul (1) litera (a) din CVC (introducerea ilegal? pe teritoriul vamal a m?rfurilor supuse taxelor la import) sau la articolul 203 alineatul (1) din CVC (sustragerea m?rfurilor de sub supravegherea vamal?).

99. Totu?i, lucrurile nu stau în mod necesar astfel în ipoteza prev?zut? la articolul 204 din CVC, care „are ca obiect înc?lc?ri ale obliga?iilor ?i nerespect?ri ale unor condi?ii legate de diferite regimuri vamale care nu au efect asupra supravegherii vamale”(37), ?i, evident, nici în prezenta cauz?, deoarece, potrivit Finanzgericht Hamburg, marfa a r?mas sub regim de antrepozit vamal pân? la momentul reexport?rii, *f?r? a putea intra în circuitul economic al statelor membre*. Prin urmare, se impune plata datoriei vamale n?scute ca urmare a neexecut?rii obliga?iilor prev?zute la articolul 204 din CVC, îns? nu ?i plata TVA?ului, deoarece nu se poate prezuma c? marfa a f?cut obiectul consumului pe teritoriul Uniunii.

100. Referirea la riscul intr?rii (sau la prezum?ia de intrare) în circuitul economic al statelor membre drept cauz? care d? na?tere datoriei vamale ca urmare a neexecut?rii obliga?iilor a fost utilizat? în mod repetat de Curte pentru a sublinia c? aceste datorii constituie tocmai un mecanism de protec?ie a circuitului economic men?ionat(38). Neîndeplinirea obliga?iilor ?i a condi?iilor impuse de diverse regimuri vamale poate implica, evident, riscul ca m?rfurile s? fie integrate pe pia?a intern? ?i s? concureze în mod neloial cu produsele comunitare, precum ?i s? conduc? la o

pierdere de venituri fiscale.

101. În cazul în care – precum în prezenta cauză – instanța de trimitere exclude posibilitatea existenței acestui risc și a intrării marfurilor în circuitul economic al statelor membre, este greu de identificat realitatea economică în raport cu care s-ar putea impune un impozit indirect pe consum precum TVA-ul, cu toate că datoria vamală rezultată din neîndeplinirea condițiilor era exigibilă.

102. Prin urmare, propunem Curții să răspundă la prima întrebare preliminară că articolul 7 alineatul (3) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că TVA-ul este datorat dacă, la momentul reexportării, marfurile în discuție au ieșit de sub incidența regimurilor vamale prevăzute la articolele menționate, ca urmare a unei datorii vamale nescute în temeiul articolului 204 din CVC, în circumstanțe care permit să se prezume intrarea lor în circuitul economic al Uniunii.

2. A doua întrebare preliminară

103. Răspunsul anterior ar lipsi de obiect celelalte două întrebări preliminare formulate de Finanzgericht Hamburg în cauza C-226/14. Totuși, în cazul în care Curtea nu este de acord cu această abordare, vom analiza întrebările adresate cu titlu subsidiar.

104. În ipoteza unui răspuns negativ la prima întrebare preliminară, Finanzgericht dorește să afle dacă, având în vedere circumstanțele din litigiul principal, A șasea directivă impune perceperea TVA-ului la import sau, dimpotrivă, statele membre dispun de o anumită marjă de apreciere în această privință.

105. Atât părțile din litigiul principal, cât și guvernul elen și Comisia consideră că întrebarea trebuie să primească un răspuns negativ, întrucât articolul 7 din A șasea directivă prevede o regulă cu caracter exhaustiv și definitiv.

106. În opinia noastră, se impune să subscriem la această abordare. Astfel, „importul de bunuri” drept fapt generator al TVA-ului, precum și definiția sa prevăzută la articolul 7 din A șasea directivă reprezintă chestiuni reglementate în mod definitiv și exhaustiv în această directivă și trebuie să facă obiectul unei interpretări autonome în cadrul dreptului Uniunii. Altfel, existența unor diferențe între statele membre sub aspectul faptului generator al taxei ar aduce atingere obiectivului celei de A șasea directive. Astfel cum amintește Comisia(39), acest obiectiv constă în crearea unei piețe comune cu caracteristici analoage celor ale unei adevărate piețe interne – conform considerentului (4) al celei de A șasea directive –, în cadrul căreia armonizarea bazei de impozitare să permită ca „aplicarea cotei comunitare de impozitare la operațiunile impozabile să dea naștere la rezultate comparabile în toate statele membre”(40).

107. Prin urmare, în cazul în care, în conformitate cu articolul 7 alineatul (3) din A șasea directivă, nașterea unei datorii vamale în temeiul articolului 204 din CVC ar trebui să constituie faptul generator al TVA-ului, statele membre nu dispun de o marjă de apreciere pentru a stabili în mod contrar.

108. În consecință, cu titlu subsidiar, propunem Curții să răspundă la a doua întrebare preliminară în sensul că statele membre nu dispun de o marjă de apreciere în ceea ce privește perceperea TVA-ului datorat pentru importul de bunuri.

3. A treia întrebare preliminară

109. Tot cu titlu subsidiar ne vom pronunța și cu privire la cea de a treia întrebare adresată de Finanzgericht Hamburg, și anume dacă, într-o situație precum cea din litigiul principal, în care se

solicite plata TVA-ului ca urmare a unei datorii vamale nescute în temeiul aplicării coroborate a articolului 10 alineatul (3) al doilea paragraf din A șasea directivă și a articolului 204 din CVC, persoana care datorează TVA-ul este antrepozitarul care depozitează marfa în antrepozitul său, deși nu poate dispune de aceasta și nici nu o utilizează în scopul operațiunilor sale taxabile, în sensul articolului 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă.

110. Toate părțile pornesc de la premisa că articolul 21 alineatul (4) din A șasea directivă conferă statelor membre posibilitatea de a stabili persoana care datorează TVA-ul pentru operațiunile de import. Astfel, guvernul elen consideră că nu există nicio prevedere conform căreia singurul debitor al obligației de plată a TVA-ului este persoana care importă bunurile, existând posibilitatea ca titularului datoriei vamale nescute din neexecutarea rezultat în temeiul CVC să i se atribuie, de asemenea, condiția de persoană care datorează TVA.

111. Eurogate elimină această a doua posibilitate, deoarece consideră că este incompatibil cu faptul că antrepozitarul, care are doar calitatea de prestator de servicii, nu are dreptul de deducere a TVA-ului datorat, spre deosebire de antrepozitarul care poate dispune de marfă, rezultând astfel o diferență de tratament nejustificată.

112. Articolul 21 alineatul (4) din A șasea directivă prevede, în mod neechivoc, că datorează TVA la import „persoana sau [...] persoanele desemnate sau recunoscute ca persoane obligate la plata taxei de către statul membru de import”. Desigur, dacă persoana desemnată sau recunoscută ca importator ar fi, conform dreptului german, Eurogate – aspect a cărui stabilire revine instanței naționale –, societatea menționată nu poate solicita deducerea TVA-ului, deoarece articolul 17 alineatul (2) din A șasea directivă prevede doar deducerea cotelor datorate cu privire la „bunurile și serviciile [...] utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile”.

113. Curtea s-a pronunțat recent (la 25 iunie 2015) cu privire la o problemă similară cu cea din prezenta cauză, statuând că articolul 168 litera (e) din Directiva privind TVA-ul, analog articolului 17 alineatul (2) din A șasea directivă, „trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei reglementări naționale care exclude deducerea TVA-ului la import la plata căruia este obligat transportatorul care nu este nici importatorul și nici proprietarul mărfurilor vizate, dar care a asigurat doar transportul și tratamentul vamal al acestora în cadrul activității sale de transportator de mărfuri supus TVA-ului”(41).

114. Din Hotărârea Curții din 25 iunie 2015 putem extrage două concluzii. Prima este că nu există niciun impediment pentru ca legislația unui stat membru (în acest caz, cea germană) să desemneze transportatorul drept persoană obligată la plata TVA-ului la import. A doua este că, de asemenea, nimic nu împiedică transportatorul mărfurilor importate ca, în astfel de cazuri, să își deducă TVA-ul datorat.

115. Putem afirma că, în aceste circumstanțe, libertatea statelor membre de a desemna antrepozitarul mărfurilor drept persoană care datorează TVA-ul la import nu este limitată de faptul că persoana desemnată nu își poate deduce taxele datorate.

B – Cauza C-228/14

116. Întrebarea preliminară adresată în cauza C-228/14 se referă, de asemenea, la natura unei datorii vamale la import în temeiul articolului 204 din CVC. Cu toate acestea, nu este vorba despre neexecutarea obligațiilor privind antrepozitul vamal, ci despre neexecutarea obligațiilor privind regimul de tranzit extern reglementat la articolele 91-97 din CVC. Pe de altă parte, în prezenta cauză, nu este aplicabilă *ratione temporis* A șasea directivă, ci Directiva privind TVA-ul.

117. Finanzgericht Hamburg dorește să afle, în special, dacă, în cazul unor bunuri reexportate ca

mărfuri necomunitare sub control vamal, dar care au dat naștere unei datorii vamale ca urmare a neexecutării obligației prevăzute la articolul 204 din CVC, articolul 236 alineatul (1) din CVC coroborat cu Directiva privind TVA-ul trebuie interpretat în sensul că nu se datorează TVA dacă datoria vamală se solicită unei persoane care nu putea dispune de acele bunuri.

118. Împărțim în opinia Comisiei în sensul că, la această întrebare, se poate răspunde prin preluarea considerațiilor prezentate în cadrul analizei cauzei C-226/14(42).

119. Astfel, în mod asemănător acelei cauze, prezenta cauză vizează situația unor mărfuri reexportate fără să fi ieșit de sub incidența regimului suspensiv (în prezenta cauză, tranzitul extern). Prin urmare, motivele redată la punctele 98-115 din prezentele concluzii ne determină să susținem că, în realitate, nu a avut loc un import și, în consecință, nu se datorează TVA-ul la import.

120. În opinia noastră, în cazul în care Curtea nu este de acord cu raționamentul de mai sus, considerațiile prezentate cu privire la a treia întrebare adresată în cauza C-226/14(43) conduc la concluzia că persoana care datorează TVA-ul la import poate fi un transportator care nu are putere de dispoziție asupra mărfii.

VI – Concluzie

121. În temeiul considerațiilor care preced, propunem Curții să răspundă la întrebările adresate astfel:

Cu titlu principal:

„1) Articolul 7 alineatul (3) din Așasea directivă și articolul 61 din Directiva privind TVA-ul trebuie interpretate în sensul că TVA-ul este datorat dacă, la momentul reexportării, mărfurile în discuție au ieșit de sub incidența regimurilor vamale prevăzute la articolele menționate, ca urmare a unei datorii vamale născute în temeiul articolului 204 din Codul vamal comunitar, în circumstanțe care permit să se prezume integrarea lor în circuitul economic al Uniunii.

Cu titlu subsidiar:

2) Statele membre nu dispun de o marjă de apreciere în ceea ce privește perceperea TVA-ului datorat în cazul nașterii unei datorii vamale în temeiul articolului 204 din Codul vamal comunitar.

3) În situația în care, în prezenta cauză, se impune aplicarea TVA-ului, atât antrepozitarul, cât și transportatorul pot avea calitate de persoane care datorează această taxă, în conformitate cu legislația națională, chiar dacă nu au putere de dispoziție asupra mărfurilor și nu pot deduce TVA-ul datorat.”

1 – Limba originală: spaniola.

2 – Regulamentul (CEE) nr. 2913/92 al Consiliului din 12 octombrie 1992 de instituire a Codului vamal comunitar [denumit în continuare „CVC”] (JO L 302, p. 1, Ediție specială, 02/vol. 5, p. 58), astfel cum a fost modificat prin Regulamentul (CE) nr. 648/2005 al Parlamentului European și al Consiliului din 13 aprilie 2005 (JO L 117, p. 13, Ediție specială, 02/vol. 17, p. 220).

3 – Cauza C-480/12, EU:C:2014:329.

4 – Directiva 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), astfel cum a fost modificat prin Directiva

2004/66/CE a Consiliului din 26 de aprilie 2004 (JO L 168, p. 35, Ediție specială, 01/vol. 5, p. 87).

5 – Cauza C-480/12, EU:C:2014:329.

6 – Cauza C-480/12, EU:C:2014:329.

7 – Regulamentul 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 (denumit în continuare „Regulamentul de aplicare”) (JO L 253, p. 1, Ediție specială, 02/vol. 7, p. 3), astfel cum a fost modificat prin Regulamentul (CEE) nr. 402/2006 al Comisiei din 8 martie 2006 (JO L 70, p. 35, Ediție specială, 02/vol. 20, p. 112).

8 – Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).

9 – BGBl. 2005 I, p. 386.

10 – Cauza C-28/11, EU:C:2012:533.

11 – Cauza C-480/12, EU:C:2014:329.

12 – Cauza C-480/12, EU:C:2014:329.

13 – Procedura care stă la baza cauzei Eurogate (C-28/11, EU:C:2012:533).

14 – Eurogate (C-28/11, EU:C:2012:533, punctul 35 și dispozițivul).

15 – Ordonanța de trimitere a cererii de decizie preliminară în cauza C-226/14 [II. 3. b) (1) (b)].

16 – Concluziile prezentate în cauza Eurogate (C-28/11, EU:C:2012:131, punctul 45).

17 – Cu toate acestea, avocatul general Jääskinen a afirmat că nu consideră că „problemele ridicate de Comisie în legătură cu conformitatea legăturii respective cu dreptul Uniunii în materia taxei pe valoarea adăugată sunt lipsite de relevanță” (*loc. ult. cit.*).

18 – Cauza C-480/12, EU:C:2014:329.

19 – Cauza C-480/12, EU:C:2014:329.

20 – Cauza C-480/12, EU:C:2014:329, punctul 2 din dispozițiv.

21 – Punctul 1 al doilea paragraf din observațiile prezentate de Finanzgericht în fața Curții la 3 octombrie 2014.

22 – *Loc. ult. cit.*

23 – C-480/12, EU:C:2014:84, punctul 66.

24 – Hotărârea X (C-480/12, EU:C:2014:329, punctul 54).

25 – C-480/12, EU:C:2014:329.

26 – Punctul 54 din hotărâre are următoarea formulare: „Cu toate acestea, în ipoteza în care marfa amintită ar fi ieșit deja de sub incidența acestor regimuri la data la care a fost reexportată ca urmare a nașterii unei datorii vamale, aspect al cărui verificare este de competența instanței

de trimitere, aceasta ar trebui să fie considerată că a făcut obiectul unui «import», în sensul articolului 2 punctul 2 din A șasea directivă”.

27 – Punctul 76 din observațiile scrise.

28 – În temeiul comportamentelor menționate la articolele 202-205 din CVC.

29 – Articolul 79 al doilea paragraf din CVC.

30 – Cauza C-28/11, EU:C:2012:533.

31 – Punctul 2 din observațiile prezentate de Finanzgericht în fața Curții la 3 octombrie 2014.

32 – Cauza C-480/12, EU:C:2014:329, punctul 54.

33 – Cauza C-480/12, EU:C:2014:329.

34 – Cauza C-480/12, EU:C:2014:329.

35 – Harry Winston (C-273/12, EU:C:2013:466, punctul 41), în care sunt citate Hotărârile Witzemann (C-343/89, EU:C:1999:445, punctul 18) și Dansk Transport og Logistik (C-230/08, EU:C:2010:231, punctele 90 și 91).

36 – A se vedea în acest sens Hotărârea Profitube (C-165/11, EU:2012:692, punctul 46).

37 – Hotărârea X (C-480/12, EU:C:2014:329, punctul 31), în care se citează Hotărârea Hamann International (C-337/01, EU:C:2004:90, punctul 28).

38 – De exemplu, Hotărârile Harry Winston (C-273/12, EU:C:2013:466, punctul 31) și Dansk Transport og Logistik (C-230/08, EU:C:2010:231, punctul 52).

39 – Punctul 72 din observațiile scrise.

40 – Considerentul (9) al celei de a șasea directive.

41 – Cauza C-187/14, DSV Road (EU:C:2015:421, punctul 51). Societatea DSV, care prestează servicii de transport și de logistică, a inițiat două regimuri de tranzit comunitar extern în temeiul cărora li s-a imputat plata taxelor vamale (conform articolului 203 din CVC și, în subsidiar, conform articolului 304 din codul respectiv), precum și a TVA-ului la import, fiindu-i totodată refuzat dreptul de a deduce această din urmă taxă.

42 – Punctele 89-95 din observațiile scrise.

43 – Punctele 112-114 de mai sus.