

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Cauza C-7 din 2020 VS împotriva Hauptzollamt Münster. Introducerea unor bunuri din import într-un stat membru când ce acestea au traversat mai multe frontiere comunitare. Ce autoritate fiscală este îndreptățită să încaseze taxele vamale și TVA aferent importului?

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șasea)

3 martie 2021

„Trimitere preliminară – Uniune vamală – Codul vamal al Uniunii – Regulamentul (UE) nr. 952/2013 – Articolul 87 alineatul (4) – Locul nașterii datoriei vamale – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 2 alineatul (1) – Articolele 70 și 71 – Faptul generator și exigibilitatea TVA-ului la import – Locul nașterii datoriei fiscale – Constatarea nerespectării unei obligații impuse de legislația vamală a Uniunii – Bun introdus fizic pe teritoriul vamal al Uniunii într-un stat membru, însă intrat în circuitul economic în statul membru în care s-a efectuat constatarea”

În cauza C-7/20,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Finanzgericht Düsseldorf (Tribunalul Fiscal din Düsseldorf, Germania), prin decizia din 11 decembrie 2019, primită de Curte la 9 ianuarie 2020, în procedura

VS

împotriva

Hauptzollamt Münster,

Curtea (Camera a șasea),

compusă din domnul L. Bay Larsen, președinte de cameră, doamna R. Silva de Lapuerta (raportoare), vicepreședinta Curții, și domnul N. Jääskinen, judecător,

avocat general: domnul M. Bobek,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Hauptzollamt Münster, de K. Thode, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de F. Clotuche-Duvieusart, J. Jokubauskaitė și R. Pethke, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Arrêt

1 Cererea de decizie preliminară privește articolul 71 alineatul (1) al doilea paragraf 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, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între VS, pe de o parte, și Hauptzollamt Münster (Biroul vamal principal din Münster, Germania), pe de altă parte, cu privire la plata taxelor vamale și a taxei pe valoarea adăugată (TVA) la import aferente unui autoturism înmatriculat în Turcia și importat de VS pe teritoriul Uniunii Europene.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Directiva TVA

3 Conform articolului 2 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA, importurile de bunuri sunt supuse TVA-ului. Potrivit articolului 30 primul paragraf din această directivă, import de bunuri înseamnă intrarea în Uniune a unor bunuri care nu se află în liberă circulație.

4 În temeiul articolului 60 din directiva menționată, locul importului de bunuri este statul pe al cărui teritoriu se află bunurile la momentul intrării lor în Uniune.

5 Conform articolului 62 din aceeași directivă:

„În sensul prezentei directive:

1. «fapt generator» înseamnă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru ca TVA să devină exigibilă;

[...]”

6 Potrivit articolului 70 din Directiva TVA, faptul generator al TVA-ului intervine și taxa devine exigibilă atunci când bunurile sunt importate.

7 Articolul 71 alineatul (1) din această directivă prevede următoarele:

„Atunci când, la introducerea în [Uniune], 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 [taxe la] import sau sub regimuri de tranzit extern, faptul generator intervine și TVA devine exigibilă doar în momentul în care bunurile nu mai intră sub incidența regimurilor sau situațiilor respective.

Cu toate acestea, atunci când bunurile importate sunt supuse [unor taxe] vamale, prelevărilor agricole sau unor taxe similare stabilite în cadrul unei politici comune, faptul generator intervine și TVA devine exigibilă în momentul în care intervine faptul generator privind taxele respective, iar [taxele] respective devin exigibile.”

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Codul vamal

8 Articolul 79 din Regulamentul (UE) nr. 952/2013 al Parlamentului European și al Consiliului din 9 octombrie 2013 de stabilire a Codului vamal al Uniunii (JO 2013, L 269, p. 1, denumit în continuare „Codul vamal”), intitulat „Datoria vamală care ia naștere prin nerespectare”, prevede următoarele:

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

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

[...]

(3) În cazurile menționate la alineatul (1) literele (a) și (b), debitorul este oricare dintre următoarele persoane:

(a) orice persoană care trebuia să îndeplinească obligațiile în cauză;

[...]”

9 Articolul 87 din Codul vamal, intitulat „Locul nașterii datoriei vamale”, prevede la alineatul (4) următoarele:

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

10 Articolul 135 din Codul vamal, intitulat „Transportul la locul desemnat”, prevede la alineatul (1) următoarele:

„Persoana care introduce mărfurile pe teritoriul vamal al Uniunii le transportă, fără întârziere, pe traseul specificat și conform instrucțiunilor eventual precizate de autoritățile vamale, fie spre biroul vamal desemnat de acestea din urmă, fie către orice alt loc desemnat sau aprobat de acestea sau spre o zonă liberă.”

11 Articolul 139 din Codul vamal, intitulat „Prezentarea mărfurilor în vamă”, prevede la alineatul (1) că mărfurile introduse pe teritoriul vamal al Uniunii sunt prezentate în vamă imediat după sosirea lor la biroul vamal desemnat, sau în orice alt loc desemnat sau aprobat de autoritățile vamale, sau într-o zonă liberă, printre alții de persoana care a introdus mărfurile pe teritoriul vamal al Uniunii.

Dreptul german

12 Conform articolului 21 alineatul (2) din Umsatzsteuergesetz (Legea privind taxa pe valoarea adăugată) din 21 februarie 2005 (BGBl. 2005 I, p. 386), în versiunea aplicabilă litigiului principal:

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

„Normele aplicabile taxelor vamale se aplică *mutatis mutandis* TVA-ului la import, cu excepția normelor referitoare la perfecționarea activă în sistemul rambursării și a celor referitoare la perfecționarea pasivă.”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

13 VS, care are reședința în Germania, a introdus autoturismul său din Turcia, unde era înmatriculat, pe teritoriul acestui stat membru, trecând prin Bulgaria, Serbia, Ungaria și Austria. Importul acestui autoturism în Germania a fost constatat cu ocazia unui control de poliție efectuat la 26 februarie 2018. În cursul lunii martie 2018, VS a condus autoturismul înapoi în Turcia, unde l-a vândut.

14 În urma controlului menționat, Biroul vamal principal din Münster, considerând că VS omisese să transporte autoturismul către un birou vamal la import și să îl prezinte în vamă, a constatat că persoana în cauză datora suma de 1 589 de euro cu titlu de taxe vamale la import și de 3 021,01 euro cu titlu de TVA la import.

15 VS a sesizat Finanzgericht Düsseldorf (Tribunalul Fiscal din Düsseldorf, Germania), instanța de trimitere, cu o acțiune, susținând că nu utilizase autoturismul decât pentru o scurtă perioadă și exclusiv ca mijloc de transport pentru deplasări private. În consecință, autoturismul menționat nu ar fi trebuit supus taxelor vamale la import.

16 Instanța de trimitere subliniază în prealabil că VS nu poate beneficia, contrar a ceea ce acesta sugerează implicit în acțiunea sa, de regimul vamal al admerii temporare, întrucât persoana interesată locuiește în realitate pe teritoriul Uniunii.

17 Această instanță consideră că, la importul autoturismului în discuție în litigiul principal pe teritoriul Uniunii, VS a încălcat anumite dispoziții ale dreptului vamal, în special articolul 135 alineatul (1) din Codul vamal, referitor la obligația de a transporta mărfurile spre un birou vamal, și articolul 139 alineatul (1) din acest cod, privind obligația de a le prezenta în vamă. În consecință, ar fi luat naștere o datorie vamală la import, conform articolului 79 alineatul (1) litera (a) din codul menționat, al cărei debitor ar fi, în temeiul articolului 79 alineatul (3) litera (a) din același cod, reclamantul din litigiul principal.

18 Potrivit instanței de trimitere, este cert că, potrivit articolului 87 alineatul (4) din Codul vamal, datoria vamală a luat naștere în Germania. Astfel, în primul rând, deși autoturismul a intrat fizic pe teritoriul Uniunii prin Bulgaria și, în consecință, acesta este statul membru în care el ar fi trebuit transportat și prezentat în vamă, autoritățile germane sunt cele care au stabilit existența acestei datorii. În al doilea rând, cuantumul taxelor corespunzătoare acestei datorii este inferior sumei de 10 000 de euro.

19 În aceste condiții, ar mai trebui să se determine dacă este posibil ca TVA-ului la import să i se aplice, prin analogie, articolul 87 alineatul (4) din Codul vamal, ceea ce, în cazul unui răspuns afirmativ, ar presupune ca și această taxă să fie considerată născută în Germania.

20 În această privință, instanța de trimitere amintește că, potrivit articolului 71 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA, atunci când bunurile în cauză sunt supuse unor taxe vamale, faptul generator intervine și TVA-ul devine exigibil în momentul în care intervine faptul generator privind taxele respective, iar taxele respective devin exigibile.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

21 Astfel, în speță, în măsura în care, în temeiul articolului 79 alineatul (1) litera (a) și al articolului 87 alineatul (4) din Codul vamal, datoria vamală referitoare la autoturismul în discuție în litigiul principal s-a născut în Germania, s-ar putea deduce că datoria de TVA a luat naștere tot în acest stat membru, chiar dacă acest autoturism a intrat fizic pe teritoriul Uniunii prin Bulgaria.

22 De altfel, potrivit instanței de trimitere, celelalte condiții pentru constituirea unei datorii de TVA ar fi, în speță, îndeplinite. Astfel, autoturismul în discuție în litigiul principal a fost utilizat timp de mai multe luni pe teritoriul Uniunii, fără a fi plasat sub vreun regim vamal. Astfel, conform jurisprudenței Curții, nerespectarea dispozițiilor vamale ar permite să se prezume că autoturismul a intrat în circuitul economic al Uniunii și a putut, așadar, să facă obiectul consumului.

23 Cu toate acestea, Finanzgericht Düsseldorf (Tribunalul Fiscal din Düsseldorf) are îndoieli legate de posibilitatea de a aplica prin analogie normele prevăzute la articolul 87 alineatul (4) din Codul vamal nașterii unei datorii de TVA la import. Astfel, pe de o parte, ar trebui să se analizeze separat competențele de percepere a taxelor vamale, a accizelor și a TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 iulie 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, punctul 44). Pe de altă parte, articolul 71 din Directiva TVA nu ar privi decât momentul nașterii TVA-ului și nu ar face nicio referire la criteriile, stabilite la articolele 60 și 61 din această directivă, care permit să se determine locul importului.

24 În aceste condiții Finanzgericht Düsseldorf (Tribunalul Fiscal din Düsseldorf) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 71 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva [TVA] trebuie interpretat în sensul că articolul 87 alineatul (4) din [Codul vamal] trebuie aplicat prin analogie în ceea ce privește nașterea [datoriei de TVA] (TVA la import)?”

Cu privire la întrebarea preliminară

25 Prin intermediul întrebării formulate, 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 TVA-ul al import aferent unor bunuri supuse unor taxe vamale poate lua naștere în statul membru în care a avut loc constatarea nerespectării unei obligații impuse de legislația vamală a Uniunii.

26 În această privință, trebuie arătat că, potrivit articolului 2 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA, importurile de bunuri sunt supuse TVA-ului și că, în temeiul articolului 30 primul paragraf din această directivă, import de bunuri înseamnă intrarea în Uniune a unor bunuri care nu se află în liberă circulație.

27 Or, mai multe elemente permit să se evidențieze o legătură între TVA-ul la import și taxele vamale.

28 Mai întâi, deși, potrivit articolului 60 din Directiva TVA, locul importului de bunuri este statul pe al cărui teritoriu se află bunurile la momentul intrării lor în Uniune, articolul 71 alineatul (1) al doilea paragraf din această directivă prevede că, atunci când bunurile importate sunt supuse unor taxe vamale, faptul generator intervine și TVA-ul devine exigibil în momentul în care intervine faptul generator privind taxele respective, iar taxele respective devin exigibile.

29 În continuare, 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

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

economic al statelor membre. Acest paralelism este confirmat de faptul că articolul 71 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA autorizează statele membre să stabilească o legătură între faptul generator și exigibilitatea TVA-ului la import și faptul generator și exigibilitatea taxelor vamale (Hotărârea din 10 iulie 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, punctul 41).

30 În sfârșit, potrivit jurisprudenței Curții, la datoria vamală s-ar putea adăuga și datoria de TVA, dacă comportamentul ilicit care a dat naștere acestei din urmă datorii ar permite să se prezume că mărfurile în discuție au intrat în circuitul economic al Uniunii și au putut face obiectul consumului declanșând astfel faptul generator al TVA-ului (Hotărârea din 10 iulie 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, punctul 44 și jurisprudența citată).

31 Cu toate acestea, o astfel de prezumție poate fi răsturnată dacă se dovedește că, în pofida încălcărilor legislației vamale care determină nașterea unei datorii vamale la import în statul membru în care s-au produs aceste încălcări, un bun a fost introdus în circuitul economic al Uniunii pe teritoriul unui alt stat membru în care acest bun era destinat consumului. În acest caz, faptul generator al TVA-ului la import intervine în acest alt stat membru (Hotărârea din 10 iulie 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, punctul 48).

32 În această privință, trebuie subliniat că, în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 10 iulie 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579), deși bunurile în cauză făcuseră obiectul unor încălcări ale legislației vamale pe teritoriul german, ele nu făcuseră decât să fie transferate dintr-un avion în altul pe teritoriul menționat, înainte de a fi transportate în Grecia. Astfel, acest din urmă stat este cel care constituia destinația lor finală, precum și locul în care aceste bunuri fuseseră consumate.

33 În aceste condiții, Curtea a constatat că bunurile în cauză intraseră în circuitul economic al Uniunii în statul membru al destinației lor finale și că, prin urmare, TVA-ul la import aferent acestor bunuri luase naștere în acest stat membru (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 iulie 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, punctul 53).

34 În speță, din informațiile de care dispune Curtea reiese că, asemenea împrejurărilor aflate la originea Hotărârii din 10 iulie 2019 (Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579), este cert că autoturismul în discuție în litigiul principal a intrat, din punct de vedere material, pe teritoriul Uniunii prin Bulgaria, astfel încât acest stat membru este cel în care obligațiile vamale nu au fost respectate.

35 Cu toate acestea, din aceleași informații reiese că instanței de trimitere îi revine sarcina să verifice dacă, în pofida faptului că, pe traseul său din Turcia în Germania, autoturismul în cauză a intrat mai întâi pe teritoriul vamal al Uniunii în Bulgaria și, după ce a tranzitat teritoriul unei țări terțe, și anume Serbia, a intrat apoi din nou pe teritoriul vamal al Uniunii în Ungaria, acest autoturism a fost utilizat efectiv în Germania, statul membru de reședință al lui VS. În consecință, în măsura în care autoturismul a intrat în circuitul economic al Uniunii în Germania, acest din urmă stat membru este cel în care a luat naștere TVA-ul la import.

36 Având în vedere toate considerațiile care precedă, este necesar să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 71 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că TVA-ul la import aferent unor bunuri supuse unor taxe vamale ia naștere în statul membru în care a avut loc constatarea nerespectării unei obligații impuse de legislația vamală a Uniunii atunci când bunurile în cauză, chiar dacă au fost introduse fizic pe teritoriul vamal al Uniunii într-un alt stat

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat
prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

membru, au intrat în circuitul economic al Uniunii în statul membru în care s-a efectuat constatarea menționată.

Cu privire la cheltuielile de judecată

37 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a șasea) declară:

Articolul 71 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că taxa pe valoarea adăugată la import aferentă unor bunuri supuse unor taxe vamale la naștere în statul membru în care a avut loc constatarea nerespectării unei obligații impuse de legislația vamală a Uniunii atunci când bunurile în cauză, chiar dacă au fost introduse fizic pe teritoriul vamal al Uniunii într-un alt stat membru, au intrat în circuitul economic al Uniunii în statul membru în care s-a efectuat constatarea menționată.

Semnături