

## 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-791 din 2022, G.A. Importul în mod fraudulos a unor bunuri urmat de transportul intracomunitar al acestor bunuri. Statul unde se datorează TVA de plată.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a noua)

18 ianuarie 2024

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 30 primul paragraf – Articolul 60 – Articolul 71 alineatul (1) – Locul operațiunilor taxabile – Bunuri introduse pe teritoriul vamal al Uniunii Europene într-un prim stat membru cu încălcarea normelor vamale și transportate ulterior într-un al doilea stat membru – Locul nașterii TVA-ului la import – Dispoziție națională care face trimitere la reglementarea vamală a Uniunii”

În cauza C-791/22,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Finanzgericht Hamburg (Tribunalul Fiscal din Hamburg, Germania), prin decizia din 6 decembrie 2022, primită de Curte la 28 decembrie 2022, în procedura

**G.A.**

împotriva

**Hauptzollamt Braunschweig,**

CURTEA (Camera a noua),

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

avocat general: doamna T. Ćapeta,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru G.A., de A. Fetzner, Rechtsanwalt;
- pentru Comisia Europeană, de F. Behre, J. Jokubauskaitė și M. Salyková, în calitate de agenți,

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

pronunță prezenta

**Hotărâre**

## 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

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 30 și 60 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între G.A., pe de o parte, și Hauptzollamt Braunschweig (Biroul Vamal Principal din Braunschweig, Germania), pe de altă parte, în legătură cu impunerea taxei pe valoarea adăugată (TVA) pentru importul ilegal de țigarete pe teritoriul Uniunii Europene.

### Cadrul juridic

#### *Dreptul Uniunii*

##### *Directiva 2006/112*

3 Potrivit articolului 2 alineatul (1) litera (d) din Directiva 2006/112, sunt supuse TVA-ului printre altele următoarele operațiuni:

„[...]”

(d) importul de bunuri.”

4 Articolul 30 primul paragraf din această directivă prevede:

„«Import de bunuri» înseamnă intrarea în [Uniunea Europeană] a unor bunuri care nu se află în liberă circulație în sensul articolului [29] din [Tratatul FUE].”

5 Titlul V din directiva menționată, denumit „Locul operațiunilor taxabile”, cuprinde un capitol 4, intitulat „Locul importului de bunuri”, din care face parte articolul 60, care prevede:

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

6 Titlul VI din aceeași directivă, denumit „Fapt generator și exigibilitatea taxei”, cuprinde un capitol 4, intitulat „Importul de bunuri”, care conține articolul 70, care are următorul cuprins:

„Faptul generator intervine și TVA devine exigibilă atunci când bunurile sunt importate.”

7 În cadrul aceluiași capitol 4, articolul 71 din Directiva 2006/112 prevede:

„(1) Atunci când, la introducerea în [Uniune], 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 exigibilă doar în momentul în care bunurile nu mai intră sub incidența regimurilor sau situațiilor respective.

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

## 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

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

### *Codul vamal*

8 Potrivit articolului 202 din Regulamentul (CEE) nr. 2913/92 al Consiliului din 12 octombrie 1992 de instituire a Codului vamal comunitar (JO 1992, L 302, p. 1, Ediție specială, 02/vol. 5, p. 58), astfel cum a fost modificat prin Regulamentul (CE) nr. 2700/2000 al Parlamentului European și al Consiliului din 16 noiembrie 2000 (JO 2000, L 311, p. 1, Ediție specială, 02/vol. 13, p. 12, denumit în continuare „Codul vamal”):

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

(a) introducerea ilegală pe teritoriul vamal al [Uniunii] a mărfurilor supuse drepturilor de import

[...]

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

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

(3) Debitorii vamali sunt:

- persoana care introduce ilegal astfel de mărfuri;
- orice persoană care a participat la introducerea ilegală a mărfurilor și care știa sau ar fi trebuit să știe în mod normal că o astfel de introducere este ilegală;
- orice persoană care a dobândit sau deținut mărfurile în cauză și care știa sau ar fi trebuit să știe, în mod normal, în momentul achiziționării sau primirii mărfurilor, că ele au fost introduse ilegal.”

9 Articolul 215 din acest cod prevedea la alineatul (4):

„Dacă o autoritate vamală constată că a luat naștere o datorie vamală în temeiul articolului 202 într-un alt stat membru și că valoarea acestei datorii este mai mică de 5 000 [de euro], datoria se consideră a fi luat naștere în statul membru unde s-a constatat acest lucru.”

### *Dreptul german*

10 Articolul 21 alineatul (2) din Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri), în versiunea publicată la 21 februarie 2005 (BGBl. 2005 I, p. 386), prevede:

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

[...]”

### **Litigiul principal și întrebarea preliminară**

## 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

11 G.A., cu reședința în Polonia, a cumpărat, la 29 septembrie 2012, pe o piață situată în acest stat membru, un total de 43 760 de țigarete pe al căror ambalaj erau aplicate numai viniete fiscale ucrainene și belaruse. Fără a informa autoritățile vamale, acesta a transportat aceste țigarete în regiunea Braunschweig (Germania), unde le-a predat, la 2 octombrie 2012, unui cumpărător german. Întrucât G.A. a fost arestat, țigarele au fost confiscate și ulterior distruse.

12 Apreciind că țigarele fuseseră introduse ilegal pe teritoriul vamal al Uniunii, Hauptzollamt Braunschweig (Biroul Vamal Principal din Braunschweig, Germania) a considerat că a luat naștere o datorie vamală, în conformitate cu articolul 202 alineatul (1) litera (a) din Codul vamal, și că G.A. era debitorul acesteia în temeiul articolului 202 alineatul (3) a treia liniuță din acest cod. Același birou a considerat de asemenea că, în conformitate cu articolul 21 alineatul (2) din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri, TVA-ul la import luase naștere în Germania. În consecință, la 3 februarie 2015, acesta a emis o decizie de impunere privind TVA-ul, al cărei quantum se ridică la 2 006,38 euro.

13 Întrucât procedura de contestație inițiată de G.A. a fost respinsă, acesta a introdus o acțiune în anulare împotriva acestei decizii de impunere la Finanzgericht Hamburg (Tribunalul Fiscal din Hamburg, Germania), instanța de trimitere.

14 Dat fiind că litigiul cu care este sesizată privește în special aspectul dacă TVA-ul la import în litigiu a luat naștere în Germania, această instanță ridică problema normelor pertinente în speță în vederea determinării locului nașterii acestei taxe.

15 Instanța menționată consideră că locul importului țigaretelor este situat în Polonia, din moment ce acestea au intrat în circuitul economic al Uniunii pe teritoriul acestui stat membru. În consecință, autoritățile vamale germane nu ar avea competența de a stabili și de a recupera TVA-ul la import decât cu condiția ca această taxă să fie considerată că a luat naștere în Germania pe baza unei ficțiuni juridice în ceea ce privește locul nașterii sale. Instanța arată că articolul 21 alineatul (2) din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri face aplicabil, prin analogie, articolul 215 alineatul (4) din Codul vamal, care prevede că datoria vamală se consideră a fi luat naștere în statul membru în care a fost constatată nașterea datoriei vamale în cazul în care valoarea datoriei este mai mică de 5 000 de euro. În aceste condiții, instanța de trimitere are îndoieli cu privire la conformitatea acestei dispoziții cu Directiva 2006/112.

16 În această privință, instanța consideră că trimiterea la reglementarea vamală efectuată la articolul 71 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112 nu privește locul de naștere al datoriei de TVA. Pe de o parte, această dispoziție nu ar face referire la reglementarea vamală pentru toate condițiile nașterii TVA-ului. Pe de altă parte, locul importului ar fi luat în considerare la articolele 60 și 61 din Directiva 2006/112 pentru a determina locul operațiunilor supuse TVA-ului.

17 În aceste împrejurări, Finanzgericht Hamburg (Tribunalul Fiscal din Hamburg) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Este contrară Directivei [2006/112], în special articolelor 30 și 60 din aceasta, o dispoziție a unui stat membru care declară aplicabil *mutatis mutandis* articolul 215 alineatul (4) din [Codul vamal] în privința TVA-ului la import?”

### **Cu privire la întrebarea preliminară**

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

18 Prin intermediul întrebării preliminare, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 30 primul paragraf, articolul 60 și articolul 71 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale în temeiul căreia articolul 215 alineatul (4) din Codul vamal se aplică prin analogie TVA-ului la import în ceea ce privește determinarea locului în care ia naștere acest TVA la import.

19 În ceea ce privește importul de bunuri, articolul 2 alineatul (1) litera (d) din Directiva 2006/112 prevede că aceasta constituie o operațiune supusă TVA-ului. Articolul 30 primul paragraf din această directivă definește „importul de bunuri” ca fiind introducerea în Uniune a unui bun care nu este pus în liberă practică în sensul articolului 29 TFUE.

20 Articolul 60 din directiva menționată prevede că locul importului de bunuri este statul pe al cărui teritoriu se află bunurile la momentul intrării lor în Uniune.

21 În temeiul articolului 70 din aceeași directivă, faptul generator al TVA-ului intervine și taxa devine exigibilă atunci când bunurile sunt importate.

22 Cu toate acestea, conform articolului 71 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112, atunci când bunurile importate sunt supuse drepturilor vamale, faptul generator intervine și TVA-ul devine exigibil în momentul în care intervine faptul generator privind taxele respective, iar drepturile respective devin exigibile.

23 În această privință, Curtea a statuat deja că articolul 71 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112 menționat autorizează statele membre să stabilească o legătură între faptul generator și exigibilitatea TVA-ului la import și faptul generator și exigibilitatea taxelor vamale. Această legătură se explică prin faptul că 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 [Hotărârea din 8 septembrie 2022, Hauptzollamt Hamburg (Locul nașterii TVA-ului – II), C-368/21, EU:C:2022:647, punctul 25 și jurisprudența citată].

24 Pentru a stabili legătura dintre reglementarea vamală și cea privind TVA-ul, prevăzută la articolul 71 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112, în special pentru a stabili dacă aceasta privește și locul importului de bunuri supuse TVA-ului la import, trebuie analizat conținutul trimiterii efectuate de această dispoziție la reglementarea vamală.

25 În această privință, pe de o parte, este necesar să se constate că textul articolului 71 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112 nu face referire decât la momentul în care intervin faptul generator și exigibilitatea TVA-ului. Această dispoziție nu prevede o trimitere la reglementarea vamală în ceea ce privește locul importului.

26 Potrivit unei interpretări literale, trimiterea la reglementarea vamală privește, așadar, numai determinarea momentului faptului generator și a exigibilității TVA-ului, iar nu determinarea locului importului.

27 Pe de altă parte, în ceea ce privește contextul în care se înscrie articolul 71 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112, este necesar să se arate că această dispoziție face parte din titlul VI din această directivă, referitor la „[f]aptul generator și exigibilitatea taxei”. În schimb, articolul 60 din directiva menționată figurează în titlul V din aceeași directivă, care este consacrat în mod specific

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

„[l]ocului operațiunilor taxabile”, mai precis în capitolul 4 din acest titlu, intitulat „Locul importului de bunuri”.

28 Din ansamblul acestor elemente rezultă că articolul 71 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că nu stabilește o legătură generală între Directiva 2006/112 și Codul vamal și în special nu determină locul importului de bunuri pentru aplicarea de TVA acestora.

29 Această interpretare este confirmată de jurisprudența Curții.

30 Este adevărat că aceasta a considerat că, având în vedere paralelismul dintre TVA-ul la import și taxele vamale, confirmat de articolul 71 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112 (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 iulie 2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579, punctul 41), la datoria vamală s-ar putea adăuga și datoria de TVA dacă comportamentul ilicit care a dat naștere datoriei vamale ar permite să se prezume că mărfurile în discuție au intrat în circuitul economic al Uniunii și au putut face obiectul consumului, declanșând astfel faptul generator al TVA-ului [Hotărârea din 8 septembrie 2022, *Hauptzollamt Hamburg* (Locul nașterii TVA-ului – II), C-368/21, EU:C:2022:647, punctul 26 și jurisprudența citată].

31 Totuși, această prezumție poate fi răsturnată dacă se dovedește că, în pofida încălcărilor legislației vamale, care determină nașterea unei datorii vamale la import în statul membru în care s-au produs aceste încălcări, un bun a fost introdus în circuitul economic al Uniunii pe teritoriul unui alt stat membru, în care acest bun era destinat consumului. În acest caz, faptul generator al TVA-ului la import intervine în acest alt stat membru [Hotărârea din 8 septembrie 2022, *Hauptzollamt Hamburg* (Locul nașterii TVA-ului – II), C-368/21, EU:C:2022:647, punctul 27 și jurisprudența citată].

32 În sfârșit, trebuie subliniat interesul principiului teritorialității fiscale aplicabil TVA-ului. Astfel, spre deosebire de taxele vamale, care revin Uniunii indiferent de statul membru care le colectează, veniturile legate de TVA-ul la import aparțin, în conformitate cu acest principiu, statului membru în care are loc consumul final (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 2007, *Collée*, C-146/05, EU:C:2007:549, punctul 37).

33 În speță, potrivit indicațiilor din cererea de decizie preliminară, țigaretile în discuție în litigiul principal au intrat în circuitul economic al Uniunii în Polonia și erau destinate consumului în acest stat membru, aspect a cărui verificare revine însă instanței de trimitere, având în vedere în special cantitatea de mărfuri importate ilegal în Uniune și modul în care au fost cumpărate și ulterior transferate. Conform jurisprudenței amintite la punctul 30 din prezenta hotărâre, Polonia ar trebui, așadar, să fie considerată locul în care a luat naștere TVA-ul la import pentru aceste țigaretete.

34 Or, determinarea locului importului unui bun prin aplicarea nu a dispozițiilor Directivei 2006/112, ci, prin analogie, a articolului 215 alineatul (4) din Codul vamal ar implica faptul că, într-un asemenea caz, veniturile legate de TVA-ul la import ar reveni statului membru în care a fost constatată nașterea datoriei vamale, în temeiul ficțiunii juridice stabilite de această dispoziție, și anume Republica Federală Germania, ceea ce ar fi contrar conținutului principiului teritorialității fiscale în materie de TVA.

35 În această privință, mai trebuie subliniat că, dacă instanța de trimitere ar constata că țigaretetele în discuție în litigiul principal erau destinate consumului în Polonia, autoritatea germană competentă ar fi obligată să transmită, fără cerere prealabilă, informațiile referitoare la confiscarea acestor țigaretete

## **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**

autorității poloneze competente, în temeiul articolului 13 alineatul (1) din Regulamentul (UE) nr. 904/2010 al Consiliului din 7 octombrie 2010 privind cooperarea administrativă și combaterea fraudei în domeniul taxei pe valoarea adăugată (JO 2010, L 268, p. 1), în special pentru a evita un risc de pierdere a unor venituri fiscale în acest alt stat membru.

36 Având în vedere tot ceea ce precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 30 primul paragraf, articolul 60 și articolul 71 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale în temeiul căreia articolul 215 alineatul (4) din Codul vamal se aplică prin analogie TVA-ului la import în ceea ce privește determinarea locului în care ia naștere acest TVA la import.

### **Cu privire la cheltuielile de judecată**

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

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

**Articolul 30 primul paragraf, articolul 60 și 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 interpretate în sensul că**

**se opun unei reglementări naționale în temeiul căreia articolul 215 alineatul (4) din Regulamentul (CEE) nr. 2913/92 al Consiliului din 12 octombrie 1992 de instituire a Codului vamal comunitar, astfel cum a fost modificat prin Regulamentul (CE) nr. 2700/2000 al Parlamentului European și al Consiliului din 16 noiembrie 2000, se aplică prin analogie taxei pe valoarea adăugată (TVA) la import în ceea ce privește determinarea locului în care ia naștere acest TVA la import.**