Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a opta)

8 mai 2025*

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 143 alineatul (1) litera (b) – Scutiri la import – Directiva 2006/79/CE – Loturi mici de bunuri cu caracter necomercial trimise dintr-o țară terță – Destinatar care are reședința în alt stat decât statul membru de import”

În cauza C-405/24,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Supremă Administrativă, Polonia), prin decizia din 26 martie 2024, primită de Curte la 11 iunie 2024, în procedura

L. s.c.

împotriva

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,

cu participarea:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

CURTEA (Camera a opta),

compusă din domnul S. Rodin, președinte de cameră, doamna O. Spineanu-Matei și domnul N. Fenger (raportor), judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, de M. Kowalewska, K. Nowicka și T. Tratkiewicz;

– pentru guvernul polonez, de B. Majczyna, în calitate de agent;

* Limba de procedură: polona.

– pentru Comisia Europeană, de Ł. Habiak și M. Herold, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatei generale,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 143 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2009/69/CE a Consiliului din 25 iunie 2009 (JO 2009, L 175, p. 12) (denumită în continuare „Directiva 2006/112”), și a articolului 1 din Directiva 2006/79/CE a Consiliului din 5 octombrie 2006 privind scutirea de impozit la import pentru loturile mici de bunuri cu caracter necomercial din țări terțe (JO 2006, L 286, p. 15, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 3).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între L. s.c., pe de o parte, și Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (directorul Agenției Naționale de Informații Fiscale, Polonia) (denumit în continuare „autoritatea fiscală”), pe de altă parte, în legătură cu legalitatea unei soluții fiscale anticipate din 22 februarie 2019.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Directiva 78/1035/CEE

3 Articolul 1 alineatul (1) din Directiva 78/1035/CEE a Consiliului din 19 decembrie 1978 privind scutirea de impozit la import pentru loturile mici de bunuri cu caracter necomercial din țări terțe (JO 1978, L 366, p. 34) prevedea:

„Loturile mici de bunuri cu caracter necomercial trimise dintr-o țară terță de persoane private unor alte persoane private dintr-un stat membru trebuie scutite, la import, de impozit pe cifra de afaceri și accize.”

Regulamentul (CEE) nr. 918/83

4 Articolul 29 alineatul (1) primul paragraf din Regulamentul (CEE) nr. 918/83 al Consiliului din 28 martie 1983 privind instituirea unui regim comunitar de scutiri de drepturi vamale (JO 1983, L 105, p. 1, Ediție specială, 02/vol. 2, p. 126) prevedea:

„Sunt admise cu scutire de drepturi de import, sub rezerva articolelor 30 și 31, mărfurile conținute în transporturi adresate dintr-o țară terță de către o persoană particulară unei alte persoane particulare aflate pe teritoriul vamal al Comunității [Economice Europene], atâta timp cât este vorba despre importuri fără caracter comercial.”

Directiva 2006/79

5 Considerentul (3) al Directivei 2006/79 are următorul cuprins:

„În acest scop, din motive practice, limitele în care trebuie aplicată o astfel de scutire trebuie să fie, pe cât posibil, aceleași cu cele prevăzute pentru regimurile comunitare de scutire de drepturi vamale în Regulamentul [nr. 918/83]."

6 Articolul 1 din această directivă prevede:

„(1) Loturile mici de bunuri cu caracter necomercial trimise dintr-o țară terță de persoane private unor alte persoane private dintr-un stat membru trebuie scutite, la import, de impozit pe cifra de afaceri și accize.

(2) În sensul alineatului (1), «loturi mici de bunuri cu caracter necomercial» înseamnă loturile:

(a) cu caracter ocazional;

(b) care conțin numai bunuri destinate uzului personal sau familial al destinatarilor și care, prin caracterul și cantitatea lor, nu indică faptul că ar fi importate cu scop comercial;

(c) care conțin bunuri cu o valoare totală de cel mult 45 [de euro];

(d) care sunt trimise destinatarului de către expeditor fără niciun fel de plată."

Directiva 2006/112/CE

7 Articolul 32 din Directiva 2006/112 prevede:

„Atunci când bunurile sunt expediate sau transportate de furnizor sau de client sau de o terță persoană, locul livrării este considerat a fi locul unde se găsesc bunurile la momentul la care începe expedierea sau transportul bunurilor către client.

Cu toate acestea, în cazul în care expedierea sau transportul bunurilor începe într-un teritoriu terț sau într-o țară terță, atât locul livrării de către importatorul desemnat sau recunoscut în temeiul articolului 201 ca fiind persoană obligată la plata TVA, cât și locul oricărei livrări ulterioare sunt considerate a fi situate în statul membru de import al bunurilor."

8 Articolul 86 alineatul (1) din această directivă are următorul cuprins:

Baza de impozitare include următoarele elemente, în măsura în care acestea nu sunt deja incluse:

[…]

(b) cheltuieli accesorii, precum comisioane, cheltuieli de ambalare, transport și asigurare, care intervin până la primul loc de destinație pe teritoriul statului membru de import, precum și cele care decurg din transportul către alt loc de destinație din Comunitate, în cazul în care locul respectiv este cunoscut la momentul apariției faptului generator."

9 Articolul 143 alineatul (1) din directiva menționată prevede:

„Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

[…]

(b) importul final de bunuri reglementat de Directivele […] [2006/79];

[…]”

10 Potrivit articolului 163 din Directiva 2006/112:

„În cazul în care bunurile nu mai sunt reglementate de regimurile sau situațiile prevăzute în prezenta secțiune, rezultând astfel un import în temeiul articolului 61, statul membru de import adoptă măsurile necesare pentru a preveni dubla impozitare.”

Regulamentul (CE) nr. 1186/2009

11 Articolul 25 alineatul (1) primul paragraf din Regulamentul (CE) nr. 1186/2009 al Consiliului din 16 noiembrie 2009 de instituire a unui regim comunitar de scutiri de taxe vamale (JO 2009, L 324, p. 23) are următorul cuprins:

„Sunt admise cu scutire de taxe de import, sub rezerva articolelor 26 și 27, mărfurile conținute în transporturi adresate dintr-o țară terță de către o persoană particulară unei alte persoane particulare aflate pe teritoriul vamal al Comunității, atâta timp cât este vorba despre importuri fără caracter comercial.”

12 Potrivit articolului 133 alineatul (1) din acest regulament:

„Regulamentul (CEE) nr. 918/83, astfel cum a fost modificat prin actele enumerate în anexa V, se abrogă.”

Dreptul polonez

13 Articolul 2 punctul 1 din ustawa o podatku od towarów i usług (Legea privind taxa pe bunuri și servicii) din 11 martie 2004 (Dz. U. 2018, poziția 2174), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), prevede:

„În sensul dispozițiilor de mai jos, prin «teritoriu național» se înțelege, sub rezerva articolului 2a, teritoriul Republicii Polone.”

14 Articolul 52 alineatul (1) din Legea privind TVA-ul prevede:

„Sub rezerva alineatului (2), beneficiază de scutire importul mărfurilor care fac obiectul unui transport expediat de pe teritoriul unei țări terțe de către un particular cu reședința pe teritoriul național, atunci când sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

„1. cantitatea și natura mărfurilor nu indică nicio intenție de ordin comercial;

2. destinatarul nu are nicio obligație de plată față de expeditor pentru primirea transportului;

3. transporturile au un caracter ocazional.”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

15 L. este o societate care furnizează servicii de expediere și de vămuire a mărfurilor.

16 Această societate a depus la autoritatea fiscală o cerere de soluție fiscală anticipată prin care se urmărea să se determine dacă importul în Polonia de mărfuri care fac obiectul unui transport între particulari poate fi scutit de taxa pe valoarea adăugată (TVA) în temeiul articolului 52 din Legea privind TVA-ul atunci când destinatarul acestui transport se află într-un alt stat membru decât Republica Polonă.

17 Printr-o soluție fiscală anticipată din 22 februarie 2019, autoritatea fiscală a apreciat că situația descrisă de L. în cererea sa nu intra sub incidența scutirii prevăzute la articolul 52 din Legea privind TVA-ul pentru motivul că această scutire nu se aplică importului în Polonia de mărfuri destinate unui particular care se află într-un alt stat membru decât Republica Polonă.

18 L. a introdus o acțiune împotriva acestei soluții fiscale anticipate la Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunalul Administrativ al Voievodatului Varșovia, Polonia).

19 Prin hotărârea din 12 decembrie 2019, instanța menționată a respins această acțiune. Aceasta a considerat că atât din cuprinsul articolului 143 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112, cât și din cel al articolului 52 din Legea privind TVA-ul reiese că scutirea de TVA în cauză se aplică numai atunci când transportul este destinat unui particular cu reședința în statul membru în care sunt importate mărfurile.

20 L. a formulat recurs împotriva acestei hotărâri la Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia), care este instanța de trimitere,

21 Această instanță apreciază că s-ar putea considera, având în vedere Hotărârea din 2 iulie 2009, Har Vaessen Douane Service (C-7/08, EU:C:2009:417), că împrejurarea că mărfurile importate au intrat pe teritoriul Uniunii Europene într-un alt stat membru decât cel în care se află destinatarul lor nu are incidență asupra scutirii lor de TVA. Prin urmare, transporturile de mărfuri cu o valoare neglijabilă expediate dintr-o țară terță către un particular care se află în Uniune ar trebui să fie scutite.

22 Cu toate acestea, reiese dintr-o jurisprudență poloneză că scutirea de TVA prevăzută la articolul 52 din Legea privind TVA-ul nu se aplică importului de mărfuri destinate unui particular care are reședința pe teritoriul unui alt stat membru decât Republica Polonă. Potrivit acestei jurisprudențe, trebuie să se considere că dispozițiile Directivei 2006/79 stabilesc o distincție în funcție de locul de reședință al destinatarului final al mărfurilor, din moment ce locul de import vizat este „un stat membru”. Astfel, atât supunerea importului de mărfuri TVA-ului, cât și scutirea de TVA referitoare la acest import pentru loturile mici de bunuri cu caracter necomercial trimise între particulari ar fi legate de locul de reședință al destinatarului final al mărfurilor.

23 În aceste condiții, Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Dispozițiile articolului 143 alineatul (1) litera (b) din Directiva [2006/112] și ale articolului 1 din Directiva [2006/79], în lumina considerentului (3) al Directivei 2006/79 și a articolului 25 din Regulamentul [nr. 1186/2009] se opun unei dispoziții precum articolul 52 alineatul (1) din [Legea privind TVA-ul], potrivit căreia importului de mărfuri care fac obiectul unui transport expediat de pe teritoriul unei țări terțe de către un particular și destinat unui particular cu reședința pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene, altul decât teritoriul statului [membru] în care se efectuează importul, nu beneficiază de scutirea de TVA?”

Cu privire la întrebarea preliminară

24 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 143 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112 și articolul 1 din Directiva 2006/79 trebuie interpretate în sensul că se opun reglementării unui stat membru care exclude de la beneficiul scutirii de TVA prevăzute de aceste dispoziții loturile mici de bunuri fără caracter comercial trimise dintr-o țară terță de un particular unui particular cu reședința într-un alt stat membru.

25 Din cuprinsul articolului 143 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112 reiese că statele membre scutesc importurile definitive de bunuri reglementate printre altele de Directiva 2006/79.

26 Articolul 1 alineatul (1) din Directiva 2006/79 prevede că loturile mici de bunuri cu caracter necomercial trimise dintr-o țară terță de persoane private unor alte persoane private dintr-un stat membru trebuie scutite, la import, de impozit pe cifra de afaceri și accize.

27 Pentru a răspunde la întrebarea adresată, este necesar să se stabilească dacă scutirea de TVA prevăzută de aceste dispoziții vizează numai loturile trimise particularilor care au reședința în statul membru de import sau dacă aceasta se aplică loturilor trimise particularilor care se află în orice stat membru, inclusiv într-un alt stat membru decât cel de import.

28 Conform unei jurisprudențe constante a Curții, pentru a interpreta o dispoziție de drept al Uniunii, trebuie să se țină seama nu numai de formularea acesteia, ci și de contextul său și de obiectivele urmărite de reglementarea din care face parte această dispoziție (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 mai 2024, Stachev, C-15/24 PPU, EU:C:2024:399, punctul 72 și jurisprudența citată).

29 În ceea ce privește, în primul rând, modul de redactare a dispozițiilor a căror interpretare este solicitată de instanța de trimitere, trebuie arătat că articolul 143 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112 face trimitere în mod explicit la scutirile de TVA prevăzute, printre altele, de Directiva 2006/79.

30 Articolul 1 alineatul (1) din această din urmă directivă precizează că scutirea pe care o prevede vizează loturile mici de bunuri cu caracter necomercial trimise unei persoane private dintr-un stat membru.

31 Trebuie arătat în această privință că versiunea în limba polonă a acestei dispoziții utilizează termenii „stat membru” fără altă precizare. În plus, în versiunile dispoziției menționate în limbile spaniolă, daneză, germană, engleză, franceză, italiană, neerlandeză, română și suedeză, printre altele, acești termeni sunt precedați de un articol nehotărât.

32 Din moment ce articolul 1 alineatul (1) din Directiva 2006/79 nu se referă la un anumit stat membru și nu menționează în special statul membru de import, modul de redactare a acestei dispoziții tinde să indice că scutirea de TVA pe care aceasta o prevede vizează loturile trimise unui particular care se află în oricare dintre statele membre.

33 În ceea ce privește, în al doilea rând, contextul în care se înscriu articolul 143 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112 și articolul 1 alineatul (1) din Directiva 2006/79, trebuie arătat, mai întâi, că referirea la loturile trimise unei persoane private dintr-un stat membru figura deja atât la articolul 1 alineatul (1) din Directiva 78/1035, care corespunde articolului 1 alineatul (1) din Directiva 2006/79, cât și la articolul 1 alineatul (1) din Propunerea de directivă a Consiliului privind scutirea de impozit la import pentru loturile mici de bunuri cu caracter necomercial din țări terțe (JO 1975, C 18, p. 6).

34 Or, din lucrările pregătitoare ale Directivei 78/1035, care a fost abrogată și înlocuită prin Directiva 2006/79, conform articolului 6 din această din urmă directivă, reiese că legiuitorul Uniunii nu a dorit să supună aplicarea scutirii de TVA a loturilor mici de bunuri cu caracter necomercial unei condiții referitoare la un loc de destinație specific al lotului în cauză în cadrul Uniunii. Astfel, din expunerea de motive a acestei propuneri rezultă că obiectul său era de a prevedea că loturile cu o valoare redusă trimise de o persoană privată care se află într-o țară terță unei alte persoane private care se află în Uniune beneficiază de o scutire de impozit la import, cu condiția ca bunurile în cauză să îndeplinească un anumit număr de condiții.

35 În continuare, considerentul (3) al Directivei 2006/79 precizează că, din motive practice, limitele în care trebuie aplicată scutirea de TVA la importul de loturi mici de bunuri cu caracter necomercial din țări terțe trebuie să fie, pe cât posibil, aceleași cu cele prevăzute pentru scutirile de drepturi de import de Regulamentul nr. 918/83.

36 În această privință, trebuie arătat că articolul 29 alineatul (1) din acest regulament, ai cărui termeni au fost preluați în esență la articolul 25 din Regulamentul nr. 1186/2009, prevedea o scutire de taxe la import pentru transporturi care prezintă caracteristici similare celor ale loturilor prevăzute la articolul 1 alineatul (1) din Directiva 78/1035 și preciza că această scutire se aplica transporturilor adresate unei persoane particulare aflate pe teritoriul vamal al Uniunii, fără a viza un anumit stat membru.

37 În sfârșit, spre deosebire de articolul 1 alineatul (1) din Directiva 2006/79, alte dispoziții ale Directivei 2006/112, precum articolele 32, 86 și 163 din această directivă, menționează în mod expres statul membru de import.

38 În ceea ce privește, în al treilea rând, finalitatea scutirii de TVA prevăzute la articolul 143 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112 și la articolul 1 din Directiva 2006/79, din expunerea de motive a propunerii menționate la punctul 34 din prezenta hotărâre reiese că Directiva 78/1035, care a fost abrogată și înlocuită prin Directiva 2006/79, avea ca obiectiv flexibilizarea regimului aplicabil loturilor mici de bunuri cu caracter necomercial trimise din țări terțe între particulari, astfel de transporturi având în esență un caracter afectiv, neavând decât o valoare redusă și fiind deja supuse, în principiu, unei taxe în țara de expediere. Or, dintr-o astfel de

perspectivă, nu există nicio diferență între loturile de bunuri fără caracter comercial trimise din țări terțe de către o persoană privată unei alte persoane private în funcție de statul membru de reședință al destinatarului lotului.

39 Rezultă, așadar, nu numai dintr-o interpretare literală, ci și dintr-o interpretare contextuală și teleologică a articolului 143 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112 și a articolului 1 din Directiva 2006/79 că scutirea de TVA prevăzută de aceste dispoziții se aplică independent de împrejurarea că destinatarul lotului are reședința în statul membru de import sau în alt stat membru.

40 Având în vedere considerațiile care precedă, se impune ca la întrebarea adresată să se răspundă că articolul 143 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112 și articolul 1 din Directiva 2006/79 trebuie interpretate în sensul că se opun reglementării unui stat membru care exclude de la beneficiul scutirii de TVA prevăzute de aceste dispoziții loturile mici de bunuri cu caracter necomercial trimise dintr-o țară terță de un particular unui particular cu reședința într-un alt stat membru.

Cu privire la cheltuielile de judecată

41 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 opta) declară:

Articolul 143 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2009/69/CE a Consiliului din 25 iunie 2009, și articolul 1 din Directiva 2006/79/CE a Consiliului din 5 octombrie 2006 privind scutirea de impozit la import pentru loturile mici de bunuri cu caracter necomercial din țări terțe

trebuie interpretate în sensul că

se opun reglementării unui stat membru care exclude de la beneficiul scutirii de taxa pe valoarea adăugată prevăzute de aceste dispoziții loturile mici de bunuri cu caracter necomercial trimise dintr-o țară terță de un particular unui particular cu reședința într-un alt stat membru.

Semnături