HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

2 iunie 2016*

„Trimitere preliminară — Taxa pe valoarea adăugată — Regim de antrepozit vamal — Regim de tranzit extern — Nașterea unei datorii vamale în urma neexecutării unei obligații — Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată”

În cauzele conexate C-226/14 și C-228/14,

având ca obiect cereri de decizie preliminară formulate în temeiul articolului 267 TFUE de Finanzgericht Hamburg (Tribunalul Financiar din Hamburg, Germania), prin deciziile din 18 februarie 2014, primite de Curte la 8 mai și, respectiv, la 12 mai 2014, în procedurile

Eurogate Distribution GmbH

împotriva

Hauptzollamt Hamburg-Stadt (C-226/14)

și

DHL Hub Leipzig GmbH

împotriva

Hauptzollamt Braunschweig (C-228/14),

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul A. Tizzano, vicepreședintele Curții, îndeplinind funcția de președinte al Camerei întâi, domnii F. Biltgen, A. Borg Barthet (raportor), doamna M. Berger și domnul S. Rodin, judecători,

avocat general: domnul M. Campos Sánchez-Bordona,

grefier: domnul M. Aleksejev, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 11 noiembrie 2015,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Eurogate Distribution GmbH și DHL Hub Leipzig GmbH, de U. Schrömbges, Rechtsanwalt;

— pentru Hauptzollamt Hamburg-Stadt, de J. Thaler, în calitate de agent;

* Limba de procedură: germana.

— pentru Hauptzollamt Braunschweig, de F. Zimmerer, în calitate de agent;

— pentru guvernul elen, de K. Georgiadis și de K. Karavasili, în calitate de agenți;

— pentru Comisia Europeană, de M. Owsiany-Hornung, de M. Wasmeier și de A. Caeiros, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 12 ianuarie 2016,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererile de decizie preliminară privesc interpretarea articolelor 204 și 236 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. 648/2005 al Parlamentului European și al Consiliului din 13 aprilie 2005 (JO 2005, L 117, p. 13, Ediție specială, 02/vol. 17, p. 220) (denumit în continuare „Codul vamal”), a articolului 7, a articolului 10 alineatul (3) al doilea paragraf și a articolului 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2004/66/CE a Consiliului din 26 aprilie 2004 (JO 2004, L 168, p. 35, Ediție specială, 01/vol. 5, p. 87) (denumită în continuare „A șasea directivă”), precum și a articolelor 30 și 61 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 privind TVA-ul”).

2 Aceste cereri au fost formulate în cadrul a două litigii între Eurogate Distribution GmbH (denumită în continuare „Eurogate”), pe de o parte, și Hauptzollamt Hamburg-Stadt (Biroul Vamal Principal din Orașul Hamburg, Germania), pe de altă parte, și între DHL Hub Leipzig GmbH (denumită în continuare „DHL”), pe de o parte, și Hauptzollamt Braunschweig (Biroul Vamal Principal din Braunschweig, Germania), pe de altă parte, cu privire la obligația impusă acestor întreprinderi de plată a taxei pe valoarea adăugată (TVA) ca urmare a nașterii unei datorii vamale, potrivit articolului 204 din Codul vamal.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Faptele din cauza principală s-au derulat pe parcursul anilor 2006 și 2011. În consecință, directivele aplicabile sunt A șasea directivă în cauza C-226/14 și Directiva privind TVA-ul în cauza C-228/14.

A șasea directivă

4 Articolul 2 din A șasea directivă prevede:

„Sunt supuse taxei pe valoarea adăugată:

[…]

(2) importul de bunuri.” [traducere neoficială]

5 Articolul 7 din directiva menționată prevede:

„(1) «Importul de bunuri» înseamnă:

(a) intrarea în Comunitate a unor bunuri care nu îndeplinesc condițiile prevăzute la articolele [23 CE și 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) 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) și (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.

În 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]

6 Articolul 10 alineatul (3) din aceeași directivă prevede:

„Evenimentul generator are loc și taxa devine eligibilă în momentul importării bunurilor. Dacă bunurile sunt plasate într-unul dintre regimurile menționate la articolul 7 alineatul (3) la intrarea în Comunitate, evenimentul generator are loc și taxa devine exigibilă doar atunci când bunurile ies de sub incidența regimurilor în cauză.

[…]”

7 Articolul 17 din A șasea directivă prevede:

„(1) Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.

(2) În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în cadrul tranzacțiilor impozabile ale acestora, operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul de a deduce din taxa pe care o datorează:

(a) [TVA-ul] datorat[…] sau plătit[…] în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate și pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă;

(b) [TVA-ul] datorat[…] sau plătit[…] pentru bunurile importate;

[…]” [traducere neoficială]

8 Potrivit articolului 21 din directiva menționată:

„[TVA-ul] este datorat:

[…]

2. la import: de persoana sau de persoanele desemnate sau recunoscute ca persoane obligate la plata taxei de către statul membru de import.” [traducere neoficială]

Directiva privind TVA-ul

9 Articolul 2 alineatul (1) din Directiva privind TVA-ul prevede:

„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA-ului:

[…]

(d) importul de bunuri.”

10 Articolul 9 alineatul (1) din această directivă prevede:

„«Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.

[…]”

11 Articolul 30 din directiva menționată prevede:

„«Import de bunuri» înseamnă intrarea în Comunitate a unor bunuri care nu se află în liberă circulație în sensul articolului 24 din tratat.

Pe lângă operațiunea prevăzută la primul paragraf, este considerată import de bunuri și intrarea în Comunitate a bunurilor care se află în liberă circulație, provenite dintr-un teritoriu terț care face parte din teritoriul vamal al Comunității.”

12 Articolul 60 din Directiva privind TVA-ul prevede:

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

13 Articolul 61 din această directivă prevede:

„Prin derogare de la articolul 60, în cazul în care, la intrarea în Comunitate, bunurile care nu se află în liberă circulație intră sub unul dintre regimurile sau se află în una dintre situațiile prevăzute la articolul 156 sau sub regimuri de admitere temporară cu scutire totală de drepturi de import sau sub regimuri de tranzit extern, locul importului bunurilor respective este statul membru pe al cărui teritoriu bunurile nu mai intră sub incidența regimurilor sau situațiilor 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.”

14 Articolul 70 din directiva menționată prevede:

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

15 Potrivit articolului 71 alineatul (1) din aceeași directivă:

„Atunci când, la introducerea în Comunitate, 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 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.”

16 Articolul 167 din Directiva privind TVA-ul prevede:

„Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.”

17 Articolul 168 din această directivă 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 a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă;

[…]

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

18 Articolul 201 din directiva menționată prevede:

„La import, TVA este datorat de orice persoane desemnate sau recunoscute ca persoane obligate la plata taxei de către statul membru de import.”

Codul vamal

19 Articolul 4 punctele 7 și 10 din Codul vamal 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;

[…]

10. «Drepturi de import» reprezintă:

— drepturile vamale și taxele cu efect echivalent prevăzute la importul de mărfuri;

[…]”

20 Potrivit articolului 79 din acest cod:

„Punerea în liberă circulație conferă mărfurilor necomunitare statutul vamal de mărfuri comunitare.

[…]”

21 Articolul 89 alineatul (1) din codul menționat prevede:

„Un regim suspensiv cu impact economic se încheie când se atribuie o altă destinație vamală admisă fie mărfurilor plasate în acest regim, fie produselor compensatoare sau transformate plasate sub acest regim.”

22 Articolul 91 din Codul vamal prevede:

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

(a) a mărfurilor 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;

[…]”

23 Articolul 92 din acest cod 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.”

24 Potrivit articolului 96 din codul menționat:

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

(a) prezentarea în vamă a mărfurilor 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 mărfurilor 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.”

25 Articolul 98 alineatul (1) din același cod prevede:

„Regimul 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;

[…]”

26 Articolul 105 din Codul vamal prevede:

„Persoana 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.

[…]”

27 Articolul 204 din acest cod prevede:

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

(a) neexecutarea uneia 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 ținând 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 ținând seama de destinația mărfurilor nu a fost îndeplinită în fapt.

(3) Debitorul vamal este persoana căreia 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.”

28 Potrivit articolului 236 din codul menționat:

„(1) Drepturile de import sau de export se rambursează în măsura în care se stabilește că, în momentul în care au fost plătite, valoarea acestor drepturi nu era datorată legal sau că valoarea lor a fost înscrisă în evidența contabilă contrar dispozițiilor articolului 220 alineatul (2).

Se procedează la remiterea drepturilor de import sau de export în măsura în care se stabilește că, la momentul când au fost înscrise în evidența contabilă, valoarea acestor drepturi nu era datorată legal sau că valoarea lor a fost înscrisă în evidența contabilă contrar articolului 220 alineatul (2).

Nu se acordă rambursarea sau remiterea drepturilor dacă faptele care au dus la achitarea sau la înscrierea în evidența contabilă a unei sume care nu era legal datorată sunt rezultatul unei acțiuni deliberate de către o persoană interesată.

(2) Drepturile de import sau de export se rambursează sau se remit la depunerea unei cereri către biroul vamal în cauză într-un termen de trei ani de la data la care valoarea acestor drepturi a fost comunicată debitorului.

Acest termen se prorogă dacă persoana interesată face dovada că a fost împiedicată să depună cererea în termenul menționat datorită cazului fortuit sau forței majore.

Autoritățile vamale procedează la rambursare sau remitere din oficiu atunci când constată în acest interval existența uneia sau a alteia dintre situațiile descrise la alineatul (1) primul și al doilea paragraf.”

Regulamentul de aplicare

29 Articolul 866 din Regulamentul (CEE) nr. 2454/93 al Comisiei din 2 iulie 1993 de stabilire a unor dispoziții de aplicare a Regulamentului nr. 2913/92 (JO 1993, L 253, p. 1, Ediție specială, 02/vol. 7, p. 3, denumit în continuare „Regulamentul de aplicare”) prevede:

„Fără a aduce atingere dispozițiilor prevăzute referitoare la interdicțiile sau restricțiile care pot fi aplicabile mărfurilor respective, în cazul în care se naște o datorie vamală la import în conformitate cu articolul 202, 203, 204 sau 205 din [Codul vamal], iar drepturile de 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.”

Dreptul german

30 Articolul 1 din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri (Umsatzsteuergesetz) din 21 februarie 2005 (BGBl. 2005 I, p. 386), în versiunea aplicabilă situației de fapt din litigiul principal (denumită în continuare „UStG”), 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);

[…]”

31 Articolul 5 din UStG prevede:

„[…]

(2) Ministerul federal al Finanțelor poate dispune prin regulament scutirea de taxă sau reducerea taxei […]

[…]

5. pentru bunuri care sunt importate doar temporar pentru a fi ulterior reexportate sub regimul de supraveghere vamală;

[…]

(3) Ministerul federal al Finanțelor poate dispune prin regulament rambursarea sau restituirea parțială sau totală a impozitelor pe cifra de afaceri la import aplicând prin analogie condițiile prevăzute în textele Consiliului sau ale Comisiei Comunităților Europene referitoare la rambursare sau la restituirea taxelor la import.

[…]”

32 Articolul 13 din UStG prevede:

„(1) Taxa se naște

1. Pentru livrări și alte prestații […]

[…]

(2) În privința impozitului pe cifra de afaceri la import se aplică articolul 21 alineatul (2).

[…]”

33 Articolul 15 alineatul (1) din UStG prevede:

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

1. impozitele datorate legal pentru livrări și alte prestări 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;

[…]”

34 Potrivit articolului 21 din UStG:

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

(2) Normele vamale se aplică prin analogie impozitului pe cifra de afaceri la import; cu excepția normelor referitoare la perfecționarea activă a sistemului de rambursări și a celor referitoare la perfecționarea pasivă.

[…]”

35 Articolul 1 alineatul (2) din Regulamentul federal privind scutirea de impozitul pe cifra de afaceri la import (Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnung) din 11 august 1992 (BGBl. 1992 I, p. 1526), în versiunea aplicabilă situației de fapt din cauza principală (BGBl. 2004 I, p. 21), prevede:

„Fără a aduce atingere articolului 11, este scutit de impozitul pe cifra de afaceri la import orice import temporar de bunuri care,

1. în temeiul articolelor 137-144 din Codul vamal, pot fi importate cu scutirea de taxele la import prevăzute la articolul 4 punctul 10 din Codul vamal […]

[…]

aplicând prin analogie normele citate anterior, precum și normele de aplicare aferente; fac excepție normele referitoare la aplicarea temporară în caz de scutire parțială de taxe la import prevăzute la articolul 4 punctul 10 din Codul vamal.”

Litigiile principale și întrebările preliminare

Cauza C-226/14

36 Eurogate este autorizată să gestioneze un antrepozit vamal privat începând din anul 2006. Evidența operativă referitoare la acest antrepozit este ținută cu ajutorul unui program informatic.

37 În calitate de deținător al antrepozitului, Eurogate a adus în antrepozitul său vamal privat mărfuri necomunitare provenind de la clienții săi, pentru a le reexpedia în afara teritoriului Uniunii Europene. La scoaterea mărfurilor respective din antrepozitul vamal, au fost întocmite declarații vamale pentru reexportul acestora.

38 Cu ocazia unui control vamal, la 31 ianuarie 2007, s-a constatat că ieșirile de mărfuri în litigiu nu au fost înscrise în evidența operativă decât după un termen situat între 11 și 126 de zile, și anume prea târziu potrivit articolului 105 primul paragraf din Codul vamal coroborat cu articolul 529 alineatul (1) și cu articolul 530 alineatul (3) din Regulamentul de aplicare.

39 Printr-o decizie din 1 iulie 2008, Biroul Vamal Principal din Orașul Hamburg a impus taxe vamale și TVA la import pentru mărfurile înscrise tardiv în evidența operativă. Eurogate a contestat această decizie.

40 După remiterea unei părți a taxelor respective, acordată prin decizia din 11 august 2009, Biroul Vamal Principal din Orașul Hamburg a respins, prin decizia din 8 decembrie 2009, ca nefondată reclamația Eurogate în ceea ce privește restul taxelor datorate pentru motivul că înscrierile tardive în evidența

operativă trebuiau considerate o încălcare a obligațiilor care îi reveneau în cadrul regimului de antrepozit vamal și că, prin urmare, această omisiune dăduse naștere unei datorii vamale în temeiul articolului 204 alineatul (1) din Codul vamal.

41 Eurogate a introdus o acțiune la Finanzgericht Hamburg (Tribunalul Financiar din Hamburg, Germania) având ca obiect anularea deciziei din 1 iulie 2008, astfel cum a fost modificată prin decizia din 11 august 2009 și confirmată prin decizia din 8 decembrie 2009, invocând în special faptul că înscrierile tardive ale ieșirilor din antrepozitul vamal efectuate în evidența operativă nu reprezintă o încălcare a obligațiilor sale în sensul articolului 204 alineatul (1) litera (a) din Codul vamal, deoarece această obligație de înscriere, care rezultă din dispozițiile articolului 105 din Codul vamal coroborat cu articolul 530 alineatul (3) din Regulamentul de aplicare, nu trebuie îndeplinită decât după încheierea regimului de antrepozit vamal.

42 Curtea a fost sesizată cu problema taxelor vamale într-o cauză în care s-a pronunțat Hotărârea din 6 septembrie 2012, Eurogate Distribution (C-28/11, EU:C:2012:533).

43 La punctul 35 din hotărârea menționată, Curtea a decis că articolul 204 alineatul (1) litera (a) din Codul vamal trebuie interpretat în sensul că, în cazul unor mărfuri necomunitare, neexecutarea obligației de a înscrie în evidența operativă concepută în acest scop ieșirea mărfurilor dintr-un antrepozit vamal, cel târziu până la momentul ieșirii, dă naștere unei datorii vamale pentru mărfurile respective, chiar dacă ele au fost reexportate.

44 În ceea ce privește TVA-ul la import, Eurogate contestă decizia de impunere aferentă acestei taxe pentru motivul că, independent de nașterea datoriei vamale, condițiile perceperii TVA-ului la import nu sunt îndeplinite dat fiind că marfa în discuție nu a fost integrată în circuitul economic al Uniunii.

45 Biroul Vamal Principal din orașul Hamburg a răspuns la acest argument că nașterea datoriei vamale determină de asemenea nașterea datoriei privind TVA-ul la import dat fiind că legislația națională în materie de impozit pe cifra de afaceri și reglementarea Uniunii în materie de TVA fac trimitere la dreptul vamal.

46 În această privință, instanța de trimitere amintește că această motivare corespunde jurisprudenței instanțelor germane, astfel încât acțiunea trebuie respinsă pe această bază, întrucât nu este îndeplinită niciuna dintre condițiile privind scutirea de taxa la import prevăzute la articolul 5 din UStG și la articolul 1 alineatul (2) din Regulamentul federal privind scutirea de impozitul pe cifra de afaceri la import, în versiunea sa aplicabilă situației de fapt din litigiul principal.

47 Cu toate acestea, instanța de trimitere ridică problema, pe de o parte, dacă TVA-ul la import este în mod obligatoriu datorat în cazul nașterii unei datorii vamale la import în temeiul articolului 204 din Codul vamal și, pe de altă parte, dacă un antrepozitar vamal precum reclamanta din litigiul principal poate eventual fi o persoană obligată la plata TVA-ului.

48 În aceste condiții, Finanzgericht Hamburg (Tribunalul Financiar din Hamburg) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Perceperea taxei pe valoarea adăugată la import în cazul unor bunuri care au fost reexportate ca marfă necomunitară, însă pentru care, din cauza neexecutării obligației prevăzute la articolul 204 din Codul vamal – în speță îndeplinirea tardivă a obligației de a înscrie în evidența operativă concepută în acest scop a ieșirii mărfurilor dintr-un antrepozit vamal, cel târziu până la momentul ieșirii – a luat naștere o datorie vamală, este contrară prevederilor Directivei 77/388/CEE?

În cazul în care răspunsul la prima întrebare este negativ:

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

și

3) Un antrepozitar vamal care, pe baza unui raport de prestări de servicii, depozitează în antrepozitul său vamal un bun provenit dintr-un stat terț, fără a putea dispune de acest bun, datorează taxa pe valoarea adăugată la import care a luat naștere ca urmare a neexecutării obligației sale prevăzute la articolul 10 alineatul (3) al doilea paragraf din Directiva 77/388/CEE coroborat cu articolul 204 alineatul (1) din Codul vamal, chiar dacă bunul nu este utilizat în scopul operațiunilor sale taxabile, în sensul articolului 17 alineatul (2) litera (a) din Directiva 77/388/CEE?”

Cauza C-228/14

49 La data de 5 ianuarie 2011, a fost inițiat un regim de tranzit extern T1 cu privire la mărfuri necomunitare. După inițierea procedurii, mărfurile trebuiau transportate în Macao (China) în termenul stabilit și cel târziu până la data de 12 ianuarie 2011, prin intermediul biroului vamal din aeroportul din Hanovra (Germania) sau din aeroportul din Leipzig (Germania). DHL, care este un transportator în sensul articolului 96 alineatul (2) din Codul vamal, nu a declarat marfa la biroul vamal din aeroportul din Leipzig înainte de a o expedia în Macao.

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

51 La data de 8 august 2011, Biroul Vamal Principal din Braunschweig a transmis către DHL, în conformitate cu articolul 204 alineatul (1) litera (a) din Codul vamal, decizia privind TVA-ul la import care stabilea în special o valoare a TVA-ului de 6 002,01 euro. Nu a fost formulată nicio reclamație.

52 La 29 februarie 2012, DHL a solicitat, în conformitate cu articolul 236 din Codul vamal, rambursarea TVA-ului la import pe care l-a plătit în temeiul acestei decizii de impunere.

53 Prin deciziile din 28 martie 2012 și din 5 iulie 2012, Biroul Vamal Principal din Braunschweig a respins cererea de rambursare a taxelor la import și reclamația formulată de DHL.

54 DHL a formulat acțiune la Finanzgericht Hamburg (Tribunalul Financiar din Hamburg), invocând că nu se poate percepe TVA pentru mărfuri în tranzit care nu au fost integrate în circuitul economic german.

55 În aceste condiții, Finanzgericht Hamburg (Tribunalul Financiar din Hamburg) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Taxa pe valoarea adăugată la import aferentă unor bunuri reexportate ca mărfuri necomunitare sub supraveghere vamală, care au dat însă naștere unei datorii vamale ca urmare a încălcării unei obligații prevăzute la articolul 204 din Codul vamal, 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 Codul vamal coroborat cu dispozițiile Directivei 2006/112/CE, în orice caz atunci când persoana obligată la plata taxei este cea căreia îi revenea obligația încălcată fără ca aceasta să fie abilitată să dispună de bunuri?”

56 Prin Ordonanța președintelui Curții din 14 octombrie 2014, cauzele C-226/14 și C-228/14 au fost conexate pentru buna desfășurare a procedurii scrise și orale, precum și în vederea pronunțării hotărârii.

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare din cauza C-226/14

57 Prin intermediul primei întrebări din cauza C-226/14, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 7 alineatul (3) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că TVA-ul aferent unor mărfuri reexportate ca mărfuri necomunitare este datorat în cazul în care o datorie vamală a luat naștere exclusiv în temeiul articolului 204 din Codul vamal.

58 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, potrivit articolului 2 din A șasea directivă, sunt supuse TVA-ului importul de bunuri, precum și livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.

59 Trebuie să se verifice mai întâi dacă mărfurile precum cele din acțiunea principală au făcut obiectul unui import în sensul articolului 2 punctul 2 din A șasea directivă.

60 Potrivit articolului 7 alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă, „importul de bunuri” înseamnă intrarea în Uniune a unor bunuri care nu îndeplinesc condițiile prevăzute la articolele 23 CE și 24 CE.

61 Articolul 7 alineatul (3) din A șasea directivă precizează că, dacă astfel de bunuri sunt plasate, la intrarea în Uniune, în unul dintre regimurile menționate la articolul 16 alineatul (1) partea B punctele (a), (b), (c) și (d) din aceeași directivă, locul de import al bunurilor în cauză este statul membru pe teritoriul căruia bunurile încetează să mai intre sub incidența regimurilor respective.

62 În speță, mărfurile în discuție în litigiul principal, care proveneau dintr-o țară terță, au fost plasate sub regimul antrepozitului vamal al unui stat membru înainte de a fi reexportate în afara teritoriului vamal.

63 În consecință, aceste mărfuri au fost plasate, de la intrarea lor pe teritoriul Uniunii și până la data reexportului lor, sub unul dintre regimurile prevăzute la articolul 16 alineatul (1) partea B litera (c) din A șasea directivă.

64 Trebuie amintit că, la punctul 35 din Hotărârea din 6 septembrie 2012, Eurogate Distribution (C-28/11, EU:C:2012:533), Curtea a decis că, în cazul unor mărfuri necomunitare, neexecutarea obligației de a înscrie scoaterea mărfurilor din antrepozitul vamal în evidența operativă prevăzută în acest scop cel târziu până la momentul ieșirii acestor mărfuri din antrepozitul vamal dă naștere unei datorii vamale pentru mărfurile respective, în temeiul articolului 204 alineatul (1) litera (a) din Codul vamal, chiar dacă ele au fost reexportate.

65 Totuși, în cauza principală, este cert că neexecutarea obligației menționate a fost constatată după reexportul mărfurilor respective. Din acest motiv, mărfurile în discuție rămâneau sub regimul antrepozitului vamal până la reexportul lor și nu se contestă faptul că nu exista niciun risc ca ele să intre în circuitul economic al Uniunii. Astfel, după cum a arătat avocatul general la punctul 97 din concluzii, la taxa vamală s-ar putea adăuga și TVA-ul, dacă, în funcție de comportamentul ilicit care a dat naștere acestei datorii, s-ar putea prezuma că mărfurile respective au intrat în circuitul economic al Uniunii și, prin urmare, au putut face obiectul consumului, declanșând faptul generator al TVA-ului.

66 Astfel, având în vedere că mărfurile în discuție în cauza principală nu încetaseră să mai intre sub incidența acestui regim la data reexportului lor, deși se aflau efectiv pe teritoriul Uniunii, nu se poate considera că ele au făcut obiectul unui „import” în sensul articolului 2 punctul 2 din A șasea directivă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 noiembrie 2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, punctul 46).

67 În consecință, în lipsa unui import la data faptelor din litigiul principal, mărfurile în cauză nu erau supuse TVA-ului în temeiul articolului 2 punctul 2 din A șasea directivă (Hotărârea din 8 noiembrie 2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, punctul 48).

68 După cum subliniază în mod întemeiat Comisia Europeană, Hotărârea din 15 mai 2014, X (C-480/12, EU:C:2014:329), nu poate schimba acest răspuns. În cauza în care s-a pronunțat această hotărâre, s-a făcut aplicarea articolului 866 din Regulamentul de aplicare, care prevede că, în cazul în care se naște o datorie vamală la import în conformitate, printre altele, cu articolul 203 sau 204 din Codul vamal, iar taxele la import au fost achitate, mărfurile în cauză se consideră ca fiind comunitare fără a mai fi necesar să se facă o declarație de punere în circulație liberă.

69 Or, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 84 din concluzii, domeniul de aplicare al articolului 866 sus-menționat este restrâns la mărfurile care se află pe teritoriul vamal al Uniunii, fiind excluse mărfurile care au fost reexportate. Or, din cuprinsul punctului 65 din prezenta hotărâre rezultă că mărfurile în discuție în litigiul principal părăsiseră deja teritoriul vamal al Uniunii și nu puteau fi, așadar, introduse material în circuitul lor economic.

70 În consecință, astfel cum a arătat avocatul general la punctele 86 și 87 din concluzii, articolul 866 din Regulamentul de aplicare nu ar fi aplicabil în cauza principală deoarece mărfurile în litigiu, care au fost supuse în permanență unui regim suspensiv, au dat naștere unei datorii vamale doar după ce au fost reexportate. Astfel, aceste mărfuri au ieșit de sub incidența regimului de antrepozit vamal numai ca urmare a reexportului lor, niciun import neavând, așadar, loc.

71 Având în vedere considerațiile care precedă, este necesar să se răspundă la prima întrebare din cauza C-226/14 că articolul 7 alineatul (3) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că TVA-ul aferent unor mărfuri reexportate ca mărfuri necomunitare nu este datorat în cazul în care aceste mărfuri nu au încetat să mai intre sub incidența regimurilor vamale prevăzute la această dispoziție la data reexportului lor, dar au încetat să mai intre sub incidența acestor regimuri ca urmare a reexportului, chiar dacă o datorie vamală a luat naștere exclusiv în temeiul articolului 204 din Codul vamal.

Cu privire la a doua și la a treia întrebare în cauza C-226/14

72 Ținând seama de răspunsul la prima întrebare din cauza C-226/14, nu este necesar să se răspundă la a doua și la a treia întrebare din această cauză.

Cu privire la întrebarea din cauza C-228/14

73 Prin intermediul întrebării formulate în cauza C-228/14, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 236 alineatul (1) din Codul vamal coroborat cu dispozițiile Directivei privind TVA-ul trebuie interpretat în sensul că TVA-ul la import aferent unor mărfuri reexportate ca mărfuri necomunitare sub supraveghere vamală, care au dat însă naștere unei datorii vamale ca urmare a încălcării unei obligații prevăzute la articolul 204 din Codul vamal, este considerat ca fiind legal nedatorat atunci când persoana obligată la plata acestuia este cea căreia îi revenea obligația încălcată fără ca ea să fie abilitată să dispună de mărfurile respective.

74 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, în cauza C-228/14, directiva aplicabilă este Directiva privind TVA-ul. Totuși, dat fiind că dispozițiile aplicabile în această cauză ale directivei menționate corespund articolelor din A șasea directivă aplicabile în cauza C-226/14, trebuie să se facă referire *mutatis mutandis* la analiza Curții de la punctele 58-61 din prezenta hotărâre pentru a verifica, în prealabil, dacă TVA-ul este efectiv datorat.

75 În această privință, mărfurile în discuție în litigiul principal, provenind dintr-o țară terță, au fost plasate sub regimul de tranzit extern înainte de a fi reexportate în afara teritoriului vamal.

76 În consecință, aceste mărfuri au fost plasate de la intrarea lor în Uniune sub unul dintre regimurile prevăzute la articolul 61 primul paragraf din Directiva privind TVA-ul.

77 Din decizia de trimitere rezultă că neexecutarea obligației de închidere a procedurii de tranzit extern prin prezentarea mărfurilor în discuție în litigiul principal la biroul vamal competent înainte de transferul lor către țări terțe a condus la nașterea unei datorii vamale în temeiul articolului 204 alineatul (1) litera (a) din Codul vamal, fapt necontestat de părțile din litigiul principal. Trebuie însă constatat că respectivele mărfuri, care au fost reexportate fără a intra în circuitul economic al Uniunii, au rămas, așadar, sub regimul de tranzit extern până la data reexportului lor.

78 Astfel, având în vedere că mărfurile în discuție în cauza principală nu încetaseră să mai intre sub incidența acestui regim la data reexportului lor, deși se aflau efectiv pe teritoriul Uniunii, nu se poate considera că ele au făcut obiectul unui „import” în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (d) din Directiva privind TVA-ul (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 noiembrie 2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, punctul 46).

79 În consecință, în lipsa unui import la data faptelor din litigiul principal, mărfurile în cauză nu erau supuse TVA-ului în temeiul articolului 2 alineatul (1) litera (d) din Directiva privind TVA-ul (Hotărârea din 8 noiembrie 2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, punctul 48).

80 Rezultă că, întrucât faptul generator al TVA-ului, și anume importul, conform articolului 2 alineatul (1) litera (d) din Directiva privind TVA-ul, lipsește, nu se mai pune problema identității persoanei obligate la plata TVA-ului.

81 În plus, Curtea a statuat deja că articolul 4 punctul 10 din Codul vamal trebuie interpretat în sensul că taxele la import nu includ TVA-ul de perceput pentru importul de bunuri (Hotărârea din 29 iulie 2010, Pakora Pluss, C-248/09, EU:C:2010:457, punctul 47).

82 În consecință, articolul 236 alineatul (1) din Codul vamal, care prevede rambursarea taxelor la import în măsura în care se stabilește că, în momentul în care au fost plătite, valoarea acestor taxe nu era datorată legal, nu poate include rambursarea TVA-ului.

83 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată în cauza C-228/14 că articolul 236 alineatul (1) din Codul vamal coroborat cu dispozițiile Directivei privind TVA-ul trebuie interpretat în sensul că, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, dat fiind că TVA-ul aferent unor mărfuri reexportate ca mărfuri necomunitare nu este datorat în cazul în care aceste mărfuri nu au fost scoase de sub regimurile vamale prevăzute la articolul 61 din Directiva privind TVA-ul, chiar dacă o datorie vamală a luat naștere exclusiv în temeiul articolului 204 din Codul vamal, nu există nicio persoană obligată la plata TVA-ului. Articolul 236 din acest cod trebuie interpretat în sensul că nu este aplicabil în situații care privesc rambursarea TVA-ului.

Cu privire la cheltuielile de judecată

84 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 întâi) declară:

1) **Articolul 7 alineatul (3) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2004/66/CE a Consiliului din 26 aprilie 2004, trebuie interpretat în sensul că taxa pe valoarea adăugată aferentă unor mărfuri reexportate ca mărfuri necomunitare nu este datorată în cazul în care aceste mărfuri nu au încetat să mai intre sub incidența regimurilor vamale prevăzute la această dispoziție la data reexportului lor, dar au încetat să mai intre sub incidența acestor regimuri ca urmare a reexportului, chiar dacă o datorie vamală a luat naștere exclusiv în temeiul articolului 204 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. 648/2005 al Parlamentului European și al Consiliului din 13 aprilie 2005.**

2) **Articolul 236 alineatul (1) din Regulamentul nr. 2913/92, astfel cum a fost modificat prin Regulamentul nr. 648/2005, coroborat cu dispozițiile Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, dat fiind că taxa pe valoarea adăugată aferentă unor mărfuri reexportate ca mărfuri necomunitare nu este datorată în cazul în care aceste mărfuri nu au fost scoase de sub regimurile vamale prevăzute la articolul 61 din această directivă, chiar dacă o datorie vamală a luat naștere exclusiv în temeiul articolului 204 din Regulamentul nr. 2913/92, astfel cum a fost modificat prin Regulamentul nr. 648/2005, nu există nicio persoană obligată la plata taxei pe valoarea adăugată. Articolul 236 din acest regulament trebuie interpretat în sensul că nu este aplicabil în situații care privesc rambursarea taxei pe valoarea adăugată.**

Semnături