HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

8 noiembrie 2012*

„A șasea directivă TVA — Aplicabilitate — Codul vamal comunitar — Mărfuri provenite dintr-o țară terță și plasate în regimul de antrepozit vamal pe teritoriul unui stat membru — Transformarea mărfurilor în regimul de perfecționare activă sub forma unui sistem cu suspendare — Vânzarea mărfurilor și plasarea din nou în regimul de antrepozit vamal — Depozitare în același antrepozit vamal pe parcursul tuturor operațiunilor — Livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros pe teritoriul național — Fapt generator al TVA-ului”

În cauza C-165/11,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slovacia), prin decizia din 22 martie 2011, primită de Curte la 4 aprilie 2011, în procedura

Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky

împotriva

Profitube spol. s r.o.,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul A. Tizzano, președinte de cameră, domnii A. Borg Barthet, E. Levits, J.-J. Kasel și M. Safjan (raportor), judecători,

avocat general: domnul P. Mengozzi,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky, de V. Paňko, în calitate de agent;

— pentru Profitube spol. s r.o., de M. Čižmárik, advokát;

— pentru guvernul slovac, de B. Ricziová, în calitate de agent;

— pentru guvernul ceh, de M. Smolek și de J. Vláčil, în calitate de agenți;

— pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de P. Pecho, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 22 mai 2012,

* Limba de procedură: slovaca.

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea Regulamentului (CEE) nr. 2913/92 al Consiliului din 12 octombrie 1992 de instituire a Codului vamal comunitar (JO L 302, p. 1, Ediție specială, 02/vol. 5, p. 58), astfel cum a fost modificat prin Regulamentul (CE) nr. 648/2005 al Parlamentului European și al Consiliului din 13 aprilie 2005 (JO L 117, p. 13, Ediție specială, vol. 17, p. 220, denumit în continuare „Codul vamal comunitar”), precum și a celei de A șasea directive 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2004/66/CE a Consiliului din 26 aprilie 2004 (JO L 168, p. 35, Ediție specială, 01/vol. 5, p. 87, denumită în continuare „A șasea directivă”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky (Direcția Impozite din Republica Slovacă, denumită în continuare „Daňové riaditeľstvo”), pe de o parte, și Profitube spol. s r.o. (denumită în continuare „Profitube”), societate cu sediul în Košice (Slovacia), pe de altă parte, în legătură cu plata taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) aferente vânzării unor mărfuri provenite dintr-o țară terță și plasate în regim suspensiv într-un antrepozit vamal situat pe teritoriul Republicii Slovace și ulterior în regimurile de antrepozit vamal și de perfecționare activă sub forma unui sistem cu suspendare.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Codul vamal

3 Codul vamal a fost abrogat și înlocuit de Regulamentul (CE) nr. 450/2008 al Parlamentului European și al Consiliului din 23 aprilie 2008 de stabilire a Codului vamal comunitar (Codul vamal modernizat) (JO L 145, p. 1). Ținând seama de data faptelor din litigiul principal, acestuia continuă să i se aplice însă Codul vamal.

4 Articolul 3 din Codul vamal prevedea:

„(1) Teritoriul vamal al Comunității cuprinde:

[...]

— teritoriul Republicii Slovace,

[...]

(3) Teritoriul vamal al Comunității include mările teritoriale, apele maritime teritoriale [a se citi «interioare»] și spațiul aerian al statelor membre, precum și teritoriile menționate la alineatul (2), cu excepția mărilor teritoriale, a apelor maritime teritoriale [a se citi «interioare»] și a spațiului aerian al acelor teritorii care nu sunt parte a teritoriului vamal al Comunității în temeiul alineatului (1).”

5 Articolul 84 alineatul (1) din Codul vamal avea următorul cuprins:

„În articolele 85-90:

(a) în cazul în care se utilizează expresia «regim suspensiv», se înțelege ca aplicându-se, în cazul mărfurilor necomunitare, următoarelor regimuri:

[...]

— antrepozit vamal;

— perfecționare activă sub forma unui sistem cu suspendare;

[...]”

6 Articolul 98 alineatele (1) și (2) din Codul vamal prevedea:

„(1) 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;

[...]

(2) Antrepozit vamal reprezintă orice loc aprobat de autoritățile vamale și aflat sub controlul lor, unde mărfurile pot fi depozitate în condițiile prevăzute.”

7 Articolul 99 primul și al doilea paragraf din Codul vamal prevedea:

„Antrepozitul vamal poate fi un antrepozit public sau privat.

«Antrepozit public» reprezintă un antrepozit vamal care poate fi utilizat de către orice persoană pentru antrepozitarea mărfurilor.

«Antrepozit privat» reprezintă un antrepozit vamal rezervat antrepozitării mărfurilor de către antrepozitar.”

8 Articolul 114 alineatul (1) și alineatul (2) litera (a) din Codul vamal prevedea:

„(1) Fără a aduce atingere articolului 115, regimul de perfecționare activă permite ca următoarele mărfuri să fie utilizate pe teritoriul vamal al Comunității într-una sau mai multe operațiuni de transformare:

(a) mărfurile necomunitare destinate reexportării de pe teritoriul vamal al Comunității sub forma produselor compensatoare, fără ca aceste mărfuri să fie supuse drepturilor de import sau măsurilor de politică comercială;

[...]

(2) Prin expresiile de mai jos se înțeleg următoarele:

(a) sistem cu suspendare: regimul de perfecționare activă, așa cum este prevăzut la alineatul (1) litera (a).”

A șasea directivă

9 A șasea directivă a fost abrogată și înlocuită de Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1). Ținând seama de data faptelor din litigiul principal, acestuia continuă să i se aplice însă cea de A șasea directivă.

10 Articolul 2 din A șasea directivă prevedea:

„Sunt supuse [TVA-ului]:

1. livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

2. importul de bunuri.” [traducere neoficială]

11 Articolul 3 alineatele (1)-(3) din A șasea directivă prevedea:

„(1) În sensul prezentei directive:.

— «teritoriul unui stat membru» înseamnă teritoriul țării conform definiției prevăzute pentru fiecare stat membru la alineatele (2) și (3);

— «Comunitate» sau «teritoriul comunitar» înseamnă teritoriul statelor membre, conform definiției prevăzute pentru fiecare stat membru la alineatele (2) și (3);

— «teritoriu terț» sau «țară terță» înseamnă orice teritorii altele decât cele definite la alineatele (2) și (3) ca teritoriu al unui stat membru.

(2) În sensul prezentei directive, «teritoriul țării» înseamnă zona de aplicare a [Tratatului CE], conform definiției prevăzute pentru fiecare stat membru la articolul [299 CE].

(3) Următoarele teritorii ale statelor membre individuale sunt excluse din teritoriul țării:

— Republica Federală Germania:

Insula Heligoland;

teritoriul Büsingen,

— Regatul Spaniei:

Ceuta;

Melilla,

— Republica Italia:

Livigno;

Campione d’Italia,

apele teritoriale italiene din Lacul Lugano.

Următoarele teritorii ale statelor membre individuale sunt excluse, de asemenea, din teritoriul țării:

— Regatul Spaniei:

Insulele Canare;

— Republica Franceză:

departamentele de peste mări.

— Republica Elenă:

Άγιο Όπος.”

12 Potrivit articolului 5 alineatul (1) din A șasea directivă, „livrare de bunuri” înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.

13 Articolul 7 alineatele (1) și (2) și alineatul (3) primul paragraf din A șasea directivă prevedea:

„(1) «Importul de bunuri» înseamnă:

(a) intrarea în Comunitate a unor bunuri care nu îndeplinesc condițiile prevăzute la articolele [23 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) Fără a aduce atingere alineatului [a se citi «prin derogare de la alineatul»] (2), dacă bunurile menționate la alineatul (1) litera (a) sunt plasate, la intrarea în Comunitate, într-unul dintre regimurile menționate la articolul 16 alineatul (1) partea B punctele (a), (b), (c) și (d), în cadrul unor regimuri de import temporar cu scutire integrală de la plata drepturilor de 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.”

14 Potrivit articolului 10 alineatele (1) și (2) și alineatul (3) primul paragraf din A șasea directivă:

„(1)

(a) «Fapt generator» înseamnă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru ca taxa să devină exigibilă;

(b) Taxa devine «exigibilă» atunci când autoritatea fiscală dobândește în temeiul legii, la un moment dat, dreptul de a solicita taxa de la persoană obligată la plata acesteia, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(2) Faptul generator intervine și taxa devine exigibilă atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile.

[...]

(3) 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."

15 În versiunea sa rezultată din articolul 28c partea E punctul 1 din A șasea directivă, articolul 16 din aceasta, intitulat „Scutiri speciale legate de traficul internațional de bunuri", prevedea la alineatul (1):

„Fără a aduce atingere altor dispoziții [fiscale] comunitare, statele membre pot adopta, sub rezerva consultărilor prevăzute la articolul 29, măsuri speciale destinate scutirii de la plata taxei pe valoarea adăugată a tuturor sau a unora dintre următoarele operațiuni, cu condiția ca acestea să nu vizeze destinația și/sau consumul final, iar cuantumul [TVA-ului] datorat la ieșirea din regimurile sau situațiile prevăzute la (A)-(E) să corespundă cuantumului taxei care ar fi fost percepută dacă fiecare dintre aceste operațiuni ar fi fost impozitată pe teritoriul țării.

[...]

B. livrările de bunuri destinate a fi:

[...]

(c) plasate în regimuri de antrepozit vamal sau regimuri de perfecționare activă;

[...]

Locurile definite la literele (a), (b), (c) și (d) sunt cele definite de dispozițiile vamale comunitare în vigoare.

[...]

D. livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate

(a) în locurile menționate în partea B punctele (a)-(d), care fac încă obiectul unuia dintre regimurile specificate la aceleași puncte;

(b) în locurile menționate în partea B punctul (e), care fac încă obiectul, pe teritoriul țării, al regimului specificat la același punct.

Atunci când utilizează posibilitatea prevăzută la litera (a) în ceea ce privește operațiunile efectuate în antrepozitele vamale, statele membre adoptă măsurile necesare pentru a se asigura că au definit alte regimuri de antrepozit decât regimul de antrepozit vamal care permit aplicarea dispozițiilor de la punctul (b) în ceea ce privește aceleași operațiuni care au ca obiect bunuri ce figurează în anexa J și care sunt efectuate în aceste antrepozite diferite de antrepozitele vamale.

[...]"

Dreptul național

16 Potrivit articolului 46 alineatul 1 din Constituția Republicii Slovace, oricine își poate invoca drepturile, potrivit legii, în fața unei instanțe independente și imparțiale.

17 Legea nr. 222/2004 din 6 aprilie 2004 privind taxa pe valoarea adăugată (nr. 1/2004 Z. z), în versiunea aplicabilă în litigiul principal (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), vizează transpunerea celei de A șasea directive în ordinea juridică slovacă.

18 Articolul 2 alineatul 1 litera a) din legea menționată prevede că livrarea de mărfuri cu titlu oneros efectuată pe teritoriul național de către o persoană impozabilă este supusă la plata TVA-ului.

19 Articolul 2 alineatul 2 litera a) din aceeași lege prevede că, în scopuri de TVA, prin teritoriu național se înțelege teritoriul Republicii Slovace.

20 Articolul 8 alineatul 1 litera a) din Legea privind TVA-ul prevede că prin livrare de bunuri se înțelege livrarea unui bun corporal care presupune o modificare a dreptului de proprietate.

21 Potrivit articolului 12 din legea menționată, prin importul de mărfuri se înțelege introducerea mărfurilor provenite de pe teritoriul țărilor terțe pe teritoriul Uniunii Europene și, în momentul importării mărfurilor pe teritoriul național, se aplică, în ceea ce privește taxa, dispozițiile reglementării vamale, în afară de cazul în care prin lege se dispune altfel.

22 Potrivit articolului 13 alineatul 1 litera a) din aceeași lege, locul livrării bunurilor, dacă livrarea are loc printr-o expediere sau un transport de bunuri, este locul în care se află bunul în momentul plecării expediției sau a transportului către achizitor, sub rezerva excepției prevăzute la alineatul 1 litera b) al acestui articol, la alineatul 2 al aceluiași articol și la articolul 14 din această lege.

23 Articolul 18 alineatul 2 din Legea privind TVA-ul prevede că, în cazul în care o marfă importată, la momentul introducerii sale pe teritoriul Uniunii, se află în depozit temporar sau este plasată într-o zonă liberă ori într-un antrepozit liber sau este plasată în regimul de antrepozit vamal, în regimul de perfecționare activă, în regimul de admitere temporară cu scutirea totală de taxele la import ori în cazul în care este admisă în marea teritorială, locul importului este statul membru în care încetează aceste măsuri vamale.

24 Articolul 19 alineatul 1 din legea menționată prevede că TVA-ul devine exigibil în ziua livrării mărfurilor, această zi fiind cea în care cumpărătorul dobândește dreptul de a dispune de mărfuri în calitate de proprietar.

25 Articolul 69 alineatul 1 din aceeași lege prevede că persoana impozabilă care livrează mărfuri sau furnizează servicii pe teritoriul național datorează TVA.

Litigiul principal și întrebările preliminare

26 Din decizia de trimitere și din observațiile prezentate Curții rezultă că Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty (Administrația Fiscală pentru Anumite Persoane Impozabile, denumită în continuare „Daňový úrad”) a realizat un control fiscal al Profitube în scopuri de TVA în ceea ce privește lunile iulie, august, septembrie și octombrie ale anului 2005, precum și lunile ianuarie, februarie, aprilie, mai și decembrie ale anului 2006.

27 În urma acestui control fiscal s-a descoperit că, în perioada controlată, societatea SSIM a.s., cu sediul în Košice, a importat din Ucraina produse semifinite din oțel, mai precis bobine laminate la cald, pe care le-a vândut către Profitube. Aceste bobine, depozitate într-un antrepozit vamal public utilizat de aceasta din urmă și situat pe teritoriul Republicii Slovace, au fost plasate în regimul de antrepozit vamal, în sensul articolului 98 din Codul vamal.

28 Aceste bobine laminate la cald au fost plasate ulterior în regimul de perfecționare activă sub forma unui sistem cu suspendare, în sensul articolului 114 din Codul vamal, pentru a fi transformate în profiluri din oțel.

29 Profitube a vândut aceste profiluri din oțel (denumite în continuare „mărfurile în cauză”) societății Mercurius s r.o., cu sediul în Košice și înregistrată ca fiind obligată la plata TVA-ului (denumită în continuare „vânzarea în litigiu”). Mărfurile în cauză au fost plasate din nou în regimul de antrepozit vamal. Profitube a considerat că vânzarea în litigiu nu era supusă plății TVA-ului.

30 Pe parcursul tuturor aceste operațiuni efectuate în cadrul exercițiilor financiare 2005 și 2006, mărfurile în cauză au rămas în același antrepozit vamal public.

31 Prin deciziile din 27 iunie 2006, Daňový úrad a considerat că Profitube a încălcat articolul 69 alineatul 1 din Legea privind TVA-ul coroborat cu articolul 2 alineatul 1 litera a) și alineatul 2 litera a), cu articolul 8 alineatul 1 litera a), cu articolul 13 alineatul 1 litera a) și cu articolul 19 alineatul 1 din această lege, prin faptul că nu a plătit TVA-ul aferent vânzării în litigiu.

32 În această privință, Daňový úrad a considerat că, prin vânzarea de mărfuri depozitate într-un antrepozit vamal public situat pe teritoriul Republicii Slovace, Profitube efectuase o livrare de mărfuri care era supusă taxei, în temeiul articolului 2 alineatul 1 litera a) din Legea privind TVA-ul.

33 Prin deciziile din 25 octombrie 2007, Daňové riaditeľstvo a confirmat deciziile Daňový úrad.

34 Prin hotărârea din 23 iulie 2008, Krajský súd v Bratislave (Curtea Regională din Bratislava) a admis acțiunea formulată de Profitube împotriva deciziilor Daňové riaditeľstvo și a trimis cauza acesteia spre rejudecare. Krajský súd v Bratislave a considerat printre altele că bunurile provenite dintr-o țară terță trebuiau puse în liberă circulație pentru a fi supuse plății TVA-ului.

35 Întrucât Daňové riaditeľstvo a formulat apel împotriva acestei hotărâri, Najvyšší súd Slovenskej republiky (Curtea Supremă a Republicii Slovace), prin hotărârea din 20 octombrie 2009, a modificat hotărârea Krajský súd v Bratislave, statuând că un antrepozit vamal situat pe teritoriul unui stat membru face parte din punct de vedere juridic din acest teritoriu. Astfel, Daňové riaditeľstvo ar fi considerat în mod întemeiat că vânzarea în litigiu constituia o livrare de bunuri cu titlu oneros efectuată pe teritoriul național, în sensul articolului 2 alineatul 1 litera a) din Legea privind TVA-ul. Pe de altă parte, mărfurile în cauză nu ar fi făcut obiectul unui import, în sensul articolului 12 din aceeași lege.

36 Profitube a formulat recurs împotriva hotărârii Najvyšší súd Slovenskej republiky în fața Ústavný súd Slovenskej republiky (Curtea Constituțională a Republicii Slovace). Prin hotărârea din 27 octombrie 2010, această din urmă instanță a anulat hotărârea Najvyšší súd Slovenskej republiky și a trimis cauza acesteia spre rejudecare.

37 Ústavný súd Slovenskej republiky a considerat că Najvyšší súd Slovenskej republiky a încălcat dreptul fundamental al Profitube la protecție jurisdicțională, în sensul articolului 46 alineatul 1 din Constituția Republicii Slovace, precum și dreptul acesteia la un proces echitabil, în sensul articolului 6 alineatul (1) din Convenția europeană pentru apărarea drepturilor omului și a libertăților fundamentale, semnată la Roma la 4 noiembrie 1950. Instanța de casație a subliniat în mod special că Najvyšší súd Slovenskej republiky nu a examinat chestiunea aplicării articolului 12 din Legea privind TVA-ul, potrivit căruia, în cazul unui import, reglementarea vamală trebuie să prevaleze asupra acestei legi.

38 În aceste împrejurări, Najvyšší súd Slovenskej republiky a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) În cazul în care, în anii 2005 și 2006, într-un antrepozit vamal public situat pe teritoriul unui stat membru au fost [importate], de un importator din acest stat membru, bunuri provenite de pe teritoriul unui stat care nu este membru al Uniunii Europene (Ucraina), bunuri transformate ulterior în acest antrepozit vamal în regim de perfecționare activă sub forma unui sistem cu suspendare, iar produsul final nu a fost exportat imediat, în temeiul articolului 114 din [Codul vamal], ci, dimpotrivă, a fost livrat, în același antrepozit, de entitatea care l-a transformat altei societăți din acest stat membru care, din antrepozitul vamal menționat mai sus, nu l-a pus în liberă circulație, ci l-a plasat în continuare sub regimul de antrepozit vamal, acestei vânzări de bunuri în același antrepozit vamal i se aplică întotdeauna numai legislația vamală comunitară sau, prin vânzarea în cauză, situația juridică a suferit o asemenea modificare încât această operațiune este supusă sistemului prevăzut de [A șasea directivă], cu alte cuvinte se poate considera, în vederea atingerii obiectivelor sistemului [TVA-ului], în temeiul celei de A șasea directive, că un antrepozit vamal public situat pe teritoriul unuia dintre statele membre este parte a teritoriului Comunității, în special a teritoriului acelui stat membru, potrivit definiției prevăzute la articolul 3 din A șasea directivă?

2) Situația menționată mai sus poate fi apreciată în lumina doctrinei privind abuzul de drept elaborate de Curtea de Justiție a Uniunii Europene și referitoare la aplicarea celei de A șasea directive [Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții, C-255/02, Rec., p. I-1609] în sensul că, prin livrarea bunurilor în antrepozitul vamal public situat pe teritoriul Republicii Slovace, [Profitube] a realizat deja o livrare de bunuri cu titlu oneros pe teritoriul național?

3) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, în sensul că operațiunea în cauză este supusă sistemului prevăzut de A șasea directivă, această operațiune constituie faptul generator al taxei:

a) ca urmare a exigibilității taxei, în temeiul articolului 10 alineatele (1) și (2) din A șasea directivă, întrucât a avut loc o livrare de bunuri într-un antrepozit vamal situat pe teritoriul Republicii Slovace, sau

b) întrucât, după importarea bunurilor dintr-o țară terță [articolul 10 alineatul (3) din A șasea directivă], și anume în timpul depozitării acestora în respectivul antrepozit vamal, regimul vamal a încetat odată cu livrarea bunurilor depozitate către o altă persoană dintr-un stat membru?

4) Obiectivele enunțate în preambulul celei de A șasea directive, în special obiectivele urmărite de [Acordul General pentru Tarife și Comerț din 1994 (GATT)] [acord care figurează în anexa IA la Acordul de instituire a Organizației Mondiale a Comerțului (OMC), aprobat prin Decizia 94/800/CE a Consiliului din 22 decembrie 1994 privind încheierea, în numele Comunității Europene, referitor la domeniile de competența sa, a acordurilor obținute în cadrul negocierilor comerciale multilaterale din Runda Uruguay (1986-1994) (JO L 336, p. 1, Ediție specială, 11/vol. 10, p. 3)], sunt îndeplinite în cazul în care o livrare în antrepozitul vamal de bunuri importate dintr-o țară terță, care au fost transformate și transferate ulterior către o altă persoană din acest stat membru într-un antrepozit vamal situat pe teritoriul unui stat membru al Comunității Europene, nu este supusă sistemului [TVA-ului] în acest stat membru?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima și la a treia întrebare

39 Prin intermediul primei și al celei de a treia întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă, atunci când mărfurile provenite dintr-o țară terță au fost plasate în regimul de antrepozit vamal într-un stat membru, apoi au fost transformate în regimul de perfecționare activă, sub forma unui sistem cu suspendare, și ulterior au fost vândute și plasate din nou în regimul de antrepozit vamal, rămânând pe parcursul tuturor acestor operațiuni în același antrepozit vamal situat pe teritoriul acestui stat membru, vânzarea acestor mărfuri este supusă TVA-ului și, în cazul unui răspuns afirmativ, care este faptul generator al taxei.

40 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.

41 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.

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

43 Articolul 7 alineatul (3) din A șasea directivă precizează că, dacă astfel de bunuri sunt plasate, la intrarea în Comunitate, 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.

44 În speță, mărfurile în cauză, provenite dintr-o țară terță, au fost plasate sub regimul antrepozitului vamal dintr-un stat membru, apoi în regimul de perfecționare activă sub forma unui sistem cu suspendare și au fost vândute înainte de a fi plasate din nou în regimul de antrepozit vamal în același stat membru.

45 În consecință, aceste mărfuri au fost plasate la intrarea în Comunitate sub cele două regimuri prevăzute la articolul 16 alineatul (1) partea B litera (c) din A șasea directivă.

46 Având în vedere că mărfurile în cauză nu încetaseră să mai intre sub incidența acestor regimuri la data vânzării în litigiu, deși fuseseră introduse efectiv pe teritoriul Uniunii, ele nu au putut face obiectul unui „import” în sensul articolului 2 punctul 2 din A șasea directivă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 februarie 2006, Comisia/Regatul Unit, C-305/03, Rec., p. I-1213, punctul 41).

47 În această privință, faptul că regimul vamal al acestor mărfuri s-ar fi schimbat nu este de natură să le confere calitatea de mărfuri importate, ambele regimuri vamale în discuție fiind vizate la articolul 7 alineatul (3) din A șasea directivă.

48 În consecință, în lipsa unui import la data situației de fapt din litigiul principal, mărfurile în cauză nu erau supuse TVA-ului în temeiul articolului 2 punctul 2 din A șasea directivă.

49 În aceste condiții, trebuie analizat, în al doilea rând, dacă vânzarea de mărfuri precum cele din acțiunea principală constituie o livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare, în sensul articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă.

50 În această privință, în primul rând, trebuie să se sublinieze că, în temeiul articolului 5 alineatul (1) din A șasea directivă, „livrare de bunuri” înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar. Jurisprudența Curții precizează că această noțiune include orice operațiune de transfer al unui bun corporal de către o parte care abilitează cealaltă parte să dispună în fapt de acest bun ca și când ar avea calitatea de proprietar (a se vedea în special Hotărârea din 8 februarie 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Rec., p. I-285, punctul 7, precum și Hotărârea din 10 martie 2011, Bog și alții, C-497/09, C-499/09, C-501/09 și C-502/09, Rep., p. I-1457, punctul 59).

51 În al doilea rând, o livrare de bunuri efectuată „cu titlu oneros”, în sensul articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă, presupune existența unei legături directe între bunul livrat și contravaloarea primită (a se vedea Hotărârea din 8 martie 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, Rec., p. 1443, punctul 12, precum și Hotărârea din 7 octombrie 2010, Loyalty Management UK și Baxi Group, C-53/09 și C-55/09, Rep., p. I-9187, punctul 51).

52 În al treilea rând, livrarea de bunuri trebuie efectuată de „o persoană impozabilă care acționează ca atare”. O persoană impozabilă acționează în această calitate atunci când efectuează operațiuni în cadrul activității sale impozabile (Hotărârea din 27 septembrie 2012, VSTR, C-587/10, punctul 49). În speță, din decizia de trimitere reiese că Profitube este o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA.

53 Rezultă că o vânzare precum cea în litigiu constituie o livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros de o persoană impozabilă care acționează ca atare. În acțiunea principală, locul livrării era locul în care se afla bunul la data vânzării respective, și anume antrepozitul vamal public utilizat de Profitube, situat pe teritoriul slovac.

54 În al patrulea rând, instanța de trimitere solicită, mai concret, să se stabilească dacă un antrepozit vamal situat pe teritoriul unui stat membru se află „pe teritoriul țării” în sensul articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă.

55 În această privință, trebuie amintit că, potrivit articolului 3 alineatul (2) din A șasea directivă, „teritoriul țării” corespunde domeniului de aplicare teritorial al Tratatului CE, astfel cum este definit, pentru fiecare stat membru, la articolul 299 CE.

56 Articolul 299 CE enumeră la alineatul (1) statele membre cărora li se aplică Tratatul CE, prevăzând de asemenea la alineatele următoare dispoziții speciale în ceea ce privește anumite teritorii determinate.

57 Articolul 3 alineatul (3) din A șasea directivă exclude în mod expres anumite teritorii naționale din domeniul de aplicare al acestei directive.

58 Or, niciuna dintre dispozițiile menționate la punctele 56 și 57 din prezenta hotărâre și nici o altă dispoziție din A șasea directivă nu prevede că antrepozitele vamale, indiferent dacă sunt publice sau private, nu se află „pe teritoriul țării” dacă sunt situate pe teritoriul unui stat membru, astfel cum precizează articolul 3 alineatul (1) din A șasea directivă. Nici Codul vamal, în ceea ce privește domeniul său de aplicare, nu prevede un statut special pentru antrepozitele vamale.

59 În consecință, în sensul articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă, un antrepozit vamal se află „pe teritoriul țării” atunci când este situat pe teritoriul unui stat membru.

60 În plus, trebuie să se sublinieze că articolul 2 punctul 1 din A șasea directivă nu face distincție după cum o livrare privește sau nu privește mărfuri comunitare. În consecință, contrar susținerilor Profitube din observațiile scrise ale acesteia, faptul că mărfurile în cauză nu au făcut obiectul unui import nu excludea, în sine, existența unei livrări pe teritoriul unui stat membru.

61 Având în vedere considerațiile precedente, trebuie să se constate că, în principiu, o vânzare precum cea în litigiu este supusă TVA-ului în temeiul articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă, faptul generator având loc la data la care se efectuează livrarea de bunuri, conform articolului 10 alineatul (2) din această directivă.

62 Cu toate acestea, articolul 16 alineatul (1) din A șasea directivă, având în vedere sistemele vizate în cuprinsul părților B și D ale aceluiași alineat, prevede că statele membre pot scuti de la plata TVA-ului livrările de bunuri destinate a fi plasate în regim de antrepozit vamal sau regim de perfecționare activă sau livrările efectuate în locurile enumerate în partea B punctele (a)-(d) care fac încă obiectul unuia dintre aceste regimuri, cu condiția ca aceste operațiuni să nu vizeze destinația sau consumul final, iar cuantumul TVA-ului datorat la ieșirea din regim să corespundă cuantumului taxei care ar fi fost percepută dacă fiecare dintre aceste operațiuni ar fi fost impozitată pe teritoriul țării.

63 În consecință, statele membre pot scuti anumite operațiuni efectuate pe teritoriul țării pentru bunuri plasate sub regimurile sau în situațiile prevăzute la articolul 16 alineatul (1) părțile B și D, printre care regimurile de antrepozit vamal și de perfecționare activă sau operațiunile efectuate într-un antrepozit vamal (a se vedea în acest sens Hotărârea Comisia/Regatul Unit, citată anterior, punctul 40).

64 Astfel cum a arătat avocatul general la punctele 29 și 30 din concluzii, articolul 16 alineatul (1) din A șasea directivă confirmă în mod clar interpretarea potrivit căreia, în principiu, o livrare de bunuri plasate sub un regim vamal suspensiv, efectuată cu titlu oneros de o persoană impozabilă într-un antrepozit vamal situat pe teritoriul unui stat membru, este supusă TVA-ului în temeiul articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă.

65 În speță, astfel cum susțin atât reclamanta din acțiunea principală, cât și statele membre care au prezentat observații scrise și Comisia Europeană, vânzarea în litigiu este supusă TVA-ului, în afară de cazul în care Republica Slovacă a utilizat posibilitatea de care dispune de a scuti această vânzare de TVA în temeiul articolului 16 alineatul (1) din această directivă.

66 Revine instanței naționale sarcina să verifice dacă Republica Slovacă a utilizat această posibilitate.

67 În consecință, la prima și la a treia întrebare trebuie să se răspundă că, atunci când mărfurile provenite dintr-o țară terță au fost plasate în regimul de antrepozit vamal într-un stat membru, apoi au fost transformate în regimul de perfecționare activă, sub forma unui sistem cu suspendare, și ulterior au fost vândute și plasate din nou în regimul de antrepozit vamal, rămânând pe parcursul tuturor acestor operațiuni în același antrepozit vamal situat pe teritoriul acestui stat membru, vânzarea acestor mărfuri este supusă TVA-ului în temeiul articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă, în afară de cazul în care statul membru respectiv a utilizat posibilitatea de care dispune de a scuti această vânzare de taxă în temeiul articolului 16 alineatul (1) din această directivă, aspect a cărui verificare revine instanței naționale.

Cu privire la a doua și la a patra întrebare

68 Având în vedere răspunsul dat la prima și la a treia întrebare, nu este necesar să se răspundă la a doua și la a patra întrebare adresate de instanța de trimitere.

Cu privire la cheltuielile de judecată

69 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:

Atunci când mărfurile provenite dintr-o țară terță au fost plasate în regimul de antrepozit vamal într-un stat membru, apoi au fost transformate în regimul de perfecționare activă, sub forma unui sistem cu suspendare, și ulterior au fost vândute și plasate din nou în regimul de antrepozit vamal, rămânând pe parcursul tuturor acestor operațiuni în același antrepozit vamal situat pe teritoriul acestui stat membru, vânzarea acestor mărfuri este supusă taxei pe valoarea adăugată în temeiul articolului 2 punctul 1 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, în afară de cazul în care statul membru respectiv a utilizat posibilitatea de care dispune de a scuti această vânzare de taxă în temeiul articolului 16 alineatul (1) din această directivă, aspect a cărui verificare revine instanței naționale.

Semnături