



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
DOMNUL EVGENI TANCHEV
prezentate la 6 octombrie 2021¹

Cauza C-489/20

UB

împotriva

Kauno teritorinė muitinė,

intervenient:

Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

[cerere de decizie preliminară formulată de Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Curtea Administrativă Supremă a Lituaniei)]

„Cerere de decizie preliminară – Codul vamal al Uniunii – Mărfuri de contrabandă reținute și ulterior confiscate după intrarea pe teritoriul vamal al Uniunii – Stingerea unei datorii vamale – Consecințe pentru perceperea accizelor și a TVA-ului”

1. Cererea de decizie preliminară formulată de Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Curtea Administrativă Supremă a Lituaniei) privește în principal interpretarea Hotărârii Curții din 29 aprilie 2010, *Dansk Transport og Logistik*². Mai precis, aceasta se referă la stingerea unei datorii vamale în ceea ce privește mărfurile importate ilegal în Uniune, care nu au fost reținute de autoritățile vamale la un birou vamal sau în zona liberă la momentul introducerii lor pe teritoriul vamal al Uniunii, ci în timp ce erau transportate pe cale rutieră prin statul membru în cauză după trecerea ilegală a graniței unui stat membru la frontiera Uniunii³, după ce au trecut de primul birou vamal situat în interiorul teritoriului vamal al Uniunii fără să fi fost prezentate acestuia⁴.

2. Cu toate acestea, Hotărârea *Dansk Transport og Logistik* privea cazul clasic al descoperirii unor astfel de mărfuri de către autoritățile vamale la momentul introducerii lor pe teritoriul vamal al Uniunii, fie la primul birou vamal de la intrarea pe acest teritoriu, fie în zona liberă. Se ridică, așadar, întrebarea dacă principiile dezvoltate în Hotărârea *Dansk Transport og Logistik* referitoare la stingerea unei datorii vamale având în vedere reținerea și confiscarea ulterioară a unor astfel de mărfuri sunt aplicabile în litigiul principal.

¹ Limba originală: engleza.

² C-230/08, EU:C:2010:231 (denumită în continuare „Hotărârea *Dansk Transport og Logistik*”).

³ A se vedea de asemenea de exemplu Hotărârea din 5 martie 2015, *Prankl* (C-175/14, EU:C:2015:142).

⁴ Hotărârea din 7 martie 2019, *Suez II* (C-643/17, EU:C:2019:179, punctul 47 și jurisprudența citată). A se vedea de asemenea Hotărârea *Dansk Transport og Logistik*, punctul 50.

3. În al doilea rând și în legătură cu aceasta, problema ridicată de prezenta speță este reglementată de articolul 124 alineatul (1) litera (e) din Regulamentul (UE) nr. 952/2013 al Parlamentului European și al Consiliului din 9 octombrie 2013 de stabilire a Codului vamal al Uniunii⁵, în timp ce, la momentul pronunțării Hotărârii Dansk Transport og Logistik, o astfel de situație era reglementată de articolul 233 primul paragraf litera (d) din Regulamentul (CEE) nr. 2913/92 al Consiliului din 12 octombrie 1992 de instituire a Codului vamal comunitar⁶. Modul de redactare a articolului 124 alineatul (1) litera (e) din Codul vamal al Uniunii nu este identic cu modul de redactare a articolului 233 primul paragraf litera (d) din Codul vamal comunitar. Prin urmare, și acest element este relevant pentru a stabili dacă datoria vamală în discuție în litigiul principal a fost stinsă prin reținerea mărfurilor în timp ce erau transportate pe cale rutieră pe teritoriul unui stat membru.

4. Din aceasta rezultă alte două întrebări. Perceperea accizelor pentru produsele importate este reglementată de articolul 2 litera (b) și de articolul 7 din Directiva 2008/118/CE a Consiliului din 16 decembrie 2008 privind regimul general al accizelor și de abrogare a Directivei 92/12/CEE⁷. Perceperea taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA-ul”) pentru bunurile importate este reglementată de articolul 2 alineatul (1) litera (d) și de articolul 70 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată⁸. În cazul în care datoria vamală în discuție în litigiul principal s-a stins de fapt în temeiul articolului 124 alineatul (1) litera (e) din Codul vamal al Uniunii, accizele și TVA-ul sunt în continuare exigibile?

5. Pentru motivele prezentate în continuare am ajuns la concluzia că, deși datoria vamală a fost stinsă în litigiul principal, atât accizele, cât și TVA-ul rămân exigibile. Analiza care urmează respectă normele stabilite în jurisprudență conform cărora competențele de percepere a taxelor vamale, a accizelor și a TVA-ului trebuie analizate separat⁹.

I. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

6. Articolul 79 din Codul vamal al Uniunii este intitulat „Datoria vamală care ia naștere prin nerespectare”. Printre altele, acesta prevede la alineatul (1) litera (a):

„În cazul mărfurilor supuse unor taxe la import, o datorie vamală la import ia naștere în cazul nerespectării [...]

⁵ JO 2013, L 269, p. 1 (denumit în continuare „Codul vamal al Uniunii”).

⁶ JO 1992, L 302, p. 1, Ediție specială, 02/vol. 5, p. 58 (denumit în continuare „Codul vamal comunitar”).

⁷ JO 2009, L 9, p. 12 (denumită în continuare „Directiva privind accizele”). Directiva 92/12/CEE din 25 februarie 1992 privind regimul general al produselor supuse accizelor și privind deținerea, circulația și monitorizarea acestor produse (JO 1992, L 76, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 129) era actul relevant în vigoare la data pronunțării Hotărârii Dansk Transport og Logistik. A se vedea în special articolul 4, articolul 5 alineatele (1) și (2) și articolele 6, 7, 8 și 9 din Directiva 92/12.

⁸ JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7 (denumită în continuare „Directiva TVA”). La momentul pronunțării Hotărârii Dansk Transport og Logistik, aceasta era reglementată de articolul 6 alineatul (1), de articolul 7 și de articolul 10 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 (JO 1977, L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 1999/85/CE a Consiliului din 22 octombrie 1999 (JO 1999, L 277, p. 34, Ediție specială, 01/vol. 5, p. 87, denumită în continuare „A șasea directivă”).

⁹ Hotărârea din 3 martie 2021, Hauptzollamt Münster (Locul nașterii TVA-ului) (C-7/20, EU:C:2021:161, punctul 23 și jurisprudența citată).

(a) [unei obligații stabilite] în legislația vamală cu privire la introducerea mărfurilor neunionale pe teritoriul vamal al Uniunii;”

7. Articolul 124 din Codul vamal al Uniunii, intitulat „Stingerea”, prevede la alineatul (1) litera (e):

„[...] datoria vamală la import sau la export se stinge în următoarele cazuri:

[...]

(e) în cazul în care mărfurile supuse taxelor la import și la export sunt reținute și simultan sau ulterior confiscate”.

8. Articolul 198 din Codul vamal al Uniunii este intitulat „Măsuri de luat de către autoritățile vamale”. Acesta prevede la alineatul (1) litera (a):

„Autoritățile vamale iau toate măsurile necesare, inclusiv confiscarea și vânzarea sau distrugerea, pentru a dispune de mărfuri [...]

(a) în cazul în care una dintre obligațiile definite în legislația vamală cu privire la introducerea mărfurilor neunionale pe teritoriul vamal al Uniunii nu a fost îndeplinită sau mărfurile au fost sustrate de sub supraveghere vamală”.

9. Articolul 2 litera (b) din Directiva privind accizele prevede:

„Produsele accizabile sunt supuse accizelor la momentul:

[...]

(b) importului acestora pe teritoriul Comunității.”

10. Articolul 7 din Directiva privind accizele prevede:

„(1) Accizele devin exigibile în momentul eliberării pentru consum și în statul membru în care se face eliberarea pentru consum.

(2) În sensul prezentei directive, «eliberare pentru consum» are unul dintre următoarele înțelesuri:

[...]

(d) importul de produse accizabile, chiar și neregulamentar, cu excepția cazului în care produsele accizabile sunt plasate, imediat după import, în regim suspensiv de accize.”

11. Articolul 2 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA prevede:

„[Următoarea operațiune este supusă] TVA:

[...]

(d) importul de bunuri.”

12. Articolul 70 din Directiva TVA prevede:

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

B. Dreptul lituanian

13. Articolul 93, intitulat „Încetarea obligației fiscale”, din Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (Legea Republicii Lituania privind administrația fiscală) (astfel cum a fost modificată prin Legea nr. IX-2112 din 13 aprilie 2004) prevedea la alineatul 2 punctul 3) că „orice obligație cu privire la taxele administrate de autoritățile vamale încetează de asemenea [...] în cazul în care mărfurile sunt reținute *la momentul intrării lor ilegale*, iar, simultan sau ulterior, sunt confiscate”.

14. Din decizia de trimitere reiese că trebuia menționat că, pentru a răspunde unei schimbări de abordare din partea legiuitorului național cu privire la momentul stingerii obligației de plată a accizelor și a TVA-ului la import, articolul 93 alineatul 2 din Legea Republicii Lituania privind administrația fiscală a fost abrogat la 1 ianuarie 2017 și că au intrat în vigoare următoarele dispoziții de drept național, care au fost adoptate printre altele prin raportare la Codul vamal al Uniunii:

– articolul 20 alineatul 2 din Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas (Legea Republicii Lituania privind accizele) (astfel cum a fost modificată prin Legea nr. XII-2696 din 3 noiembrie 2016) enunță că „obligația de plată a accizelor către autoritățile vamale se stinge *mutatis mutandis* în cazurile prevăzute la articolul 124 alineatul (1) literele (d)-(g) din Codul vamal al Uniunii [...]”;

– articolul 121 alineatul 2 din Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Legea Republicii Lituania privind taxa pe valoarea adăugată) (astfel cum a fost modificată prin Legea nr. XII-2697 din 3 noiembrie 2016) enunță că „obligația de plată a TVA-ului la import către autoritățile vamale se stinge *mutatis mutandis* în cazurile prevăzute la articolul 124 alineatul (1) literele (d)-(g) din Codul vamal al Uniunii [...]”.

II. Situația de fapt, procedura și întrebările preliminare

15. Recurentul în fața instanței de trimitere, acționând într-un grup de complici, a organizat importul ilegal (contrabanda) de mărfuri supuse accizelor provenind din Belarus pe teritoriul Lituaniei, la data de 22 septembrie 2016, într-un loc izolat. Peste frontiera de stat au fost aruncate și recuperate 6 000 de pachete de țigări (denumite în continuare „mărfurile în cauză”). În aceeași zi, autovehiculul care transporta aceste mărfuri pe teritoriul Lituaniei a fost oprit forțat de polițiștii de frontieră, iar țigările care se aflau în vehicul au fost reținute la 22 septembrie 2016.

16. Prin ordonanța penală pronunțată la 23 ianuarie 2017 de Vilniaus apygardos teismas (Tribunalul Regional din Vilnius, Lituania) în cadrul unei proceduri penale, recurentul a fost condamnat pentru comiterea unei infracțiuni prevăzute de legea penală națională și i-a fost aplicată o amendă de 16 947 de euro. S-a decis de asemenea confiscarea mărfurilor în cauză, iar autoritățile competente au fost instruite să le distrugă. Aceasta a avut loc la un an după reținerea acestora, la 22 septembrie 2016¹⁰.

¹⁰ Potrivit observațiilor scrise ale Comisiei.

17. Prin decizia atacată, în lumina acestei ordonanțe penale, Biroul Vamal din Kaunas a stabilit răspunderea recurentului (în solidar cu alte persoane) pentru plata unei datorii vamale și a înregistrat o obligație fiscală care se compune din 10 237 de euro cu titlu de accize și 2 679 de euro cu titlu de TVA la import, împreună cu sumele de 1 674 de euro și, respectiv, 438 de euro, care corespund dobânzilor de întârziere aferente taxelor menționate. În lumina dispozițiilor articolului 124 alineatul (1) litera (e) din Codul vamal al Uniunii, respectiva administrație fiscală locală nu a calculat și nu a înregistrat o datorie vamală la import în sarcina recurentului, considerând că datoria vamală fusese stinsă.

18. Prin decizia nr. 1A-199 din 9 mai 2018, a fost menținută decizia Biroului Vamal din Kaunas.

19. Recurentul a introdus o acțiune la Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunalul Administrativ Regional din Vilnius, Lituania), susținând în esență că, dată fiind existența unei cauze de stingere a datoriei vamale în temeiul articolului 124 alineatul (1) litera (e) din Codul vamal al Uniunii, s-a stins și obligația sa de a plăti accizele și TVA-ul la import pentru mărfurile în cauză care fuseseră introduse ilegal pe teritoriul vamal al Uniunii. Acest raționament al recurentului se întemeia printre altele pe interpretarea dată de Curte în Hotărârea Dansk Transport og Logistik.

20. Prin hotărârea din 30 octombrie 2018, Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunalul Administrativ Regional din Vilnius) a respins acțiunea recurentului ca nefondată. Respectiva instanță a considerat printre altele că cauzele de stingere a obligației de plată a accizelor și/sau a TVA-ului la import nu intră sub incidența Codului vamal al Uniunii și, refuzând să aprecieze argumentele recurentului referitoare la interpretarea dată în cauza Dansk Transport og Logistik, a reținut în special că această hotărâre a Curții fusese pronunțată în vederea interpretării Codului vamal comunitar, ale cărui dispoziții nu erau pertinente în speță, dat fiind că actul în vigoare era Codul vamal al Uniunii.

21. Recurentul a formulat recurs la Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (Curtea Administrativă Supremă a Lituaniei), care a adresat următoarele întrebări preliminare.

„1) Articolul 124 alineatul (1) litera (e) din Regulamentul (UE) nr. 952/2013 al Parlamentului European și al Consiliului din 9 octombrie 2013 de instituire a Codului vamal al Uniunii trebuie interpretat în sensul că o datorie vamală se stinge în cazul în care, într-o situație precum cea din speță, mărfurile de contrabandă sunt reținute și ulterior confiscate după ce au fost deja introduse ilegal (eliberate spre consum) pe teritoriul vamal al Uniunii?

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, articolul 2 litera (b) și articolul 7 alineatul (1) din Directiva 2008/118/CE a Consiliului din 16 decembrie 2008 privind regimul general al accizelor și de abrogare a Directivei 92/12/CEE, precum și articolul 2 alineatul (1) litera (d) și articolul 70 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că obligația de plată a accizelor și/sau a TVA-ului nu se stinge în cazul în care, precum în speță, mărfurile de contrabandă sunt reținute și ulterior confiscate după ce au fost deja introduse ilegal (eliberate spre consum) pe teritoriul vamal al Uniunii, chiar dacă datoria vamală s-a stins din motivul prevăzut la articolul 124 alineatul (1) litera (e) din Regulamentul (UE) nr. 952/2013?”

22. Republica Italiană, Republica Lituania și Comisia Europeană au depus observații scrise. Nu s-a organizat o ședință.

III. Analiză

A. Răspunsul la prima întrebare

23. La prima întrebare trebuie să se răspundă că articolul 124 alineatul (1) litera (e) din Codul vamal al Uniunii trebuie interpretat în sensul că o datorie vamală se stinge în cazul în care mărfurile importate ilegal sunt reținute și ulterior confiscate după ce au fost deja introduse ilegal pe teritoriul vamal al Uniunii.

24. Această concluzie se impune pentru următoarele motive.

25. Este cert că în litigiul principal a luat naștere o datorie vamală. Potrivit articolului 79 alineatul (1) litera (a) din Codul vamal al Uniunii, „o datorie vamală la import ia naștere în cazul nerespectării [...] [unei obligații stabilite] în legislația vamală cu privire la introducerea mărfurilor neunionale pe teritoriul vamal al Uniunii”. Articolul 139 alineatul (1) din Codul vamal al Uniunii este intitulat „Prezentarea mărfurilor în vamă” și prevede că „mărfurile introduse pe teritoriul vamal al Uniunii sunt prezentate în vamă imediat după sosirea lor la biroul vamal desemnat sau în orice alt loc desemnat sau aprobat de autoritățile vamale sau într-o zonă liberă, de către una dintre persoanele următoare: (a) persoana care a introdus mărfurile pe teritoriul vamal al Uniunii; (b) persoana în numele și pe seama căreia acționează persoana care a introdus mărfurile pe teritoriul vamal al Uniunii; (c) persoana care și-a asumat responsabilitatea pentru transportul mărfurilor după introducerea acestora pe teritoriul vamal al Uniunii”¹¹.

26. În jurisprudența Curții referitoare la Codul vamal comunitar s-a stabilit că scopul obligației de „prezentare” constă în „asigurarea faptului că autoritățile vamale au fost înștiințate nu numai cu privire la sosirea mărfurilor, ci și cu privire la toate datele pertinente privind tipul de articol sau de produs despre care este vorba, precum și cu privire la cantitatea acestor mărfuri. Astfel, aceste informații sunt cele care vor permite identificarea corectă a mărfurilor în vederea clasificării tarifare și, dacă este cazul, în vederea calculării taxelor la import”¹². Împrejurarea că anumite mărfuri sunt ascunse în compartimentele secrete ale vehiculului în care sunt transportate nu are drept consecință sustragerea lor de la această obligație¹³.

27. Prezența pe teritoriul vamal al Uniunii a mărfurilor neunionale presupune riscul ca aceste mărfuri să fie în final integrate în circuitul economic al statelor membre fără a fi vămuite¹⁴. Astfel, impunerea unei taxe vamale este justificată în cazul în care, de exemplu, dispariția mărfurilor ar prezenta un risc de integrare în circuitul economic al Uniunii Europene¹⁵.

¹¹ Articolul 5 punctul 33 din Codul vamal al Uniunii prevede că „«prezentarea mărfurilor în vamă» înseamnă înștiințarea autorităților vamale asupra sosirii mărfurilor la biroul vamal sau în orice alt loc desemnat sau aprobat de autoritățile vamale și punerea mărfurilor la dispoziția acestora pentru a efectua controale vamale”.

¹² Hotărârea din 2 aprilie 2009, Elshani (C-459/07, EU:C:2009:224, punctul 22 și jurisprudența citată). Privind transportul către biroul vamal competent sau către zona liberă și calcularea taxelor, a se vedea recent Hotărârea din 7 martie 2019, Suez II (C-643/17, EU:C:2019:179, punctele 45 și 46).

¹³ Hotărârea din 2 aprilie 2009, Elshani (C-459/07, EU:C:2009:224, punctul 23 și jurisprudența citată).

¹⁴ Hotărârea din 15 iulie 2010, Skatteministeriet/DSV Road A/S (C-234/09, EU:C:2010:435, punctul 31 și jurisprudența citată).

¹⁵ Hotărârea din 15 mai 2014, X (C-480/12, EU:C:2014:329, punctul 35 și jurisprudența citată), în ceea ce privește interpretarea articolului 203 din Codul vamal al Uniunii.

28. Cu toate acestea, este necesar să se arate că un astfel de risc este minim în litigiul principal, dat fiind că mărfurile au fost reținute în ziua introducerii lor, deși după ce au pătruns pe teritoriul vamal al Uniunii fără să fi fost prezentate¹⁶. Astfel cum s-a arătat deja, chiar dacă aceasta a dat naștere unei datorii vamale (a se vedea punctul 25 de mai sus), introducerea ilegală și nașterea datoriei având loc simultan¹⁷, perioada scurtă de la momentul trecerii mărfurilor de primul birou vamal situat în interiorul teritoriului vamal al Uniunii fără să fi fost prezentate acestuia¹⁸ și faptul că erau transportate numai pe teritoriul Lituaniei au însemnat că riscul de integrare în circuitul economic al Uniunii Europene a dispărut aproape imediat ce mărfurile au fost introduse ilegal¹⁹. Astfel, în observațiile scrise ale Comisiei se susține că numai mărfurile efectiv implicate în lanțul economic al Uniunii Europene duc la nașterea unei datorii vamale²⁰.

29. În plus, articolul 124 alineatul (1) litera (e) din Codul vamal al Uniunii prevede că „datoria vamală la import sau la export se stinge în următoarele cazuri: [...] în cazul în care mărfurile supuse taxelor la import și la export sunt reținute și simultan sau ulterior confiscate”.

30. Diferența esențială dintre această dispoziție și dispoziția în vigoare la data pronunțării Hotărârii Dansk Transport og Logistik, și anume articolul 233 primul paragraf litera (d) din Codul vamal comunitar, constă în faptul că cea din urmă dispoziție leagă stingerea datoriei vamale de momentul importului, în timp ce articolul 124 alineatul (1) litera (e) din Codul vamal al Uniunii nu procedează astfel. Articolul 233 primul paragraf litera (d) din Codul vamal comunitar prevedea:

„Fără a aduce atingere dispozițiilor în vigoare cu privire la prescrierea unei datorii vamale și la imposibilitatea de a o recupera în cazul insolabilității debitorului constatate pe cale judecătorească, o datorie vamală se stinge:

[...]

(d) în cazul în care mărfurile pentru care a luat naștere o datorie vamală în conformitate cu articolul 202 sunt puse sub sechestru la introducerea lor neregulată și confiscate simultan sau ulterior”²¹.

31. Această dispoziție a fost interpretată de Curte în Hotărârea Dansk Transport og Logistik. Curtea a statuat, în primul rând, că „punerea sub sechestru a unor astfel de mărfuri, însoțită de confiscarea simultană sau ulterioară a acestora în sensul articolului 233 primul paragraf litera (d) din Codul vamal [comunitar], nu se poate traduce prin stingerea datoriei vamale decât dacă această punere sub sechestru a fost efectuată înainte ca mărfurile respective să depășească zona în care se află primul birou vamal situat în interiorul teritoriului vamal al Comunității”²². Curtea a adăugat că „reținerea și distrugerea acestor mărfuri au avut loc în momentul trecerii frontierei

¹⁶ Hotărârea din 2 aprilie 2009, Elshani (C-459/07, EU:C:2009:224, punctele 24 și 25). A se vedea de asemenea Hotărârea Dansk Transport og Logistik, punctul 48, și Hotărârea din 7 martie 2019, Suez II, (C-643/17, EU:C:2019:179, punctul 47).

¹⁷ Hotărârea din 2 aprilie 2009, Elshani (C-459/07, EU:C:2009:224, punctul 27). Acest principiu a fost dezvoltat în cadrul interpretării articolului 202 din Codul vamal comunitar.

¹⁸ Hotărârea din 7 martie 2019, Suez II (C-643/17, EU:C:2019:179, punctul 47 și jurisprudența citată). Hotărârea Dansk Transport og Logistik, punctul 50.

¹⁹ A se vedea situația de fapt care rezultă din Hotărârea din 15 mai 2014, X (C-480/12, EU:C:2014:329). Această cauză privea interpretarea articolului 203 din Codul vamal al Uniunii.

²⁰ Astfel, în observațiile scrise ale Republicii Italiene se susține că singurul motiv pentru care datoria vamală ar putea fi considerată ca fiind stinsă în litigiul principal îl constituie lipsa posibilității de comercializare a mărfurilor. În caz contrar, datoria vamală există în continuare.

²¹ Sublinierea noastră.

²² Hotărârea Dansk Transport og Logistik, punctul 53.

dintre Germania și Danemarca, și anume după această «introducere ilegală», iar nu cu ocazia acesteia. Prin urmare, faptele din această cauză nu par să se încadreze în ipoteza menționată la articolul 233 primul paragraf litera (d) din Codul vamal [comunitar]”²³.

32. În al doilea rând, în Hotărârea Dansk Transport og Logistik s-a statuat de asemenea că prin noțiunea de „punere sub sechestru» a unor mărfuri în sensul articolului 233 primul paragraf litera (d) din Codul vamal [comunitar] trebuie să se înțeleagă intervenția autorităților competente pentru a intra în posesia fizică a mărfurilor, în scopul de a le păstra în siguranță și de a împiedica intrarea materială a acestora în circuitul economic al statelor membre”²⁴. În litigiul principal, acest lucru nu a avut loc decât după ce mărfurile importate în mod ilegal au trecut de primul birou vamal situat în interiorul teritoriului vamal al Uniunii²⁵ fără să fi fost prezentate acestuia, deși punerea sub sechestru a avut loc în aceeași zi în care ele au trecut frontiera și au intrat pe teritoriul Uniunii.

33. Cu toate acestea, înclinăm să acceptăm argumentele prezentate în observațiile scrise ale Republicii Lituania și ale Comisiei potrivit cărora momentul reținerii mărfurilor importate în mod ilegal nu are incidență asupra stabilirii stingerii datoriei vamale în temeiul articolului 124 alineatul (1) litera (e) din Codul vamal al Uniunii.

34. Acest lucru reiese, în primul rând, din modul de redactare a dispoziției. Astfel, după cum rezultă din observațiile scrise ale Republicii Italiene, deși dispozițiile de drept al Uniunii care prevăd stingerea datoriilor vamale sunt de strictă interpretare în vederea protejării resurselor proprii ale Uniunii²⁶, articolul 124 alineatul (1) litera (e) din Codul vamal al Uniunii pur și simplu nu cuprinde termenul „la”, spre deosebire de articolul 233 primul paragraf litera (d) din Codul vamal comunitar²⁷.

35. În al doilea rând, înclinăm să acceptăm argumentele prezentate în observațiile scrise ale Republicii Lituania și ale Comisiei²⁸ potrivit cărora geneza articolului 124 alineatul (1) litera (e) din Codul vamal al Uniunii susține interpretarea literală a acestei dispoziții. Codul vamal comunitar a reprezentat o înăsprire a regimului în raport cu actul în vigoare anterior, Codul vamal al Uniunii revenind la un model anterior, în care piatra de temelie a stingerii datoriei

²³ *Ibidem*, punctul 59. A se vedea de asemenea în special punctele 33 și 34 din Hotărârea din 2 aprilie 2009, Elshani (C-459/07, EU:C:2009:224): „birourile vamale, localizate strategic la punctele de intrare situate la frontierele externe, sunt cele la care autoritățile sunt cele mai bine plasate să exercite un control intensiv al mărfurilor care intră pe teritoriul vamal al Comunității în vederea evitării atât a concurenței neloiale față de producătorii comunitari, cât și a pierderii veniturilor fiscale determinate de importurile frauduloase. Rezultă că punerea sub sechestru a mărfurilor introduse pe teritoriul vamal al Comunității cu încălcarea formalităților prevăzute la articolele 38-41 din Codul vamal [comunitar] care are loc după trecerea de primul birou vamal situat în interiorul acestui teritoriu și care intervine practic din întâmplare nu poate determina stingerea datoriei vamale în sensul articolului 233 primul paragraf litera (d) din Codul vamal [comunitar]”.

²⁴ Hotărârea Dansk Transport og Logistik, punctul 61.

²⁵ Hotărârea din 7 martie 2019, Suez II (C-643/17, EU:C:2019:179, punctul 47 și jurisprudența citată). A se vedea de asemenea Hotărârea Dansk Transport og Logistik, punctul 50.

²⁶ Hotărârea din 17 februarie 2011, Berel și alții (C-78/10, EU:C:2011:93, punctul 46 și jurisprudența citată).

²⁷ Nu există divergențe lingvistice între versiunea în limba engleză a articolului 124 alineatul (1) litera (e) din Codul vamal al Uniunii și, de exemplu, versiunile în limbile franceză, bulgară, italiană, spaniolă, suedeză, portugheză, germană, polonă, cehă și slovacă.

²⁸ Comisia se referă, dincolo de lucrările pregătitoare, la explicația introductivă a Codului vamal modernizat din 23 februarie 2005 (TAXUD/447/2004 Rev 2), potrivit căreia obiectivul revizuirii articolului 233 din Codul vamal comunitar consta în eliminarea condiției suplimentare „avant qu’il en ait été donné mainlevée” (înainte de a primi liberul de vamă), astfel încât datoria vamală să fie stinsă printre altele atunci când mărfurile în cauză sunt reținute.

vamale o reprezenta confiscarea mărfurilor în cauză importate în mod nelegal²⁹. Privit în acest context³⁰, astfel cum se sugerează în observațiile scrise ale Comisiei, pare a fi contrar unei alegeri politice clare a Uniunii ca momentul reținerii mărfurilor importate în mod ilegal să rămână relevant pentru stingerea datoriei vamale.

36. În al treilea rând, obiectivul stingerii datoriei vamale poate fi considerat același atât din perspectiva Codului vamal al Uniunii, cât și din perspectiva Codului vamal comunitar. Obiectivul stingerii datoriei vamale prevăzute la articolul 233 primul paragraf litera (d) din Codul vamal comunitar consta în evitarea aplicării unei taxe în cazul în care marfa, deși a fost introdusă ilegal pe teritoriul comunitar, nu a putut fi comercializată și, prin urmare, nu a reprezentat o amenințare, în termeni de concurență, pentru mărfurile comunitare³¹. Același obiectiv se poate deduce din cazurile de stingere a unei datorii vamale enumerate la articolul 124 alineatul (1) din Codul vamal al Uniunii. Astfel cum s-a menționat la punctul 28 de mai sus, perioada în care mărfurile în cauză importate ilegal s-au aflat în liberă circulație în Lituania a fost scurtă, acestea fiind reținute în aceeași zi în care au trecut frontiera.

37. Pentru aceste motive, trebuie să se răspundă la prima întrebare în sensul menționat la punctul 23 de mai sus.

B. Răspunsul la a doua întrebare

38. La a doua întrebare este necesar să se răspundă în sensul că articolul 2 litera (b) și articolul 7 alineatul (1) din Directiva privind accizele, precum și articolul 2 alineatul (1) litera (d) și articolul 70 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că obligația de plată a accizelor și a TVA-ului nu se stinge în cazul în care, precum în speță, mărfurile de contrabandă sunt reținute și ulterior confiscate după ce au fost deja introduse ilegal pe teritoriul vamal al Uniunii, chiar dacă datoria vamală s-a stins din motivul prevăzut la articolul 124 alineatul (1) litera (e) din Codul vamal al Uniunii.

²⁹ Acest aspect este detaliat în Concluziile avocatului general Mengozzi prezentate în cauza Elshani (C-459/07, EU:C:2008:596, punctele 64-66): „Reglementarea stingerii datoriei vamale ca urmare a unei puneri sub sechestru și a unei confiscări a mărfurilor de contrabandă, cuprinsă în articolul 233 primul paragraf litera (d) din Codul vamal [comunitar], constituie o înăsprire a regimului în materie existent anterior intrării în vigoare a Codului vamal [comunitar] și stabilit prin Regulamentul [(CEE)] nr. 2144/87 [al Consiliului din 13 iulie 1987 privind datoria vamală (JO 1987, L 201, p. 15)]. Acest regulament prevedea la articolul 8 alineatul (1) litera (b) stingerea datoriei vamale în toate cazurile de confiscare a mărfii. În ceea ce privește articolul 86 din 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 2008, L 145, p. 1)], care cuprinde noul Cod vamal ce urmează să intre în vigoare în curând, acesta adoptă din nou curentul «blând» cuprins deja în Regulamentul nr. 2144/87, stabilind în special că datoria vamală se stinge «în cazul în care mărfurile pasibile de taxe la import și la export sunt confiscate» [alineatul (1) litera (d)], «în cazul în care mărfurile pasibile de taxe la import și la export sunt reținute și confiscate simultan sau ulterior» [litera (e)], precum și «în cazul în care mărfurile pasibile de taxe la import și la export sunt distruse sub supraveghere vamală sau abandonate în favoarea statului» [litera (f)]. Prin urmare, nici în noul Cod vamal, momentul în care are loc punerea sub sechestru și/sau confiscarea nu este pertinent în raport cu stingerea datoriei vamale. Întrucât Codul vamal în vigoare în prezent se prezintă, din punctul de vedere al stingerii datoriei vamale pentru mărfuri de contrabandă, drept o reglementare deosebit de riguroasă inserată din punct de vedere cronologic între două reglementări mult mai puțin rigide, considerăm că interpretarea articolului 233 primul paragraf litera (d) din Codul vamal [comunitar] într-un mod deosebit de restrictiv ar conduce, după toate probabilitățile, la forțarea logicii interne a ordinii comunitare și a voinței legiuitorului pe care o putem prezuma în mod justificat”.

³⁰ A se vedea de asemenea, cu privire la rolul contextului în interpretarea dispozițiilor de drept al Uniunii, Concluziile noastre prezentate în cauza Pinckernelle (C-535/15, EU:C:2016:996, punctele 40-59).

³¹ Hotărârea din 2 aprilie 2009, Elshani (C-459/07, EU:C:2009:224, punctul 29).

1. Accize

39. Trebuie amintit că reiese din articolul 7 alineatul (1) din Directiva privind accizele că accizele devin exigibile în momentul eliberării pentru consum și în statul membru în care aceasta are loc³². Importul este faptul generator³³, articolul 2 litera (b) Directiva privind accizele prevăzând că „produsele accizabile sunt supuse accizelor la momentul [...] importului acestora pe teritoriul Comunității”. Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, trebuie să se considere că mărfurile supuse la plata accizei au intrat pe teritoriul Uniunii din momentul în care acestea au depășit zona în care se află primul birou vamal situat în interiorul teritoriului vamal al Uniunii³⁴. În Hotărârea Dansk Transport og Logistik, Curtea a statuat că „se consideră că mărfurile de contrabandă care au făcut obiectul unui [...] import ilegal au fost puse în consum”³⁵ și că obligația de plată a accizelor subzistă chiar dacă mărfurile supuse accizelor sunt puse sub sechestru și ulterior distruse³⁶.

40. Acest lucru nu este contrazis de articolul 7 alineatul (2) litera (d) din Directiva privind accizele, care prevede că „«eliberare pentru consum» are unul dintre următoarele înțelesuri: [...] importul de produse accizabile, chiar și neregulamentar, cu excepția cazului în care produsele accizabile sunt plasate, imediat după import, în regim suspensiv de accize”³⁷.

41. Astfel cum s-a arătat în observațiile scrise ale Comisiei, considerentul (9) al Directivei privind accizele prevede că, dat fiind faptul că „acciza este o taxă de consum aplicabilă anumitor produse, nu ar trebui să fie percepută pentru produsele accizabile care, în anumite condiții, au fost distruse sau pierdute în mod iremediabil”.

42. Astfel, suntem de acord cu argumentele prezentate în observațiile scrise ale guvernului lituanian, ale guvernului italian și ale Comisiei potrivit cărora nu se poate considera că accizele din litigiul principal au fost suspendate, în special având în vedere definiția dată de legiuitorul Uniunii la articolul 7 alineatul (2) litera (d) din Directiva privind accizele. Nu există nicio dispoziție în Directiva privind accizele care să prevadă stingerea accizelor în contextul introducerii neregulamentare a mărfurilor în Uniune, urmată de reținerea și distrugerea acestora³⁸, sau în cazul stingerii datoriei vamale.

³² Hotărârea din 8 februarie 2018, Comisia/Grecia (C-590/16, EU:C:2018:77, punctul 40).

³³ Hotărârea din 28 ianuarie 2016, BP Europa (C-64/15, EU:C:2016:62, punctul 21). A se vedea de asemenea Hotărârea Dansk Transport og Logistik, punctul 70.

³⁴ Hotărârea Dansk Transport og Logistik, punctul 72 și jurisprudența citată. Această constatare a fost făcută cu privire la articolul 5 alineatul (1) din Directiva 92/12. Cu toate acestea, astfel cum s-a subliniat în observațiile scrise ale Comisiei, astfel de constatări sunt aplicabile Directivei privind accizele în vigoare în prezent.

³⁵ *Ibidem*, punctul 81.

³⁶ *Ibidem*, punctele 80, 81 și 85.

³⁷ Hotărârea din 8 februarie 2018, Comisia/Grecia (C-590/16, EU:C:2018:77, punctul 40).

³⁸ Astfel cum s-a arătat în observațiile scrise ale Comisiei, Directiva (UE) 2020/262 a Consiliului din 19 decembrie 2019 de stabilire a regimului general al accizelor (JO 2020, L 58, p. 4) stabilește o aliniere între stingerea datoriei vamale și stingerea accizelor, însă această dispoziție nu este încă în vigoare.

2. TVA-ul

43. Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, taxele la import nu includ TVA-ul de perceput pentru importul de bunuri³⁹. Conform articolului 2 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA, importul de bunuri este supus TVA-ului. Articolul 70 din Directiva TVA prevede principiul că faptul generator intervine și taxa devine exigibilă atunci când bunurile sunt importate⁴⁰.

44. Întrucât TVA-ul este prin natura sa o taxă pe consum, ea se aplică bunurilor și serviciilor care intră în circuitul economic al Uniunii și pot face obiectul unui consum⁴¹.

45. Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, „la datoria vamală s-ar putea adăuga și datoria de TVA, dacă comportamentul ilicit care a dat naștere acestei din urmă datorii ar permite să se prezume că mărfurile în discuție au intrat în circuitul economic al Uniunii și au putut face obiectul consumului declanșând astfel faptul generator al TVA-ului”⁴². Această prezumție poate fi răsturnată dacă un bun a fost introdus în circuitul economic al Uniunii pe teritoriul unui alt stat membru⁴³, însă nu aceasta este situația de fapt din litigiul principal. Există un singur stat membru în care mărfurile importate ilegal au intrat în circuitul economic al Uniunii, și anume Lituania⁴⁴.

46. S-a statuat că, „în condițiile în care o marfă distrusă total sau pierdută iremediabil în timp ce era plasată sub regimul de tranzit comunitar extern nu poate intra în circuitul economic al Uniunii și, prin urmare, nu poate ieși de sub acest regim, ea nu poate fi considerată drept «importată», în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA și nici supusă TVA-ului”⁴⁵.

47. Cu toate acestea, litigiul principal nu constituie un caz de distrugere a mărfurilor importate în mod ilegal, având în vedere că aceasta nu a avut loc decât la un an după ce au fost reținute și chiar și atunci numai pe baza unei hotărâri judecătorești.

48. În plus, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, TVA-ul la import și taxele vamale prezintă trăsături esențiale comparabile, întrucât sunt generate de importul în Uniune și de introducerea consecutivă a mărfurilor în circuitul economic al statelor membre. Acest paralelism este confirmat de faptul că articolul 71 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA autorizează statele membre să stabilească o legătură între faptul generator și exigibilitatea TVA-ului la import și faptul generator și exigibilitatea taxelor vamale⁴⁶. Prin urmare, importul este piatră de temelie a stabilirii exigibilității TVA-ului și acesta a avut loc fără îndoială în litigiul principal.

³⁹ A se vedea de exemplu Hotărârea din 2 iunie 2016, Eurogate Distribution (C-226/14 și C-228/14, EU:C:2016:405, punctul 81 și jurisprudența citată). Această cauză privea interpretarea celei de A șasea directive, dar același principiu se aplică în litigiul principal.

⁴⁰ Hotărârea din 18 mai 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, punctul 67 și jurisprudența citată). A se vedea de asemenea Hotărârea din 10 iulie 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, punctul 40).

⁴¹ Hotărârea din 18 mai 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, punctul 69 și jurisprudența citată). Consumul este faptul generator al TVA-ului. A se vedea de exemplu Hotărârea din 2 iunie 2016, Eurogate Distribution (C-226/14 și C-228/14, EU:C:2016:405, punctul 65). A se vedea mai recent Hotărârea din 1 iunie 2017, Wallenborn Transports (C-571/15, EU:C:2017:417, punctul 54), și Hotărârea din 10 iulie 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, punctul 44).

⁴² Hotărârea din 3 martie 2021, Hauptzollamt Münster (Locul nașterii TVA-ului) (C-7/20, EU:C:2021:161, punctul 30 și jurisprudența citată).

⁴³ *Ibidem*, punctul 31 și jurisprudența citată.

⁴⁴ A se vedea Hotărârea din 3 martie 2021, Hauptzollamt Münster (Locul nașterii TVA-ului) (C-7/20, EU:C:2021:161).

⁴⁵ Hotărârea din 18 mai 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, punctul 71).

⁴⁶ Hotărârea din 3 martie 2021, Hauptzollamt Münster (Locul nașterii TVA-ului) (C-7/20, EU:C:2021:161, punctul 29 și jurisprudența citată).

49. În plus, potrivit unei jurisprudențe constante, „atunci când mărfurile au fost puse sub sechestru și confiscate simultan sau ulterior după ce au trecut de primul birou vamal situat în interiorul teritoriului vamal al Comunității, de autoritățile [...], faptul generator al TVA-ului s-a produs deja, iar TVA-ul a devenit astfel exigibil”⁴⁷.

50. În sfârșit, potrivit unei jurisprudențe de asemenea constante, simpla prezență, pe teritoriul vamal al Uniunii, a unor mărfuri neunionale presupune *riscul* ca aceste mărfuri să fie în final integrate în circuitul economic al statelor membre fără a fi vămuite⁴⁸. Acesta este motivul care stă la baza percepției TVA-ului pentru bunurile importate în mod ilegal. Acest risc s-a concretizat odată ce mărfurile au intrat pe teritoriul Lituaniei depășind zona în care se află primul birou vamal în raport cu locul unde au fost importate. Această soluție este conformă cu obiectivele esențiale ale regimului comun al TVA-ului în cadrul Uniunii, astfel cum s-a subliniat în observațiile scrise ale Republicii Lituania, care constau în garantarea liberei concurențe și a neutralității fiscale fără a împiedica libera circulație a bunurilor și a serviciilor, întrucât în Directiva TVA nu există nicio dispoziție care să prevadă stingerea obligației de plată a TVA-ului în cazul stingerii unei datorii vamale.

IV. Concluzie

51. Prin urmare, propunem următoarele răspunsuri la întrebările adresate de Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Curtea Administrativă Supremă a Lituaniei):

- 1) Articolul 124 alineatul (1) litera (e) din Regulamentul (UE) nr. 952/2013 al Parlamentului European și al Consiliului din 9 octombrie 2013 de stabilire a Codului vamal al Uniunii trebuie interpretat în sensul că o datorie vamală se stinge în cazul în care mărfurile importate ilegal sunt reținute și ulterior confiscate după ce au fost deja introduse ilegal pe teritoriul vamal al Uniunii.
- 2) Articolul 2 litera (b) și articolul 7 alineatul (1) din Directiva 2008/118/CE a Consiliului din 16 decembrie 2008 privind regimul general al accizelor și de abrogare a Directivei 92/12/CEE, precum și articolul 2 alineatul (1) litera (d) și articolul 70 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că obligația de plată a accizelor și a TVA-ului nu se stinge în cazul în care mărfurile de contrabandă sunt reținute și ulterior confiscate după ce au fost deja introduse ilegal pe teritoriul vamal al Uniunii, chiar dacă datoria vamală s-a stins din motivul prevăzut la articolul 124 alineatul (1) litera (e) din Regulamentul nr. 952/2013.

⁴⁷ Dansk Transport og Logistik, punctul 94. A se vedea de asemenea Hotărârea din 1 iunie 2017, Wallenborn Transports (C-571/15, EU:C:2017:417, punctul 54), precum și Hotărârea din 2 iunie 2016, Eurogate Distribution (C-226/14 și C-228/14, EU:C:2016:405, punctul 65). Deși această constatare a fost făcută în contextul celei de A șasea directive, ea se aplică și în cazul litigiului principal și al Directivei TVA.

⁴⁸ Hotărârea din 15 mai 2014, X (C-480/12, EU:C:2014:329, punctul 36 și jurisprudența citată). Sublinierea noastră.