Cauza C-791/22

Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție

Data depunerii:

28 decembrie 2022

Instanța de trimitere:

Finanzgericht Hamburg (Germania)

Data deciziei de trimitere:

6 decembrie 2022

Reclamant:

G.A.

Pârât:

Hauptzollamt Braunschweig

Obiectul procedurii principale

Țigarete provenite din țări terțe, care au fost oferite spre vânzare fără a fi impozitate pe o piață din Polonia și vândute mai departe unui cumpărător în Germania – Directiva 2006/112/CE – Codul vamal comunitar – Posibilitatea autorităților fiscale de a colecta în Germania TVA-ul la import

Obiectul și temeiul juridic al trimiterii preliminare

Interpretarea dreptului Uniunii, articolul 267 TFUE

Întrebarea preliminară

Este contrară Directivei 2006/112/CE, în special articolelor 30 și 60 din aceasta, o dispoziție a unui stat membru care declară aplicabil *mutatis mutandis* articolul 215 alineatul (4) din Regulamentul (CEE) nr. 2913/92 în privința TVA-ului la import?

DOCUMENT DE LUCRU

Dispozițiile de drept al Uniunii invocate

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, în special articolele 30, 60, 62, 70, 71

Regulamentul (CEE) nr. 2913/92 al Consiliului din 12 octombrie 1992 de instituire a Codului vamal comunitar (denumit în continuare „Codul vamal”), în special articolele 40, 202 și articolul 215 alineatul (4)

Dispozițiile naționale invocate

Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri, denumită în continuare „UStG”), în special articolul 21 alineatul (2), care prevede că pentru TVA-ul la import se aplică *mutatis mutandis* dispozițiile privind taxele vamale.

Prezentare succintă a situației de fapt și a procedurii

1 Reclamantul critică determinarea TVA-ului la import aferent țigaretelor de contrabandă. Reclamantul, stabilit în Polonia, a cumpărat la 29 septembrie 2012, de pe o piață din Słubice (Polonia), în total 43 760 de țigarete, prevăzute numai cu timbre fiscale ucrainene și belaruse. El a transportat aceste țigarete, fără să informeze birourile vamale, în Germania, pe care le-a predat la 2 octombrie 2012, în apropiere de Braunschweig, cumpărătorului său german. În timpul acestei predări, reclamantul a fost arestat, iar țigaretele au fost confiscate și ulterior distruse.

2 Prin decizia de impunere din 3 februarie 2015, pentru aceste țigarete pârâtul a determinat TVA la import în cuantum de 2 006,38 euro. S-a arătat că țigaretele au fost introduse în mod ilegal pe teritoriul vamal al Uniunii. Prin urmare, s-a născut datoria vamală în conformitate cu articolul 202 alineatul (1) litera (a) din Codul vamal. Întrucât reclamantul ar fi trebuit să știe acest lucru, el este debitor vamal în conformitate cu articolul 202 alineatul (3) a treia liniuță din Codul vamal. În cazul aplicării *mutatis mutandis* a dispoziției vamale menționate în conformitate cu articolul 21 alineatul (2) UStG, datoria vamală s-a născut, iar reclamantul a devenit debitor al TVA-ului la import. Prin intermediul acțiunii sale, reclamantul contestă această decizie de impunere.

Prezentare pe scurt a motivelor trimiterii preliminare

3 Conținutul întrebării preliminare este identic cu cel al celei de a doua întrebări din cauza C-368/21. În Hotărârea din 8 septembrie 2022, Hauptzollamt Hamburg (Locul nașterii TVA-ului II) (C- 368/21, EU:C:2022:647), Curtea nu a putut să răspundă la această întrebare, întrucât nu a fost necesar, având în vedere răspunsul dat la prima întrebare.

DOCUMENT DE LUCRU

4 Spre deosebire de cauza C-368/21, instanța de trimitere consideră că în speță este exclus ca, în scopuri de TVA, locul importului mărfii în discuție să fie situat în Germania. Dimpotrivă, locul importului țigaretelor este situat în Polonia. Țigaretele sunt mărfuri din afara Uniunii deoarece erau prevăzute cu timbre fiscale ucrainene și belaruse. Au fost introduse în Polonia pe cale necunoscută. Acolo, au intrat în circuitul economic al Uniunii, fiind oferite spre vânzare pe o piață poloneză. Țigaretele nu se aflau, prin urmare, în tranzit, cum a fost cazul loturilor care au făcut obiectul cauzei C-26/18 (Hotărârea din 10 iulie 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579), sau al vehiculului despre care a fost vorba în cauza C-368/21. Nu există niciun indiciu că țigaretele au fost destinate exclusiv consumului în afara Poloniei. Într-adevăr, țigaretele au fost cumpărate de un rezident polonez, reclamantul. Abia el a decis să le vândă mai departe în Germania.

5 Instanța de trimitere pornește astfel de la premisa că există trei operațiuni taxabile:

(1) importul țigaretelor dintr-o țară terță în Polonia [articolul 2 alineatul (1) litera (d) din Directiva 2006/112],

(2) livrarea țigaretelor de către vânzător, pe piața din Słubice, către reclamant [articolul 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2006/112],

(3) achiziția intracomunitară a țigaretelor în Germania de către clientul reclamantului [articolul 2 alineatul (1) litera (b) punctul (iii) din Directiva 2006/112].

6 Obiectul cererii de decizie preliminară este numai impozitarea primei operațiuni, importul țigaretelor în Polonia. Întrucât TVA-ul la import s-a născut în Polonia, autoritățile vamale germane ar fi competente să determine TVA-ul la import numai în cazul în care, aplicând faptul generator fictiv de la articolul 215 alineatul (4) din Codul vamal, se consideră *mutatis mutandis* că TVA-ul la import s-a născut în Germania. Potrivit articolului 21 alineatul (2) UStG, această dispoziție vamală se aplică *mutatis mutandis* TVA-ului la import. Condițiile prevăzute la articolul 215 alineatul (4) din Codul vamal sunt îndeplinite *mutatis mutandis* în speță: autoritatea vamală germană pârâtă a determinat că TVA-ul datorat la import ca urmare a introducerii ilegale în Polonia a țigaretelor provenite dintr-o țară terță s-a născut *mutatis mutandis* în conformitate cu articolul 202 alineatul (1) litera (a) din Codul vamal. Cuantumul acestui TVA la import datorat este mai mic de 5 000 de euro, și anume 2 006,38 euro. Astfel, se consideră că TVA-ul la import datorat s-a născut în Germania.

7 Este însă discutabil dacă aplicarea *mutatis mutandis* a articolului 215 alineatul (4) din Codul vamal, prevăzută de articolul 21 alineatul (2) UStG, nu încalcă Directiva 2006/112. În cazul încălcării directivei, articolul 215 alineatul (4) din Codul vamal nu ar trebui aplicat *mutatis mutandis* pentru TVA-ul la import. Aplicarea *mutatis mutandis* a articolului 215 alineatul (4) din Codul vamal nu ar ridica probleme din perspectiva dreptului Uniunii, dacă Directiva 2006/112 însăși

DOCUMENT DE LUCRU

ar prevedea aplicarea acestei dispoziții vamale în prezenta situație de fapt, și chiar dacă Directiva TVA nu ar impune aplicarea *mutatis mutandis* a articolului 215 alineatul (4) din Codul vamal, aceasta ar fi permisă din perspectiva dreptului Uniunii, dacă Directiva TVA nu ar interzice această aplicare.

8 Singura dispoziție a Directivei 2006/112 care ar putea impune aplicarea în speță a articolului 215 alineatul (4) din Codul vamal asupra TVA-ului la import, este articolul 71 alineatul (1) al doilea paragraf din directivă. Premisa acestei norme este – spre deosebire de cea a articolului 71 alineatul (2) din directivă – că marfa este supusă într-adevăr taxelor vamale. Acesta este cazul în speță, deoarece prin introducerea ilegală a țigaretelor s-a născut o datorie vamală în conformitate cu articolul 202 alineatul (1) litera (a) din Codul vamal. Potrivit subpoziției 2402 2090 din Nomenclatura combinată, în versiunea Regulamentului (UE) nr. 1006/2011 din 27 septembrie 2011, datoria vamală se calculează la o rată a dreptului de 57,6 %. Pentru acest caz, printre altele, articolul 71 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112 dispune că „faptul generator intervine și TVA devine exigibilă în momentul în care intervine faptul generator privind taxele respective, iar drepturile respective devin exigibile”. La articolul 62 alineatul (1) din această directivă, faptul generator este definit a fi faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru ca TVA-ul să devină exigibil. Potrivit articolului 62 alineatul (2) din această directivă, TVA-ul devine exigibil când se dobândește dreptul de a solicita taxa.

9 Într-o formulare abstractă, acest articol leagă, într-o anumită privință, faptul generator de TVA și exigibilitatea TVA-ului de exigibilitatea taxelor vamale. În opinia instanței de trimitere, există două posibilități de a înțelege această trimitere la legislația vamală. Într-o accepțiune largă, dispoziția trimite la legislația vamală atunci când este vorba despre toate condițiile pentru nașterea TVA-ului. Într-o accepțiune restrânsă, norma face trimitere la legislația vamală numai în ceea ce privește momentul la care intervine faptul generator de TVA și exigibilitatea TVA-ului.

10 Bundesfinanzhof [Curtea Federală Fiscală] consideră că articolul 71 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112 este o trimitere cuprinzătoare la legislația fiscală. În această accepțiune, articolul 71 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112 nu doar că nu ar interzice aplicarea *mutatis mutandis* a articolului 215 alineatul (4) din Codul vamal, ci ar impune-o. Prin urmare, la întrebarea preliminară ar trebui fără îndoială să se răspundă în sens negativ.

11 Instanța de trimitere în schimb consideră că articolul 71 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112 face trimitere la legislația vamală numai în privința *momentului* la care intervine faptul generator de TVA și exigibilitatea TVA-ului. În susținerea acestei accepțiuni stau modul de redactare, geneza și economia normei.

12 Modul de redactare a articolului 71 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112 face trimitere la legislația vamală numai în privința momentului la care

DOCUMENT DE LUCRU

intervine, în scopuri de TVA, faptul generator și a momentului la care TVA-ul devine exigibil. Premisa normei este că, în scopuri de TVA, a intervenit un fapt generator și TVA-ul a devenit exigibil în sensul articolului 62 din această directivă. O accepțiune atât de restrânsă, stabilită pornind de la modul de redactare a articolului 71 alineatul (1) al doilea paragraf din această directivă este rațională, căci în legislația vamală există mai multe dispoziții referitoare la momentul exigibilității datoriei vamale, de exemplu articolul 201 alineatul (2), articolele 202-204, articolul 209 alineatul (2), articolul 210 alineatul (2), articolul 211 alineatul (2) din Codul vamal. Aplicarea *mutatis mutandis* a acestor dispoziții din legislația vamală asupra TVA-ului la import ar înseamnă că și TVA-ul la export ar lua naștere la aceste momente.

13 Dezvoltarea articolului 71 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112 sprijină ideea că premisa normei este a intervenit deja un fapt generator și TVA a devenit deja exigibil TVA-ul. Raportul între taxa vamală și TVA-ul la import a fost reglementat pentru prima dată la articolul 7 din A doua directivă 67/228/CEE a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – structura și procedurile de aplicare a sistemului comun privind taxa pe valoarea adăugată (JO 1967, 1303/67). Articolul 7 alineatul (2) din această directivă prevede în mod expres că intervenirea și exigibilitatea datoriei vamale și a TVA-ului datorat sunt legate între ele. Articolul 10 alineatul (3) din versiunea inițială 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 1977, L 145, p. 1) prevedea în mod asemănător: „La import, faptul generator se produce și taxa devine exigibilă la momentul la care bunul este considerat importat, în sensul articolului 3. În cazul în care bunurile importate sunt supuse [...], statele membre pot lega faptul generator și data la care impozitul devine exigibil de cele prevăzute pentru aceste taxe comunitare.”

14 Articolul 10 alineatul (3) din A șasea directivă a fost modificat prin articolul 1 punctul 6 din Directiva 91/680/CEE din 16 decembrie 1991 de completare a sistemului comun privind taxa pe valoarea adăugată și de modificare a Directivei 77/388/CEE în vederea eliminării frontierelor fiscale (JO 1991, L 376, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 110). Această versiune modificată este aproape identică cu versiunea aplicabilă în speță a articolului 71 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112. În această versiune, legătura între faptul generator și exigibilitatea TVA-ului la import și a taxelor vamale este limitată la momentul la care taxele vamale devin exigibile.

15 Poziția în economia directivei a articolului 71 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112 este de asemenea un argument contrar pentru trimiterea la dispozițiile din legislația vamală, care au ca obiect de reglementare alte aspecte decât momentul exigibilității taxei. Astfel, dispozițiile privind locul importului se regăsesc în capitolul 4 din titlul V din această directivă (articolele 60 și 61). Acest titlu reglementează în mod expres „Locul operațiunilor taxabile”. Articolul 71

DOCUMENT DE LUCRU

alineatul (1) al doilea paragraf din această directivă figurează în schimb în capitolul VI, în care este vorba despre faptul generator și exigibilitatea TVA-ului.

16 Și poziția articolului 71 în cadrul capitolului 4 din titlul VI din Directiva 2006/112 este un argument în sensul că norma se referă numai la momentul exigibilității TVA-ului, nu însă și la locul unde acesta devine exigibil. Acest capitol cuprinde două articole (articolul 70 și articolul 71). Articolul 70 stabilește momentul la care, la import, intervine faptul generator și la care TVA-ul devine exigibil. În mod deloc surprinzător, acest articol prevede că acest moment este momentul la care are loc importul. Articolul 70 stabilește astfel pentru import ceea ce stabilesc articolul 63 pentru livrarea de bunuri și prestarea de servicii și articolul 68 din Directiva 2006/112 pentru achiziția intracomunitară de bunuri: momentul la care intervine faptul generator și la care TVA-ul devine exigibil.

17 În fine, există o altă considerație de ordin sistematic care se opune unei accepțiuni largi a articolului 71 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112: dacă această dispoziție ar cuprinde într-adevăr o trimitere cuprinzătoare la legislația vamală, dispozițiile Directivei 2006/112 privind TVA-ul la import ar fi caduce. Pentru importurile supuse taxelor vamale, toate aspectele referitoare la TVA-ul la import ar fi guvernate exclusiv de legislația vamală. Pentru toate celelalte importuri, pentru care nu se datorează astfel de taxe, aplicarea legislației vamale ar rezulta din articolul 72 al doilea paragraf din Directiva 2006/112.

18 Instanța de trimitere nu poate deduce în mod neechivoc din jurisprudența Curții dacă articolul 71 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112 face trimitere la legislația vamală și pentru locul în care TVA-ul devine exigibil. În Hotărârea Dansk Transport og Logistik Curtea, pe de o parte, a accentuat în răspunsul său la a patra întrebare preliminară autonomia taxei vamale și a TVA-ului la import (Hotărârea din 29 aprilie 2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, punctul 102). Pe de altă parte, în cadrul răspunsului la a treia întrebare preliminară, a clarificat că faptul generator și exigibilitatea taxelor vamale și ale TVA- ului sunt în esență aceleași (punctul 91).

19 În Hotărârea din 11 iulie 2013, Harry Winston (C-273/12 EU:C:2013:466, punctul 41), referitor la articolul 71 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112, Curtea a arătat că: „În această privință, trebuie amintit că TVA-ul la import și taxele vamale prezintă trăsături esențiale comparabile, întrucât sunt generate de importul în Uniune și de introducerea consecutivă a mărfurilor în circuitul economic al statelor membre. Acest paralelism este, pe de altă parte, confirmat de faptul că articolul 71 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA autorizează statele membre să lege faptul generator și exigibilitatea TVA-ului la import de cele ale taxelor vamale [...].”

20 A doua teză a acestui punct ar putea fi înțeleasă în sensul că în opinia Curții articolul 71 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112 este o trimitere cuprinzătoare la legislația fiscală. Instanța de trimitere are însă îndoieli că aceste considerații trebuie înțelese în acest sens. La acest punct se citează *mutatis*

DOCUMENT DE LUCRU

mutandis Hotărârea din 6 decembrie 1990, Witzemann (C-343/89, EU:C:1990:445, punctul 18), și se înlocuiește numai articolul 10 alineatul (3) din A șasea directivă cu articolul 71 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112. În Hotărârea Witzemann se citează Hotărârea din 28 februarie 1984, Einberger (294/82, EU:C:1984:81, punctul 18). Aceste două hotărâri citate au fost însă pronunțate anterior modificării aduse articolului 10 alineatul (3) din A șasea directivă prin Directiva 91/680/CEE. Întrucât la punctul 41 din Hotărârea Harry Winston, Curtea a înlocuit dispozițiile, însă nu a adaptat formularea la textul articolului 71 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112 [se arată că articolul 71 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA „autorizează" statele membre, deși acestea erau de mult timp deja „obligate" în conformitate cu Directiva 91/680/CEE], instanța de trimitere nu dorește să pronunțe în pripă o hotărâre bazându-se pe această afirmație a Curții.

21 Înțelesul punctului 41 din Hotărârea Harry Winston este, în fine, relativizat de faptul că este citat de Curte în Hotărârea din 10 iulie 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, punctul 41), hotărâre în care se ajunge însă la concluzia că nașterea taxei vamale nu determină în mod imperativ nașterea TVA-ului la import. În acest sens, instanța de trimitere face referire la punctul 91 din Concluziile avocatului general Campos Sánchez-Bordona prezentate în cauzele conexe Eurogate Distribution și DHL Hub Leipzig (C-226/14 și C-228/14, EU:C:2016:1), în care este caracterizat în mod pertinent cadrul de analiză în care ar trebui să se răspundă și la întrebarea preliminară din speță.

22 În Hotărârea din 2 iunie 2016, Eurogate Distribution (C-226/14 și C-228/14, EU:C:2016:405), în Hotărârea din 1 iunie 2017, Wallenborn Transports (C-571/15, EU:C:2017:417) și în Hotărârea din 10 iulie 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579), pronunțate ulterior, Curtea a preluat acest cadru de analiză și s-a întrebat într-un caz concret dacă legislația în materie de TVA poate constitui un temei pentru exigibilitatea TVA-ului la import. Aceste considerații ar fi lipsite de sens dacă articolul 71 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112 ar trebui înțeles ca fiind o trimitere cuprinzătoare la legislația fiscală. Dacă norma nu poate fi înțeleasă în sensul că nașterea datoriei vamale nu determină cvasiautomat nașterea TVA-ului datorat la import, nu există niciun motiv să se prezume că impune aplicarea *mutatis mutandis* a unei norme de competență din legislația vamală asupra dreptului la TVA-ul la import.

23 În continuare, instanța de trimitere pornește de la premisa că Curtea nu a răspuns încă la întrebarea preliminară în Hotărârea din 3 martie 2021, Hauptzollamt Münster (Locul nașterii TVA-ului) (C-7/20, EU:C:2021:161).

24 În fine, indicii pentru interpretarea articolului 71 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112 rezultă din Hotărârea din 7 aprilie 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277), în care Curtea nu a fost de acord cu aplicarea

DOCUMENT DE LUCRU

mutatis mutandis a articolului 124 alineatul (1) litera e UZK asupra TVA-ului la import.

25 Mai întâi, Curtea reiterează formularea cunoscută din Hotărârile Dansk Transport og Logistik și Harry Winston, și anume că TVA- ul la import și taxele vamale prezintă trăsături esențiale „comparabile" și că există un paralelism confirmat de articolul 71 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA (Hotărârea din 7 aprilie 2022, Kauno teritorinė muitinė, C-489/20, EU:C:2022:277, punctul 47). Cu toate acestea, diferit față de punctul 98 din Hotărârea Dansk Transport og Logistik, Curtea nu transferă acest paralelism asupra stingerii TVA-ului datorat la import. Dimpotrivă, constată că Directiva TVA nu reglementează stingerea datoriei vamale aferente mărfurilor de contrabandă din motivele prevăzute la articolul 124 alineatul (1) litera (e) din Regulamentul 952/2013 (Hotărârea din 7 aprilie 2022, Kauno teritorinė muitinė, C-489/20, EU:C:2022:277, punctul 49).

26 Chiar dacă în speță nu este vorba despre aplicarea *mutatis mutandis* a motivelor de stingere a datoriilor prevăzute de legislația vamală, ci despre normele de competență prevăzute de această legislație asupra TVA-ului la import, instanța de trimitere înțelege Hotărârea din 7 aprilie 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277) în sensul că articolul 71 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112 nu poate fi considerat o trimitere cuprinzătoare la legislația fiscală. Numai astfel se poate explica de ce Curtea citează această normă și menționează efectele sale pentru nașterea datoriei vamale și a TVA-ului datorat la import, pentru a identifica apoi o lacună în Directiva TVA, referitoare la stingerea datoriei reprezentate de TVA.

27 În final, instanța de trimitere dorește să se stabilească dacă norma de competență din Directiva 2006/112 este completă. În cazul în care Curtea confirmă interpretarea în sens restrâns a articolului 71 alineatul (1) al doilea paragraf din directivă, instanța de trimitere consideră că acest lucru nu înseamnă automat că dreptul Uniunii ar interzice Germaniei să aplice *mutatis mutandis* articolul 215 alineatul (4) din Codul vamal asupra TVA-ului la import. Astfel, problema dacă prin articolul 71 alineatul (1) al doilea paragraf din directivă dispune aplicarea *mutatis mutandis* a articolului 215 alineatul (4) ZK este diferită de problema dacă interzice o asemenea aplicare, întrucât trebuie considerată a fi o normă completă. Aceasta trebuie să se stabilească prin interpretare.

28 Locul importului este reglementat la articolele 60 și 61 din Directiva 2006/112. Faptul că competențele pentru colectarea taxelor vamale și a TVA-ului trebuie avute în vedere separat (Hotărârea din 29 aprilie 2010 Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, punctul 102), ar putea fi un argument că normele de la articolele 60 și 61 sunt norme complete.

29 Cu toate acestea, din jurisprudența Curții (Hotărârea din 2 iunie 2016, Eurogate Distribution, C-226/14 și C-228/14, EU:C:2016:405, precum și Hotărârea din 10 iulie 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579) s-ar putea desprinde și o altă interpretare. La fel ca în aceste

DOCUMENT DE LUCRU

proceduri, în prezenta cauză este vorba despre consecințele produse din punctul de vedere al TVA-ului de o încălcare a legislației vamale și despre problema care este statul membru competent pentru colectarea TVA-ului la import. Instanța de trimitere înțelege aceste hotărâri în sensul că nu toate consecințele produse din punctul de vedere al TVA-ului de o încălcare a legislației vamale sunt prevăzute de Directiva TVA. Astfel, Curtea a putut în aceste cazuri să lege importul pentru care se datorează TVA de elementul nescris al faptului generator, și anume de intrarea în circuitul economic al Uniunii.

30 În aceste condiții, ar fi posibil să se considere că Directiva 2006/112 nu este completă nici în ceea ce privește alte aspecte referitoare la invocarea TVA-ului la import, în măsura în care TVA-ul la import se naște în contextul unor încălcări ale legislației vamale. Textul articolului 60 din Directiva 2006/112 permite această interpretare. O aplicare *mutatis mutandis* a articolului 215 alineatul (4) din Codul vamal asupra TVA-ului la import nu determină stabilirea, contrară articolului 60 din Directiva 2006/112, a unui loc al importului, ci folosește o ficțiune juridică – în scopul realizării efective a dreptului la TVA până la un plafon de 5 000 de euro – pentru ca un alt stat membru să aibă competența pentru colectarea TVA-ului.

31 Totuși, deplasarea competenței cauzate de aplicarea *mutatis mutandis* a articolului 215 alineatul (4) din Codul vamal ar putea fi contrară principiului teritorialității aplicabil TVA-ului. Conform principiului teritorialității fiscale, veniturile aparțin statului membru în care are loc consumul final (Hotărârea din 27 septembrie 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punctul 37). Într-adevăr, în speță, după ce a cumpărat țigaretele în Polonia, reclamantul le-a vândut mai departe unui cumpărător în Germania. Întrucât acestea au fost oferite spre vânzare publicului în general, acestea au intrat în circuitul economic din acel loc.

32 În această măsură, TVA-ul este diferit de taxa vamală, în cazul acesteia din urmă principiul teritorialității este nerelevant în interiorul Uniunii. Independent de statul membru în care taxele vamale sunt colectate, aceste sunt datorate Uniunii. Prin urmare, în cazul taxelor vamale esențială este colectarea lor efectivă, care este posibilă datorită articolul 215 alineatul (4) din Codul vamal.

DOCUMENT DE LUCRU