

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

MANUEL CAMPOS SÁCHEZ-BORDONA

prezentate la 13 decembrie 2016(1)

Cauza C-571/15

Wallenborn Transports SA

împotriva

Hauptzollamt Gießen

[cerere de decizie preliminară formulată de Hessisches Finanzgericht (Tribunalul Fiscal din Hessen, Germania)]

„Fiscalitate – TVA – Comerț internațional – Locul efectuării operațiunilor taxabile – Transport de marfă printr-un port liber situat într-un stat membru – Legislație a respectivului stat membru, care exclude porturile libere din teritoriul național – Națterea datoriei vamale și exigibilitatea TVA-ului în cazul sustragerii de sub supravegherea vamală”

1. Hessisches Finanzgericht (Tribunalul Fiscal din Hessen) sesizează Curtea cu o trimitere preliminară ce reunește aspecte teoretice și probleme de ordin practic. Pe scurt, este vorba despre o determinare a consecințelor juridice pe care le are asupra taxei pe valoarea adăugată (TVA) la import calificarea în dreptul german a zonelor libere drept „teritoriu străin”. Concret, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă, în general, introducerea unei mărfi în una dintre aceste zone libere exclude intrarea sa pe teritoriul Uniunii și, prin urmare, intervenția faptului generator și exigibilitatea TVA-ului.
2. Litigiul a apărut în urma contestării de către o persoană impozabilă a TVA-ului la import impus de Administrația germană în același timp cu taxele vamale datorate potrivit articolului 203 alineatul (1) din Codul vamal comunitar(2) pentru sustragerea de sub supravegherea vamală a mărfurilor al căror regim vamal (tranzit) nu se încheiase în mod corect. Având în vedere că faptul generator al datoriei vamale a intervenit într-o zonă liberă (portul Hamburg), pe care legislația germană nu o consideră parte a „teritoriului național”, instanța de trimitere solicită să se stabilească, în ceea ce privește TVA-ul, dacă marfa a fost sau nu a fost importată și, prin urmare, dacă TVA-ul la import era exigibil.

I – Cadrul normativ

A – Dreptul Uniunii

1. Directiva 2006/112/CE(3)

3. Potrivit articolului 2 alineatul (1), „[u]rmătoarele operațiuni sunt supuse TVA: [...] (d)

importul de bunuri.”

4. Articolul 5 prevede:

„În sensul prezentei directive, se aplică următoarele definiții:

- (1) «Comunitate» și «teritoriul Comunității» înseamnă teritoriile statelor membre definite la punctul 2;
- (2) «stat membru» și «teritoriul unui stat membru» înseamnă teritoriul fiecărui stat membru al Comunității cărui se aplică Tratatul de instituire a Comunității Europene, în conformitate cu articolul 299 din tratat, cu excepția oricărui teritoriu dintre cele prevăzute la articolul 6 din prezenta directivă;
- (3) «teritorii terțe» înseamnă teritoriile prevăzute la articolul 6;
- (4) «țară terță» înseamnă orice stat sau teritoriu cărui nu i se aplică tratatul.”

5. Articolul 6 prevede:

„(1) Prezenta directivă nu se aplică următoarelor teritorii care fac parte din teritoriul vamal al Comunității:

- (a) Muntele Athos;
- (b) Insulele Canare;
- (c) teritoriile franceze de peste mări;
- (d) Insulele Åland;
- (e) Insulele anglo-normande.

(2) Prezenta directivă nu se aplică următoarelor teritorii care nu fac parte din teritoriul vamal al Comunității:

- (a) Insula Heligoland;
- (b) teritoriul Büsingen;
- (c) Ceuta;
- (d) Melilla;
- (e) Livigno;
- (f) Campione d'Italia;
- (g) apele italiene ale lacului Lugano.”

6. Potrivit articolului 30:

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

Pe lângă operațiunea prevăzută la primul paragraf, este considerat import de bunuri și intrarea

în Comunitate a bunurilor care se află în liberă circulație, provenite dintr-un teritoriu terț care face parte din teritoriul vamal al Comunității.”

7. Conform articolului 60 din aceeași directivă, „[...]ocul importului de bunuri este statul pe al cărui teritoriu se află bunurile la momentul intrării lor în Comunitate”.

8. Articolul 61 prevede:

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

În mod similar, în cazul în care, la intrarea în Comunitate, bunurile care se află în liberă circulație sunt plasate într-unul dintre regimurile sau se află în una dintre situațiile prevăzute la articolele 276 și 277, locul importului este statul membru pe al cărui teritoriu bunurile nu mai intră sub incidența regimurilor sau situațiilor respective.”

9. Conform articolului 70 din Directiva TVA, „[...]faptul generator intervine și TVA-ul devine exigibil atunci când bunurile sunt importate”.

10. Potrivit articolului 71:

„(1) Atunci când, la introducerea în Comunitate, bunurile sunt plasate într-unul dintre regimurile sau se află în una dintre situațiile prevăzute la articolele 156, 276 și 277 sau sub regimuri de admitere temporară cu scutire totală de drepturi de import sau sub regimuri de tranzit extern, faptul generator intervine și TVA devine exigibil doar în momentul în care bunurile nu mai intră sub incidența regimurilor sau situațiilor respective.

Cu toate acestea, atunci când bunurile importate sunt supuse drepturilor [a se citi: «taxelor»] vamale, prelevărilor agricole sau unor taxe similare stabilite în cadrul unei politici comune, faptul generator intervine și TVA devine exigibil în momentul în care intervine faptul generator privind taxele respective, iar drepturile [a se citi: «taxele»] respective devin exigibile.

(2) Atunci când bunurile importate nu sunt supuse niciuna dintre drepturile prevăzute la alineatul (1) al doilea paragraf, statele membre aplică, în ceea ce privește faptul generator și momentul la care TVA devine exigibil, dispozițiile în vigoare care reglementează drepturile vamale.”

11. Potrivit articolului 156 alineatul (1) din directivă, „[...]statele membre pot scuti următoarele operațiuni: [...] (b) livrarea de bunuri destinate plasării într-o zonă liberă sau într-un antrepozit liber; [...]”.

12. Potrivit articolului 202 din directivă, „TVA este datorat de orice persoană responsabilă de ieșirea bunurilor din regimurile sau situațiile enumerate la articolele 156, 157, 158, 160 și 161”.

2. CVC

13. Articolul 4 prevede:

„În sensul prezentului cod, se aplică următoarele definiții:

[...]

7. «Mărfuri comunitare» reprezintă mărfurile:

- obținute sau produse în întregime pe teritoriul vamal al Comunității în conformitate cu articolul 23 și care nu conțin mărfuri importate din țări sau teritorii care nu fac parte din teritoriul vamal al Comunității;
- importate din țări sau teritorii care nu fac parte din teritoriul vamal al Comunității și care au fost puse în liberă circulație;
- obținute sau produse pe teritoriul vamal al Comunității, fie din mărfuri menționate doar la a doua linie, fie din mărfuri menționate la prima și a doua linie.

8. «Mărfuri necomunitare» reprezintă alte mărfuri decât cele menționate la punctul 7.

Fără a aduce atingere articolelor 163 și 164, mărfurile comunitare își pierd acest statut atunci când sunt scoase de pe teritoriul vamal al Comunității.

[...]

10. «Drepturi de import» reprezintă:

- drepturile vamale și taxele cu efect echivalent prevăzute la importul de mărfuri;
- prelevările agricole și alte impuneri la import introduse prin politica agricolă comună sau prin regimuri specifice aplicabile anumitor mărfuri rezultate din transformarea produselor agricole.

[...]

15. «Destinația vamală a mărfurilor» reprezintă:

- (a) plasarea mărfurilor sub un regim vamal;
- (b) introducerea lor într-o zonă liberă sau într-un antrepozit liber;

[...]

16. «Regim vamal» reprezintă:

[...]

- (b) tranzitul;

[...]”

14. Potrivit articolului 37:

„(1) Mărfurile introduse pe teritoriul vamal al Comunității se află sub supraveghere vamală din momentul intrării lor. Ele pot fi supuse controlului autorităților vamale în conformitate cu dispozițiile în vigoare.

(2) Ele rămân sub o astfel de supraveghere atâta timp cât este necesar pentru a se stabili statutul lor vamal, dacă este cazul, și, în cazul mărfurilor necomunitare și fără a aduce atingere articolului 82 alineatul (1), până ce li se modifică statutul vamal, ele intră într-o zonă liberă sau

antrepozit liber sau se reexport? sau se distrug în conformitate cu articolul 182.”

15. Potrivit articolului 92:

„(1) Regimul de tranzit extern ia sfârșit și obligățiile titularului se consideră îndeplinite atunci când mărfurile plasate sub acest regim și documentele solicitate sunt prezentate la biroul vamal de destinație în conformitate cu dispozițiile regimului respectiv.

(2) Autoritățile vamale încheie regimul atunci când sunt în măsură să stabilească, pe baza comparației datelor disponibile de la biroul vamal de plecare cu cele de la biroul vamal de destinație, că regimul a luat sfârșit în mod corect.”

16. Potrivit articolului 96:

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

(a) prezentarea în vamă a mărfurilor intacte la biroul vamal de destinație în termenul prevăzut și cu respectarea întocmai a măsurilor de identificare adoptate de autoritățile vamale;

(b) respectarea dispozițiilor referitoare la regimul de tranzit comunitar.

(2) Sub rezerva obligațiilor prevăzute la alineatul (1) ale principalului obligat, un transportator sau destinatar al mărfurilor care acceptă mărfurile fiind că ele sunt plasate sub un regim de tranzit comunitar este, de asemenea, obligat să prezinte mărfurile intacte la biroul vamal de destinație în termenul prevăzut și cu respectarea întocmai a măsurilor de identificare adoptate de autoritățile vamale.”

17. Articolul 166 prevede:

„Zonele libere și antrepozitele libere fac parte din teritoriul vamal al Comunității sau sunt situate pe acel teritoriu și separate de restul, în care:

(a) mărfurile necomunitare sunt considerate, în aplicarea drepturilor de import și măsurilor de politică comercială referitoare la import, ca neaflându-se pe teritoriul vamal al Comunității, în măsura în care nu sunt nici puse în liberă circulație sau plasate sub un alt regim vamal, nici utilizate sau consumate în alte condiții decât cele prevăzute în reglementările vamale;

(b) mărfurile comunitare pentru care există o astfel de dispoziție, în conformitate cu legislația comunitară care reglementează domenii specifice, beneficiază de măsurile legate în mod obișnuit de exportul mărfurilor, pe baza plasării lor într-o zonă liberă sau un antrepozit liber.”

18. Articolul 167 prevede:

„(1) Statele membre pot desemna părți ale teritoriului vamal al Comunității ca zone libere sau pot autoriza înființarea unor antrepozite libere.

(2) Statele membre determină limita geografică a fiecărei zone. Incintele care urmează a fi desemnate ca antrepozite libere trebuie aprobate de statele membre.

(3) Zonele libere trebuie să fie împrejmuite. Statele membre definesc punctele de intrare și ieșire ale fiecărei zone libere sau antrepozit liber.

[...]”

19. În conformitate cu articolul 170:

„(1) Fără a aduce atingere articolului 168 alineatul (4), mărfurile care intră într-o zonă liberă sau într-un antrepozit liber nu trebuie să fie prezentate autorităților vamale și nici nu necesită depunerea unei declarații vamale.

(2) Mărfurile sunt prezentate autorităților vamale și sunt supuse formalităților vamale recomandate numai în cazul în care:

(a) au fost plasate sub un regim vamal care se încheie atunci când intră într-o zonă liberă sau într-un antrepozit liber; totuși, atunci când regimul vamal respectiv permite scutirea de obligația de a prezenta mărfurile în vamă, o astfel de prezentare nu se solicită;

[...]”

20. Potrivit articolului 202:

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

(a) introducerea ilegală pe teritoriul vamal al Comunității a mărfurilor supuse drepturilor de import sau

(b) introducerea ilegală într-o altă parte pe acel teritoriu a unor astfel de mărfuri amplasate într-o zonă liberă sau antrepozit liber.

În sensul prezentului articol, introducerea ilegală reprezintă orice introducere care încalcă dispozițiile articolelor 38-41 și articolul 177 a doua liniuță.

(2) Datoria vamală se naște în momentul în care mărfurile sunt introduse ilegal.

[...]”

21. Articolul 203 prevede:

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

– sustragerea de sub supravegherea vamală a mărfurilor supuse drepturilor de import.

(2) Datoria vamală ia naștere în momentul sustragerii mărfurilor de sub supravegherea vamală.

(3) Debitorii vamali sunt:

– persoana care a sustras mărfurile de sub supraveghere vamală;

– orice persoană care a participat la o astfel de acțiune și care ătia sau ar fi trebuit să ătie, în mod normal, că mărfurile au fost sustrate de sub supraveghere vamală;

– orice persoană care a dobândit sau deținut mărfurile în cauză și care ătia sau ar fi trebuit să ătie, în mod normal, în momentul cumpărării sau primirii mărfurilor, că ele au fost sustrate de sub supraveghere vamală și

– după caz, persoana care trebuie să execute obligațiile care rezultă din depozitarea temporară a mărfurilor sau din utilizarea regimului vamal sub care sunt plasate acele mărfuri.”

22. Articolul 204 prevede:

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

(a) neexecutarea uneia dintre obligațiile care rezultă, în privința mărfurilor supuse drepturilor de import, din depozitarea lor temporară sau din utilizarea regimului vamal sub care sunt plasate sau

(b) nerespectarea unei condiții care reglementează plasarea mărfurilor sub regimul respectiv sau acordarea unei rate reduse sau zero a drepturilor de import înănd seama de destinația mărfurilor,

în alte cazuri decât cele menționate la articolul 203 doar dacă nu se stabilește că acele omisiuni nu au un efect semnificativ asupra utilizării corecte a regimului de depozitare temporară sau a regimului vamal în cauză.

(2) Datoria vamală are naștere fie în momentul în care obligația a crei neexecutare generează datorii vamale încetează a mai fi îndeplinită, fie în momentul în care mărfurile sunt plasate sub regimul vamal în cauză, atunci când se stabilește ulterior că o condiție care reglementează plasarea mărfurilor sub regimul respectiv sau acordarea unei rate reduse sau zero a drepturilor de import înănd seama de destinația mărfurilor nu a fost îndeplinită în fapt.

(3) Debitorul vamal este persoana creia i se solicită, în funcție de împrejurări, fie executarea obligațiilor apărute, în privința mărfurilor supuse drepturilor de import, în urma depozitării lor temporare sau a utilizării regimului vamal sub care au fost plasate, fie respectarea condițiilor care reglementează plasarea mărfurilor sub acel regim.”

B – *Dreptul național*

1. Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri)(4)

23. Articolul 1 prevede:

„1. Sunt supuse TVA-ului următoarele operațiuni:

[...]

4) importul de bunuri pe teritoriul național [...] (TVA-ul la import);

[...]

2. «Teritoriu național» în sensul prezentei legi înseamnă teritoriul Republicii Federale Germania, cu excepția [...] zonelor libere de control tip I în temeiul articolului 1 alineatul 1) prima teză din Legea privind administrarea vamală (Zollverwaltungsgesetz) (porturi libere) [...]. «Teritoriu străin» în sensul prezentei legi înseamnă teritoriul care nu face parte din teritoriul național astfel cum a fost definit. [...]

3. Următoarele operațiuni care sunt efectuate în porturile libere [...] sunt considerate operațiuni desfășurate pe teritoriul național:

1) livrările și achizițiile intracomunitare de bunuri, care sunt destinate uzului sau consumului pe teritoriile vizate,

[...]

4) livrările de bunuri care la momentul livrării [...]

[...]

b) se află în liberă circulație în temeiul legislației în materia TVA-ului la import; [...]

[...]”

24. Potrivit articolului 13 alineatul 2, „În privința TVA-ului la import se aplică articolul 21 alineatul 2.”

25. Potrivit articolului 21:

„[...]

2. În privința TVA-ului la import se aplică *mutatis mutandis* dispozițiile privind taxele vamale;

[...]

2a. Locurile de vîmuire din strîntate, în cadrul cîrora funcționari vamali germani autorizați în acest sens efectuează acte oficiale în conformitate cu alineatul 2, fac parte în această privință din teritoriul național. [...]”

II – Situația de fapt

26. La data de 11 iunie 2009, au fost declarate și puse sub regim de tranzit comunitar extern produse textile care în ziua anterioară fuseseră introduse pe teritoriul vamal al Uniunii Europene și prezentate în vamă pe aeroportul Frankfurt am Main. Regimul de tranzit trebuia încheiat până la 17 iunie 2009.

27. Destinatarul mărfurilor era o societate stabilită în portul liber (zonă liberă) din Hamburg. Întreprinderea Wallenborn Transports (denumită în continuare „Wallenborn”) a fost înscrisă și efectueze transportul mărfii, care a fost sigilat în mod corespunzător.

28. Cu toate acestea, marfa nu a ajuns la biroul vamal de destinație. Din cercetările efectuate în cadrul procedurii de investigare a rezultat că, după îndeplinirea sigiliului vamal, marfa fusese descărcată la 11 iunie 2009 în spațiile destinatarului din zona liberă Hamburg, părăsind însă zona liberă la 16 iunie 2009 cu destinația Finlanda, de unde a fost reexportată către Rusia.

29. La data de 2 septembrie 2010, Hauptzollamt Gießen (Administrația vamală din Gießen) a emis o decizie de impunere a taxelor vamale și a TVA-ului la import atât împotriva obligatului principal, în calitate de expeditor agreeat, cât și împotriva Wallenborn, în calitate de transportator.

30. Totuși, s-a solicitat doar Wallenborn să efectueze plata, Administrația vamală considerând că obligatul principal făcuse dovada predării corespunzătoare a transportului și prezentase documentul de tranzit, în timp ce Wallenborn nu își îndeplinise obligația privind încheierea regimului de tranzit. Destinatarul mărfii a comunicat administrației că la acceptarea transportului a plecat de la premisa că marfa fusese pusă în liberă circulație; a adăugat că nu îi fusese prezentat documentul de însoțire a tranzitului.

31. Wallenborn a contestat pe cale administrativă, fără succes, decizia de impunere a TVA-ului, formulând ulterior și o acțiune în contencios administrativ în fața Hessisches

Finanzgericht (Tribunalul Fiscal din Hessen). A susținut că datoria vamală luase naștere ca urmare a descărcării camionului după îndepărtarea sigiliului în portul liber, însă acesta, fiind zonă liberă, nu face parte din teritoriul național și, prin urmare, nu a avut loc o operațiune supusă TVA-ului.

III – Întrebările formulate

32. În acest context, la 6 noiembrie 2015, Hessisches Finanzgericht (Tribunalul Fiscal din Hessen) a sesizat Curtea de Justiție cu următoarele întrebări preliminare:

„Prima întrebare:

Dispoziția în materia taxei pe valoarea adăugată a unui stat membru potrivit căreia zonele libere de control tip I (porturi libere) nu fac parte din teritoriul național reprezintă una dintre situațiile, în sensul articolului 156 din Directiva privind sistemul taxei pe valoarea adăugată, astfel cum sunt menționate la articolul 61 primul paragraf și la articolul 71 alineatul (1) primul paragraf din aceeași directivă?

În cazul unui răspuns afirmativ la această întrebare:

A doua întrebare:

În privința bunurilor care sunt supuse unor taxe vamale, faptul generator intervine și TVA-ul devine exigibil, în conformitate cu articolul 71 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA, în același moment în care intervine faptul generator și devin exigibile taxele vamale, atunci când faptul generator și exigibilitatea taxelor vamale se produc în cadrul unei zone libere de control tip I și când legislația în materie de TVA a statului membru căruia îi aparține zona liberă prevede că zonele libere de control tip I (porturi libere) nu fac parte din teritoriul național?

În cazul unui răspuns negativ la a doua întrebare:

A treia întrebare:

În privința unei mărfi transportate într-o zonă liberă de control tip I sub regim de tranzit extern, fără ca acest regim să se fi încheiat, marfa fiind sustrasă de sub supravegherea vamală în zona liberă, astfel încât pentru aceasta ia naștere o datorie vamală în temeiul articolului 203 alineatul (1) din Codul vamal, faptul generator intervine și TVA-ul devine exigibil în același moment ca urmare a intervenirii unui alt fapt generator, și anume, conform articolului 204 alineatul (1) litera (a) din Codul vamal, întrucât anterior acțiunii prin care marfa a fost sustrasă de sub supravegherea vamală nu s-a procedat la prezentarea mărfii unei autorități vamale situate pe teritoriul național, competent pentru zona liberă, iar regimul de tranzit pe teritoriul respectiv nu s-a încheiat?”

IV – Procedura în fața Curții și susținerile părților

33. S-au prezentat și au depus observații scrise Wallenborn, guvernul elen și Comisia, fără a fi interesate de organizarea unei ședințe publice.

34. Wallenborn susține că se impune să se răspundă afirmativ la primele două întrebări și sugerează, în subsidiar, să se răspundă negativ pentru cea de a treia.

35. În opinia Wallenborn, articolul 204 CVC este aplicabil numai în cazul în care, într-o situație de fapt unică, nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute în articolul 203 CVC. Având în vedere că, în situația din litigiul principal, îndeplinirea sigiliului vamal, descărcarea și neprezentarea în vamă a mărfurilor constituie o situație de fapt unică, articolul 204 CVC nu este aplicabil.

36. Guvernul elen propune să se răspundă negativ la prima întrebare. În opinia sa, potrivit articolului 166 CVC, mărfurile necomunitare aflate în zone libere nu sunt, în ceea ce privește taxele la import și măsurile de politică comercială, considerate prezente pe teritoriul vamal al Uniunii. Astfel, rezultă că aceste zone nu pot fi considerate „teritoriu terț”, fiind supuse ansamblului de reglementări vamale (naționale și ale Uniunii), în același mod ca restul teritoriului vamal al statului membru respectiv. Guvernul elen subliniază că, potrivit articolelor 5 și 6 din Directiva TVA, zonele libere nu sunt spații excluse din domeniul de aplicare al acestei directive.

37. În subsidiar, în legătură cu a doua și a treia întrebare, guvernul elen susține că articolele 61 și 71 din Directiva TVA fac referire la dispozițiile CVC privind națterea datoriei vamale. Astfel, deduce că, în acest caz, datoria vamală și, în consecință, datoria privind TVA-ul au survenit în momentul în care nu au fost respectate obligațiile regimului de tranzit care a fost aplicat mărfurilor.

38. În opinia sa, națterea datoriei vamale trebuie analizată în lumina articolului 204 CVC, ceea ce înseamnă că, luând în considerare lipsa de efect practic a abaterii, nu ar fi rezultat nicio datorie vamală și cu atât mai puțin o datorie privind TVA-ul, dacă ar fi fost îndeplinite condițiile prevăzute la articolul 859 din Regulamentul de aplicare.

39. Comisia susține, cu titlu introductiv, că se impune analizarea elementelor constitutive ale TVA-ului la import independent de existența unei datorii vamale date fiind diferențele dintre aceste taxe în ceea ce privește scopul și conceperea lor. În împrejurările cauzei, ar exista o datorie vamală potrivit articolului 203 CVC având în vedere că măsurile au fost sustrate de sub supravegherea vamală ca urmare a îndeplinirii sigiliului.

40. Cu privire la prima întrebare, Comisia susține că articolul 61 și articolul 71 alineatul (1) din Directiva TVA nu fac referire la condițiile de aplicare a articolului 156 din aceeași directivă, ci doar la situațiile și la regimurile vamale menționate în directivă. Având în vedere că articolul 156 [alineatul (1)] litera (b) din Directiva TVA menționează în mod expres zonele și antrepozitele libere, printre „situațiile avute în vedere în articolul 156” se numără cele referitoare la acele zone și antrepozite conform articolelor 61 și 71 din Directiva TVA.

41. Cu privire la a doua întrebare, Comisia semnalează că, potrivit articolului 71 alineatul (1) primul paragraf din Directiva TVA, faptul generator și exigibilitatea TVA-ului la import intervin numai atunci când bunurile ies de sub incidența unui regim vamal sau a uneia dintre situațiile prevăzute la articolul 156 din Directiva TVA. În prezenta cauză, sustragerea mărfurilor de sub supravegherea vamală prin îndeplinirea sigiliului ar fi determinat națterea unei datorii vamale în temeiul articolului 203 CVC și ieșirea mărfurilor de sub incidența regimului de tranzit, fiind astfel îndeplinite condițiile unei operațiuni de import conform articolelor 70 și 71 alineatul (1) primul paragraf din Directiva TVA. Cu toate acestea, întrucât sustragerea s-a produs în afara teritoriului fiscal german, nu a avut loc un import în sensul articolului 61 din directivă.

42. Cu privire la a treia întrebare, Comisia consideră că articolul 204 CVC este aplicabil numai în cazul în care nu este aplicabil articolul 203 CVC, mai precis dacă marfa nu a fost sustrasă de sub supravegherea vamală. Comisia subliniază principiul națterii unei singure datorii vamale, astfel încât actele sau omisiunile ulterioare cu privire la o marfă pentru care a rezultat o astfel de datorie nu dau naștere, în principiu, unei alte datorii de aceeași natură.

43. De asemenea, Comisia insistă asupra faptului că TVA-ul la import și taxele vamale trebuie analizate separat, pentru că nici articolul 203, nici 204 CVC nu implică în mod automat exigibilitatea TVA-ului.

V – Analiză

A – Prima întrebare

44. Apreciem că se impune ca analiza primei întrebări să pornească de la formularea instanței de trimitere: „Dispoziția în materia taxei pe valoarea adăugată a unui stat membru potrivit creia zonele libere de control tip I (porturi libere) nu fac parte din teritoriul național reprezintă una dintre situațiile în sensul articolului 156 din Directiva privind sistemul taxei pe valoarea adăugată, astfel cum sunt menționate la articolul 61 primul paragraf și la articolul 71 alineatul (1) primul paragraf din aceeași directivă?”

45. Hessisches Finanzgericht (Tribunalul Fiscal din Hessen) nu întreabă direct dacă prezența unor măruri într-o zonă liberă înseamnă că acestea se găsesc în unul dintre „regimurile sau [...] situațiile” prevăzute la articolul 156 din Directiva TVA și la care fac trimitere articolele 61 și 71 din respectiva directivă. Îndoiala sa nu se referă la zonele libere, astfel cum sunt definite la articolul 166 CVC, ci la zonele calificate în dreptul german drept „teritoriu străin” în scopuri de TVA [articolul 1 alineatul (2) UStG]. Așadar, nu este vorba despre zonele libere ca teritoriu vamal, ci despre zonele libere ca zone în care importul de bunuri nu este supus TVA-ului la import.

46. În împrejurările cauzei, considerăm că diferențierea realizată de instanța de trimitere este artificială. Potrivit articolului 61 din Directiva TVA, importul este realizat atunci când bunurile nu mai intră sub incidența vreunui dintre regimurile sau situațiile prevăzute în articolul 156 din aceeași directivă. De asemenea, articolul 71 alineatul (1) din Directiva TVA prevede că faptul generator intervine și TVA-ul devine exigibil doar în momentul în care bunurile nu mai intră sub incidența regimurilor sau situațiilor respective.

47. Situațiile sau regimurile prevăzute la articolul 156 din Directiva TVA includ „(1) [...] (b) livrarea de bunuri destinate plasării într-o zonă liberă sau într-un antrepozit liber”. Prin urmare, în conformitate cu articolul 61 din Directiva TVA, acest tip de bunuri nu este considerat importat atâta timp cât bunurile nu părăsesc zona liberă, moment în care faptul generator intervine și TVA-ul la import devine exigibil [articolul 71 alineatul (1) din Directiva TVA].

48. Așadar, atât pentru dreptul Uniunii, cât și pentru legislația germană, zonele libere sunt în același timp „teritoriu străin Uniunii” și „teritoriu străin statului”, în sensul că „livrarea de bunuri destinate plasării [în acestea]” nu constituie o operațiune de import și, prin urmare, nu generează un fapt generator de TVA(5).

49. Desigur, articolul 156 din Directiva TVA se referă la „livrarea de bunuri destinate plasării într-o zonă liberă sau într-un antrepozit liber” ca fiind o operațiune ce poate fi scutită de TVA de statele membre. Astfel, instanța de trimitere deduce de aici că, în orice caz, această dispoziție presupune existența unui import întrucât un fapt generator poate fi scutit doar dacă se supune, în principiu, taxei pentru care se acordă scutirea. Or, rezultă o contradicție cu articolul 1 alineatul (2) UStG care, prin calificarea zonei libere drept „teritoriu străin”, ar exclude eventual posibilitatea importului. Așadar, Hessisches Finanzgericht (Tribunalul Fiscal din Hessen) solicită să se clarifice dacă zonele libere germane pot fi asimilate zonelor libere prevăzute la articolele 61 și 71 din Directiva TVA.

50. Considerăm că răspunsul este afirmativ. Articolele 61 și 71 din Directiva TVA fac trimitere

la articolul 156 din aceeași directivă, însă nu ca la o reglementare a scutirii de taxe, ci ca la o dispoziție care enumeră o serie de „regimuri [...] sau situații”. Deși este vorba despre regimuri sau situații care sunt relevante pentru articolul 156 din respectiva directivă în privința unei eventuale scutiri de taxă, în articolele 61 și 71 sunt enumerate cu un scop diferit (corespunzător obiectului său), respectiv pentru stabilirea locului și a momentului în care se consideră că importul a avut loc și în care TVA-ul devine exigibil.

51. Prin urmare, singurul aspect din textul articolului 156 din Directiva TVA care prezintă interes pentru articolele 61 și 71 din aceeași directivă este numai referirea la „livrarea de bunuri destinate plasării într-o zonă liberă sau într-un antrepozit liber”. Acest tip de livrări care au un singur scop reprezintă, pentru cele două articole, un *fact* a cărui dispariție are drept consecință generarea și exigibilitatea TVA-ului la import.

52. În consecință, considerăm că se impune să se răspundă afirmativ la prima întrebare. Zonele libere la care UStG face referire sunt cele avute în vedere la articolul 156 din Directiva TVA și la care fac trimitere articolul 61 primul paragraf și articolul 71 alineatul (1) primul paragraf din aceeași directivă. În scopuri de TVA, dreptul german și dreptul Uniunii califică zonele libere drept „teritoriu străin”, în sensul că, în anumite circumstanțe, bunurile depozitate în aceste zone sunt considerate importate pe teritoriul Uniunii doar după ce părăsesc aceste zone și sunt introduse pe teritoriul unui stat membru.

53. Pe scurt, reformulând textul întrebării, considerăm că trimiterea din cuprinsul articolului 61 primul paragraf și al articolului 71 alineatul (1) primul paragraf din Directiva TVA la „regimurile sau [...] situațiile prevăzute” în articolul 156 din aceeași directivă se referă și la zonele libere ca eventuale zone de import de mărfuri pe teritoriul Uniunii.

B – A doua întrebare

54. Răspunzând afirmativ la prima întrebare, ajungem cu analiza noastră la a doua întrebare prin care instanța de trimitere solicită să se stabilească, în esență, dacă, odată produs faptul generator al taxelor vamale în interiorul unei zone libere, se generează și TVA-ul la import pentru mărfurile care nu au ieșit din această zonă.

55. Pentru Hessisches Finanzgericht (Tribunalul Fiscal din Hessen), având în vedere că în prezenta cauză a avut loc o sustragere a mărfurilor de sub supravegherea vamală, a rezultat o taxă vamală în temeiul articolului 203 alineatul (1) CVC. În opinia sa, totuși, dat fiind că sustragerea s-a produs într-o zonă liberă, nu se poate vorbi despre un import de marfă, ceea ce nu ar permite perceperea TVA-ului la import.

56. Conform celor menționate anterior, zonele libere pot fi un „teritoriu străin” Uniunii atât în scopuri de TVA, cât și în ceea ce privește taxele vamale, dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute în articolul 166 CVC (în speță, dacă marfa nu este plasată sub un regim vamal).

57. Bunurile care au ajuns în zona liberă Hamburg erau supuse regimului de tranzit extern, astfel încât, deși plasate într-o zonă liberă conform precizărilor instanței de trimitere, „nu erau îndeplinite condițiile necesare pentru a se considera, la aplicarea taxelor la import, că mărfurile necomunitare dintr-o zonă liberă nu se aflau pe teritoriul vamal al Comunității [...]”(6).

58. Așadar, după ce au fost plasate pe teritoriul vamal al Uniunii, mărfurile în litigiu puteau da naștere unei datorii vamale. Mai exact, ne referim la datoria vamală prevăzută la articolul 203 alineatul (1) CVC, rezultat din sustragerea de sub supravegherea vamală a mărfurilor, pusă în evidență prin îndepărtarea sigiliului și încheierea, în consecință, a regimului de tranzit(7).

59. Există consens între părți cu privire la faptul că, în situația din speță, erau datorate taxe vamale potrivit articolului 203 alineatul (1) CVC; este neclar însă dacă s-a generat și TVA-ul la import. Prin urmare, problema exigibilității primei datorii fiscale (taxele vamale) rămâne în afara discuției(8).
60. Încheierea regimului de tranzit ar fi presupus, potrivit articolelor 61 și 71 din Directiva TVA, că marfa în cauză trebuia considerată importată în locul în care a ieșit de sub incidența acestui regim, cu consecința generării TVA-ului. Or, ce se întâmplă când teritoriul statului membru unde bunurile nu se mai află sub incidența regimului de tranzit este o zonă liberă, în condițiile în care articolele 61 și 71 din Directiva TVA stipulează că se impune ieșirea din zona liberă pentru ca bunurile să fie calificate drept bunuri importate?
61. În aceste condiții, prin natura unei datorii vamale pe care nicio parte nu o contestă, astfel cum am precizat anterior, a intervenit o altă consecință fiscală și a fost generată taxa pe valoarea adăugată. În principiu, răspunsul ar putea fi afirmativ: a) dacă ieșirea de sub regimul de tranzit ar fi suficientă în sine pentru ca bunurile să fie considerate importate sau b) dacă, odată născută datoria vamală potrivit articolului 203 CVC, generarea sa ar implica în mod automat generarea TVA-ului, chiar dacă marfa nu poate fi considerată importată (având în vedere că se menține calificarea sa ca bun plasat într-o zonă liberă).
62. Considerăm că prima opțiune poate fi eliminată, având în vedere că articolele 61 și 71 din Directiva TVA se referă, în termeni alternativi și care nu se exclud reciproc, la ieșirea de sub incidența diferitor regimuri și situații care echivalează cu un import de bunuri. Succesiunea acestor regimuri sau situații este posibilă în alte situații: de exemplu, articolul 170 alineatul (2) litera (a) din CVC menționează intrarea într-o zonă liberă a unor mărfuri plasate într-un regim vamal „care se încheie atunci când intră într-o zonă liberă sau într-un antrepozit liber”.
63. Totuși, se impune să precizăm că această succesiune este acceptabilă numai dacă tranziția de la un regim la altul se realizează prin încheierea corectă a primului regim. În speță, încheierea necorespunzătoare a regimului de tranzit extern nu permite clasificarea mărfurilor, în scopuri de TVA, drept bunuri plasate în zonă liberă, fiind necesară clasificarea acestora drept bunuri importate. Or, acceptarea acestei abordări ar presupune denaturarea caracterului TVA-ului care, dintr-o taxă percepută asupra consumului, s-ar converti într-un mijloc de sancționare a unui comportament ilicit(9).
64. În opinia noastră, același criteriu (referitor la natura și scopul TVA-ului) exclude și a doua opțiune menționată anterior, care presupune generarea automată a taxei pe valoarea adăugată în cazul generării taxelor vamale în baza unei interpretări literale a articolului 71 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA(10).
65. Astfel cum am avut ocazia să menționăm în concluziile prezentate în cauzele conexe Eurogate Distribution și DHL Hub Leipzig(11), potrivit jurisprudenței Curții de Justiție, „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”, paralelism care este „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”(12).
66. Totuși, în aceleași concluzii(13), am subliniat că „trăsături comparabile nu înseamnă că ele sunt identice, motiv pentru care Curtea propune ca natura datoriei vamale și cea a TVA-ului să fie examinate în mod independent. Nu ar putea fi altfel, având în vedere natura diferită a fiecăreia dintre ele, evidențiată în special în cazul în care datoria vamală nu a luat naștere, în realitate, ca

urmare a introducerii pe teritoriul vamal a mărfurilor sub regim ordinar, ci din cauza neîndeplinirii anumitor condiții sau obligații.”

67. Esențial pentru generarea taxei pe valoarea adăugată la import este ca bunurile în cauză să poată fi integrate în circuitul economic al Uniunii și, astfel, să facă obiectul unui consum ulterior. Curtea de Justiție a confirmat această idee în Hotărârea Eurogate Distribution și DHL Hub Leipzig din 2 iunie 2016: „la taxa vamală s-ar putea adăuga și TVA-ul, dacă, în funcție de comportamentul ilicit care a dat naștere acestei datorii, s-ar putea prezuma că mărfurile respective au intrat în circuitul economic al Uniunii și, prin urmare, au putut face obiectul consumului, declanșând faptul generator al TVA-ului.”(14).

68. Desigur, astfel cum am susținut în concluziile prezentate în cauza Eurogate Distribution și DHL Hub Leipzig(15), una dintre situațiile în care s-ar putea aplica această prezumție ar fi în mod rezonabil „cazul prevăzut la articolul 202 alineatul (1) litera (a) din CVC (introducerea ilegală pe teritoriul vamal a mărfurilor supuse taxelor la import) sau la articolul 203 alineatul (1) din CVC (*sustragerea mărfurilor de sub supravegherea vamală*)”(16), mai precis, referitor la această a doua ipoteză, este cea care ne interesează în prezenta cauză.

69. Totuși, această prezumție nu este irefragabilă, ci *iuris tantum* și poate fi răsturnată, aadar, în funcție de faptele considerate probate în fața instanței. Concret, deși s-ar putea prezuma că mărfurile au fost integrate în circuitul economic atunci când ele nu se află într-o zonă liberă, prezumția ar fi răsturnată odată ce se confirmă că, aflându-se într-o astfel de zonă liberă, făr realizarea altor operațiuni, marfa a părăsit această zonă având ca destinație un alt stat membru, pentru a fi ulterior reexportată.

70. Aceasta pare să fie situația în speță. Conform instanței de trimitere, îndepărtarea sigiliului mărfurilor a avut loc în momentul descărcării lor în zona liberă Hamburg la 11 iunie 2009. La data de 15 iunie 2009, marfa a fost depozitată într-un container și încărcată pe o navă care a părăsit portul liber Hamburg în ziua următoare(17). Pentru Hessisches Finanzgericht (Tribunalul Fiscal din Hessen), în tot acest timp „nu există însă o introducere în circuitul economic al statului membru din al cărui teritoriu face parte zona liberă. Astfel, după sustragerea sa de sub supravegherea vamală, marfa a rămas mai întâi în zona liberă, iar în respectiva zonă nici nu a fost introdusă spre consum, nici nu a fost consumată sau utilizată, lucru care, conform articolului 1 alineatul 3 din UStG, ar fi trebuit tratat, în anumite condiții, precum operațiunile efectuate pe teritoriul național.”(18)

71. Deși plasarea mărfurilor într-o zonă liberă ar fi, ipotetic, irelevantă în ceea ce privește trimiterea făcută în articolele 61 și 71 din Directiva TVA la articolul 156 din aceeași directivă, este clar că în circumstanțele particulare ale situației de fapt bunurile nu ar fi putut fi utilizate sau consumate pe teritoriul Uniunii.

72. În termeni abstracti, irelevanța articolului 156 din Directiva TVA ar determina, în sensul articolelor 61 și 71 din aceeași directivă, clasificarea respectivelor bunuri drept „importate” odată încheiat regimul de tranzit. Din aceeași perspectivă, ar fi aplicabil articolul 71 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA(19). Totuși, în opinia noastră, situația este aceasta numai dacă importul implică și accesul bunurilor în circuitul economic al Uniunii, conform regulii generale. În situația în care, dimpotrivă, se concluzionează în mod incontestabil, printr-o hotărâre neechivocă a unei instanțe, că accesul la acest circuit nu a fost posibil, un astfel de „import” reprezintă un act juridic care nu atrage obligativitatea plății TVA-ului.

73. Aadar, în opinia noastră, articolele 61 și 71 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că nașterea unei datorii vamale, în temeiul articolului 203 alineatul 1 CVC, prin sustragerea de sub supravegherea vamală a bunurilor aflate într-o zonă liberă determină producerea faptului generator și la exigibilitatea TVA-ului la import, dacă se poate prezuma în mod rezonabil că

respectivale bunuri au putut fi integrate în circuitul economic al Uniunii, ceea ce îi revine instanței naționale să stabilească.

C – A treia întrebare

74. Astfel cum arată Comisia(20), a treia întrebare a instanței de trimitere pleacă de la premisa că este posibilă o aplicare simultană a articolelor 203 și 204 CVC.

75. Hessisches Finanzgericht (Tribunalul Fiscal din Hessen) solicită să se clarifice dacă, odată născută o datorie vamală, în temeiul articolului 203 CVC, prin sustragerea mărfii de sub supravegherea vamală într-o zonă liberă, se poate naște (și) o datorie privind TVA-ul în măsura în care, conform articolului 204 alineatul (1) litera (a) CVC, nu a fost respectată obligația de încheiere a regimului de tranzit la autoritatea vamală situată pe teritoriul național.

76. Considerăm că răspunsul se regăsește în jurisprudența constantă a Curții de Justiție: „rezultă că această prevedere [articolul 204 CVC] este aplicabilă numai în situațiile care nu intră sub incidența articolului 203 [CVC]”(21).

77. În consecință, dacă pentru instanța de trimitere situația analizată în litigiul principal corespunde celei prevăzute la articolul 203 CVC, articolul 204 CVC nu poate fi aplicat simultan pentru a obține astfel o consecință (generarea TVA) care, în situația din speță, nu rezultă din articolul 203 CVC.

78. Răspunsul pe care îl propunem este acela că, în cazul nașterii unei datorii vamale în temeiul articolului 203 CVC și eliminând, în circumstanțele prezentei cauze, nașterea unei datorii privind TVA-ul, articolul 204 CVC nu este aplicabil cu unicul scop de a justifica exigibilitatea acestei din urmă taxe.

VI – Concluzie

79. În temeiul considerațiilor prezentate, propunem Curții să răspundă la întrebările adresate după cum urmează:

„1) Articolul 61 primul paragraf și articolul 71 alineatul (1) primul paragraf din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificat prin Directiva 2007/75/CE, trebuie interpretate după cum urmează:

a) mențiunea «regimurile sau [...] situațiile prevăzute la» articolul 156 din această directivă se referă și la zonele libere ca eventuale zone de import de mărfuri pe teritoriul Uniunii, iar

b) nașterea unei datorii vamale, în temeiul articolului 203 alineatul (1) din Codul vamal comunitar, prin sustragerea de sub supravegherea vamală a bunurilor aflate într-o zonă liberă, determină producerea faptului generator și exigibilitatea TVA-ului la import, dacă se poate prezuma în mod rezonabil că bunurile au putut fi integrate în circuitul economic al Uniunii, ceea ce îi revine instanței naționale să stabilească.

2) După nașterea unei datorii vamale, în temeiul articolului 203 din Codul vamal comunitar, și eliminând, în circumstanțele prezentei cauze, exigibilitatea TVA-ului, articolul 204 din același cod nu este aplicabil pentru a determina exigibilitatea acestei din urmă taxe.”

1 Limba originală: spaniola.

2— Regulamentul (CEE) nr. 2913/92 al Consiliului din 12 octombrie 1992 de instituire a

Codului vamal comunitar (JO 1992, L 302, p. 1, Ediție specială, 02/vol. 5, p. 58), astfel cum a fost modificat prin Regulamentul (CE) nr. 1791/2006 al Consiliului, din 20 noiembrie 2006 (JO 2006, L 363, p. 1, Ediție specială, 01/vol. 7, p. 15), denumit în continuare „CVC”.

3— Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2007/75/CE (JO 2007, L 346, p. 13), denumită în continuare „Directiva TVA”.

4— Legea din 21 februarie 2005 (BGBl 2005 I, p. 386), denumită în continuare „UStG”.

5— Insistăm asupra faptului că ne referim strict la zonele libere în contextul aplicării coroborate a articolelor 61, 71 și 156 din Directiva TVA. În general, cu privire la TVA, „un antrepozit vamal se află «pe teritoriul țării» atunci când este situat pe teritoriul unui stat membru.” [Hotărârea Profitube din 8 noiembrie 2012 (C-165/11, EU:C:2012:692), punctul 59]. În contextul prezentei proceduri, eventualul *caractere exterior* al zonelor libere este o calitate posibilă numai pentru anumite acte juridice încheiate în sau plecând de la acestea.

6— Ordonanța de trimitere, p. 15 a versiunii originale.

7— În Hotărârea din 11 iulie 2002, Liberexim (C-371/99, EU:C:2002:433), la punctul 53 se arată că, „momentul și locul în care are loc ieșirea de sub incidența regimului de tranzit comunitar extern sunt în mod obligatoriu momentul și locul în care a fost comisă prima abatere care ar putea fi calificată drept sustragere de sub supravegherea vamală.”

8— Mărfurile care se aflau inițial într-o situație care permitea calificarea acestora drept bunuri neimportate (în regim de tranzit) au dobândit imediat un alt statut care, potrivit Directivei TVA, permite o astfel de calificare (plasarea în zonă liberă). Tranziția necorespunzătoare între aceste situații a avut o primă repercusiune, și anume generarea datoriei vamale.

9— Această conotație de sancțiune nu poate fi legată nici de nașterea datoriei vamale prin încheierea regimului de tranzit cu încălcarea dispozițiilor legale. Potrivit punctului 43 al Hotărârii Döhler Neuenkirchen din 6 septembrie 2012 (C-262/10, EU:C:2012:559), „nașterea unei datorii vamale nu prezintă [...] caracterul unei sancțiuni, ci trebuie privită ca fiind consecința neîntrunirii condițiilor impuse în scopul obținerii avantajului care rezultă din aplicarea regimului de perfecționare activă sub forma sistemului cu suspendare. Astfel, acest regim implică acordarea unui avantaj condiționat care nu poate fi acordat dacă condițiile aferente nu sunt respectate, ceea ce face inaplicabilă suspendarea și justifică, prin urmare, impunerea taxelor vamale”.

10— Potrivit acestei dispoziții, „atunci când bunurile importate sunt supuse drepturilor [a se citi: «taxelor»] vamale, [...] faptul generator intervine și TVA-ul devine exigibil în momentul în care intervine faptul generator privind taxele respective, iar drepturile [a se citi: «taxele»] respective devin exigibile”.

11— C-226/14 și C-228/14, EU:C:2016:1, punctul 90.

12— Facem trimitere la Hotărârea din 11 iulie 2013, Harry Winston (C-273/12, EU:C:2013:466, punctul 41), care citează punctul 18 din Hotărârea Witzemann (C-343/89, EU:C:1999:445), și punctele 90 și 91 din Hotărârea Dansk Transport og Logistik (C-230/08, EU:C:2010:231).

13— Concluziile din cauzele conexate Eurogate Distribution și DHL Hub Leipzig (C-226/14 și C-228/14, EU:C:2016:1, punctul 91).

14— Cauzele conexate C-226/14 și C-228/14, EU:C:2016:405, punctul 65. La acest punct, hotărârea face referire în mod expres la punctul 97 din concluziile prezentate în cauzele Eurogate Distribution și DHL Hub Leipzig (C-226/14 și C-228/14, EU:C:2016:1), în care am afirmat că: „[În cazul în care datoria nu scut în temeiul articolelor 202-205 din CVC se refer la mărfurile care au fost deja reexportate, faptul că au părăsit teritoriul Uniunii nu aduce atingere obligației de plată a taxelor vamale. La această taxă vamală ar putea fi adăugat și TVA-ul, dacă, în funcție de comportamentul ilicit concret care a dat naștere datoriei vamale, s-ar putea prezuma că marfa a intrat în circuitul economic al Uniunii și, prin urmare, a putut face obiectul consumului, cu alte cuvinte, al actului supus TVA-ului”.

15— Cauzele C-226/14 și C-228/14, EU:C:2016:1, punctul 97.

16— C-226/14 și C-228/14, EU:C:2016:1, punctul 98. Sublinierea noastră.

17— Ordonanța de trimitere, p. 4 a versiunii originale.

18— Ordonanța de trimitere, p. 17 a versiunii originale.

19— Potrivit acestei dispoziții, „atunci când bunurile importate sunt supuse drepturilor [a se citi: «taxelor»] vamale [...], faptul generator intervine și TVA-ul devine exigibil în momentul în care intervine faptul generator privind taxele respective, iar drepturile [a se citi: «taxele»] respective devin exigibile”.

20— Punctul 82 din observațiile sale scrise.

21— Cu titlu de exemplu, Hotărârea din 12 februarie 2004, Hamann International (C-337/01, EU:C:2004:90, punctul 29).