

Cauza C-711/20**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

31 decembrie 2020

Instanța de trimitere:

Nejvyšší správní soud (Republica Cehă)

Data deciziei de trimitere:

16 decembrie 2020

Reclamantă:

TanQuid Polska Sp. z o. o.

Pârâtă:

Generální ředitelství cel

Obiectul procedurii principale

Obiectul procedurii principale este recursul formulat de Generální ředitelství cel [Direcția Generală a Vămilelor] (denumită în continuare „pârâta“) împotriva hotărârii Krajský soud v Českých Budějovicích [Curtea Regională din České Budějovice] (denumită în continuare „Curtea Regională“) din 12 septembrie 2018 (denumită în continuare „hotărârea Curții Regionale“), prin care au fost anulate deciziile pârâtei (denumite în continuare „deciziile atacate“), prin care pârâta a apreciat că societatea TanQuid Polska, Sp. z o. o. (denumită în continuare „reclamanta“) a încălcat, în calitate de exploatant al unui antrepozit fiscal, regimul de suspendare a accizelor (denumit în continuare „regimul de suspendare a accizelor“) și i-a impus plata unor accize.

Întrebările preliminare

1. Produsele supuse accizelor circulă în regim de suspendare a accizelor în sensul articolului 4 litera (c) din Directiva 92/12/CEE a Consiliului în situația în care biroul vamal dintr-un stat membru a autorizat circulația produselor în regim de

suspendare a accizelor de la un antrepozit fiscal către un comerciant înregistrat, cu sediul într-un alt stat membru, deși nu au fost îndeplinite în mod obiectiv condițiile privind circulația produselor în regim de suspendare a accizelor, întrucât ulterior, în cursul procedurii, s-a stabilit că respectivul comerciant înregistrat nu avea cunoștință despre circulația produselor, ca urmare a unei fraude săvârșite de terți?

2. Furnizarea garanției pentru plata accizelor în sensul articolului 15 alineatul (3) din Directiva 92/12/CEE a Consiliului, eliberată într-un alt scop decât circulația produselor în regim de suspendare a accizelor între un antrepozit fiscal și un comerciant înregistrat cu sediul într-un alt stat membru, se opune inițierii corecte a transportului în regim de suspendare a accizelor dacă furnizarea garanției menționate a fost indicată în documentele de însoțire a transportului produselor respective în regim de suspendare a accizelor către comerciantul înregistrat și a fost confirmată de autoritatea vamală dintr-un stat membru?

Dispozițiile de drept al Uniunii invocate

Articolul 4 litera (c), articolul 6 alineatul (1) litera (a), articolul 13 litera (a), articolul 15 alineatele (3) și (4) și articolul 20 alineatul (1) din Directiva 92/12/CEE a Consiliului privind regimul general al produselor supuse accizelor și privind deținerea, circulația și monitorizarea acestor produse (denumită în continuare „directiva”).

Dispozițiile naționale invocate

Potrivit articolelor 25, 26 și 28 din zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních [Legea nr. 353/2003 privind accizele] (denumită în continuare „Legea privind accizele”), anumite produse reglementate pot circula între statele membre în regim de suspendare a accizelor numai împreună cu un document de însoțire, acest regim fiind încălcat, printre altele, în cazul în care produsele respective nu sunt expediate destinatarului autorizat în termenul stabilit.

Prezentare succintă a situației de fapt și a procedurii principale

- 1 Reclamanta este o societate comercială poloneză care exploatează în Polonia un antrepozit fiscal, din care, în lunile decembrie 2009 și ianuarie 2010, au fost expediate uleiuri minerale (produse reglementate) supuse accizelor către un destinatar autorizat – societatea cehă EKOL GAS PB, s.r.o. (denumită în continuare „EKOL GAS”).
- 2 Însă, după cum rezultă din probele administrate, EKOL GAS nu a avut niciodată relații comerciale cu reclamanta și a negat că ar fi avut vreun contact cu aceasta din urmă. EKOL GAS, în calitate de comerciant înregistrat, nu știa, așadar, că urmau să îi fie livrate produse în regim de suspendare a accizelor.

- 3 Biroul vamal ceh competent a constatat că informațiile cuprinse în documentele de însoțire din 5 ianuarie 2010 nu erau conforme cu realitatea și că cele 38 de documente de însoțire transmise de biroul vamal polonez, pe baza cărora fuseseră expediate uleiurile minerale din antrepozitul fiscal al reclamantei, nu fuseseră prezentate biroului vamal ceh, ceea ce constituie o încălcare a dispozițiilor legale. Ampretele ștampilelor biroului vamal ceh, cu care fuseseră autentificate 35 de documente de însoțire, fuseseră falsificate. Ampretele ștampilelor folosite în transport nu corespundeau ștampilelor societății EKOL GAS.
- 4 Uleiurile minerale expediate din antrepozitul fiscal al reclamantei nu au fost recepționate la termenul stabilit și în locul stabilit de societatea EKOL GAS în calitate de destinatar autorizat, ci au fost livrate unei persoane necunoscute pe teritoriul Republicii Cehe ca urmare a comportamentului fraudulos al unor terți, care au pretins că sunt reprezentanți ai EKOL GAS, fără știința acestora din urmă.
- 5 Potrivit biroului vamal ceh competent, în urma faptului că produsele reglementate au fost livrate în Republica Cehă și nu au fost recepționate în mod corespunzător de destinatarul autorizat, care apoi să declare și să plătească accizele aferente acestor produse, reclamanta a încălcat regimul de suspendare a accizelor; prin urmare, prin deciziile de impunere din 3 martie 2016, i-au fost aplicate accize în valoare totală de 10 207 850 CZK.
- 6 Reclamanta a formulat o conestație împotriva acestor decizii de impunere, pe care pârâta le-a respins prin deciziile atacate. Prin hotărârea Curții Regionale, aceste decizii au fost însă anulate, iar cauza a fost trimisă spre reexaminare. Pârâta a formulat un recurs împotriva acestei hotărâri la instanța de trimitere.

Hotărârea Curții Regionale

- 7 În opinia Curții Regionale, nu a fost îndeplinită condiția esențială privind circulația uleiurilor minerale în regim de suspendare a accizelor, potrivit căreia circulația trebuie realizată între entitățile prevăzute de lege. În numele societății EKOL GAS, fără știința acestora, s-au prezentat terți care nu erau destinatari autorizați, ceea ce echivalează cu situația în care destinatarul produselor reglementate declarat în documentele de însoțire nu deține autorizația corespunzătoare. Situația examinată în prezenta cauză diferă de situația în care sunt încălcate condițiile în cursul unui transport inițiat corect atât din punct de vedere formal, cât și material, de uleiuri minerale în regim de suspendare a accizelor (constând, de exemplu, în nerespectarea termenului de transport stabilit pentru produsele respective). Prin urmare, situația examinată în prezenta cauză trebuie considerată ca punere în liberă circulație în sensul legii.
- 8 Curtea Regională s-a referit la concluzii similare ale biroului vamal polonez, care, prin decizia din 26 octombrie 2015 referitoare la livrări de ulei mineral, a stabilit obligația de plată a accizelor, în locul reclamantei, în sarcina societății BM Reflex Sp. z o. o. (denumită în continuare „BM Reflex”), în calitate de proprietar al produselor transportate. În opinia biroului vamal polonez, nu erau îndeplinite

condițiile de circulație în regim de suspendare a accizelor, întrucât (i) documentele de însoțire nu consemnau derularea reală a tranzacțiilor și (ii) asigurarea pentru plata accizelor, furnizată de societatea J&S ENERGY S.A (denumită în continuare „J&S ENERGY“) ca garanție pentru plata accizelor, acoperea doar transportul între antrepozitele fiscale și, din acest motiv, livrările nu erau incluse în garanția pentru plata accizelor. Așadar, în opinia acestui birou, persoana plătitoare de accize nu era reclamanta, ci societatea BM Reflex.

Principalele argumente ale părților

- 9 Reclamanta susține că nu au fost îndeplinite condițiile materiale pentru începerea transportului în regim de suspendare a accizelor, întrucât nu se poate afirma că produsele reglementate erau destinate destinatarului declarat în documente, care trebuie să fie nu doar corecte din punct de vedere formal, ci și conforme cu situația de fapt. În speță, situația nu este aceasta, deoarece cealaltă parte, și anume destinatarul autorizat, nu exista în mod obiectiv. În calitate de destinatari s-au prezentat persoane fizice care acționau în mod fraudulos, cărora nu li se acordase o autorizație pentru recepționarea produselor reglementate și care, chiar de la începutul întregii operațiuni de transport, au acționat cu intenția aplicării pe documentele respective a unor ștampile falsificate. În plus, nu a fost furnizată o garanție pentru plata accizelor, care este o condiție de formă pentru începerea transportului în regim de suspendare a accizelor. Această situație trebuie considerată, așadar, drept un transport de produse reglementate puse în liberă circulație într-un alt stat membru.
- 10 Pârâta nu este de acord cu concluzia conform căreia produsele reglementate au fost expediate și transportate în Republica Cehă în regim de punere în liberă circulație. Începerea transportului de produse reglementate în regim de suspendare a accizelor nu necesită acordul, nici aprobarea destinatarului autorizat. Acordul constând în ștampila și semnătura persoanei autorizate este necesar numai pentru încheierea corespunzătoare a transportului în regim de suspendare a accizelor, ceea ce reprezintă și temeiul responsabilității obiective a expeditorului produselor reglementate pentru încălcarea acestui regim.
- 11 Autoritățile vamale nu examinează exactitatea, ci doar controlează dacă sunt completate toate rubricile documentului de însoțire și dacă antrepozitul fiscal al expeditorului și destinatarul autorizat dețin autorizații valabile. Dacă lucrurile stau astfel și, totodată, a fost furnizată o garanție pentru plata accizelor conform legii, autoritățile vamale își dau acordul pentru începerea transportului respectiv. În situația în care ca destinatar este indicată o entitate care deține o autorizație valabilă, transportul începe indiferent dacă expeditorul a indicat acea entitate din eroare sau în mod intenționat ori dacă destinatarul are sau nu cunoștință despre acest transport.
- 12 În cazul excluderii mărfurilor din regimul de suspendare a accizelor în conformitate cu articolul 15 alineatul (4) din directivă, chiar dacă se confirmă

ulterior că un document oficial constituie o fraudă, consecințele excluderii constatate de la regimul de suspendare a accizelor vor fi suportate de antrepozitul fiscal expeditor, care este obligat să furnizeze, înainte de începerea transportului, o asigurare pentru o asemenea situație, întrucât, pe întreaga durată a transportului, este responsabil pentru livrarea produselor reglementate până la preluarea corespunzătoare a acestora de către destinatarul autorizat indicat în documentele de însoțire.

Analiza întrebărilor preliminare adresate

- 13 Instanța de trimitere reamintește, în termeni generali, obiectivul directivei, care constă în evitarea dublei impunerii și a obstrucționării liberei circulații în cadrul Uniunii și face trimitere la jurisprudența Uniunii, potrivit căreia mărfurile trebuie supuse accizelor în locul în care are loc consumul final al acestora, iar exigibilitatea accizei trebuie să fie identică în toate statele membre, pentru a asigura instituirea și funcționarea pieței interne¹.
- 14 Dacă în prezenta cauză nu ar fi fost îndeplinite condițiile de începere a transportului în regim de suspendare a accizelor, produsele, din momentul ridicării efective din antrepozit, ar fi fost eliberate pentru consumul intern², prin urmare ar fi trebuit să fie supuse accizelor în Polonia. Dacă aceste condiții ar fi fost îndeplinite, ar fi fost inițiat regimul de circulație între state membre, iar antrepozitarul autorizat ar fi fost supus accizelor în Republica Cehă numai în cazul constatării ulterioare a încălcării acestui regim.
- 15 Întrucât transportul produselor reglementate în regim de suspendare a accizelor presupune un risc crescut de sustragere de la controlul autorităților fiscale, regimul menționat necesită îndeplinirea a trei condiții: (i) transportul trebuie să fie realizat între entități autorizate (un antrepozitar autorizat și un comerciant înregistrat), (ii) produsele trebuie să fie transportate cu un document de însoțire (a se vedea considerentele directivei) și (iii) este necesară furnizarea unei garanții în conformitate cu articolul 13 litera (a) din directivă.
- 16 În prezenta cauză, antrepozitarul autorizat deținea o autorizație pentru administrarea unui antrepozit fiscal și a specificat el însuși condițiile transportului, indicând ca destinatar societatea EKOL GAS, și anume un comerciant înregistrat. În opinia instanței de trimitere, transportul este inițiat de antrepozitarul autorizat, întrucât el este cel care completează secțiunea A din documentul de însoțire.
- 17 Potrivit Hotărârii Curții din 2 iulie 2016, *Kapnoviomichania Karelia*, C-81/15, EU:C:2016:398, antrepozitarului autorizat îi revine răspunderea obiectivă pentru

¹ Hotărârea Curții de Justiție din 30 mai 2013, *Scandic Distilleries*, C-663/11, EU:C:2013:347, punctele 22 și 23, și Hotărârea din 18 decembrie 2007, *Pipeline Méditerranée et Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, punctul 22.

² A se vedea articolul 6 alineatul (1) litera (a) coroborat cu articolul 4 litera (c) din directivă.

orice încălcare legată de circulația în regim de suspendare a accizelor în locul în care s-a produs infracțiunea sau neregula. Această responsabilitate încetează numai în momentul în care se face dovada preluării produselor de către comerciantul înregistrat [articolul 15 alineatul (4) din directivă]. Acesta completează apoi secțiunea C din documentul de însoțire, în care sunt necesare semnătura și ștampila. Așadar, destinatarul este implicat în operațiune numai la sfârșitul acesteia, fapt confirmat și la articolul 19 alineatul (2) din directivă. Astfel, începerea transportului nu necesită cooperarea sa.

- 18 Autoritățile vamale verifică dacă transportul se realizează între entități autorizate și dacă a fost furnizată o garanție pentru plata accizelor, și anume examinează doar îndeplinirea condițiilor de formă, transferând antrepozitarului autorizat răspunderea pentru verificarea faptului că comerciantul înregistrat (destinatarul) a preluat efectiv mărfurile³. În continuare, autoritățile vamale își dau acordul pentru începerea transportului. Regimul de suspendare a accizelor permite, așadar, supravegherea importului produselor supuse accizelor, însă nu creează o barieră prin controlul pe fond al documentelor de către autoritățile vamale, ceea ce corespunde obiectivului directivei.
- 19 Faptul că autoritățile vamale verifică corectitudinea datelor exclusiv din punct de vedere formal rezultă și din reglementările mai recente ale Uniunii⁴ și din dispozițiile legislației poloneze⁵. Începerea transportului în regim de suspendare a accizelor nu poate fi influențată de stabilirea ulterioară a faptului că terți și-au asumat în mod nelegitim calitatea de reprezentanți ai comerciantului înregistrat. Punerea în consum intern poate avea loc, așadar, doar în cazul în care nu au fost îndeplinite condițiile începerii transportului, între care nu poate fi însă inclus acordul comerciantului înregistrat.
- 20 Jurisprudența Curții de Justiție nu a analizat până în prezent fraudele legate de regimul de suspendare a accizelor. O anumită asemănare o prezintă cauza soluționată prin Hotărârea din 12 decembrie 2002, *Cipriani*, C-395/00, EU:C:2002:751. În cauza menționată, au fost falsificate ștampilele autorităților vamale care confirmau că mărfurile au părăsit teritoriul Uniunii la începutul transportului. Or, în cazul reclamantei, au fost falsificate ștampilele comerciantului înregistrat, iar aceasta în momentul în care urma să aibă loc încheierea transportului mărfurilor. În plus, în cauza menționată nu a existat un comerciant înregistrat concret, nici un antrepozitar autorizat în alt stat membru

³ Curtea a hotărât că se poate pretinde în mod legitim unui contribuabil să se asigure că operațiunea pe care o efectuează nu determină participarea acestuia la o fraudă fiscală (Hotărârea din 21 februarie 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, EU:C:2008:105, punctul 24) și a aplicat această concluzie, cu referire la accize și la directivă, și în hotărârea menționată mai sus, pronunțată în cauza C-81/15.

⁴ A se vedea articolul 20 din Directiva 2008/118/CE a Consiliului din 16 noiembrie 2008.

⁵ Articolele 41 și 41a din Legea din 6 decembrie 2008 privind accizele, Dz. U. 2009 nr. 3, poziția 11.

căruia ar fi urmat să îi fie livrate mărfurile. Era vorba doar despre transportul unor produse destinate exportului în țări din afara Uniunii prin unul sau mai multe state membre. De asemenea, esența litigiului, și anume problematica dreptului la apărare, era diferită.

- 21 Un alt aspect examinat de instanța de trimitere îl reprezintă natura și scopul garanției⁶ furnizate pentru asigurarea plății accizelor. Garanția a fost furnizată de societatea poloneză J&S ENERGY. Din dosarul cauzei rezultă că această garanție a fost furnizată pentru asigurarea transportului produselor reglementate în regim de suspendare a accizelor din antrepozitul fiscal exploatat de reclamantă la societatea EKOL GAS. Reclamanta a contestat însă acest scop al furnizării garanției, susținând că aceasta nu a fost furnizată pentru transportul produselor reglementate în regim de suspendare a accizelor în conformitate cu articolul 15 alineatul (3) din directivă, întrucât garanția furnizată a acoperit doar transportul între antrepozitele fiscale, iar nu și transportul către comerciantul înregistrat.
- 22 Garanția de plată a accizei este valabilă în toate statele membre ale Uniunii prin care circulă produsele [a se vedea articolul 15 alineatul (3) din directivă]. Prin urmare, în opinia instanței de trimitere, autoritățile vamale dintr-un alt stat membru nu pot examina motivele asigurării, nici autenticitatea informațiilor cuprinse în documentele de însoțire.
- 23 Autoritățile vamale poloneze, pe baza informațiilor cuprinse în documentele de însoțire și a garanției primite în prezenta cauză, au permis transportul produselor în regim de suspendare a accizelor către comerciantul înregistrat, declarând prin aceasta îndeplinirea tuturor condițiilor indicate mai sus ale regimului de suspendare a accizelor. În acest mod, au dat naștere încrederii reclamantei și a autorităților vamale cehe în faptul că a fost achitată garanția și au fost îndeplinite condițiile regimului de suspendare a accizelor. Într-o etapă ulterioară a procedurii (în urma controlului jurisdicțional exercitat de instanțele de contencios administrativ poloneze), autoritățile vamale poloneze au suspendat însă procedura fiscală de calcul al accizelor, întrucât, în opinia lor, condițiile regimului de suspendare a accizelor nu erau îndeplinite, având în vedere, printre altele, nefurnizarea unei garanții care să acopere transportul produselor către comerciantul înregistrat.
- 24 Cu toate acestea, în momentul în care mărfurile se aflau pe teritoriul Republicii Cehe, garanția fusese deja constituită, iar autoritățile vamale naționale, conform principiilor securității juridice și încrederii în buna desfășurare a procedurii efectuate de autoritățile vamale poloneze, au presupus că aceasta era corectă. Autoritățile vamale poloneze au creat, așadar, o situație care nu este prevăzută nici de directivă, nici de lege. În opinia instanței de trimitere, acceptarea unui asemenea comportament al autorităților vamale poloneze și punerea consecințelor acestuia în sarcina părților din litigiul principal ar constitui o încălcare a principiilor statului de drept. Nerecunoașterea de către autoritățile vamale cehe a

⁶ A se vedea considerentul (19) al Directivei 2008/118, menționată mai sus.

circulației în regim de suspendare a accizelor ca fiind corect începută, ca urmare a garanției depuse în mod incorect, ar fi contrară obiectivelor directivei și ar încălca principiile de drept al Uniunii privind cooperarea loială și securitatea juridică.

- 25 Astfel, în cazul ambelor întrebări adresate nu au fost întrunite condițiile, specificate în jurisprudența Uniunii, pentru a nu se adresa întrebări preliminare Curții.

DOCUMENT DE LUCRU