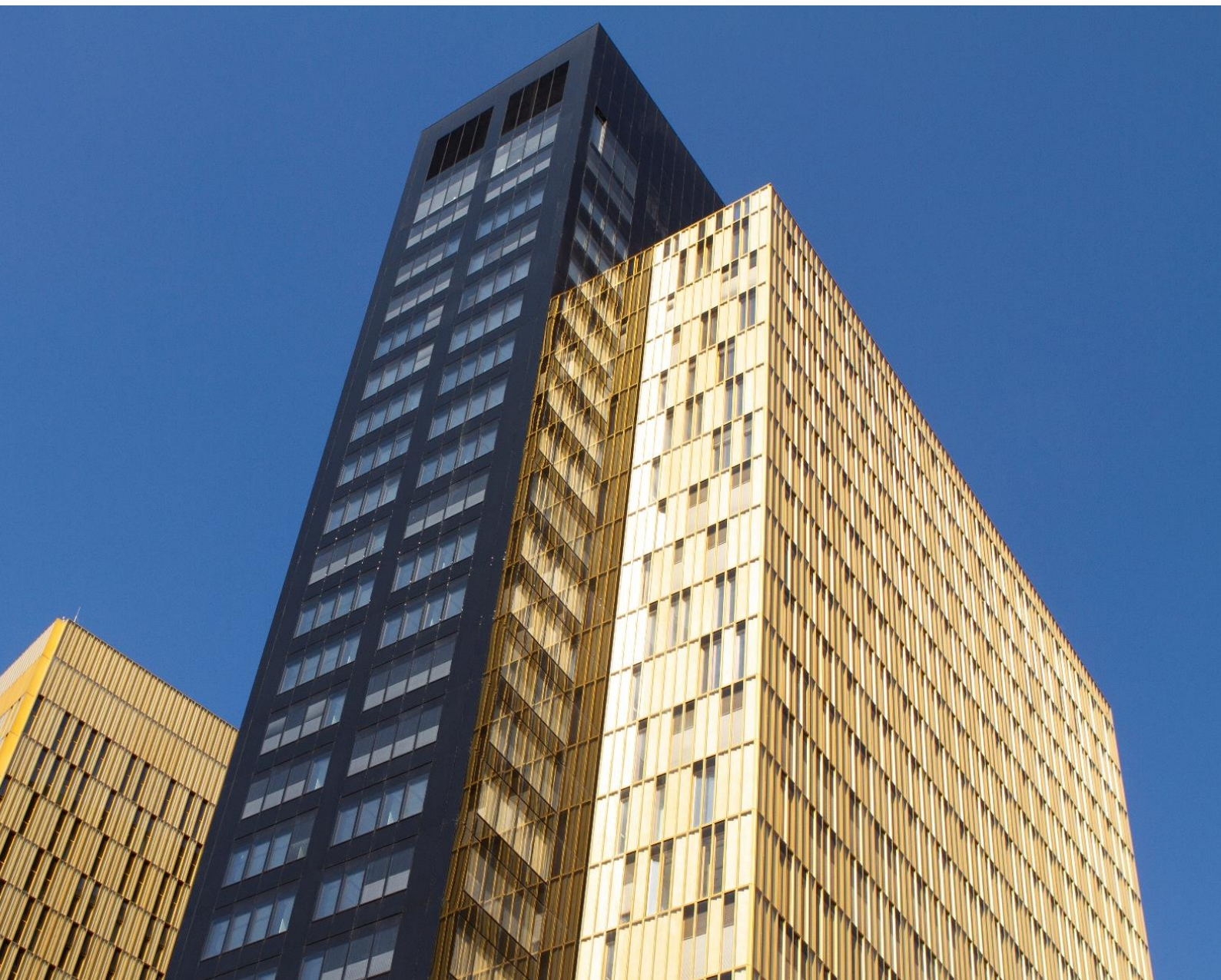




Fișă tematică

Accizele

Cuvânt înainte

Accizele desemnează impozitele indirecte bazate pe consumul sau utilizarea anumitor produse. Spre deosebire de taxa pe valoarea adăugată (TVA), care este o taxă generală *ad valorem*, accizele sunt taxe specifice din două puncte de vedere, în sensul că se aplică numai anumitor produse, și anume băuturilor alcoolice, tutunului prelucrat și produselor energetice, și nu sunt stabilite pe baza valorii acestor produse, ci pe baza cantităților de produse consumate (litri de alcool sau de combustibil, număr de țigarete etc.).

Pentru a asigura buna funcționare a pieței interne și pentru a evita denaturarea concurenței în cadrul Uniunii, accizele au făcut obiectul unei armonizări europene, în conformitate cu articolul 113 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene.

Astfel, la mijlocul anilor 1990 au fost adoptate dispoziții de drept derivat, care ulterior, la sfârșitul anilor 2000, au făcut obiectul unei reformări. În această privință, directivele specifice armonizează bazele de impozitare (definirea grupelor de produse, a modului în care sunt calculate accizele – de exemplu, pe hectolitru, pe grad de alcool, pe număr de bucăți etc. –, eventualele scutiri) și ratele minime aplicabile diferitelor produse vizate. O directivă generală organizează, la rândul său, regimul comun aplicabil producției, deținerii și circulației acestor produse.

Curtea a avut ocazia în mai multe rânduri să se pronunțe cu privire la aspecte ale funcționării regimului accizelor, fie că este vorba despre modalitățile de impozitare specifice produselor vizate, fie despre regimul comun de deținere și circulație a acestor produse.

Astfel, Curtea a precizat, în cauze adesea tehnice, întinderea domeniului de aplicare al accizelor, pentru a stabili de la caz la caz, în privința unor produse specifice, supunerea sau nu a acestora la impozitare. Ea s-a pronunțat de asemenea în mai multe rânduri cu privire la structura taxelor respective, în special în ceea ce privește aplicarea diferitelor rate și scutiri prevăzute de texte.

Normele privind exigibilitatea și plata accizelor au făcut de asemenea obiectul unei jurisprudențe furnizate de Curte.

Dincolo de accizele propriu-zise, Curtea a precizat în plus condițiile în care statele membre au posibilitatea de a supune produsele accizabile altor impozite indirecte.

Lista actelor vizate

Regimul general al produselor supuse accizelor

Directiva 92/12/CEE a Consiliului din 25 februarie 1992 privind regimul general al produselor supuse accizelor și privind deținerea, circulația și monitorizarea acestor produse (JO 1992, L 76, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 129).

Directiva 92/108/CEE a Consiliului din 14 decembrie 1992 de modificare a Directivei 92/12/CEE privind regimul, deținerea și controlul produselor accizate și de modificare a Directivei 92/81/CEE (JO 1992, L 390, p. 124, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 170).

Directiva 96/99/CE a Consiliului din 30 decembrie 1996 de modificare a Directivei 92/12/CEE privind regimul general al produselor supuse accizelor și privind deținerea, circulația și monitorizarea acestor produse (JO 1997, L 8, p. 12, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 28).

Directiva 2008/118/CE a Consiliului din 16 decembrie 2008 privind regimul general al accizelor și de abrogare a Directivei 92/12/CEE (JO 2009, L 9, p. 12).

Regulamentul (CEE) nr. 3649/92 al Comisiei din 17 decembrie 1992 privind documentul de însoțire simplificat pentru circulația intracomunitară a produselor supuse accizelor și care au fost eliberate pentru consum în statul membru de expediție (JO 1992, L 369, p. 17, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 162).

Regimuri speciale ale produselor supuse accizelor

Directiva 95/59/CE a Consiliului din 27 noiembrie 1995 privind alte impozite decât impozitele pe cifra de afaceri care afectează consumul de tutun prelucrat (JO 1995, L 291, p. 40, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 5).

Directiva 2011/64/UE a Consiliului din 21 iunie 2011 privind structura și ratele accizelor aplicate tutunului prelucrat (JO 2011, L 176, p. 24).

Directiva 92/83/CEE a Consiliului din 19 octombrie 1992 privind armonizarea structurilor accizelor la alcool și băuturi alcoolice (JO 1992, L 316, p. 21, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 152).

Directiva 92/84/CEE a Consiliului din 19 octombrie 1992 privind apropierea ratelor accizelor la alcool și băuturi alcoolice (JO 1992, L 316, p. 29, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 159).

Directiva 2003/96/CE a Consiliului din 27 octombrie 2003 privind restructurarea cadrului comunitar de impozitare a produselor energetice și a electricității (JO 2003, L 283, p. 51, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 98).

Directiva 92/81/CEE a Consiliului din 19 octombrie 1992 privind armonizarea structurilor accizelor la uleiurile minerale (JO 1992, L 316, p. 12).

Directiva 92/82/CEE a Consiliului din 19 octombrie 1992 privind apropierea legislativă a ratelor accizelor la uleiurile minerale (JO 1992, L 316, p. 19).

Reglementarea vamală

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).

Regulamentul (CEE) nr. 2454/93 al Comisiei din 2 iulie 1993 de stabilire a unor dispoziții de aplicare a Regulamentului (CEE) nr. 2913/92 al Consiliului de instituire a Codului Vamal Comunitar (JO 1993, L 253, p. 1, Ediție specială, 02/vol. 7, p. 3).

Regulamentul (CE) nr. 955/1999 al Parlamentului European și al Consiliului din 13 aprilie 1999 de modificare a Regulamentului (CEE) nr. 2913/92 al Consiliului privind regimul de tranzit extern (JO 1999, L 119, p. 1, Ediție specială, 02/vol. 11, p. 200).

Regulamentul (CE) nr. 1662/1999 al Comisiei din 28 iulie 1999 de modificare a Regulamentului (CEE) nr. 2454/93 de stabilire a dispozițiilor de punere în aplicare a Regulamentului (CEE) nr. 2913/92 al Consiliului de instituire a Codului vamal comunitar (JO 1999, L 197, p. 25, Ediție specială, 02/vol. 11, p. 247).

Regulamentul (CEE) nr. 2658/87 al Consiliului din 23 iulie 1987 privind Nomenclatura tarifară și statistică și Tariful Vamal Comun (JO 1987, L 256, p. 1, Ediție specială, 02/vol. 4, p. 3).

Regulamentul (CEE) nr. 2587/91 al Comisiei din 26 iulie 1991 de modificare a anexei I la Regulamentul (CEE) nr. 2658/87 al Consiliului privind Nomenclatura tarifară și statistică și Tariful vamal comun (JO 1991, L 259, p. 1).

Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată

A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri - sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1).

Asistență reciprocă în materie de recuperare a anumitor creanțe fiscale

Directiva 76/308/CEE a Consiliului din 15 martie 1976 privind asistența reciprocă în materie de recuperare a creanțelor privind anumite cotizații, drepturi, taxe și alte măsuri (JO 1976, L 73, p. 18, Ediție specială, 02/vol. 1, p. 35).

Cuprins

CUVÂNT ÎNAINTE.....	3
LISTA ACTELOR VIZATE	4
I. ARMONIZAREA BAZELOR DE IMPOZITARE ȘI A RATELOR APLICABILE PRODUSELOR SUPUSE ACCIZELOR	8
1. Armonizarea accizelor la tutunul prelucrat.....	8
1.1. Domeniul de aplicare al accizelor aplicabile tutunului prelucrat	8
1.2. Structura accizelor aplicabile tutunului prelucrat	9
2. Armonizarea accizelor la băuturile alcoolice.....	12
2.1. Domeniul de aplicare al accizelor aplicabile băuturilor alcoolice.....	12
2.2. Structura accizelor aplicabile băuturilor alcoolice.....	18
3. Armonizarea accizelor la produsele energetice	25
3.1. Domeniul de aplicare al accizelor aplicabile produselor energetice	25
3.2. Structura accizelor aplicabile produselor energetice	30
II. ARMONIZAREA NORMELOR PRIVIND EXIGIBILITATEA ȘI PLATA ACCIZELOR.....	33
1. Exigibilitatea accizelor	33
1.1. Exigibilitate în cazul ieșirii unui produs accizabil dintr-un regim suspensiv de accize	34
1.2. Exigibilitate în cazul achiziționării de produse accizabile de către o persoană particulară	43
2. Plata accizelor	49
III. IMPOZITE INDIRECTE, ALTELE DECÂT ACCIZELE, ASUPRA PRODUSELOR SUPUSE ACCIZELOR.....	54

I. Armonizarea bazelor de impozitare și a ratelor aplicabile produselor supuse accizelor

1. Armonizarea accizelor la tutunul prelucrat

1.1. Domeniul de aplicare al accizelor aplicabile tutunului prelucrat

Hotărârea din 6 aprilie 2017, Eko-Tabak (C-638/15, [EU:C:2017:277](#))

„Trimitere preliminară – Directiva 2011/64/UE – Articolul 2 alineatul (1) litera (c) – Articolul 5 alineatul (1) litera (a) – Noțiunile «tutun de fumat», «tutun tăiat sau divizat în alt mod» și «prelucrare industrială»”

Biroul vamal din regiunea Boemia de Sud (Republica Cehă) a dispus confiscarea unui anumit număr de produse deținute de Eko-Tabak, cu motivarea că acestea constituiau tutun de fumat în sensul legii naționale privind accizele și, prin urmare, erau supuse accizelor.

Eko-Tabak a introdus o acțiune împotriva acestei decizii în fața Krajský soud v Českých Budějovicích (Curtea Regională din České Budějovice, Republica Cehă), susținând că definiția tutunului de fumat potrivit legii naționale a extins în mod exagerat lista produselor din tutun prelucrat prevăzută de Directiva 2011/64. Astfel, Eko-Tabak consideră că produsul său, frunze de tutun uscate, plate, cu limbul neregulat, al căror pețiol a fost parțial îndepărtat, care au făcut obiectul unui proces de uscare primară și de umidificare controlată ulterioară, care conțin glicerină, mai trebuie să fie transformat pentru a fi fumat (transformare elementară constând în tocare sau tăiere manuală). Prin urmare, acesta nu ar fi un tutun de fumat.

Întrucât acțiunea Eko-Tabak a fost respinsă, aceasta din urmă a declarat recurs în fața Nejvyšší správní soud (Curtea Administrativă Supremă, Republica Cehă). Această instanță exprimă îndoieli cu privire la aspectul dacă produse precum cele în discuție în litigiul principal constituie produse din tutun prelucrat cărora li se aplică Directiva 2011/64. În cazul unui răspuns negativ la această întrebare, ea urmărește să afle dacă articolele 2 și 5 din directiva menționată se opun ca un stat membru să supună accizelor astfel de produse.

Curtea consideră că articolul 2 alineatul (1) litera (c) și articolul 5 alineatul (1) din Directiva 2011/64 trebuie interpretate în sensul că frunzele de tutun uscate, plate, cu limbul neregulat, al căror pețiol a fost parțial îndepărtat, care au făcut obiectul unui proces de uscare primară și de umezire controlată ulterioară, care conțin glicerină și care pot fi fumate în urma unei transformări elementare constând în tocare sau tăiere manuală intră în sfera noțiunii „tutun de fumat” în sensul acestor dispoziții.

Astfel, din modul de redactare a articolului 5 alineatul (1) litera (a) din aceeași directivă reiese că acesta impune necesitatea respectării a două condiții cumulative, și anume, pe

de o parte, ca tutunul să fie tăiat sau divizat în alt mod, răsucit sau presat în blocuri și, pe de altă parte, ca acesta să poată fi fumat fără prelucrare industrială ulterioară.

În această privință, în lipsa unei definiții a termenilor „tăiat” și „divizat” în această directivă, trebuie să se aibă în vedere, pentru a stabili conținutul lor, sensul general și comun admis al acestora. Or, acești termeni, al căror sens obișnuit este deosebit de larg, desemnează printre altele, în privința primului, rezultatul operațiunii constând în înlăturarea unei părți sau a unei bucăți dintr-un lucru cu un instrument tăietor, iar referitor la cel de al doilea, rezultatul operațiunii constând în dezmembrarea sau divizarea unui lucru.

În consecință, în măsura în care produsele în discuție în litigiul principal constau, potrivit indicațiilor furnizate de instanța de trimitere, în frunze de tutun al căror pețiol a fost parțial îndepărtat, aceste produse trebuie considerate ca fiind din tutun tăiat sau divizat în alt mod, în sensul articolului 5 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2011/64.

În ceea ce privește noțiunea „prelucrare industrială”, utilizată de respectivul articol 5 alineatul (1) litera (a), această noțiune se referă în mod obișnuit la transformarea materiilor prime în bunuri materiale, de obicei pe scară largă, potrivit unui proces standardizat.

Din jurisprudența Curții rezultă în esență că nu constituie „prelucrări industriale” manipulările ușoare menite să transforme un produs din tutun nefinit astfel încât să poată fi fumat, precum cea care constă în a introduce pur și simplu un rulou de tutun într-un tub de hârtie de țigarete.

În aceste condiții, trebuie să se considere că poate fi fumat fără „prelucrare industrială” ulterioară, în sensul articolului 5 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2011/64, tutunul prelucrat care este pregătit sau care poate fi cu ușurință pregătit pentru fumat prin mijloace neindustriale.

În speță, astfel cum reiese din decizia de trimitere, produsele în discuție în litigiul principal au fost supuse unui proces de uscare primară și de umidificare controlată ulterioară, conțin glicerină și pot fi fumate în urma unei transformări elementare constând în tocare sau tăiere manuală. Cu condiția verificării de către instanța de trimitere, se pare astfel că aceste produse îndeplinesc și condiția de a putea fi fumate fără prelucrare industrială ulterioară și, în consecință, intră în sfera noțiunii „tutun de fumat”, astfel cum este definită la articolul 5 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2011/64.

În aceste condiții, întrucât nu constituie tutun tăiat fin destinat rulării în țigarete, în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) punctul (i) din această directivă, asemenea produse trebuie atunci considerate ca intrând în sfera noțiunii „alte tipuri de tutun de fumat”, în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) punctul (ii) din directiva menționată.

1.2. Structura accizelor aplicabile tutunului prelucrat

Hotărârea din 4 martie 2010, Comisia/Franța (C-197/08, [EU:C:2010:111](#))

Hotărârea din 4 martie 2010, Comisia/Austria (C-198/08, [EU:C:2010:112](#))

Hotărârea din 4 martie 2010, Comisia/Irlanda (C-221/08, [EU:C:2010:113](#))

„Neîndeplinirea obligațiilor de către un stat membru – Directiva 95/59/CE – Alte impozite decât cele pe cifra de afaceri care afectează consumul de tutun prelucrat – Articolul 9 alineatul (1) – Determinarea liberă de către producători și importatori a prețului maxim de vânzare cu amănuntul pentru produsele lor – Reglementare națională prin care se impune un preț minim de vânzare cu amănuntul pentru țigări – Reglementare națională prin care se interzice vânzarea produselor din tutun la «preț promoțional, contrar obiectivelor de sănătate publică» – Noțiunea «sisteme legislative naționale în ceea ce privește controlul nivelurilor de preț sau respectarea prețurilor impuse» – Justificare – Protecția sănătății publice – Convenția-cadru a Organizației Mondiale a Sănătății privind controlul tutunului”

„Neîndeplinirea obligațiilor de către un stat membru – Directiva 95/59/CE – Alte impozite decât cele pe cifra de afaceri care afectează consumul de tutun prelucrat – Articolul 9 alineatul (1) – Determinarea liberă de către producători și importatori a prețului maxim de vânzare cu amănuntul pentru produsele lor – Reglementare națională prin care se impune un preț minim de vânzare cu amănuntul pentru țigări, precum și un preț minim de vânzare cu amănuntul pentru tutunul tăiat fin – Justificare – Protecția sănătății publice – Convenția-cadru a Organizației Mondiale a Sănătății privind controlul tutunului”

„Neîndeplinirea obligațiilor de către un stat membru – Directiva 95/59/CE – Alte impozite decât cele pe cifra de afaceri care afectează consumul de tutun prelucrat – Articolul 9 alineatul (1) – Determinarea liberă de către producători și importatori a prețului maxim de vânzare cu amănuntul pentru produsele lor – Reglementare națională prin care se impune un preț minim de vânzare cu amănuntul pentru țigări – Justificare – Protecția sănătății publice – Convenția-cadru a Organizației Mondiale a Sănătății privind controlul tutunului”

Directiva 95/59 prevedea că producătorii și importatorii de tutun prelucrat sunt liberi să determine prețul maxim de vânzare cu amănuntul pentru fiecare dintre produsele lor. Potrivit Comisiei, reglementările celor trei state membre, care impun prețuri minime corespunzătoare unui anumit procent din prețurile medii ale tutunului prelucrat vizat (95 % pentru Franța, 92,75 % pentru țigărete și 90 % pentru tutun fin tăiat pentru Austria și 97 % pentru Irlanda), aduc atingere libertății producătorilor și a importatorilor de a determina prețurile maxime de vânzare cu amănuntul pentru produsele lor și, prin urmare, liberei concurențe.

Comisia a sesizat așadar Curtea, întrucât considera că reglementările naționale în discuție erau contrare Directivei 95/59.

Statele membre au încercat să își justifice reglementările invocând Convenția-cadru a Organizației Mondiale a Sănătății (OMS), precum și dispozițiile articolului 30 CE pentru a justifica o eventuală încălcare a articolului 9 alineatul (1) din Directiva 95/59, în raport cu obiectivul de protecție a sănătății și a vieții persoanelor.

Curtea statuează, în mod analog în cele trei hotărâri ale sale, că nu își îndeplinește obligațiile care îi revin în temeiul articolului 9 alineatul (1) din Directiva 95/59, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2002/10, statul membru care adoptă și menține în vigoare o legislație în temeiul căreia autoritățile publice stabilesc prețuri minime de vânzare cu amănuntul pentru tutunul prelucrat, din moment ce un asemenea regim nu permite să se excludă, în orice ipoteză, că prețul minim impus aduce atingere avantajului concurențial care ar putea rezulta, pentru anumiți producători sau importatori de produse din tutun, din prețuri de cost mai mici. Astfel, un asemenea regim, care, în plus, determină prețul minim prin raportare la prețul mediu practicat pe piață, poate avea ca efect să elimine diferențele dintre prețurile produselor concurente și să determine ca aceste prețuri să converge spre prețul produsului celui mai scump. Regimul amintit aduce, așadar, atingere libertății producătorilor și a importatorilor de a determina prețul maxim de vânzare cu amănuntul pentru acestea, garantată de articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 95/59.

În plus, Convenția-cadru a OMS pentru controlul tutunului nu poate avea impact asupra caracterului compatibil sau nu al unui asemenea regim cu articolul 9 alineatul (1) din Directiva 95/59, întrucât această convenție nu impune părților contractante nicio obligație concretă cu privire la politica de prețuri în materia produselor din tutun și nu face decât să descrie soluțiile posibile pentru a se ține seama de obiectivele naționale de sănătate în ceea ce privește controlul tutunului. Astfel, articolul 6 alineatul (2) din această convenție se limitează să prevadă că părțile contractante adoptă sau mențin măsuri „care să poată cuprinde” aplicarea unor politici fiscale și, „după caz”, a unor politici de prețuri privind produsele din tutun.

În sfârșit, statele membre nu pot invoca articolul 30 CE pentru a justifica o încălcare a articolului 9 alineatul (1) din Directiva 95/59 din perspectiva obiectivului de protecție a sănătății și a vieții persoanelor. Astfel, articolul 30 CE nu poate fi înțeles în sensul că autorizează măsuri de o altă natură decât restricțiile cantitative la import și la export, precum și măsurile cu efect echivalent prevăzute la articolele 28 CE și 29 CE.

Nu este mai puțin adevărat că Directiva 95/59 nu împiedică statele membre să urmărească combaterea fumatului, care se înscrie în obiectivul de protecție a sănătății publice.

În această privință, reglementarea fiscală constituie un instrument important și eficient de combatere a consumului produselor din tutun și, prin urmare, de protecție a sănătății publice, dat fiind că obiectivul de a asigura că prețurile acestor produse se stabilesc la niveluri ridicate poate fi realizat în mod adecvat prin impozitarea mai ridicată a acestor produse, creșterea accizelor determinând, mai devreme sau mai târziu, majorarea prețului cu amănuntul, fără ca prin aceasta să se aducă atingere libertății de determinare a prețurilor.

2. Armonizarea accizelor la băuturile alcoolice

2.1. Domeniul de aplicare al accizelor aplicabile băuturilor alcoolice

Hotărârea din 13 martie 2019, B. S. (Malț în compoziția berii) (C-195/18, [EU:C:2019:197](#))

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Accize la alcool și băuturi alcoolice – Directiva 92/83/CEE – Articolul 2 – Noțiunea «bere» – Băutură produsă din must obținut dintr-un amestec care conține mai multă glucoză decât malț – Nomenclatura combinată – Poziția 2203 (beri fabricate din malț) sau 2206 (alte băuturi fermentate)”

Reclamantul a produs o băutură alcoolică ce reprezenta, în opinia sa, un amestec de bere cu băutură nealcoolică. Ingredientul principal care constituia mustul aflat la originea produsului intermediar utilizat pentru fabricarea acestei băuturi era siropul de glucoză, iar nu malțul (o sută de hectolitri de must erau obținuți din 134,9 litri de extract de malț, 1708,2 litri de sirop de glucoză, 9 litri de acid citric, 2,4 litri de fosfat de amoniu, nutrienți și apă).

Pentru această producție, reclamantul a depus lunar la biroul vamal competent o declarație privind accizele, calificând băutura pe care o fabrica drept „amestec de bere”, care se încadra la poziția 2203 din Nomenclatura combinată (denumită în continuare „NC”), și băuturi nealcoolice și aplicând rata de acciză prevăzută pentru bere.

Șeful biroului vamal a contestat aceste declarații apreciind că băutura fabricată trebuia clasificată la poziția 2206 din NC, ca băutură pe bază de băuturi fermentate, altele decât berea, și de băuturi nealcoolice și trebuia astfel supusă unei accize superioare. Șeful biroului vamal a justificat această contestație prin faptul că ingredientul principal folosit pentru fabricarea produsului intermediar era siropul de glucoză, iar nu malțul, și că, în consecință, acest produs nu putea fi clasificat la poziția 2203 din NC, care vizează „berea de malț”.

În cadrul acestui litigiu, reclamantul a fost condamnat penal pentru că a indus în eroare organul fiscal polonez cu privire la natura băuturii pe care o producea, fapt care a condus la diminuarea accizelor pe care le datora. Reclamantul a declarat apoi apel împotriva acestei decizii la instanța de trimitere.

Pentru aceasta din urmă, este esențial, pentru a determina dacă reclamantul s-a făcut vinovat de săvârșirea unei infracțiuni, să se stabilească dacă băutura produsă de el a fost calificată în mod întemeiat de acesta drept „amestec de bere”, care se încadrează la poziția 2203 din NC, și băuturi nealcoolice, sau dacă este vorba despre o băutură pe bază de băutură fermentată, alta decât berea, și de băuturi nealcoolice.

În aceste condiții, instanța de trimitere a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții întrebarea, în esență, dacă articolul 2 din Directiva 92/83 trebuie interpretat în sensul că un produs intermediar, destinat să fie amestecat cu băuturi nealcoolice, care este obținut din must în a cărei compoziție intră mai puține ingrediente

malțificate decât ingrediente nemalțificate și la care a fost adăugat sirop de glucoză înaintea procesului de fermentație, poate fi calificat drept „bere fabricată din malț” încadrată la poziția 2203 din NC.

Curtea arată că articolul 2 din Directiva 92/83 include, sub calificarea „bere”, nu doar orice produs de la poziția 2203 din NC („Beri fabricate din malț”), ci și orice produs care conține un amestec de bere cu băuturi nealcoolice care se încadrează la poziția 2206 din NC („Alte băuturi fermentate: de exemplu cidru de mere, cidru de pere, hidromel; amestecuri de băuturi fermentate și amestecuri de băuturi fermentate și băuturi nealcoolice, nedenumite și necuprinse în altă parte”, cu condiția ca, în ambele cazuri, acest produs să aibă un titru alcoolic de peste 0,5 % vol. Nu există nicio îndoială că produsul în litigiu – un amestec dintre un produs alcoolic intermediar, obținut prin fermentație, și băuturi nealcoolice – nu poate fi clasificat la poziția 2203 din NC. Calificarea drept „bere” ar putea fi reținută numai dacă produsul alcoolic intermediar poate fi calificat drept „bere fabricată din malț”, în sensul poziției 2203 din NC, cu mențiunea că nu pare să se conteste că produsul final respectiv are un titru alcoolic de peste 0,5 % vol.

În această privință, Curtea aplică jurisprudența sa constantă potrivit căreia criteriul decisiv pentru clasificarea tarifară a mărfurilor trebuie să aibă în vedere caracteristicile și proprietățile obiective ale acestora, astfel cum sunt definite de textul poziției din NC și de notele explicative elaborate de Comisie în privința NC și de Organizația Mondială a Vămirilor în privința Sistemului armonizat (SA). Pentru ca eventuala calificare drept „bere din malț” să poată fi reținută în privința produsului intermediar în speță, Curtea constată că, bineînțeles, este necesar ca malțul să intre în compoziția produsului, dar că nici NC, nici nota explicativă a SA nu stabilesc procentul acestuia. În plus, nota explicativă prevede în mod expres că anumite cantități de cereale nemalțificate pot fi utilizate pentru prepararea mustului, fără a fi necesar ca proporția acestor ingrediente nemalțificate să fie inferioară proporției ingredientelor malțificate, și, în ceea ce privește siropul de glucoză, adăugarea sa nu este interzisă. Pe de altă parte, nota explicativă, ale cărei versiuni lingvistice sunt divergente, recunoaște în mod expres posibilitatea de a adăuga substanțe aromatice la must în timpul fermentației, ceea ce nu exclude *ipso facto* produsul în litigiu de la calificarea drept „bere fabricată din malț”. În plus, caracteristicile și proprietățile obiective, în special caracteristicile organoleptice ale produsului, trebuie să corespundă cu cele ale berii. Fiind vorba despre o chestiune de fapt, revine instanței naționale sarcina de a stabili dacă produsul alcoolic intermediar amestecat cu băuturi nealcoolice pentru a obține produsul final corespunde sau nu berii (în special ca urmare a asemănării vizuale sau a gustului specific). Numai dacă sunt îndeplinite aceste condiții produsul se va putea încadra la poziția 2203 din NC și i se va putea aplica acciza la bere.

Hotărârea din 9 decembrie 2010, Répertoire Culinaire (C-163/09, [EU:C:2010:752](#))

„Directiva 92/83/CEE – Armonizarea structurilor accizelor la alcool și băuturi alcoolice – Articolul 20 prima liniuță și articolul 27 alineatul (1) literele (e) și (f) – Vin, porto și coniac de bucătărie”

Répertoire Culinaire, o societate londoneză de comerț angro cu produse alimentare, a importat din Franța vin, porto și coniac de bucătărie, băuturi alcoolice la care producătorul a adăugat sare și piper astfel încât pot fi utilizate numai la prepararea mâncărilor și nu pot fi consumate ca băuturi.

Administrația fiscală britanică considera totuși că aceste produse trebuiau supuse accizelor la alcool și, în consecință, a sechestrat această marfă cu ocazia importului său.

Répertoire Culinaire și autoritățile britanice erau în litigiu cu privire la problema restituirii acestei mărfi.

Întrucât Curtea a avut deja ocazia de a afirma, în Hotărârea din 12 iunie 2008, *Gourmet Classic* (C-458/06, EU:C:2008:338), că vinul de bucătărie era supus accizelor, instanța de trimitere solicita totuși Curții, prin intermediul primei întrebări, să precizeze dacă articolul 20 prima liniuță din Directiva 92/83 trebuie să fie interpretat în sensul că definiția „alcoolului etilic” cuprinsă în această dispoziție se aplică vinului de bucătărie și portoului de bucătărie și să își reconsidere aprecierea juridică în această cauză.

A treia întrebare viza identificarea temeiului juridic adecvat pentru scutirea alcoolurilor de bucătărie.

Prin intermediul celei de a patra întrebări, instanța de trimitere urmărea să afle care sunt obligațiile pe care le implică pentru statul membru de import faptul că alcoolurile de bucătărie au fost scutite de acciză în statul de producție înainte de introducerea lor în circulație în Uniune.

În sfârșit, a doua întrebare urmărea să se stabilească care sunt modalitățile de aplicare a scutirii atunci când statul membru a optat pentru un sistem de rambursare a accizei. Astfel, Regatul Unit nu acordă această rambursare decât în condiții extrem de restrictive.

Curtea statuează, într-o primă etapă, că articolul 20 prima liniuță din Directiva 92/83 trebuie să fie interpretat în sensul că definiția alcoolului etilic cuprinsă în această dispoziție se aplică vinului de bucătărie și portoului de bucătărie.

Împrejurarea că vinul de bucătărie și portoul de bucătărie sunt, în sine, considerate preparate alimentare ce fac parte din capitolul 21 din Nomenclatura combinată anexată la Regulamentul nr. 2658/87, astfel cum a fost modificat prin Regulamentul nr. 2587/91, și că sunt improprii consumului ca băuturi nu are incidență asupra aplicabilității dispoziției menționate alcoolului etilic conținut în acestea.

Într-o a doua etapă, Curtea precizează că scutirea de accizele armonizate a vinului de bucătărie, a portoului de bucătărie și a coniacului de bucătărie utilizate în vederea fabricării de produse alimentare este de natură să intre sub incidența articolului 27 alineatul (1) litera (f) din Directiva 92/83.

Asemenea produse ar putea intra sub incidența dispoziției articolului 27 alineatul (1) litera (e) din directiva menționată numai dacă ar fi utilizate pentru producerea aromelor folosite în producția produselor alimentare și a băuturilor nealcoolice.

Într-o a treia etapă, aplicarea uniformă a dispozițiilor Directivei 92/83 implică faptul că supunerea sau nesupunerea unui produs accizelor sau scutirea unui produs într-un stat membru trebuie, în principiu, să fie recunoscută de celelalte state membre. O interpretare contrară ar compromite realizarea obiectivului urmărit prin directiva menționată și ar fi susceptibilă de a împiedica libera circulație a mărfurilor.

Astfel, în ipoteza în care produse precum vinul de bucătărie, portoul de bucătărie și coniacul de bucătărie, care au fost considerate ca nefiind supuse accizelor sau ca fiind scutite de acestea în temeiul Directivei 92/83 și au fost puse în consum în statul membru în care au fost produse, sunt destinate să fie comercializate în alt stat membru, acesta din urmă trebuie să rezerve un tratament identic acestor produse pe teritoriul său, cu excepția cazului în care există elemente concrete, obiective și verificabile care să indice că primul stat membru nu a aplicat în mod corect dispozițiile acestei directive sau că, în conformitate cu articolul 27 alineatul (1) din aceasta, adoptarea unor măsuri ce urmăresc prevenirea unei evaziuni, a unei evitări sau a unui abuz ce poate apărea în domeniul scutirii de accize, precum și asigurarea aplicării corecte și directe a acestora din urmă este justificată.

În sfârșit, într-o a patra etapă, Curtea declară că articolul 27 alineatul (1) litera (f) din Directiva 92/83 trebuie interpretat în sensul că acordarea scutirii prevăzute de această dispoziție nu poate fi subordonată respectării unor condiții prevăzute de o reglementare națională, și anume o limitare a persoanelor autorizate să introducă o cerere de rambursare, un termen de patru luni pentru prezentarea unei astfel de cereri și stabilirea unei valori minime de rambursare, decât dacă rezultă din elemente concrete, obiective și verificabile că aceste condiții sunt necesare pentru a asigura aplicarea corectă și directă a scutirii menționate, precum și pentru prevenirea unor evaziuni, a unor evitări sau a unor abuzuri. Revine instanței de trimitere să verifice dacă aceasta este situația în ceea ce privește condițiile prevăzute de această reglementare.

Astfel, pe de o parte, aplicarea scutirii în cazul produselor prevăzute la articolul 27 alineatul (1) din directiva menționată constituie principiul, iar refuzul aplicării unei astfel de scutiri reprezintă excepția și, pe de altă parte, posibilitatea acordată statelor membre prin această prevedere de a stabili condițiile care au drept obiectiv asigurarea aplicării corecte și directe a respectivelor scutiri și prevenirea oricărei evaziuni, evitări sau abuz nu poate afecta caracterul necondiționat al obligației de scutire prevăzute de dispoziția menționată.

Hotărârea din 19 aprilie 2007, Profisa (C-63/06, [EU:C:2007:233](#))

„Directiva 92/83/CEE – Armonizarea structurilor accizelor la alcool și băuturi alcoolice – Articolul 27 alineatul (1) litera (f) – Alcool conținut în produse pe bază de ciocolată – Scutire de accize armonizate”

UAB Profisa, importator în Lituania de produse pe bază de ciocolată care conțin alcool etilic, a solicitat să beneficieze de scutirea prevăzută de Directiva nr. 92/83.

Administrația vamală lituaniană a refuzat să acorde Profisa scutirea menționată, pentru motivul că Legea lituaniană privind accizele, deși scutea într-adevăr de la plata accizei alcoolul etilic destinat fabricării de produse pe bază de ciocolată, nu permitea o astfel de scutire în cazul produselor finite pe bază de ciocolată importate.

Profisa a contestat această decizie în fața instanței administrative de prim grad, care i-a respins acțiunea. În acest caz, Profisa a declarat apel la Vyriausiasis administracinis teismas (Curtea Administrativă Supremă, Lituania), care, îngrijorată în legătură cu diferența care există între versiunea lituaniană a articolului 27 alineatul (1) litera (f) din Directiva 92/83, pe baza căreia fusese redactată legea lituaniană, și celelalte versiuni ale acestui text, a sesizat Curtea cu titlu preliminar.

Curtea amintește jurisprudența sa constantă potrivit căreia necesitatea aplicării și, prin urmare, a interpretării uniforme a dispozițiilor dreptului comunitar exclude posibilitatea ca, în caz de îndoială, textul unei dispoziții să fie privit în mod izolat, prin raportare doar la una dintre versiunile sale, impunând, dimpotrivă, ca acesta să fie interpretat și aplicat în lumina versiunilor existente în celelalte limbi oficiale.

Articolul 27 alineatul (1) litera (f) din Directiva 92/83 obligă statele membre să scutească de accize armonizate alcoolul și băuturile alcoolice folosite direct sau indirect în vederea realizării de produse alimentare, cu condiția însă ca acestea din urmă să nu conțină, în cazul ciocolatei, mai mult de 8,5 litri de alcool pur pe 100 kilograme de produs și, în toate celelalte cazuri, mai mult de 5 litri de alcool pur pe 100 kilograme de produs. Niciun element din acest text, cu excepția versiunii sale în limba lituaniană, nu se referă la locul de utilizare a alcoolului pentru fabricarea produsului în cauză.

În caz de neconcordanță între diferitele versiuni lingvistice ale unui text comunitar, dispoziția în cauză trebuie să fie interpretată în raport cu economia generală și cu finalitatea reglementării din care face parte.

În speță, articolul 27 alineatul (1) litera (f) din Directiva 92/83 trebuie interpretat în sensul că obligă statele membre să scutească de accize armonizate alcoolul etilic importat pe teritoriul vamal al Uniunii și care este conținut în produse pe bază de ciocolată care sunt destinate consumului direct, cu condiția de a nu se depăși 8,5 litri pe 100 de kilograme de produs în ceea ce privește conținutul de alcool al acestor produse.

Locul unde alcoolul etilic este folosit pentru realizarea produselor respective nu are relevanță în această privință.

Hotărârea din 29 iunie 2000, Salumets și alții (C-455/98, [EU:C:2000:352](#))

„Dispoziții fiscale – Armonizarea legislațiilor – Impozite pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – A șasea directivă – Taxă la import – Domeniu de aplicare – Import prin contrabandă cu alcool etilic”

Litigiul principal opunea administrația vamală finlandeză și persoane fizice urmărite pentru fapte de contrabandă cu alcool etilic.

Pârâții susțineau că nu intră în domeniul de aplicare al directivelor privind accizele, invocând jurisprudența referitoare la importurile de stupefiante, potrivit căreia nicio datorie privind taxele vamale sau impozitele pe cifra de afaceri nu poate lua naștere din importul sau din livrarea ilegală de stupefiante, în afara produselor care intră în domeniul de aplicare al dreptului comunitar în măsura în care fac parte dintr-un circuit economic licit și controlat, pentru a fi utilizate în scopuri medicale sau științifice¹.

Guvernul finlandez, precum și guvernele statelor membre care au prezentat observații invocau în schimb hotărârile în care Curtea apreciască că TVA-ul era datorat în mod normal atunci când mărfurile comercializate în mod fraudulos intrau în concurență cu produse comercializate într-un circuit legal, precum parfumurile contrafăcute², exploatarea ilegală a jocurilor de noroc³ sau exportul ilegal de sisteme informatice⁴.

Sesizată cu acest litigiu, o instanță finlandeză a solicitat Curții printre altele să stabilească dacă dispozițiile Directivelor 92/12 și 92/83 se aplicau importului prin contrabandă cu alcool etilic provenit din țări terțe. În special, aceasta ridica problema dacă importul fraudulos de alcool etilic nu ar trebui astfel să fie asimilat operațiunilor de livrare ilegală de stupefiante și de import de monedă falsă.

Curtea precizează mai întâi că, deși importurile sau livrările ilegale de mărfuri care, prin chiar natura sau caracteristicile lor specifice, nu sunt susceptibile de a fi comercializate în mod legal sau de a intra în circuitul economic, precum stupefiantele sau moneda falsă, nu sunt supuse taxelor sau taxelor vamale datorate în mod normal în temeiul reglementării comunitare, principiul neutralității fiscale se opune, în afara acestor ipoteze în care este exclusă orice concurență între un sector economic licit și un sector ilicit, unei diferențieri generalizate între tranzacțiile licite și tranzacțiile ilicite.

În ceea ce privește alcoolul etilic importat prin contrabandă dintr-o țară terță, comercializarea acestei mărfi nu este interzisă din cauza naturii sau a caracteristicilor sale speciale. Nici alcoolul etilic nu poate fi considerat un produs exclus din circuitul

¹ Pârâții din litigiul principal se referă la Hotărârea din 5 februarie 1981, Horvath (50/80, [EU:C:1981:34](#)), la Hotărârea din 26 octombrie 1982, Wolf (221/81, [EU:C:1982:363](#)), la Hotărârea din 28 februarie 1984, Einberger (294/82, [EU:C:1984:81](#)), la Hotărârea din 5 iulie 1988, Mol (269/86, [EU:C:1988:359](#)), la Hotărârea din 5 iulie 1988, Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat (289/86, [EU:C:1988:360](#)). Această jurisprudență ar fi fost confirmată și extinsă în cauze referitoare la importul de monedă falsă [Hotărârea din 6 decembrie 1990, Witzemann (C-343/89, [EU:C:1990:445](#))].

² Hotărârea din 28 mai 1998, Goodwin și Unstead (C-3/97, [EU:C:1998:263](#)).

³ Hotărârea din 11 iunie 1998, Fischer (C-283/95, [EU:C:1998:276](#)).

⁴ Hotărârea din 2 august 1993, Lange (C-111/92, [EU:C:1993:345](#)).

economic, întrucât se poate stabili o concurență între produsul importat prin contrabandă și cel care face obiectul unor operațiuni realizate într-un circuit legal, în măsura în care există o piață licită a alcoolului care este vizată tocmai de produsele de contrabandă.

Prin urmare, Directivele 92/12 și 92/83 trebuie interpretate în sensul că dispozițiile lor referitoare la impozabilitate și la datoria fiscală se aplică și importului prin contrabandă pe teritoriul vamal comunitar de alcool etilic provenit din țări terțe.

2.2. Structura accizelor aplicabile băuturilor alcoolice

Hotărârea din 17 iunie 1999, Socridis (C-166/98, [EU:C:1999:316](#))

„Impozitare internă – Articolul 95 din Tratatul CE (devenit, după modificare, articolul 90 CE) – Directivele 92/83/CEE și 92/84/CEE – Impozitare diferită a vinului și a berii”

Société critouridienne de distribution (Socridis) solicita scutirea de la plata accizelor pe care a trebuit să le plătească în perioada mai-decembrie 1993 pentru anumite cantități de bere. Ea susținea în această privință că Directivele 92/83 și 92/84 erau contrare articolului 95 al doilea paragraf din Tratatul CE (devenit, după modificare, articolul 90 CE), pentru motivul că instituiau, în opinia sa, un sistem de impozitare care autorizează practici discriminatorii și anticoncurențiale, avantajând în mod indirect producția de vin în detrimentul producției de bere.

Ea susținea, în acest sens, că, înainte de armonizarea accizelor prin Directivele 92/83 și 92/84, taxarea în Franța a vinului și a berii se întemeia pe o bază comună (volumul) și pe rate similare [19,50 franci francezi (FRF)/hl (aproximativ 3 euro/hl) pentru bere și 22 FRF/hl (aproximativ 3,35 euro/hl) pentru vin]. Or, în opinia sa, directivele citate anterior stabiliseră o rată minimă a accizelor pe baza a 1,87 euro/grad și pe hl pentru bere, în timp ce pentru vin, taxarea trebuia să se bazeze numai pe volum și la o rată minimă de 0.

Întrucât directivele menționate au stabilit astfel o structură și cote diferite ale accizelor pentru vin și bere, rezulta de aici o diferență de taxare la nivel național, care concretiza o discriminare. Astfel, armonizarea urmărită de aceste directive a avut drept consecință, în statul membru în cauză, impunerea, pe de o parte, a unei modificări a modului de taxare a berii prin introducerea criteriului concentrației alcoolice și, pe de altă parte, a unei taxări a berii mult mai ridicate decât cea aplicată vinului.

Prin urmare, se ridică problema dacă o asemenea discriminare, autorizată de directive, nu era contrară articolului 95 din Tratatul CE (devenit, după modificare, articolul 90 CE) și, în cazul unui răspuns afirmativ, dacă această constatare nu era de natură să afecteze validitatea directivelor. Instanța de trimitere solicita astfel Curții să aprecieze validitatea

acestor două directive în raport cu articolul 95 din Tratatul CE (devenit, după modificare, articolul 90 CE).

Curtea a considerat că Directivele 92/83 și 92/84 se limitează să impună statelor membre obligația de a aplica o acciză minimă la bere. În consecință, acestea păstrează o marjă de apreciere suficientă pentru a stabili între taxarea vinului și cea a berii un raport care să excludă orice protecție a producției naționale în sensul articolului 95 din Tratatul CE (devenit, după modificare, articolul 90 CE).

Scopul urmărit de legiuitorul comunitar prin adoptarea Directivelor 92/83 și 92/84 nu era acela de a apropia taxarea vinului de cea a berii. În temeiul competențelor pe care i le conferă în mod expres articolul 99 din Tratatul CE (devenit articolul 93 CE) și în vederea asigurării instituirii și funcționării pieței interne, Consiliul a intenționat, pe de o parte, să apropie legislațiile naționale referitoare la accizele aplicate vinurilor și, pe de altă parte, pe cele referitoare la accizele la bere. În plus, instituțiilor comunitare le este permis să procedeze numai la armonizarea progresivă a unei materii sau la o apropiere pe etape a legislațiilor naționale. Prin urmare, nu este incompatibilă cu articolul 99 din Tratatul CE (devenit articolul 93 CE) adoptarea de către Consiliu a directivelor menționate, care se limitează să impună statelor membre obligația de a aplica o acciză minimă la bere.

Hotărârea din 2 aprilie 2009, Glückauf Brauerei (C-83/08, [EU:C:2009:228](#))

„Armonizarea structurilor accizelor – Directiva 92/83/CEE – Articolul 4 alineatul (2) – Mică fabrică de bere independentă din punct de vedere legal și economic de orice altă fabrică de bere – Criteriul independenței legale și cel al independenței economice – Posibilitate de a suferi o influență indirectă”

Glückauf este o societate care exploatează o fabrică de bere. Părțile sociale ale Glückauf sunt deținute de Menz GmbH, care deține 3 % din acestea, și de Innstadt, care deține 48 %. În ceea ce privește părțile sociale ale acestei din urmă societăți, ele sunt deținute de Menz GmbH, în proporție de 30,7 % din acestea, și de societatea Ottakringer, în proporție de 49 %. Ottakringer este la rândul său filială a societății Getränke Holding AG ale cărei părți sociale sunt deținute de familia Wenckheim, în proporție de 65 %, și de familia Menz, în proporție de 16 %.

Hauptzollamt (Biroul vamal principal, Germania) a calificat, într-o primă etapă, Glückauf drept fabrică de bere independentă de Innstadt, precum și de Ottakringer și i-a aplicat, conform reglementării naționale, o acciză redusă la bere. Cu toate acestea, Hauptzollamt (Biroul vamal principal) a considerat ulterior că Glückauf era din punct de vedere economic dependentă de Ottakringer și i-a solicitat, printr-o decizie de rectificare, diferența dintre cuantumul datorat în urma aplicării cotei reduse a accizei și cuantumul acesteia stabilit pe baza cotei normale.

În urma respingerii unei reclamații, Glückauf a formulat o acțiune împotriva respectivei decizii de rectificare la Thüringer Finanzgericht (Tribunalul Fiscal al landului Turingia, Germania), instanța de trimitere. Aceasta a arătat că respectivul criteriu al independenței economice care permitea calificarea drept „mică fabrică de bere” în sensul articolului 4 alineatul (2) din Directiva 92/83 ar trebui interpretat prin prisma obiectivului urmărit de această directivă și a comportamentului societăților în cauză pe piață. Astfel, în speță, nu se putea constata existența unei dependențe economice decât dacă întreprinderile legate între ele în temeiul unei participații comune a unui terț apar și acționează pe piață ca o întreprindere unică.

Instanța de trimitere a hotărât să suspende judecarea cauzei pentru a solicita Curții în esență să stabilească dacă, în vederea aplicării accizei reduse la bere, condiția prevăzută la articolul 4 alineatul (2) din Directiva 92/83, potrivit căreia o fabrică de bere trebuie să fie independentă din punct de vedere legal și economic de orice altă fabrică de bere, trebuie interpretată în sensul că acest criteriu al independenței economice între fabrici de bere independente din punct de vedere legal se raportează numai la comportamentul acestor fabrici de bere pe piață sau dacă un asemenea criteriu nu mai este îndeplinit în ipoteza în care o persoană are posibilitatea de a exercita *de facto* o influență asupra activității comerciale a respectivelor fabrici de bere.

Curtea răspunde că articolul 4 alineatul (2) din Directiva 92/83 trebuie interpretat în sensul că o situație caracterizată prin existența unor legături structurale în termeni de participații și de drepturi de vot și în care se ajunge la împrejurarea ca aceeași persoană, care exercită funcții de administrator în cadrul mai multora dintre fabricile de bere în cauză, să fie în măsură, independent de comportamentul său efectiv, să exercite o influență asupra adoptării deciziilor comerciale de către respectivele fabrici de bere exclude posibilitatea de a le considera independente din punct de vedere economic una de cealaltă.

Astfel, Directiva 92/83 urmărește să evite acordarea beneficiului unei reduceri a accizelor la bere unor fabrici de bere a căror dimensiune și capacitate de producție ar putea genera denaturări în interiorul pieței interne. În aceste condiții, criteriul independenței legale și cel al independenței economice, prevăzute la articolul 4 alineatul (2) din directiva menționată, urmăresc să asigure că orice formă de dependență economică sau legală între fabrici de bere are ca efect excluderea avantajului fiscal reprezentat de acciza redusă la bere.

În acest context, noțiunea „fabrică de bere care este independentă din punct de vedere legal și economic de orice altă fabrică de bere”, în sensul articolului 4 alineatul (2) din această directivă, presupune să se verifice dacă există între fabricile de bere în cauză un raport de dependență legală în special la nivelul administrării acestora sau pe planul deținerii de părți sociale sau de drepturi de vot sau un raport de dependență economică, de natură să afecteze capacitatea respectivelor fabrici de bere de a lua decizii comerciale în mod independent.

În plus, obiectivul criteriului independenței este de a asigura că de această acciză redusă beneficiază într-adevăr fabricile de bere pentru care dimensiunea reprezintă un dezavantaj, iar nu cele care aparțin unui grup. În aceste condiții, pentru a lua în considerare, în scopul aplicării articolului 4 alineatul (2) din Directiva 92/83, numai fabricile de bere care sunt efectiv independente din punct de vedere legal și economic, este necesar să se garanteze că cerința privind independența nu este eludată pentru motive pur formale și în special prin intermediul unor construcții juridice între diferite mici fabrici de bere pretins independente care, de fapt, ar forma un grup economic a cărui producție ar depăși limitele stabilite la articolul 4 din Directiva 92/83.

În ceea ce privește eventuala incidență a comportamentului fabricilor de bere în cauză pe piață, în scopul stabilirii independenței economice a acestora, articolul 4 alineatul (2) din Directiva 92/83 se raportează la structura juridică și economică a fabricilor de bere fără să se refere în mod expres la comportamentul acestora pe piață. Pe de altă parte, prezența fabricilor de bere pe piețe diferite cu game de produse diferite nu poate permite să se concluzioneze că există o independență economică între respectivele fabrici de bere, această împrejurare putând, astfel, dimpotrivă, să demonstreze existența unei strategii deliberate, decisă la nivelul unui grup, pentru a evita sau pentru a atenua o concurență internă în cadrul acestuia.

Hotărârea din 4 iunie 2015, Brasserie Bouquet (C-285/14, [EU:C:2015:353](#))

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Directiva 92/83/CEE – Accize – Bere – Articolul 4 – Mici fabrici de bere independente – Acciză redusă – Condiții – Absența unei producții sub licență – Producție conform unui procedeu de fabricație aparținând unui terț și autorizat de acesta – Utilizare autorizată a mărcilor acestui terț”

O întreprindere franceză, Brasserie Bouquet, vindea bere pe care ea însăși o producea. Ea își desfășura activitatea de producție de bere potrivit unui „contrat d’affiliation au «Cercle des 3 brasseurs»” (Contract de afiliere la „Cercul celor 3 producători de bere”) încheiat cu ICO 3B SARL, care i-a permis să utilizeze mărcile și emblema „Les 3 brasseurs”, precum și know-how-ul acestei din urmă societăți.

Era vorba, pentru Curte – sesizată cu titlu preliminar în cadrul unui litigiu referitor la refuzul administrației vămilor de a aplica cota redusă a accizei prevăzută de legislația națională pentru micile fabrici de bere independente – să stabilească dacă, în esență, în vederea aplicării accizei reduse la bere, condiția prevăzută la articolul 4 alineatul (2) din Directiva 92/83, potrivit căreia fabrica de bere trebuie să nu lucreze sub licență, nu este îndeplinită dacă fabrica de bere în cauză își produce berea în conformitate cu o asemenea convenție de afiliere.

Pentru a răspunde la această întrebare, Curtea arată că, în vederea aplicării accizei reduse la bere, condiția prevăzută la articolul 4 alineatul (2) din Directiva 92/83, potrivit căreia fabrica de bere trebuie să nu lucreze sub licență, nu este îndeplinită dacă fabrica

de bere în cauză își produce berea în conformitate cu un acord în temeiul căruia este autorizată să utilizeze mărcile și procedeul de fabricație ale unui terț.

Astfel, Directiva 92/83 urmărește să evite acordarea beneficiului unei reduceri a accizelor la bere unor fabrici de bere ale căror dimensiune și capacitate de producție ar putea genera denaturări în interiorul pieței interne.

În consecință, articolul 4 alineatul (2) din Directiva 92/83 impune ca micile fabrici de bere a căror producție anuală de bere nu depășește 200 000 hl să fie cu adevărat independente de orice altă fabrică de bere atât în ceea ce privește structura lor juridică și economică, cât și în ceea ce privește structura de producție a acestora, dacă folosesc clădiri separate din punct de vedere fizic de cele ale oricărei alte fabrici de bere și nu lucrează sub licență.

Lipsa producției sub licență constituie astfel una dintre condițiile menite să garanteze că mica fabrică de bere în cauză trebuie să fie cu adevărat independentă în raport cu orice altă fabrică de bere. În consecință, noțiunea de producție „sub licență” trebuie interpretată în așa fel încât să includă producția de bere în temeiul oricărei forme de autorizație, din care să rezulte că mica fabrică de bere nu este complet independentă de terțul care i-a dat această autorizație. Această situație se regăsește în ceea ce privește autorizația de a exploata un brevet, o marcă sau un procedeu de producție care aparține acestui terț.

Hotărârea din 10 aprilie 2014, Comisia/Ungaria (C-115/13, [EU:C:2014:253](#))

„Neîndeplinirea obligațiilor de către un stat membru – Accize la alcool și băuturi alcoolice – Directiva 92/83/CEE – Stabilirea ratelor accizelor – Producție la comandă de alcool etilic într-o distilerie supusă unei rate a accizei de zero – Scutire de la plata accizei pentru producția de alcool etilic de către persoane private”

Dreptul Uniunii, și anume Directiva 92/83, astfel cum a fost modificată prin Actul privind condițiile de aderare la Uniunea Europeană a Bulgariei și a României (JO 2005, L 157, p. 203), și Directiva 92/84, obligă statele membre să aplice alcoolului etilic o acciză al cărei quantum minim se ridică, pentru băuturile alcoolice altele decât vinul și berea, la 550 de euro pe hectolitru de alcool pur. Cu toate acestea, Ungaria este autorizată să aplice o cotă redusă a accizei la alcoolul produs de distilerii din fructe furnizate de pomicultori, destinat consumului propriu al acestora. Totuși, rata preferențială a accizelor nu poate fi mai mică de 50 % din rata națională standard a accizelor la alcool. Pe de altă parte, aplicarea sa este limitată la 50 de litri de alcool pe an și pe gospodărie de pomicultori.

Legislația maghiară prevedea că acciza pe rachiul produs într-o distilerie în numele unui pomicultor (distilare la comandă) era stabilită la zero forinți maghiari (HUF) până la maximum 50 de litri pe an, ceea ce echivala cu o scutire totală. În plus, rachiul produs de o persoană privată în propria distilerie era scutit de accize până la un volum anual

maxim de 50 de litri, atunci când acest rachiou este destinat consumului propriu al gospodăriei.

Aceste regimuri avantajoase erau motivate în principal de caracterul tradițional al producției de „pálinka” (rachiou produs din fructe).

Apreciind că Ungaria nu respectase normele Uniunii privind accizele la băuturile alcoolice, Comisia a introdus o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor în fața Curții. Potrivit Comisiei, dispozițiile dreptului Uniunii nu lasă loc niciunui regim de scutire pentru distilarea privată și se opun stabilirii unei rate zero pentru distilarea la comandă.

Curtea arată că Directiva 92/83 privind accizele la băuturile alcoolice stabilește cazurile în care aceste băuturi pot fi scutite de accize sau supuse unor accize reduse. Prin urmare, directiva nu permite statelor membre să instituie norme preferențiale al căror domeniu de aplicare ar depăși ceea ce este permis de legiuitorul european. În continuare, Curtea constată că reglementarea maghiară care prevede, în limita a 50 de litri pe an, o scutire totală a rachiului produs din fructele furnizate de pomicultori depășește reducerea maximă de 50 % permisă pentru Ungaria de directivă. De asemenea, normele naționale care scutesc de accize rachiul produs de persoanele private sunt contrare directivei, dat fiind că aceasta nu prevede o asemenea excepție de la cota standard.

În plus, Curtea răspunde la dublul argument al guvernului pârât potrivit căruia producția de rachiou reprezintă o tradiție seculară și menținerea unei astfel de tradiții este considerată ca fiind obiectivul fundamental al guvernului maghiar, precum și la argumentul potrivit căruia aceeași practică de scutire de accize a unor cantități mici de rachiou există în alte state membre. În această privință, o tradiție națională nu poate fi acceptată în general pentru a justifica o derogare discreționară de la obligativitatea directivei.

Astfel, Curtea declară că Ungaria nu și-a respectat obligațiile care îi revin în temeiul legislației Uniunii privind accizele la băuturile alcoolice.

Hotărârea din 5 octombrie 2004 (Plenul), Comisia/Grecia (C-475/01, [EU:C:2004:585](#))

„Neîndeplinirea obligațiilor de către un stat membru – Încălcarea articolului 90 primul paragraf CE – Accize la alcool și băuturile alcoolice – Aplicare în cazul ouzo a unei rate mai mici decât cea aplicată celorlalte băuturi alcoolice – Conformitatea acestei rate cu o directivă care nu a fost atacată în termenul prevăzut la articolul 230 CE”

Directiva 92/83 prevedea o rată redusă a accizelor pentru anumite tipuri de produse, printre care ouzo (articolul 23 punctul 2). Legea care a transpus directiva în ordinea juridică elenă a stabilit rata de bază a accizei la aproximativ 294 000 de drahme grecești (GRD) (aproximativ 860 de euro) pe o sută de litri de alcool pur. O reducere cu 50 % a

ratei de bază [aproximativ 147 000 GRD (aproximativ 430 de euro) pe o sută de litri de alcool pur] a fost aplicată ouzo.

Comisia a considerat această diferență incompatibilă cu interdicția prevăzută la articolul 90 din Tratatul CE de a aplica produselor din alte state membre impozite superioare celor aplicate unor produse similare interne și a inițiat procedura de constatare a neîndeplinirii obligațiilor.

În această hotărâre, Curtea respinge acțiunea Comisiei. Aceasta amintește mai întâi că Grecia, stabilind pentru ouzo o rată mai redusă, s-a întemeiat pe articolul 23 punctul 2 din Directiva 92/83 și s-a conformat acestuia. Acțiunea Comisiei prin care se urmărește în mod direct repunerea în discuție a ratei accizelor pe care Grecia a fost autorizată să o aplice ouzo în acest temei echivalează astfel în mod indirect cu contestarea legalității dispoziției menționate. În această privință, Curtea amintește că actele instituțiilor comunitare beneficiază, în principiu, de o prezumție de legalitate și produc, prin urmare, efecte juridice atât timp cât nu au fost revocate, anulate în cadrul unei acțiuni în anulare sau declarate ca fiind lipsite de validitate în urma unei trimiteri preliminare sau a unei excepții de nelegalitate.

Ca o excepție de la acest principiu, trebuie să se considere că actele afectate de o neregularitate a cărei gravitate este atât de evidentă încât nu poate fi tolerată de ordinea juridică comunitară nu au produs niciun efect juridic, chiar și provizoriu, cu alte cuvinte să fie privite ca inexistente din punct de vedere juridic. Această excepție urmărește să mențină un echilibru între două cerințe fundamentale, dar uneori antagoniste, pe care trebuie să le îndeplinească o ordine juridică, și anume stabilitatea raporturilor juridice și respectarea legalității.

Gravitatea consecințelor asociate constatării inexistenței unui act al instituțiilor Comunității presupune ca, pentru motive de securitate juridică, această constatare să fie rezervată unor situații cu totul extreme.

Or, Directiva 92/83 nu poate, nici în totalitate, nici în ceea ce privește articolul 23 punctul 2, să fie considerată un act inexistent. Directiva menționată nu a fost nici retrasă de Consiliu, iar articolul 23 punctul 2 din aceasta nu a fost nici anulat, nici declarat lipsit de validitate de către Curte. În aceste condiții, articolul 23 punctul 2 din Directiva 92/83 produce efecte juridice care beneficiază de o prezumție de legalitate.

Curtea concluzionează că nu își încalcă obligațiile care îi revin în temeiul dreptului comunitar un stat membru care s-a limitat să mențină în vigoare o reglementare națională adoptată în temeiul articolului 23 din Directiva 92/83, care permite aplicarea unor rate reduse ale accizelor pentru anumite tipuri de produse, și conformă cu acest articol.

3. Armonizarea accizelor la produsele energetice

3.1. Domeniul de aplicare al accizelor aplicabile produselor energetice

Hotărârea din 4 iunie 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, [EU:C:2015:354](#))

„Trimitere preliminară – Articolul 267 TFUE – Procedură incidentă de control al constituționalității – Examinarea conformității unei legi naționale atât cu dreptul Uniunii Europene, cât și cu Constituția statului membru în cauză – Posibilitatea unei instanțe naționale de a sesiza Curtea de Justiție cu o trimitere preliminară – Reglementare națională care prevede perceperea unei taxe pe utilizarea de combustibil nuclear – Directivele 2003/96/CE și 2008/118/CE – Articolul 107 TFUE – Articolele 93 EA, 191 EA și 192 EA”

În anul 2010, Germania a adoptat Legea privind taxa pe combustibilul nuclear (Kernbrennstoffsteuergesetz). Această lege instituie pentru perioada cuprinsă între 1 ianuarie 2011 și 31 decembrie 2016 o taxă pe utilizarea de combustibil nuclear pentru producția industrială de electricitate, datorată de operatorii centralelor nucleare.

Kernkraftwerke Lippe-Ems, care exploatează centrala nucleară Emsland din Lingen (Germania), și care a utilizat, în luna iunie 2011, asamblaje de combustibil în reactorul nuclear al centralei sale, este obligată la plata unei taxe în valoare de peste 154 de milioane de euro.

Kernkraftwerke Lippe-Ems contestă această taxă în fața Finanzgericht Hamburg (Tribunalul Fiscal din Hamburg, Germania). În opinia sa, taxa germană pe combustibilul nuclear nu este compatibilă cu dreptul Uniunii.

Finanzgericht Hamburg (Tribunalul Fiscal din Hamburg) a decis să solicite Curții să se pronunțe cu privire la aspectul dacă Directiva 2003/96 privind impozitarea produselor energetice și a electricității și Directiva 2008/118, precum și articolul 107 TFUE sau dispozițiile Tratatului Euratom se opun ca un stat membru să introducă o taxă pe utilizarea de combustibil nuclear în scopul producției industriale de electricitate.

Curtea răspunde că această taxă nu este contrară dreptului Uniunii. În ceea ce privește în special compatibilitatea acestei taxe cu regimul european al accizelor, Curtea arată că articolul 14 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96 și articolul 1 alineatele (1) și (2) din Directiva 2008/118 trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale care prevede perceperea unei taxe pe utilizarea de combustibil nuclear în scopul producției industriale de electricitate. Astfel, articolul 14 din directiva menționată enunță în mod limitativ scutirile obligatorii impuse statelor membre în cadrul impozitării produselor energetice și a electricității și determină cu claritate produsele cărora li se aplică scutirea.

În ceea ce privește prima dintre aceste dispoziții, articolul 2 alineatul (1) din Directiva 2003/96 definește noțiunea de produse energetice, utilizată în sensul acestei directive, formulând în mod exhaustiv lista produselor care intră în definiția acestei noțiuni, prin

referire la codurile Nomenclurii combinate. Or, combustibilul nuclear nu constituie, în măsura în care nu figurează pe această listă, un produs energetic în sensul Directivei 2003/96 și, prin urmare, nu intră sub incidența scutirii prevăzute la articolul 14 alineatul (1) litera (a) din această directivă (scutirea produselor energetice supuse accizei armonizate și utilizate pentru producția de electricitate). Scutirea în cauză nu poate fi nici aplicată prin analogie. În plus, o eventuală neconformitate a unei legislații naționale cu politica Uniunii în materie de reducere a emisiilor de CO₂ nu poate justifica, cu riscul de a modifica radical domeniul de aplicare al articolului 2 alineatul (1) și al articolului 14 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96, contrar intenției clare a legiuitorului Uniunii, interpretarea acestor dispoziții în sensul că ele se aplică altor produse decât produsele energetice și electricitatea în sensul acestei directive.

Curtea admite astfel în esență că poate exista perceperea simultană a unei taxe pe consumul de energie electrică și a unei taxe aplicate surselor de producere a acestei energii care nu sunt produse energetice în sensul Directivei 2003/96.

În ceea ce privește articolul 1 alineatele (1) și (2) din Directiva 2008/118, o taxă instituită prin legea națională care nu se percepe, direct sau indirect, pentru consumul de electricitate prevăzut de Directiva 2003/96 și nici pentru cel al unui alt produs accizabil nu poate intra sub incidența articolului 1 alineatele (1) și (2) din Directiva 2008/118 și, prin urmare, nu poate constitui nici o acciză pe electricitate și nici o taxă indirectă suplimentară pe acest produs în sensul directivei.

Aceasta este situația unei taxe care, pe de o parte, este datorată atunci când asamblajele de combustibil sau barele de combustibil sunt utilizate pentru prima dată într-un reactor nuclear și se declanșează o reacție în lanț autoîntreținută în vederea producerii industriale de electricitate și este percepută de la producătorul de energie și, pe de altă parte, este calculată în funcție de cantitatea de combustibil nuclear utilizată, o rată comună fiind prevăzută pentru toate tipurile acestui combustibil, în timp ce cantitatea de electricitate produsă de un reactor de centrală nucleară nu este direct condiționată de cantitatea de combustibil nuclear utilizată, ci poate varia în funcție de natura și de proprietățile combustibilului utilizat, precum și în funcție de nivelul de randament al reactorului respectiv, iar taxa amintită ar putea fi percepută ca urmare a declanșării unei reacții în lanț autoîntreținute fără chiar ca o cantitate de electricitate să fie în mod necesar produsă și, în consecință, consumată.

Curtea observă astfel că nu rezultă că există o legătură directă și indisolubilă între utilizarea combustibilului nuclear și consumul electricității produse în reactorul unei centrale nucleare.

Hotărârea din 20 septembrie 2017, Elecdey Carcelen și alții (C-215/16, C-216/16, C-220/16 și C-221/16, [EU:C:2017:705](#))

„Trimitere preliminară – Mediu – Energie electrică de origine eoliană – Directiva 2009/28/CE – Promovarea utilizării energiei din surse regenerabile – Articolul 2 al doilea paragraf litera (k) –

Schemă de sprijin – Articolul 13 alineatul (1) al doilea paragraf litera (e) – Taxe administrative – Directiva 2008/118/CE – Regimul general al accizelor – Articolul 1 alineatul (2) – Taxe indirecte suplimentare care urmăresc scopuri specifice – Directiva 2003/96/CE – Impozitarea produselor energetice și a electricității – Articolul 4 – Impozitare minimă a energiei – Redevență aplicabilă aerogeneratoarelor destinate producerii de energie electrică”

Societățile reclamante exploatau, pe teritoriul comunității autonome Castilla-La Mancha (Spania), aerogeneratoare destinate producerii de energie electrică pe bază de energie eoliană. Ele au achitat, în cursul exercițiului fiscal aferent anilor 2011 și 2012, o redevență stabilită prin legea națională, care consta într-o sumă forfetară trimestrială care varia în funcție de dimensiunea parcului eolian și de puterea aerogeneratorului, independent de cantitatea de electricitate produsă de acesta.

Întrucât au considerat că această redevență este neconstituțională și incompatibilă cu dreptul Uniunii, reclamantele au solicitat autorităților naționale competente rectificarea taxării inverse efectuate cu acest titlu, precum și restituirea sumelor plătite.

În acest cadru, Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha (Curtea Superioară de Justiție din Castilla-La Mancha, Spania) a solicitat Curții să se pronunțe cu privire la regimul juridic al redevenței în discuție.

În această hotărâre, Curtea declară, în ceea ce privește aplicarea regimului accizelor, că articolul 4 din Directiva 2003/96 trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care prevede perceperea unei redevențe pentru aerogeneratoarele destinate producerii de energie electrică, întrucât această redevență nu impozitează produsele energetice sau electricitatea, în sensul articolului 1 și al articolului 2 alineatele (1) și (2) din directiva menționată, și, prin urmare, nu intră în domeniul de aplicare al acesteia.

Astfel, nu există nicio legătură între, pe de o parte, faptul generator al redevenței în discuție în litigiul principal și, pe de altă parte, producerea efectivă de electricitate de aerogeneratoare.

Ca urmare a calificării reținute, articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118 trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care prevede perceperea unei redevențe pentru aerogeneratoarele destinate producerii de energie electrică, întrucât această redevență nu constituie o taxă pe consumul de produse energetice sau de electricitate și, prin urmare, nu intră în domeniul de aplicare al acestei directive.

Hotărârea din 10 iunie 1999, Braathens (C-346/97, [EU:C:1999:291](#))

„Directiva 92/81/CEE – Armonizarea structurilor accizelor la uleiurile minerale – Uleiuri minerale livrate pentru utilizare drept carburant în aviație, cu excepția zborurilor de agrement cu caracter privat – Scutire de acciza armonizată”

Administrația fiscală suedeză a solicitat companiei aeriene Braathens plata unei taxe de protecție a mediului prevăzute de dreptul național privind navigația aeriană internă cu caracter comercial, calculată pe baza consumului de carburant și a emisiilor de hidrocarburi și de monoxid de azot.

După ce a formulat o contestație la autoritățile fiscale, care a fost respinsă, Braathens a formulat o acțiune la instanța de trimitere. Aceasta a sesizat Curtea pentru a afla, în primul rând, dacă taxa în litigiu este contrară articolului 8 alineatul (1) litera (b) din Directiva 92/81, în al doilea rând, dacă această dispoziție poate fi considerată ca având efect direct și, în al treilea rând, dacă este posibilă scindarea taxei menționate într-o parte conformă cu dreptul comunitar și într-o parte neconformă cu acest drept.

Într-o primă etapă, Curtea afirmă că articolul 8 alineatul (1) din Directiva 92/81 se opune percepției unei taxe de protecție a mediului care se aplică traficului aerian comercial intern și se calculează în funcție de datele referitoare la consumul de carburant și la emisiile de hidrocarburi și de monoxid de azot în cursul unei călătorii aeriene medii a tipului de avion utilizat.

O asemenea taxă națională, care afectează chiar consumul de carburant întrucât există o legătură directă și indisociabilă între consumul de carburant și substanțele poluante emise în timpul acestui consum, este incompatibilă cu regimul accizei armonizate instituit prin Directivele 92/12 și 92/81. Astfel, a permite statelor membre să aplice un alt impozit indirect produselor care, precum în speță, trebuie scutite de accize armonizate în conformitate cu articolul 8 alineatul (1) litera (b) din Directiva 92/81 ar lipsi această dispoziție de orice efect util.

Într-o a doua etapă, Curtea apreciază că obligația prevăzută la articolul 8 alineatul (1) litera (b) din Directiva 92/81 de a scuti de acciza armonizată uleiurile minerale livrate pentru utilizare drept carburant în aviație, cu excepția zborurilor de agrement cu caracter privat, este suficient de clară, de precisă și de necondiționată pentru a putea fi invocată de particulari în fața instanței naționale pentru a se opune unei reglementări naționale incompatibile cu această obligație.

Hotărârea din 13 iulie 2017, Vakarų Baltijos laivų statykla (C-151/16, [EU:C:2017:537](#))

„Trimitere preliminară – Directiva 2003/96/CE – Impozitarea produselor energetice și a electricității – Articolul 14 alineatul (1) litera (c) – Scutirea produselor energetice utilizate drept combustibil pentru navigația pe apele Uniunii Europene și pentru producerea de electricitate la bordul ambarcațiunilor – Combustibil utilizat de o navă pentru a naviga din locul în care a fost construită până într-un port din alt stat membru pentru a prelua de acolo prima sa încărcătură comercială”

Vakarų Baltijos laivų statykla, o societate lituaniană care construiește nave maritime (denumită în continuare „societatea lituaniană”), a încheiat un contract având ca obiect construirea unei nave de transport de mărfuri pentru o societate estoniană. Acesta

includea printre altele achiziția și turnarea directă de combustibil în rezervoare, precum și achitarea accizelor aferente combustibilului respectiv. După recepționarea navei, clientul a dispus ca aceasta să navigheze, fără încărcătură, din portul Klaipėda (Lituania) până în cel din Stralsund (Germania), unde a preluat prima sa încărcătură comercială, pe care a transportat-o apoi cu titlu oneros în portul Santander (Spania).

Societatea lituaniană a solicitat Inspecției Naționale Fiscale rambursarea accizei pe care o plătitese pentru livrarea combustibilului către nava clientului său estonian. Inspecția Națională Fiscală a respins cererea sa, pentru motivul că, la momentul livrării combustibilului în discuție către client, societatea lituaniană nu a respectat condițiile de fond și de formă prevăzute de dreptul național și nu deținea licența necesară care să îi permită să aprovizioneze nave cu combustibil.

Decizia de refuzare a rambursării a fost anulată de Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Comisia pentru litigii fiscale din cadrul Guvernului Republicii Lituania). Inspecția Națională Fiscală a formulat o acțiune în anulare împotriva acestei decizii, care a fost admisă la Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunalul Administrativ Regional din Vilnius, Lituania). Societatea lituaniană a introdus atunci recurs la Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (Curtea Administrativă Supremă, Lituania), instanța de trimitere, care ridică problema interpretării ce trebuie reținută cu privire la articolul 14 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2003/96 și a posibilității de a refuza scutirea prevăzută de această dispoziție din considerații pur formale.

Mai întâi, Curtea consideră că articolul 14 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2003/96 trebuie interpretat în sensul că scutirea prevăzută la această dispoziție este aplicabilă combustibilului utilizat pentru a asigura navigația unei nave, fără încărcătură, dintr-un port al unui stat membru, în speță cel în care a fost construită nava, într-un port din alt stat membru, pentru a încărca de acolo mărfuri ce trebuie transportate ulterior într-un port dintr-un al treilea stat membru.

Ulterior, aceasta interpretează articolul 14 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2003/96 în sensul că se opune unei reglementări a unui stat membru precum cea în discuție în litigiul principal, care exclude aplicarea scutirii prevăzute la această dispoziție pentru motivul că aprovizionarea cu produse energetice a unei nave a fost efectuată fără respectarea cerințelor de formă prevăzute de această reglementare, deși aprovizionarea în cauză este conformă ansamblului condițiilor de aplicare prevăzute de respectiva dispoziție.

3.2. Structura accizelor aplicabile produselor energetice

Hotărârea din 2 iunie 2016, ROZ-ŚWIT (C-418/14, [EU:C:2016:400](#))

„Trimitere preliminară – Accize – Directiva 2003/96/CE – Rate ale accizei diferențiate pentru carburanți și combustibili – Condiția de aplicare a ratei pentru combustibili – Depunerea unei situații lunare a declarațiilor potrivit cărora produsele cumpărate sunt destinate încălzirii – Aplicarea ratei accizei prevăzute pentru carburanți în cazul nedepunerii acestei situații – Principiul proporționalității”

În perioada cuprinsă între 1 martie și 31 decembrie 2009, ROZ-ŚWIT, o societate poloneză, a efectuat o serie de tranzacții de vânzare de combustibil care consta în cantități de păcură ușoară. S-a constatat că aceste vânzări au fost verificate și că nu exista nicio îndoială că cumpărătorii au confirmat cumpărarea și consumul acestui combustibil în scopul încălzirii. Cu toate acestea, ROZ-ŚWIT nu a depus în termen situația declarațiilor cumpărătorilor, astfel cum prevede legislația poloneză privind accizele.

Întrucât această legislație prevede, în cazul nerespectării obligației de depunere a unei situații privind declarațiile cumpărătorilor în termen, aplicarea, în cazul unui produs utilizat drept combustibil, a ratei accizei prevăzute pentru carburanți, această rată a accizei a fost impusă vânzărilor efectuate de ROZ-ŚWIT, constatată printr-o decizie de rectificare întocmită de Naczelnik Urzędu Celnego we Wrocławiu (șeful biroului vamal din Wrocław, Polonia).

ROZ-ŚWIT a formulat o reclamație împotriva acestei decizii de rectificare în fața directorului biroului vamal din Wrocław, arătând că omisiunea depunerii situațiilor privind declarațiile cumpărătorilor nu constituia decât o neregularitate formală, în timp ce destinația reală a combustibilului în cauză pentru încălzire era neîndoielnică.

Întrucât această reclamație a fost respinsă, ROZ-ŚWIT a formulat o acțiune în fața Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunalul Administrativ din Voievodatul Wrocław, Polonia).

Aceasta ridică în esență problema dacă Directiva 2003/96, precum și principiul proporționalității trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale în temeiul căreia, pe de o parte, vânzătorii de combustibil sunt obligați să depună, într-un termen stabilit, o situație lunară a declarațiilor cumpărătorilor potrivit cărora produsele cumpărate sunt destinate încălzirii și, pe de altă parte, în lipsa depunerii unei asemenea situații în termenul stabilit, combustibilului vândut i se aplică rata accizei prevăzută pentru carburanți, chiar dacă s-a constatat că nu există nicio îndoială că acest produs a fost destinat încălzirii.

Curtea declară că Directiva 2003/96, precum și principiul proporționalității trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale în temeiul căreia vânzătorii de combustibil sunt obligați să depună, într-un termen stabilit, o situație

lunară a declarațiilor potrivit cărora produsele cumpărate sunt destinate încălzirii. Acestea se opun unei reglementări naționale în temeiul căreia, în lipsa depunerii unei asemenea situații într-un termen stabilit, combustibilului vândut i se aplică rata accizei prevăzută pentru carburanți chiar dacă s-a constatat că nu există nicio îndoială că acest produs a fost destinat încălzirii.

Astfel, pe de o parte, având în vedere marja de apreciere de care dispun statele membre în privința măsurilor și a mecanismelor care trebuie adoptate în vederea prevenirii evaziunii și a fraudei fiscale legate de vânzarea de combustibili și întrucât o obligație de depunere la autoritățile competente a unei situații a declarațiilor cumpărătorilor nu prezintă un caracter vădit disproporționat, este necesar să se considere că o asemenea obligație constituie o măsură adecvată pentru realizarea unui asemenea obiectiv și nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea acestuia.

Pe de altă parte, în schimb, o dispoziție de drept național în temeiul căreia, în lipsa depunerii unei situații a declarațiilor cumpărătorilor în termen, rata accizei prevăzută pentru carburanți se aplică în mod automat în privința combustibililor chiar dacă aceștia sunt utilizați ca atare, contravine economiei generale și finalității Directivei 2003/96, care se întemeiază pe principiul potrivit căruia produsele energetice sunt impozitate în funcție de utilizarea lor reală. În plus, o asemenea aplicare automată a ratei accizei prevăzute pentru carburanți în cazul nerespectării obligației de depunere a unei asemenea situații încalcă principiul proporționalității. Astfel, faptul de a aplica combustibililor rata accizei prevăzută pentru carburanți ca urmare a încălcării acestei obligații, atunci când nu există nicio îndoială cu privire la utilizarea acestor produse în scopul încălzirii, depășește ceea ce este necesar pentru a preveni evaziunea și fraudă fiscală.

Hotărârea din 27 noiembrie 2003, Comisia/Finlanda (C-185/00, [EU:C:2003:639](#))

„Neîndeplinirea obligațiilor de către un stat membru – Directivele 92/81/CEE și 92/82/CEE – Rate ale accizelor pentru uleiurile minerale – Control fiscal – Utilizarea motorinei drept carburant”

În această cauză, având ca obiect o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor împotriva Republicii Finlanda, Comisia solicita Curții să constate că, prin menținerea în vigoare a reglementării sale naționale care prevedea posibilitatea de a utiliza motorina impozitată la un nivel mai scăzut (păcura) drept carburant pentru autovehicule, Republica Finlanda nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 8 alineatele (2) și (3) din Directiva 92/81 și al articolului 5 alineatul (1) din Directiva 92/82.

Comisia susține, pe de o parte, că, deși reglementarea finlandeză impune pentru motorina utilizată drept carburant o rată a accizei superioară ratei minime stabilite la articolul 5 alineatul (1) din Directiva 92/82, aceasta nu poate fi totuși considerată conformă cu dispoziția menționată, întrucât nu garantează, în orice împrejurări, că motorina respectivă este efectiv impozitată la rata prevăzută de aceasta.

Astfel, sistemul finlandez permite utilizarea motorinei impozitate la un nivel mai scăzut drept carburant și se întemeiază pe obligația impusă proprietarilor sau deținătorilor de autovehicule de a declara în prealabil autorităților fiscale intenția lor de a începe să utilizeze păcura drept carburant, în schimbul plății unei suprataxe și/sau a unei redevențe pentru carburant, care nu sunt prelevate în funcție de cantitatea de păcură utilizată și nu constituie, așadar, accize.

Pe de altă parte, Comisia arată că Republica Finlanda a omis să pună în aplicare, la nivelul distribuției și al utilizării motorinei în scopurile prevăzute la articolul 8 alineatele (2) și (3) din Directiva 92/81, precum utilizarea în sectoarele agriculturii și silviculturii, precum și în lucrările publice, un control adecvat și eficient, după cum impun aceste dispoziții, pentru a asigura că motorina servește strict la utilizarea pentru care este impozitată.

Curtea statuează în această hotărâre că nu poate fi considerată conformă cu articolul 5 alineatul (1) din Directiva 92/82, care impune ca motorina utilizată drept carburant să fie impozitată la rata minimă a accizei care este prevăzută de acesta, o reglementare națională care, instituind în acest scop o suprataxă și/sau o redevență pentru carburant a cărei percepere este prevăzută pe baza unei declarații prealabile și care nu constituie accize, prevede posibilitatea de a utiliza motorina impozitată la un nivel mai scăzut drept carburant.

Deși articolul 5 alineatul (1) din Directiva 92/82 impune statelor membre obligația de a garanta că uleiurile minerale utilizate drept carburant sunt impozitate la rata minimă a accizei stabilite prin această dispoziție, articolul 8 alineatele (2) și (3) din Directiva 92/81 enumeră anumite sectoare în care utilizarea uleiurilor minerale drept carburant poate beneficia de scutiri sau de o rată redusă a accizei, cu condiția ca aceasta să fie supusă unui control fiscal.

Or, nu își îndeplinește obligațiile care îi revin în temeiul acestor dispoziții un stat membru care menține în vigoare o reglementare referitoare la utilizarea motorinei care instituie un mecanism de control fiscal ce nu permite atingerea obiectivului urmărit de acestea, din moment ce mecanismul respectiv nu este apt să împiedice în mod efectiv utilizarea drept carburant a uleiurilor minerale destinate altor scopuri și, prin urmare, impozitate la un nivel mai scăzut și să garanteze astfel că motorina utilizată drept carburant este efectiv impozitată la rata minimă a accizei prevăzută de aceste dispoziții.

II. Armonizarea normelor privind exigibilitatea și plata accizelor

1. Exigibilitatea accizelor

Hotărârea din 29 iunie 2017, Comisia/Portugalia (C-126/15, [EU:C:2017:504](#))

„Neîndeplinirea obligațiilor de către un stat membru – Acciza aplicabilă țigaretelor – Directiva 2008/118/CE – Exigibilitate – Locul și momentul exigibilității – Marcaj fiscal – Libera circulație a produselor accizabile – Limitarea în timp a comercializării și a vânzării pachetelor de țigaretete – Principiul proporționalității”

În această cauză, Curtea era sesizată cu o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor având ca obiect constatarea faptului că, prin supunerea pachetelor de țigaretete unei interdicții de comercializare și de vânzare către public după sfârșitul celei de a treia luni a anului următor celui indicat pe marcajul fiscal aplicat, Republica Portugheză nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 9 primul paragraf din Directiva 2008/118, precum și al principiului proporționalității.

Curtea consideră că un stat membru nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 9 primul paragraf din Directiva 2008/118 și al principiului proporționalității prin faptul că a prevăzut că țigaretetele eliberate pentru consum în cursul unui anumit an nu mai pot fi comercializate și nici vândute către public după sfârșitul celei de a treia luni a anului următor atunci când nu există o majorare a nivelului accizei aplicate acestor produse care intră în vigoare în anul următor.

Astfel, lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv urmărit de Directiva 2008/118, după cum rezultă din considerentul (31), din articolul 11 și din articolul 39 alineatul (3) primul paragraf din aceasta. Or, eliberările pentru consum în cantități excesive de pachete de țigaretete la sfârșitul anului, care anticipează o viitoare creștere a nivelului accizelor, constituie o formă de abuz pe care statele membre au dreptul să îl prevină prin măsuri adecvate. În măsura în care articolul 9 primul paragraf din Directiva 2008/118 face trimitere la dreptul național în vigoare la data exigibilității accizelor pentru stabilirea condițiilor de exigibilitate și a nivelului accizelor, un asemenea drept recunoscut statelor membre implică în mod necesar posibilitatea acestora de a adopta astfel de măsuri.

Cu toate acestea, în exercitarea competențelor care le sunt conferite de dreptul Uniunii, statele membre trebuie să respecte principiile generale ale dreptului, printre care se numără în special principiul proporționalității. Acesta impune statelor membre să recurgă la mijloace care, permițând în același timp atingerea în mod eficient a obiectivului urmărit de dreptul intern, nu trebuie să depășească ceea ce este necesar și trebuie să aducă cât mai puțin posibil atingere obiectivelor și principiilor stabilite prin legislația Uniunii în cauză. O măsură având ca obiectiv prevenirea eliberărilor pentru consum în cantități excesive de pachete de țigaretete la sfârșitul anului, în anticiparea unei

creșteri a accizelor, este adecvată pentru atingerea obiectivelor legitime care sunt combaterea fraudei și a evaziunii fiscale, precum și protecția sănătății publice. Ea contribuie de asemenea la asigurarea unei concurențe sănătoase. Or, în măsura în care o asemenea măsură se aplică în toate cazurile, inclusiv în cazul în care nivelul accizelor scade sau rămâne neschimbat, ea nu rezultă ca fiind necesară pentru atingerea obiectivelor urmărite. Astfel, acestea ar putea fi atinse într-un mod mai puțin constrângător și în egală măsură adecvat dacă măsura s-ar aplica numai în cazul creșterii nivelului accizelor la țigarete.

1.1. Exigibilitate în cazul ieșirii unui produs accizabil dintr-un regim suspensiv de accize

Hotărârea din 2 iunie 2016, Polihim-SS (C-355/14, [EU:C:2016:403](#))

„Trimitere preliminară – Impozite indirecte – Accize – Directiva 2008/118/CE – Exigibilitatea accizelor – Articolul 7 alineatul (2) – Noțiunea «ieșirea unor produse accizabile dintr-un regim suspensiv de accize» – Impozitarea produselor energetice și a energiei electrice – Directiva 2003/96/CE – Articolul 14 alineatul (1) litera (a) – Utilizarea unor produse energetice în vederea producerii de energie electrică – Cumpărare și revânzare de către un cumpărător intermediar a unor produse energetice aflate într-un antrepozit fiscal – Livrare directă a produselor energetice către un operator în vederea producerii de energie electrică – Indicarea cumpărătorului intermediar drept «destinatar» al produselor în documentele fiscale – Încălcarea cerințelor de drept național pentru scutirea de accize – Refuzul scutirii – Proba utilizării produselor în condiții care permit scutirea de accize – Proportionalitate”

Polihim este un antrepozitar autorizat care administrează un antrepozit fiscal aflat în Lukovit (Bulgaria), în care este autorizat să fabrice produse energetice și să le depoziteze într-un regim suspensiv de accize.

În temeiul unui contract tripartit încheiat între Polihim, Petros Oyl OOD și TETS Bobov dol EAD, Polihim a vândut păcură grea către Petros Oyl, care a vândut-o către TETS Bobov dol, consumator final scutit de accize în sensul legislației bulgare. Această păcură grea a fost livrată direct de Polihim către TETS Bobov dol din antrepozitul său fiscal. Acesta din urmă a utilizat păcura grea pentru producerea de energie electrică în sensul articolului 14 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96.

Cu ocazia unui control fiscal desfășurat la Polihim, autoritățile vamale bulgare au constatat că această societate a declarat că a efectuat, pentru Petros Oyl, opt eliberări pentru consum de păcură grea inclusă în codul NC 2710 19 64, dar a arătat că nu datorează accize pentru aceasta, deoarece aceste produse erau destinate să fie utilizate cu ocazia producerii de energie electrică în sensul Legii bulgare privind accizele.

Considerând că Petros Oyl, pe care Polihim a declarat-o destinatară produselor în discuție în litigiul principal, nu avea statutul de consumator final scutit de accize în

sensul legislației naționale și că, prin urmare, ieșirea acestor produse din antrepozitul fiscal al Polihim a dat naștere unei datorii de accize în sarcina acesteia din urmă, autoritățile vamale bulgare au întocmit un act de constatare a unei contravenții.

Polihim a prezentat obiecții scrise împotriva acestui act, arătând că produsele menționate, odată ieșite din antrepozitul său fiscal, au fost livrate de ea direct către TETS Bobov dol, societate care produce energie electrică și care beneficiază de statutul de consumator final scutit de accize.

Prin decizia din 27 mai 2013, directorul Biroului Vamal din Sviștov (Bulgaria) a respins aceste obiecții și a aplicat Polihim, pentru fiecare eliberare pentru consum, amenzi egale cu dublul sumei accizelor neachitate, în temeiul Legii naționale privind accizele. Cota accizelor luată în considerare în scopul calculului acestor amenzi era cea aplicabilă produselor energetice destinate altor scopuri decât cele de carburant sau de combustibil pentru încălzire.

Polihim a formulat o acțiune împotriva acestei decizii la Rayonen sad Lukovit (Tribunalul de Primă Instanță din Lukovit, Bulgaria), care a modificat decizia din 27 mai 2013, reducând cuantumul amenzilor aplicate.

Polihim a declarat recurs împotriva acestei hotărâri la Administrativen sad Pleven (Tribunalul Administrativ din Pleven, Bulgaria), instanța de trimitere. Aceasta solicită printre altele să se stabilească, pe de o parte, dacă articolul 7 alineatul (2) din Directiva 2008/118 trebuie interpretat în sensul că vânzarea unui produs supus accizelor în interiorul unui antrepozit fiscal, fără ca acest produs să fi părăsit fizic acest antrepozit fiscal, constituie o eliberare pentru consum a acestui produs. Pe de altă parte, această instanță solicită să se stabilească dacă articolul 14 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96 coroborat cu articolul 7 din Directiva 2008/118 trebuie interpretat în sensul că se opune refuzării de către autoritățile naționale a scutirii de accize a produselor energetice care, după ce au fost vândute de un antrepozitar autorizat unui cumpărător intermediar, sunt vândute de acesta din urmă unui consumator final care îndeplinește toate cerințele impuse de dreptul național pentru a beneficia de scutirea de accize a acestor produse și căruia îi sunt livrate direct produsele menționate de către antrepozitarul autorizat din antrepozitul său fiscal, pentru simplul motiv că cumpărătorul intermediar, declarat de acest antrepozitar ca fiind destinatarul produselor menționate, nu îndeplinește aceste condiții.

Curtea răspunde, în primul rând, că articolul 7 alineatul (2) din Directiva 2008/118 trebuie interpretat în sensul că vânzarea unui produs supus accizelor și deținut de un antrepozitar autorizat într-un antrepozit fiscal nu determină eliberarea sa pentru consum decât în momentul în care acest produs părăsește fizic antrepozitul fiscal respectiv. După cum s-a amintit în considerentul (9) al Directivei 2008/118, întrucât accizele reprezintă o taxă pe consum, iar nu pe vânzare, momentul la care intervine exigibilitatea lor trebuie să se situeze cât mai aproape de consumator.

În această privință, alineatul (1) al acestei dispoziții stabilește că momentul în care intervine exigibilitatea este momentul eliberării pentru consum a produsului supus accizelor. Pe de altă parte, reiese din articolul 7 alineatul (2) litera (a) din directiva menționată că prin „eliberare pentru consum” se înțelege ieșirea produselor accizabile, inclusiv neregulamentară, dintr-un regim suspensiv de accize. Prin urmare, ieșirea produselor accizabile dintr-un regim suspensiv de accize desemnează ieșirea fizică a acestor produse din antrepozitul fiscal, iar nu vânzarea acestora.

O astfel de interpretare corespunde obiectivelor urmărite de această directivă. Întrucât accizele reprezintă o taxă pe consum, iar nu pe vânzare, momentul la care intervine exigibilitatea lor trebuie să se situeze cât mai aproape de consumator. În consecință, atât timp cât produsele în cauză rămân în antrepozitul fiscal al unui antrepozitar autorizat, nu poate exista consum, chiar dacă aceste produse au fost vândute de acest antrepozitar autorizat.

Pe de altă parte, trimiterea printre altele la ipoteza ieșirii neregulamentare a unui produs supus accizelor dintr-un regim suspensiv de accize nu poate fi interpretată altfel decât reprezentând ieșirea fizică a unui produs dintr-un astfel de regim.

În sfârșit, în măsura în care produsele supuse accizelor în regim suspensiv de accize sunt deținute de un antrepozitar autorizat într-un antrepozit fiscal, accizele nu sunt exigibile atât timp cât produsele în cauză sunt deținute de acest antrepozitar autorizat într-un asemenea antrepozit.

În al doilea rând, Curtea precizează că articolul 14 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96 coroborat cu articolul 7 din Directiva 2008/118 trebuie interpretat în sensul că se opune refuzării de către autoritățile naționale a scutirii de accize a produselor energetice care, după ce au fost vândute de un antrepozitar autorizat unui cumpărător intermediar, sunt vândute de acesta din urmă unui consumator final care îndeplinește toate cerințele impuse de dreptul național în vederea unei scutiri de accize și căruia îi sunt livrate direct produsele menționate de către antrepozitarul autorizat din antrepozitul său fiscal, pentru simplul motiv că cumpărătorul intermediar, declarat de antrepozitarul autorizat ca fiind destinatarul acestor produse, nu are calitatea de consumator final autorizat de dreptul național să primească produse energetice scutite de accize.

Astfel, dacă trebuie să se considere că faptul de a condiționa scutirea de accize de desemnarea în documentele fiscale a unui destinatar care îndeplinește condițiile prevăzute de dreptul național pentru a primi produse energetice scutite permite îndeplinirea obiectivului de facilitare a controlului aplicării scutirilor de accize, reducând riscul unei utilizări a produselor care nu dă dreptul la scutire, un asemenea refuz, efectuat fără să se fi verificat dacă cerințele de fond impuse pentru ca aceste produse să fie utilizate în scopuri care dau dreptul la scutire sunt îndeplinite în momentul ieșirii acestora din urmă din antrepozitul fiscal, depășește ceea ce este necesar pentru a

asigura aplicarea corectă și clară a acestor scutiri și pentru a preveni fraudă, evaziunea sau abuzul.

Hotărârea din 24 februarie 2021, Silcompa (C-95/19, [EU:C:2021:128](#))

„Trimitere preliminară – Directiva 76/308/CEE – Articolele 6 și 8, precum și articolul 12 alineatele (1)-(3) – Asistența reciprocă în materie de recuperare a anumitor creanțe – Accize exigibile în două state membre pentru aceleași operațiuni – Directiva 92/12/CEE – Articolele 6 și 20 – Punere în consum a unor produse – Falsificarea documentului administrativ de însoțire – Infracțiune sau neregulă comisă pe parcursul circulației unor produse supuse accizelor în regim de suspendare a accizelor – Derogare neregulamentară a unor produse de la un regim de suspendare – «Duplicarea creanței fiscale» referitoare la accize – Control efectuat de instanțele din statul membru în care se află sediul autorității solicitate – Respingere a cererii de asistență prezentate de autoritățile competente ale unui alt stat membru – Condiții”

Între anii 1995 și 1996, Silcompa SpA, o societate producătoare de alcool etilic cu sediul în Italia, a vândut alcool etilic, în regim de suspendare a accizelor⁵, având ca destinație Grecia.

În anul 2000, în urma unui control, s-a stabilit că documentele administrative de însoțire (denumite în continuare „DAI”) ale loturilor de alcool expediate de Silcompa nu ajunseseră niciodată la autoritățile vamale elene pentru întocmirea documentelor oficiale și că ștampilele biroului vamal care figurau pe DAI erau false. În consecință, autoritatea vamală italiană (denumită în continuare „Agenția”) a emis trei decizii de plată pentru recuperarea accizelor neachitate.

În anul 2004, Agenția a fost informată de autoritățile vamale elene de faptul că livrările de produse expediate de Silcompa către o întreprindere elenă trebuiau considerate neregulate. În consecință, a fost emisă o decizie de rectificare, care acoperea atât creanțele fiscale italiene, cât și o rectificare fiscală suplimentară. Procedura inițiată împotriva acestei decizii a condus la încheierea, în anul 2017, a unui acord tranzacțional între Agenție și Silcompa.

În anul 2005, pentru aceleași operațiuni de export în cadrul Uniunii, autoritățile vamale elene au emis două acte de imputare a accizelor, ca urmare a punerii în consum ilegal pe teritoriul elen a alcoolului expedit de Silcompa. În plus, administrația fiscală elenă a prezentat o cerere de asistență la Agenție pentru recuperarea creanțelor aferente accizelor în cauză. Agenția, în calitate de autoritate solicitată competentă, a notificat astfel Silcompa două decizii de plată amiabilă.

⁵ În temeiul acestui regim fiscal, accizele aferente produselor supuse accizelor nu sunt încă exigibile, deși faptul generator al impozitării s-a produs deja. Astfel, acest regim operează reportarea exigibilității accizelor până în momentul în care este îndeplinită o condiție de exigibilitate.

Apelul declarat de Silcompa în urma respingerii acțiunii sale împotriva acestor decizii de plată a fost admis de Commissione tributaria regionale del Lazio (Comisia Fiscală Regională din Lazio, Italia). Sesizată cu un recurs formulat de Agenție, Corte suprema di cassazione (Curtea de Casație, Italia) a hotărât să solicite Curții să se pronunțe cu titlu preliminar.

Astfel, Curtea declară că, în cadrul unei acțiuni în contestarea măsurilor de executare adoptate în statul membru în care se află sediul autorității solicitate, instanța competentă din acest stat membru poate refuza să admită cererea de recuperare a accizelor prezentată de autoritățile competente ale unui alt stat membru, în ceea ce privește produsele care au derogat în mod neregulamentar de la un regim de suspendare, în cazul în care această cerere se întemeiază pe fapte care au legătură cu aceleași operațiuni de export precum cele care fac deja obiectul unei recuperări a accizelor în statul membru în care se află sediul autorității solicitate⁶.

Curtea observă că comercializarea ilegală pe teritoriul grec a alcoolului expedit de Silcompa poate constitui, pe de o parte, o infracțiune sau o neregulă aferentă produselor în cauză și, pe de altă parte, o consecință a infracțiunii sau a neregulii care a fost comisă anterior în Italia. În funcție de această stabilire, care revine instanței de trimitere, pot fi avute în vedere două ipoteze.

În prima ipoteză, care privește cazul unei pluralități de infracțiuni sau nereguli comise pe teritoriul mai multor state membre, două sau chiar mai multe dintre aceste state se consideră competente să perceapă accizele. Astfel, în cadrul unei derogări neregulamentare de la regimul de suspendare, intervenită într-un stat membru, urmată de o punere în consum efectivă a unor produse supuse accizelor într-un alt stat membru, acesta din urmă nu poate percepe și accizele în ceea ce privește aceleași operațiuni de export. Astfel, această punere în consum nu poate avea loc decât o singură dată. Rezultă că, deși mai multe infracțiuni sau nereguli succesive se pot produce în diferite state membre, numai infracțiunea sau neregula care a avut drept consecință derogarea produselor pe parcursul circulației de la regimul de suspendare a accizelor trebuie luată în considerare în vederea recuperării acestor accize, în măsura în care infracțiunea sau neregula respectivă a pus produsele în consum⁷.

A doua ipoteză privește cazul în care autoritățile unui stat membru s-au întemeiat pe una dintre prezumțiile prevăzute pentru determinarea locului unde infracțiunea sau neregula a fost comisă⁸ și în care autoritățile unui alt stat membru constată că infracțiunea sau neregula a fost comisă efectiv în acest din urmă stat membru⁹. În ipoteza menționată, aceste din urmă autorități aplică mecanismul corectiv care îi

⁶ Articolul 6 alineatul (2) și articolul 20 din Directiva 92/12.

⁷ Articolele 6 și 20 din Directiva 92/12.

⁸ Articolul 20 alineatele (2) și (3) din Directiva 92/12.

⁹ În temeiul articolului 20 alineatele (2) și (3) din Directiva 92/12, aceste prezumții sunt prevăzute în două ipoteze: prima privește situația în care nu se poate determina unde s-a comis infracțiunea sau neregula și a doua, situația în care produsele supuse accizelor nu ajung la destinație și nu se poate determina unde s-a comis infracțiunea sau neregula.

permite celui din urmă stat membru să procedeze la recuperarea accizelor, în termen de trei ani de la data la care a fost întocmit DAI¹⁰. Odată ce acest termen a expirat, numai statul membru care s-a întemeiat pe una dintre aceste prezumții poate proceda în mod valabil la recuperarea accizelor.

În ceea ce privește normele privind asistența reciprocă în materie de recuperare a creanțelor referitoare la accize, Curtea subliniază, mai întâi, existența unei repartizări a competențelor între autoritățile statului membru în care se află sediul autorității solicitante, care aplică dreptul lor național în privința creanței și a titlului care permit executarea recuperării, și autoritățile statului membru în care se află sediul autorității solicitate, care aplică dreptul lor național în privința măsurilor de executare¹¹. În aplicarea acestui principiu al încrederii reciproce, titlul care permite executarea recuperării este recunoscut direct și considerat automat ca un instrument care permite executarea unei creanțe a statului membru în care se află sediul autorității solicitate. Rezultă că autoritățile acestui din urmă stat membru nu pot repune în discuție aprecierea autorităților statului membru solicitant cu privire la locul în care s-a comis neregula sau infracțiunea, întrucât această apreciere este de competența sa exclusivă. În continuare, Curtea constată că titlul care permite executarea recuperării nu poate fi executat în statul membru în care se află sediul autorității solicitate dacă această executare determină dubla percepere a accizelor care grevează aceleași operațiuni referitoare la aceleași produse. În consecință, este necesar să se permită instanței competente din același stat membru să refuze executarea acestui titlu pentru a evita coexistența a două decizii definitive privind impozitarea acelorași produse, una întemeiată pe derogarea lor neregulamentară de la regimul de suspendare, iar cealaltă întemeiată pe punerea lor în consum ulterioară. În sfârșit, Curtea concluzionează că această interpretare nu poate fi repusă în discuție de jurisprudența sa, potrivit căreia legiuitorul Uniunii nu a instituit prevenirea dublei impuneri ca principiu absolut¹², întrucât aceasta se înscrie în contextul factual particular, care privea ipoteza unei derogări nelegale de la regimul de suspendare din cauza furtului produselor pe care fuseseră aplicate, în „statul membru de plecare”, mărci fiscale care aveau o valoare intrinsecă ce le deosebește de o simplă chitanță care atestă plata unei sume de bani autorităților fiscale ale statului membru care a emis aceste mărci.

Hotărârea din 29 aprilie 2010, Dansk Transport og Logistik (C-230/08, [EU:C:2010:231](#))

„Codul vamal comunitar – Articolul 202, articolul 215 alineatele (1) și (3), articolul 217 alineatul (1) și articolul 233 primul paragraf litera (d) – Noțiunea de mărfuri «puse sub sechestru și confiscate simultan sau ulterior» – Regulamentul de aplicare a Codului vamal – Articolul 867a – Directiva 92/12/CEE – Articolul 5 alineatele (1) și (2), articolul 6, articolul 7 alineatul (1) și articolele 8 și 9 – A șasea directivă TVA – Articolul 7, articolul 10 alineatul (3) și articolul 16 alineatul (1) – Introducere

¹⁰ Articolul 18 alineatul (1) și articolul 19 alineatul (1) din Directiva 92/12.

¹¹ Articolul 12 alineatele (1) și (3) din Directiva 76/308.

¹² Hotărârea Curții din 13 decembrie 2007, BATIG (C-374/06, [EU:C:2007:788](#), punctul 55).

ilegală de mărfuri – Transporturi de mărfuri efectuate sub acoperirea unui carnet TIR – Punere sub sechestru și distrugere – Determinarea statului membru în care iau naștere datoria vamală, accizele și TVA-ul – Stingerea datoriilor vamale și fiscale”

Curtea a fost sesizată de o instanță daneză cu o întrebare preliminară ridicată într-un litigiu referitor la perceperea de taxe vamale, de accize și de TVA cu privire la țigări introduse prin contrabandă în cadrul transporturilor efectuate cu carnet TIR. Țigaretile care au fost reținute imediat au fost distruse. În acest caz se ridică în esență problema dacă datoria vamală și fiscală referitoare la mărfurile importate prin contrabandă continuă să existe și dacă aceasta poate fi recuperată, deși mărfurile sunt reținute, puse sub sechestru sau distruse.

Curtea consideră că articolul 5 alineatul (1) al treilea paragraf și articolul 6 alineatul (1) din Directiva 92/12, astfel cum a fost modificată prin Directiva 96/99, trebuie interpretate în sensul că este necesar să se considere că mărfurile care sunt puse sub sechestru de autoritățile vamale și fiscale locale în momentul introducerii acestora pe teritoriul Uniunii și care sunt distruse simultan sau ulterior de autoritățile menționate fără a fi ieșit vreun moment din posesia acestora nu au fost importate în Uniune, astfel încât faptul generator al accizei în privința acestora nu se produce. Mărfurile care sunt puse sub sechestru după ce au fost introduse ilegal pe acest teritoriu, și anume din momentul în care au ieșit din zona în care se află primul birou vamal situat în interiorul teritoriului respectiv, și care sunt distruse simultan sau ulterior de autoritățile menționate fără a fi ieșit vreun moment din posesia acestora nu sunt considerate într-un regim de „suspendare a accizelor”, în sensul dispozițiilor coroborate ale articolului 5 alineatul (2) primul paragraf și ale articolului 6 alineatul (1) litera (c) din directiva menționată, precum și ale articolului 84 alineatul (1) litera (a) și ale articolului 98 din Regulamentul nr. 2913/92, astfel cum a fost modificat prin Regulamentul nr. 955/1999, și ale articolului 867a din Regulamentul nr. 2454/93, astfel cum a fost modificat prin Regulamentul nr. 1662/1999, așa încât faptul generator al accizei pentru aceste mărfuri se produce și, prin urmare, acciza devine exigibilă.

În plus, Curtea precizează că articolul 6 alineatul (1) și articolul 7 alineatul (1) din Directiva 92/12, astfel cum a fost modificată prin Directiva 96/99, trebuie interpretate în sensul că autoritățile competente să recupereze accizele sunt autoritățile statului membru în care au fost descoperite și ulterior puse sub sechestru mărfurile introduse ilegal în Uniune, cu condiția ca aceste mărfuri să fie deținute în scopuri comerciale. Este de competența instanței naționale să stabilească dacă această condiție este îndeplinită în litigiul cu care este sesizată.

Hotărârea din 28 ianuarie 2016, BP Europa (C-64/15, [EU:C:2016:62](#))

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Regimul general al accizelor – Directiva 2008/118/CE – Neregulă produsă pe parcursul unei deplasări a produselor accizabile – Deplasare a produselor în

regim suspensiv de accize – Produse lipsă la momentul livrării – Perceperea accizei, în lipsa dovezii privind distrugerea sau pierderea produselor”

În cursul lunii ianuarie 2011, BP Europa a expediat pe cale maritimă, dintr-un antrepozit fiscal situat în Țările de Jos, 2,4 milioane de litri de motorină către un antrepozit fiscal situat în Germania. Transportul a avut loc în cadrul unei deplasări în regim suspensiv de accize a produselor accizabile. La finalizarea livrării, proprietarul antrepozitului fiscal situat în Germania a constatat că lipseau 4 854 de litri de motorină din cantitatea de la plecare și a informat autoritățile vamale cu privire la acest aspect. Administrația fiscală germană a supus atunci plății taxei pe energie cantitatea de motorină lipsă. BP Europa contestă această decizie.

Sesizată cu litigiul, Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania) solicită Curții în esență să stabilească căror norme de exigibilitate trebuie să se supună, în aplicarea Directivei 2008/118, produsele care se deplasează în regim suspensiv atunci când s-au constatat, la momentul livrării, cantități de produse care lipsesc în raport cu cantitățile de la locul plecării. În special, ea ridică problema dacă, potrivit articolului 20 alineatul (2) din Directiva 2008/118, descoperirea produselor lipsă la livrarea produsului într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal pune capăt regimului suspensiv de accize prevăzut pentru produsele accizabile. În plus, instanța germană solicită Curții să stabilească dacă dispozițiile Directivei 2008/118 se opun unei dispoziții naționale de transpunere care nu menționează în mod explicit că neregula reglementată de articolul 10 alineatul (2) din Directiva 2008/118 trebuie să fi dus la eliberarea pentru consum a produselor în cauză.

Curtea declară că articolul 20 alineatul (2) din Directiva 2008/118 trebuie interpretat în sensul că deplasarea produselor accizabile într-un regim suspensiv de accize se încheie, în sensul acestei dispoziții, în momentul în care destinatarul produselor respective constată, la finalizarea descărcării complete a mijlocului de transport care conține produsele în cauză, că lipsesc cantități din aceste produse în raport cu cele care trebuiau să îi fie livrate.

Astfel, modul de redactare a articolului 20 alineatul (2) din Directiva 2008/118 vizează produsele înseși, fără să se refere în niciun mod la mijloacele prin care acestea sunt transportate. Prin urmare, primirea efectivă a produselor, ca atare, de către destinatarul lor trebuie să fie luată în considerare pentru a stabili momentul livrării lor, iar nu doar transportul către destinatar al conținutului lor, oricare ar fi acesta.

Articolul 20 din această directivă face parte din capitolul IV, intitulat „Deplasarea produselor accizabile în regim suspensiv de accize”. Printre dispozițiile acestui capitol figurează cele ale articolului 19 alineatul (2) litera (c) din directiva menționată, potrivit căreia destinatarul trebuie să accepte orice control care permite autorităților competente din statul membru de destinație să se asigure că produsele respective au fost efectiv primite. Legiuitorul Uniunii a intenționat astfel ca această primire efectivă a produselor să reprezinte elementul decisiv al condițiilor în care deplasarea respectivelor

produse care se deplasează în regim suspensiv de accize trebuie apreciată la momentul livrării lor. Nicio altă dispoziție din capitolul menționat nu impune o interpretare diferită.

În plus, dispozițiile articolului 20 alineatul (2) din Directiva 2008/118, prin faptul că precizează când se încheie deplasarea produselor accizabile în regimul suspensiv de accize, urmăresc să definească momentul în care asemenea produse sunt considerate eliberate pentru consum și să stabilească, în consecință, momentul în care taxa pe aceste produse devine exigibilă.

În plus, întrucât acciza constituie o taxă pe consum, așa cum enunță considerentul (9) al Directivei 2008/118, bazată pe cantitatea de produse oferite pentru consum, momentul exigibilității acestei taxe trebuie să fie stabilit astfel încât să poată fi măsurată exact cantitatea produselor în cauză.

Curtea adaugă că dispozițiile coroborate ale articolului 7 alineatul (2) litera (a) și ale articolului 10 alineatul (2) din Directiva 2008/118 trebuie interpretate în sensul că situațiile pe care le reglementează exclud situația menționată la articolul 7 alineatul (4) din această directivă și că împrejurarea că o dispoziție națională de transpunere a articolului 10 alineatul (2) din Directiva 2008/118 nu menționează în mod explicit că neregula reglementată de respectiva dispoziție a directivei trebuie să fi dus la eliberarea pentru consum a produselor în cauză nu se opune aplicării dispoziției naționale menționate în momentul constatării unor deficite, care implică în mod necesar o astfel de eliberare pentru consum.

Astfel, articolul 10 alineatul (2) și articolul 7 alineatul (2) litera (a) din Directiva 2008/118 vizează cazul în care o neregulă, depistată pe parcursul unei deplasări a produselor accizabile în regim suspensiv de accize, a dus la eliberarea pentru consum a acestora prin ieșirea din regimul amintit. Așadar, o dispoziție națională care transpune articolul 10 alineatul (2) din Directiva 2008/118 nu poate, în principiu, să prevadă că o astfel de neregulă se consideră a fi fost produsă în statul membru și în momentul în care a fost constatată fără a supune această prezumție condiției ca respectiva neregulă să fi dus la eliberarea pentru consum a produselor în cauză.

Constatarea unor deficite în momentul livrării de produse accizabile în regim suspensiv de accize relevă o situație în mod necesar anterioară în cursul căreia produsele lipsă nu au făcut obiectul acestei livrări și a căror deplasare nu s-a încheiat, așadar, conform articolului 20 alineatul (2) din Directiva 2008/118. Această situație constituie, prin urmare, o neregulă în sensul articolului 10 alineatul (6) din respectiva directivă. O neregulă de această natură conduce în mod necesar la o ieșire din regimul suspensiv de accize și, în consecință, la o eliberare pentru consum astfel cum este prezumată în conformitate cu articolul 7 alineatul (2) litera (a) din directiva menționată.

Pe de altă parte, neregula reglementată la articolul 10 alineatul (2) din Directiva 2008/118 se referă la altă situație decât cea menționată la articolul 7 alineatul (4) din această directivă, și anume la altă situație decât „[d]istrugerea totală sau pierderea iremediabilă a produselor accizabile”. Prin urmare, în cazul în care se face dovada unei

distrugerii totale sau a unei pierderi iremediabile a produselor accizabile plasate în regim suspensiv de accize, nu poate avea loc, în această situație, o eliberare pentru consum în sensul articolului 7 alineatul (2) litera (a) din Directiva 2008/118 și nici, în consecință, o aplicare a articolului 10 alineatul (2) din această directivă. Așadar, situațiile care intră în domeniul de aplicare al acestor dispoziții o exclud pe cea vizată la articolul 7 alineatul (4) din directiva menționată.

În sfârșit, Curtea precizează că articolul 10 alineatul (4) din Directiva 2008/118 trebuie interpretat în sensul că se aplică nu numai atunci când toate cantitățile de produse care se deplasează în regim suspensiv de accize nu au ajuns la destinație, ci și în cazurile în care doar o parte din aceste produse nu au ajuns la destinație.

Astfel, însuși modul de redactare a articolului 10 alineatul (4) din Directiva 2008/118 nu limitează în niciun caz aplicarea acestei dispoziții doar la situația în care toate cantitățile de produse care se deplasează în regim suspensiv de accize nu ar fi ajuns la destinația lor. Articolul 10 alineatul (4) din Directiva 2008/118 se înscrie într-un context în care legiuitorul Uniunii a intenționat să aibă în vedere toate situațiile de neregularitate, inclusiv, prin urmare, pe cele care afectează doar un segment al deplasării.

1.2. Exigibilitate în cazul achiziționării de produse accizabile de către o persoană particulară

Hotărârea din 2 aprilie 1998, EMU Tabac și alții (C-296/95, [EU:C:1998:152](#))

„Directiva 92/12/CEE a Consiliului privind regimul general al produselor supuse accizelor și privind deținerea, circulația și monitorizarea acestor produse – Statul membru în care sunt datorate accizele – Achiziție prin intermediul unui agent”

EMU Tabac, care este un comerciant cu amănuntul de produse din tutun în Luxemburg, și The Man in Black Ltd sunt filiale ale societății Enlightened Tobacco Company. Aceste societăți instituieră și utilizau un sistem care permitea unui rezident al Regatului Unit să obțină în acest stat membru, „fără a trebui să părăsească confortul fotoliului său”, produse din tutun pe care le cumpărase de la EMU în Luxemburg.

Datorită acestui sistem, cumpărătorul încearcă să evite obligația de plată a accizelor aplicabile în Regatul Unit care sunt în mod considerabil mai mari decât cele care trebuie plătite în Luxemburg. Clienții, care acționează prin intermediul întreprinderii The Man in Black, comandă țigarete în număr de cel mult 800 pe comandă. Acest agent este responsabil de operațiunile de transport de mărfuri din Luxemburg către Regatul Unit și este însărcinat de asemenea cu plata către comerciantul cu amănuntul EMU Tabac și către transportator a sumei de bani care le este datorată și pentru care reține un comision.

În cursul anului 1995, Commissioners of Customs and Excise (autoritatea vamală britanică) au reținut în Douvres anumite cantități de produse din tutun în curs de import, după cum le permite legislația britanică atunci când accizele sunt datorate în acest stat.

În cadrul unei proceduri de control jurisdicțional împotriva vămii britanice, cele două societăți au considerat că, în ceea ce privește importurile efectuate pentru particularii care au plătit accizele în Marele Ducat al Luxemburgului, produsele în cauză erau scutite de aceste taxe în Regatul Unit și, astfel, reținerea efectuată de vamă era nelegală.

Court of Appeal (Curtea de Apel, Regatul Unit) a adresat Curții întrebări cu privire la interpretarea directivei comunitare privind regimul produselor supuse accizelor.

Curtea răspunde că Directiva 92/12 trebuie interpretată în sensul că nu se opune perceperii într-un stat membru A a unor accize pentru mărfuri puse în consum într-un stat membru B, în care acestea au fost achiziționate de la o societate X pentru particularii stabiliți în statul membru A prin intermediul unei societăți Y care intervine în calitate de agent pentru acești particulari și în schimbul unei remunerații, știind că transportul mărfurilor din statul membru B către statul membru A a fost de asemenea organizat de societatea Y în numele particularilor și realizat de un transportator care acționa cu titlu oneros.

Pentru a ajunge la această concluzie, Curtea a subliniat în primul rând distincția instituită de directivă între, pe de o parte, mărfurile deținute în scopuri comerciale și, pe de altă parte, mărfurile deținute pentru uz propriu. Potrivit directivei, pentru a stabili caracterul strict propriu al deținerii de mărfuri supuse accizelor, prevăzută la articolul 8, acestea trebuie să fi fost achiziționate de către o persoană particulară, să fi fost achiziționate pentru uz propriu, iar transportul lor trebuie să fi fost efectuat de către această persoană. În plus, Curtea a constatat că, atunci când legiuitorul comunitar a intenționat să vizeze intervenția unui agent în cadrul directivei, a făcut acest lucru în mod expres. Or, în speță, niciuna dintre versiunile lingvistice nu prevede în mod explicit o astfel de intervenție.

În această privință, Curtea precizează că necesitatea interpretării uniforme a actelor adoptate de instituțiile comunitare exclude posibilitatea ca, în caz de îndoială, textul unei dispoziții să fie luat în considerare în mod izolat, impunând, dimpotrivă, ca acesta să fie interpretat și aplicat în lumina versiunilor existente în celelalte limbi oficiale. Tuturor versiunilor lingvistice trebuie, în principiu, să li se recunoască aceeași valoare, care nu poate varia în funcție de importanța populației statelor membre care utilizează limba în cauză.

Curtea concluzionează că articolul 8 din Directiva 92/12, care prevede că, în ceea ce privește produsele achiziționate de persoane particulare pentru uz propriu și transportate de acestea, accizele sunt percepute în statul membru în care sunt achiziționate produsele, nu are vocația de a se aplica atunci când achiziția și/sau transportul de mărfuri supuse accizelor au fost realizate prin intermediul unui agent.

Astfel, în cazul în care mărfurile care provin dintr-un stat membru sunt transportate într-un alt stat membru la intervenția unui operator care acționează cu titlu oneros și care a abordat în prealabil clienții din acest din urmă stat și a organizat importul acestor mărfuri, accizele sunt exigibile în acest din urmă stat membru.

În sfârșit, Curtea a arătat că directiva prevede în mod explicit că, în această ipoteză, accizele plătite în statul membru în care au fost cumpărate mărfurile sunt rambursate, pentru a evita o dublă impunere.

Hotărârea din 23 noiembrie 2006, Joustra (C-5/05, [EU:C:2006:733](#))

„Dispoziții fiscale – Armonizarea legislațiilor – Directiva 92/12/CEE – Accize – Vin – Articolele 7-10 – Determinarea statului membru de exigibilitate a accizelor – Achiziționare de către o persoană particulară pentru uz propriu și pentru alte persoane – Transport efectuat în alt stat membru de către o întreprindere de transporturi – Regim aplicabil în statul membru de destinație”

Domnul Joustra comanda în fiecare an vin din Franța pentru uz propriu și pentru ceilalți membri ai unui grup din care făcea parte. Vinul comandat de domnul Joustra era pus în consum în Franța și accizele erau plătite în acest stat membru. La cererea sa, acest vin era ridicat din Franța de o societate neerlandeză de transport care îl ducea în Țările de Jos pentru a-l livra la domiciliul domnului Joustra, unde vinul era depozitat câteva zile înainte de a fi livrat celorlalți membri ai grupului. Domnul Joustra plătea prețul vinului și al transportului, apoi fiecare membru al grupului îi rambursa prețul aferent cantităților de vin care îi erau livrate și o parte din costurile de transport, calculată proporțional cu cantitățile respective. Cantitățile livrate fiecărui membru al grupului nu depășeau cantitățile maxime orientative prevăzute de Directiva 92/12, astfel cum a fost modificată prin Directiva 92/108, pentru a stabili dacă produsele sunt destinate unor scopuri comerciale, și anume 90 de litri de vin, din care cel mult 60 de litri de vin spumant. Domnul Joustra nu desfășura această activitate cu titlu profesional sau în scop lucrativ.

Autoritățile fiscale neerlandeze au supus acest vin unei accize de 906,20 euro.

Domnul Joustra contestă obligarea sa la plata acestor accize. Directiva 92/12 scutește de accize produsele achiziționate de persoane particulare pentru uz propriu și transportate de acestea în statul membru de import. Or, în opinia sa, termenii „transportate de aceștia” prevăzuți de directivă nu ar împiedica interpretarea directivei menționate în sensul că o prelevare în statul membru de destinație este exclusă atunci când o persoană particulară achiziționează ea însăși produse supuse accizelor în alt stat membru și asigură transportul acestora de către un terț, la instrucțiunile și în numele său, în statul membru de destinație.

Sesizată cu acest litigiu, Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos) a solicitat Curții să se pronunțe cu privire la interpretarea acestei noțiuni.

Curtea consideră că Directiva 92/12 trebuie interpretată în sensul că, în cazul în care o persoană particulară care nu acționează cu titlu profesional și care nu urmărește un scop lucrativ dobândește într-un prim stat membru, pentru uz propriu și pentru alte persoane, produse supuse accizelor care au fost puse în consum în acest stat membru și asigură transportul acestora într-un al doilea stat membru în numele său de către o întreprindere de transport stabilită în acest al doilea stat, articolul 7 din directiva menționată, iar nu articolul 8 din aceasta, este aplicabil, astfel încât accizele sunt de asemenea percepute în același stat.

Astfel, pentru aplicarea Directivei 92/12, produsele care nu sunt deținute în scopuri personale și care nu intră, așadar, sub incidența articolului 8 din directivă trebuie în mod necesar să fie considerate ca fiind deținute în scopuri comerciale și, ca urmare a acestui fapt, să intre sub incidența articolului 7 din aceasta. Or, aplicarea articolului 8 menționat impune ca produsele în cauză să fi fost transportate personal de către particularul care le-a achiziționat. În temeiul articolului 7 alineatul (6) din directiva menționată, accizele plătite în primul stat se rambursează, într-un astfel de caz, în conformitate cu articolul 22 alineatul (3) din aceasta.

Hotărârea din 14 martie 2013, Comisia/Franța (C-216/11, [EU:C:2013:162](#))

„Neîndeplinirea obligațiilor de către un stat membru – Directiva 92/12/CEE – Accize – Produse din tutun achiziționate într-un stat membru și transportate în alt stat membru – Criterii de apreciere exclusiv cantitative – Articolul 34 TFUE – Restricții cantitative la import”

Curtea a fost sesizată cu o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor îndreptată împotriva Franței prin care se urmărea să se constate că utilizarea unui criteriu pur cantitativ pentru aprecierea caracterului comercial al deținerii de către particulari de tutun prelucrat provenind din alt stat membru, acest criteriu fiind aplicat pe vehicul personal, iar nu pe persoană și în mod global pentru toate produsele din tutun (respectiv 2 kilograme pe vehicul personal), era contrară Directivei 92/12 și articolului 34 TFUE.

Curtea statuează mai întâi că un stat membru care utilizează un asemenea criteriu în mod global pentru toate produsele din tutun nu își îndeplinește obligațiile care îi revin în temeiul Directivei 92/12 și în special al articolelor 8 și 9 din aceasta.

Astfel, pentru a determina dacă anumite produse sunt deținute în scopuri comerciale, articolul 9 alineatul (2) din această directivă prevede o serie de criterii. În special, după cum reiese din însuși modul de redactare a articolului 9 alineatul (2) primul paragraf, pentru a determina dacă anumite produse sunt deținute în scopuri comerciale, statele membre trebuie să ia în considerare, *inter alia*, mai multe elemente, cantitatea de produse deținute nefiind decât un element menționat printre mai multe altele. În plus, în ceea ce privește acest element, articolul 9 alineatul (2) al doilea paragraf prevede că statele membre pot stabili niveluri orientative, exclusiv ca element doveditor. Reiese că

articolul 9 alineatul (2) menționat nu permite statelor membre să determine dacă anumite produse sunt deținute în scopuri comerciale exclusiv pe baza unui prag pur cantitativ referitor la produsele deținute.

Pe de altă parte, Curtea afirmă că, prevăzând în mod expres praguri minime pentru mai multe categorii distincte de produse din tutun, Directiva 92/12 nu autorizează statele membre să stabilească praguri în funcție de greutatea produselor din tutun deținute, pentru toate produsele luate în considerare împreună, decât cu condiția respectării fiecăruia dintre aceste praguri minime.

În sfârșit, Curtea arată că, având în vedere că scopul articolului 9 alineatul (2) din Directiva 92/12 este de a preciza condițiile în care accizele sunt datorate de către deținătorul produselor în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf, trebuie să se considere că pragurile orientative minime prevăzute la articolul 9 alineatul (2) al doilea paragraf se referă la respectivul deținător și se aplică, așadar, pe persoană.

Hotărârea din 18 iulie 2013, Metro Cash & Carry Danmark (C-315/12, [EU:C:2013:503](#))

„Accize – Directiva 92/12/CEE – Articolele 7-9 – Directiva 2008/118/CE – Articolele 32-34 – Circulația intracomunitară a produselor supuse accizelor – Regulamentul (CEE) nr. 3649/92 – Articolele 1 și 4 – Document de însoțire simplificat – Exemplarul 1 – Activitatea de «cash & carry» – Produse eliberate pentru consum într-un stat membru și deținute în scopuri comerciale într-un alt stat membru sau produse achiziționate de particulari pentru uz propriu și transportate de aceștia – Băuturi spirtoase – Lipsa obligației de verificare de către furnizor”

O societate daneză, Metro, dispune de puncte de vânzare cu ridicata rezervate profesioniștilor, care funcționează în sistemul așa-numit „cash and carry”. Potrivit acestei tehnici de distribuție, clienții deținători ai unui card vin să se aprovizioneze într-un punct de vânzare cu mărfuri pe care le plătesc cu numerar și se ocupă ei înșiși de transportul lor.

Litigiul principal privea accizele la băuturi spirtoase, mult mai ridicate în Suedia decât în Danemarca. Această situație constituie un stimulent financiar în vederea achiziționării de băuturi spirtoase supuse accizelor daneze și a importului acestora în Suedia. Băuturile spirtoase nu sunt supuse accizelor suedeze dacă sunt achiziționate de particulari în Danemarca pentru uz propriu și sunt transportate de aceștia. În schimb, în cazul achiziționării în scopuri comerciale, accizele suedeze sunt aplicabile.

În urma rectificării impunerii aplicate profesioniștilor suedezi care se aprovizionau cu băuturi în Danemarca, administrația fiscală suedeză impusese Metro să solicite remiterea de către clienții săi suedezi a documentului de însoțire simplificat prevăzut pentru produsele supuse accizelor și care circulă între state.

Acțiunea introdusă de Metro împotriva acestei decizii a fost respinsă de Østre Landsret (Curtea de Apel a Regiunii de Est, Danemarca). Metro a declarat atunci apel împotriva acestei hotărâri la Højesteret (Curtea Supremă, Danemarca), instanța de trimitere, care a

sesizat Curtea, printre altele, cu aspectul dacă articolele 7-9 din Directiva 92/12, precum și articolele 1 și 4 din Regulamentul nr. 3649/92 trebuie să fie interpretate în sensul că impun unui operator economic să verifice dacă cumpărătorii care provin din alte state membre au intenția să importe produsele accizabile în alt stat membru și, după caz, dacă un astfel de import este realizat în scopuri private sau în scopuri comerciale.

Curtea răspunde că articolele 7-9 din Directiva 92/12, astfel cum a fost modificată prin Directiva 92/108, precum și articolele 1 și 4 din Regulamentul nr. 3649/92 trebuie să fie interpretate în sensul că nu impun unui operator economic să verifice dacă cumpărătorii care provin din alte state membre au intenția să importe produsele accizabile în alt stat membru și, după caz, dacă un astfel de import este realizat în scopuri private sau în scopuri comerciale.

Astfel, în temeiul articolului 1 din Regulamentul nr. 3649/92, în cazul în care produsele supuse accizelor și eliberate deja pentru consum într-un stat membru sunt destinate a fi folosite în alt stat membru, în sensul articolului 7 din Directiva 92/12, persoana responsabilă cu circulația intracomunitară trebuie să întocmească un document de însoțire simplificat. Totuși, niciun element din aceste dispoziții nu permite să se concluzioneze că un furnizor, în măsura în care nu este el însuși „persoana responsabilă cu circulația intracomunitară” în temeiul articolului 1 din Regulamentul nr. 3649/92, trebuie să controleze dacă sunt îndeplinite condițiile pentru ca persoana responsabilă să întocmească și să îi predea documentul de însoțire simplificat menționat pentru ca furnizorul să poată să îl păstreze.

În plus, în conformitate cu articolul 7 alineatul (3) din Directiva 92/12, accizele sunt datorate, după caz, de persoana care efectuează livrarea sau care deține produsele destinate livrării sau de persoana care primește produsele pentru a le folosi într-un stat membru, altul decât cel în care produsele au fost deja puse în consum, sau de comerciantul sau organismul de drept public relevant. Rezultă de aici, mai întâi, că un operator, în calitate de furnizor care nu se ocupă de livrarea produselor vândute, nu poate fi considerat drept „persoana care efectuează livrarea”, în sensul articolului 7 alineatul (3) menționat. Un astfel de operator nu ar putea fi considerat ca fiind persoana care „deține produsele destinate livrării”, în sensul articolului 7 alineatul (3) menționat, deoarece activitatea sa de comerț cu ridicata cu autoservire nu îi permite să garanteze nici utilizarea comercială a produselor vândute unor clienți din alt stat membru, nici faptul că aceste produse vor fi efectiv livrate în acest alt stat membru.

În plus, Curtea precizează că articolele 32-34 din Directiva 2008/118 trebuie interpretate în sensul că nu aduc modificări de fond articolelor 7-9 din Directiva 92/12, astfel cum a fost modificată prin Directiva 92/108, ci reproduc conținutul acestor articole, clarificându-le.

În sfârșit, Curtea declară că articolul 8 din Directiva 92/12, astfel cum a fost modificată prin Directiva 92/108, trebuie interpretat în sensul că este susceptibil să acopere achiziționarea de produse accizabile în cazul în care aceste produse sunt achiziționate

de particulari pentru uz propriu și sunt transportate de aceștia, aspect care trebuie verificat de autoritățile naționale competente de la caz la caz.

2. Plata accizelor

Hotărârea din 15 iunie 2006, Heintz van Landewijck (C-494/04, [EU:C:2006:407](#))

„Dispoziții fiscale – Armonizarea legislațiilor – Directiva 92/12/CEE – Acciză – Mărci fiscale – A șasea directivă TVA – Articolele 2 și 27 – Dispariția unor timbre de accize”

Landewijck desfășoară în Luxemburg o activitate de comerț cu ridicata de tutun prelucrat, pentru care deține o licență de antrepozitar autorizat. În temeiul legii neerlandeze privind accizele, întreprinderea a depus la Belastingdienst/Douane te Amsterdam (Serviciul fiscal și vamal din Amsterdam, Țările de Jos) două cereri de timbre de accize pentru tutun prelucrat și a însărcinat societatea Securicor Omega să i le livreze. În cursul livrării, aceste timbre au dispărut.

Landewijck l-a informat pe inspectorul fiscal (denumit în continuare „inspectorul”) că nu a primit timbrele fiscale, că, prin urmare, acestea nu puteau fi utilizate și că Securicor Omega nu își asuma răspunderea pentru dispariția lor. Inspectorul a respins orice cerere de compensare sau de restituire a sumei datorate sau achitate pentru timbrele dispărute. Contestația formulată împotriva acestei decizii a fost de asemenea respinsă de inspector. În sfârșit, acțiunea formulată la Gerechtshof te Amsterdam (Curtea de Apel din Amsterdam, Țările de Jos) a fost declarată nefondată. Printr-un recurs, litigiul a ajuns în fața Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos), instanța de trimitere.

Aceasta a adresat Curții mai multe întrebări preliminare prin care urmărea în special să se stabilească dacă un stat membru putea, fără a contraveni Directivei 92/12, să excludă restituirea cuantumului accizelor plătite de societatea reclamantă prin achiziționarea de timbre, atunci când timbrele fiscale în discuție au dispărut înainte de a fi putut fi aplicate pe produsele din tutun destinate consumului pe teritoriul național, deși nu este exclus ca terții să le fi utilizat sau să le poată utiliza prin aplicarea lor pe produse din tutun prelucrat comercializate în mod nelegal.

Curtea explică faptul că nici Directiva 92/12, nici principiul proporționalității nu se opun ca statele membre, care au utilizat posibilitatea de a prevedea că pe produsele destinate punerii în consum pe teritoriul lor sunt aplicate timbre fiscale, să adopte o reglementare care nu prevede restituirea cuantumului accizelor plătite, atunci când timbrele de accize au dispărut înainte de a fi fost aplicate pe produsele din tutun, dacă această dispariție nu este imputabilă forței majore sau unui accident și dacă nu s-a dovedit că timbrele au fost distruse sau au devenit definitiv inutilizabile, stabilind astfel răspunderea financiară pentru pierderea acestor timbre în sarcina cumpărătorului lor.

Astfel, o reglementare națională care ar permite cumpărătorului de timbre de accize să obțină rambursarea acestora invocând pur și simplu pierderea lor ar risca să favorizeze abuzurile și fraudele. Or, prevenirea acestor abuzuri și fraude constituie tocmai unul dintre obiectivele urmărite de legislația comunitară. Prin urmare, normele naționale prin care, în cazul dispariției unor timbre fiscale, răspunderea financiară pentru pierderea acestor timbre se stabilește în sarcina cumpărătorului lor contribuie la realizarea obiectivului de prevenire a utilizării frauduloase a acestor timbre.

Hotărârea din 13 decembrie 2007, BATIG (C-374/06, [EU:C:2007:788](#))

„Trimitere preliminară – Dispoziții fiscale – Armonizarea legislațiilor – Directiva 92/12/CEE – Produse supuse accizelor – Mărci fiscale – Scoatere nereglementară dintr-un regim de suspendare – Furt – Punerea în consum în statul membru în care a avut loc furtul – Nerambursarea mărcilor fiscale ale unui alt stat membru deja aplicate pe produsele furate”

Întreprinderea Tuxedo GmbH a achiziționat de la Hauptzollamt (Biroul vamal principal, Germania) (denumit în continuare „Hauptzollamt”) mărci fiscale pentru țigări fabricate în Irlanda de P. J. Carroll & Co. (denumită în continuare „Carroll”) și destinate pieței germane. Tuxedo a trimis aceste mărci societății Carroll, care le-a aplicat pe pachete individuale de țigări. Pachetele au fost expediate ulterior unui partener comercial cu sediul în Țările de Jos în cadrul unui regim de suspendare intracomunitar. Toate țigările au fost furate în portul din Dublin (Irlanda).

Întrucât țigările au fost scoase din regimul de suspendare în Irlanda, Carroll și-a achitat accizele la administrația vamală irlandeză, în conformitate cu reglementarea europeană.

Tuxedo a solicitat atunci Hauptzollamt rambursarea mărcilor fiscale dobândite. Această cerere a fost respinsă, iar refuzul a fost confirmat de Hauptzollamt. Prin urmare, a fost introdusă o acțiune la Finanzgericht Düsseldorf (Tribunalul Fiscal din Düsseldorf, Germania), instanța de trimitere.

Trebuia să se stabilească dacă Directiva 92/12 se opune reglementării unui stat membru care exclude rambursarea sumei plătite pentru achiziționarea de mărci fiscale din acest stat membru în cazul în care acele mărci au fost aplicate pe produse supuse accizelor anterior punerii lor în consum în respectivul stat membru, aceste produse au fost furate în alt stat membru, determinând plata accizelor în acest alt stat membru, și nu s-a făcut dovada că produsele furate nu vor fi comercializate în statul membru care a emis respectivele mărci.

Cu titlu introductiv, Curtea subliniază că furtul produselor din tutun care circulă în regim de suspendare a taxelor constituie o scoatere nereglementară dintr-un regim de suspendare în sensul articolului 6 alineatul (1) litera (a) din Directiva 92/12, astfel încât accizele devin exigibile în statul membru în care a avut loc furtul, conform articolului 20 alineatul (1) din această directivă.

Aceasta concluzionează în continuare că Directiva 92/12, astfel cum a fost modificată prin Regulamentul nr. 807/2003¹³, nu se opune reglementării unui stat membru care exclude rambursarea sumei plătite pentru achiziționarea de mărci fiscale emise de acest stat membru dacă acele mărci au fost aplicate pe produse supuse accizelor anterior punerii lor în consum în respectivul stat membru, aceste produse au fost furate într-un alt stat membru, determinând plata accizelor în acest alt stat membru, și nu s-a făcut dovada că produsele furate nu vor fi comercializate în statul membru care a emis respectivele mărci.

Potrivit Curții, posibilitatea de a obține rambursarea mărcilor fiscale prin susținerea, pur și simplu, a dispariției produselor pe care au fost aplicate mărcile ar risca să favorizeze abuzurile și fraudele. Într-adevăr, într-o situație prevăzută de reglementarea menționată, există un risc considerabil ca produsele furate să fie comercializate în statul membru care a emis mărcile fiscale. Fiind marcate cu mărci fiscale ale acestui stat, acele produse pot fi introduse fără dificultate pe piața oficială a produselor din tutun a respectivului stat, privându-l astfel de veniturile fiscale la care are dreptul. Chiar cu excluderea oricărei fraude a operatorului economic care deține mărfuri, împrejurarea că accizele au fost plătite într-un alt stat membru nu are incidență asupra acestui risc.

Potrivit articolului 22 alineatele (1) și (2) din Directiva 92/12, dacă produsele puse în consum într-un prim stat membru, care sunt marcate în acest scop cu o marcă fiscală a statului membru respectiv, sunt destinate a fi consumate într-un alt stat membru și sunt expediate către acesta, este necesar ca distrugerea mărcilor fiscale emise de primul stat membru să fie constatată de autoritățile fiscale ale acestui stat. Prin respectiva dispoziție, legiuitorul comunitar a privilegiat prevenirea abuzurilor și a fraudelor în detrimentul principiului impunerii într-un singur stat membru. Ar fi paradoxal ca rambursarea mărcilor fiscale aplicate pe produsele supuse accizelor să fie autorizată în situația avută în vedere de reglementarea în cauză, în care nu este posibil niciun control al destinației produselor furate, în timp ce articolul 22 alineatul (2) litera (d) din Directiva 92/12 condiționează rambursarea accizelor de constatarea distrugerii mărcilor care atestă plata acestora, în împrejurări în care riscul unui abuz sau al unei fraude este minim.

¹³ Regulamentul (CE) nr. 807/2003 al Consiliului din 14 aprilie 2003 de adaptare la Decizia 1999/468/CE a dispozițiilor privind comitetele care asistă Comisia în exercitarea atribuțiilor sale de executare prevăzute în actele Consiliului adoptate în conformitate cu procedura de consultare (unanimitate) (JO 2003, L 122, p. 36, Ediție specială, 01/vol. 4, p. 160).

Hotărârea din 2 iunie 2016, Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, [EU:C:2016:398](#))

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Regimul general al accizelor – Directiva 92/12/CEE – Tutun prelucrat care circulă în regim de suspendare a accizelor – Răspunderea antrepozitarului autorizat – Posibilitatea statelor membre de a face antrepozitarul autorizat răspunzător în solidar pentru plata sumelor corespunzătoare sancțiunilor pecuniare aplicate autorilor unui act de contrabandă – Principiile proporționalității și securității juridice”

Karelia, o societate de drept elen care își desfășoară activitatea în domeniul fabricării de produse din tutun, trebuia să exporte țigări, plasate în regim de suspendare, în Bulgaria (înainte de aderarea acesteia din urmă la Uniune). Or, țigările nu au ajuns niciodată la destinație, însăși existența societății cumpărătoare fiind pusă la îndoială. Întrucât dovada ieșirii încărcăturii nu a putut fi făcută, garanția constituită de Karelia pentru plata accizelor a fost reținută. În plus, autoritățile vamale au emis un act de imputare privind fapte de contrabandă și, în consecință, au stabilit taxe suplimentare care trebuiau plătite și au majorat accizele.

Karelia a fost declarată răspunzătoare în solidar pe plan civil pentru plata acestor sume. Ea apreciază însă că nu există nicio legătură juridică între ea și autorul faptelor de contrabandă. Or, legislația elenă stabilește răspunderea tuturor persoanelor despre care este cert că au participat la infracțiunea vamală, faptul că persoanele răspunzătoare în solidar pe plan civil nu cunoșteau intenția persoanelor calificate drept autori primari de a săvârși infracțiunea neexonerându-le pe primele de răspundere.

Întrebarea adresată de instanța de trimitere privește întinderea răspunderii antrepozitarului așa cum este prevăzută de Directiva 92/12, astfel cum a fost modificată prin Directiva 92/108, și anume dacă acest operator, care poate fi obligat la plata accizelor, poate fi ținut și pentru celelalte consecințe financiare, în special sancțiunile pecuniare aplicate autorilor actelor de contrabandă, în condițiile în care nu este proprietarul mărfurilor în litigiu și nu există niciun raport contractual de tip mandat cu autorii încălcării.

Curtea declară, mai întâi, că din economia Directivei 92/12, astfel cum a fost modificată prin Directiva 92/108, și în special din articolul 13, din articolul 15 alineatele (3) și (4), precum și din articolul 20 alineatul (1) din aceasta, reiese că legiuitorul a conferit un rol central antrepozitarului autorizat în cadrul procedurii de circulație a produselor supuse accizelor și plasate în regim de suspendare.

Directiva 92/12 instituie în sarcina antrepozitarului autorizat un regim de răspundere pentru toate riscurile inerente circulației produselor supuse accizelor și plasate într-un astfel de regim și acest antrepozitar este, în consecință, desemnat ca fiind obligat la plata accizelor în cazul în care în timpul circulației produselor menționate a fost săvârșită o neregulă sau o infracțiune care determină exigibilitatea acestora. Astfel, răspunderea menționată este obiectivă și nu se întemeiază pe culpa dovedită sau prezumată a antrepozitarului, ci pe participarea sa la o activitate economică.

Cu toate acestea, din articolul 20 alineatul (3) din Directiva 92/12, care prevede că statele membre iau măsurile necesare pentru a combate orice infracțiuni sau nereguli și pentru a impune pedepse eficiente, nu reiese că statele membru au obligația de a prevedea o răspundere penală suplimentară a antrepozitarului autorizat, pentru orice neregulă săvârșită în timpul punerii în circulație a produselor supuse accizelor.

Astfel, în primul rând, această dispoziție nu precizează nici sancțiunile adecvate, nici categoriile de persoane care trebuie să fie considerate răspunzătoare din perspectiva acestora.

În al doilea rând, regimul de răspundere pentru riscul prevăzut de Directiva 92/12 se limitează la suportarea plății accizelor. Prin urmare, această directivă nu impune un regim de solidaritate care ar face ca antrepozitarul autorizat să fie răspunzător pentru plata sumelor care corespund sancțiunilor pecuniare pronunțate împotriva autorilor unui act de contrabandă.

În continuare, Curtea precizează că Directiva 92/12, astfel cum a fost modificată prin Directiva 92/108, citită în lumina principiilor generale ale dreptului Uniunii, în special a principiilor securității juridice și proporționalității, trebuie interpretată în sensul că se opune unei reglementări naționale – care permite să fie declarați răspunzători în solidar pentru plata sumelor corespunzătoare sancțiunilor pecuniare aplicate în caz de infracțiune săvârșită pe parcursul circulației produselor în regim de suspendare a accizelor, printre alții, proprietarii acestor produse, în cazul în care au un raport contractual cu autorii încălcării în virtutea căruia aceștia sunt mandatarii lor – în temeiul căruia antrepozitarul autorizat este declarat răspunzător în solidar pentru plata sumelor respective, fără să poată evita această răspundere făcând dovada că este total străin de acțiunile autorilor infracțiunii, chiar în condițiile în care, potrivit dreptului național, acest antrepozitar nu era nici proprietarul produselor menționate în momentul săvârșirii infracțiunii și nici nu avea un raport contractual cu autorii acesteia din urmă în virtutea căruia ei erau mandatarii săi.

Astfel, atunci când răspunderea agravată a antrepozitarului autorizat care nu a fost proprietarul produselor care au făcut obiectul infracțiunii și care nu a avut raporturi contractuale cu autorii acesteia din urmă în virtutea cărora aceștia să fi fost mandatarii săi nu este prevăzută expres nici de Directiva 92/12, nici de dispozițiile dreptului național, sancțiunile care pot fi aplicate unui astfel de antrepozitar autorizat în temeiul unei asemenea legislații nu par suficient de precise și de previzibile pentru persoanele interesate astfel încât să se poată considera că corespund cerințelor de securitate juridică, aspect a cărui verificare este însă de competența instanței naționale.

Pe de altă parte, în ceea ce privește măsurile care vizează prevenirea fraudei fiscale, s-a statuat deja, în materie de TVA, că repartizarea riscului, ca urmare a unei fraude săvârșite de către un terț, nu este compatibilă cu principiul proporționalității în cazul unui regim de taxare care plasează toată responsabilitatea plății în sarcina furnizorului,

independent de implicarea sau neimplicarea acestuia în fraudă săvârșită de persoana care achiziționează bunurile.

În plus, măsuri naționale care instituie *de facto* un sistem de răspundere solidară fără culpă depășesc ceea ce este necesar pentru preservarea drepturilor trezoreriei publice. Plasarea răspunderii plății TVA-ului în sarcina altei persoane decât persoana obligată la plata acesteia, chiar și atunci când această persoană este un antrepozitar fiscal autorizat căruia îi revin obligațiile specifice vizate de Directiva 92/12, fără a-i permite să evite aceasta făcând dovada că este complet străină de acțiunile persoanei obligate la plata taxei, trebuie să fie considerată incompatibilă cu principiul proporționalității. Ar fi vădit disproporționat să se impute în mod necondiționat unei astfel de persoane pierderile de venituri fiscale cauzate de acțiunile unui terț obligat la plata taxei, asupra cărora aceasta nu are nicio influență.

Se impune respectarea aceluiași cerințe în ceea ce privește o măsură precum atribuirea în sarcina antrepozitarului autorizat a răspunderii pentru consecințele pecuniare ale unor acte de contrabandă.

III. Impozite indirecte, altele decât accizele, asupra produselor supuse accizelor

Hotărârea din 24 februarie 2000, Comisia/Franța (C-434/97, [EU:C:2000:98](#))

„Acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor – Directiva 92/12/CEE – Impunere specifică asupra băuturilor tari”

În legislația franceză exista o cotizație pe tutun și băuturi alcoolice, instituită din cauza riscurilor pe care utilizarea lor excesivă le reprezintă pentru sănătate, numită „cotizație la asigurările sociale”. Aceasta se aplica printre altele băuturilor cu conținut de alcool mai mare de 25 % vol. Cuantumul cotizației speciale era stabilit, în ceea ce privește băuturile alcoolice, la 1 franc (aproximativ 0,15 euro) pe decilitru sau pe fracțiune de decilitru. Comisia a formulat o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor împotriva Republicii Franceze, apreciind că „cotizația la asigurările sociale” nu era compatibilă, prin domeniul său de aplicare și prin baza sa de impozitare, cu structura accizelor la alcool și băuturi alcoolice, astfel cum a fost definită de Directiva 92/12.

În opinia sa, pe de o parte, „cotizația la asigurările sociale” viza băuturile cu un conținut de alcool mai mare de 25 % vol. Or, articolul 20 din Directiva 92/83 oferă o definiție a „alcoolului etilic” care cuprinde printre altele toate băuturile alcoolice cu codurile NC 2204 (vinuri), 2205 (vermuturi) și 2206 (alte băuturi fermentate) cu o tărie alcoolică reală pe volum de peste 22 % vol. Pe de altă parte, articolul 21 din Directiva 92/83 reține, ca

bază de impozitare a accizei la alcoolul etilic, numărul de hectolitri de alcool pur, în timp ce „cotizația la asigurările sociale” se stabilește în raport cu volumul băuturii.

Curtea statuează că articolul 3 alineatul (2) din Directiva 92/12, care urmărește să permită statelor membre să instituie, în plus față de acciza minimă stabilită prin Directiva 92/83, alte taxe indirecte care urmăresc un scop specific, cu alte cuvinte un alt scop decât cel bugetar, nu impune statelor membre respectarea tuturor normelor referitoare la accize sau la TVA în ceea ce privește calcularea bazei de impozitare, calcularea taxei, exigibilitatea și monitorizarea taxei. Este suficient ca taxele indirecte care urmăresc scopuri specifice să fie conforme, cu privire la aceste aspecte, cu economia generală a uneia sau a alteia dintre aceste tehnici de impozitare, astfel cum sunt organizate de reglementarea Uniunii.

Hotărârea din 9 martie 2000, EKW și Wein & Co (C-437/97, [EU:C:2000:110](#))

„Impozitare indirectă – Taxă comunală pe băuturi – A șasea directivă TVA – Directiva 92/12/CEE”

Evangelischer Krankenhausverein Wien („EKW”) exploatează o cafenea într-un spital. La 6 decembrie 1996, Abgabenbehörde Wien (autoritatea vieneză competentă pentru recuperarea taxelor) i-a solicitat acestei asociații, în temeiul reglementării fiscale vieneze, suma de 309 995 de șilingi austrieci (ATS) (aproximativ 22 500 de euro) cu titlu de taxă pe băuturi pentru vânzările realizate între ianuarie 1992 și octombrie 1996. EKW a introdus o acțiune la instanțele austriece prin care a contestat aceste taxe.

Wein & Co. este un comerciant de vinuri stabilit în Leonding, Austria Superioară, căruia autoritățile municipale i-au solicitat, în conformitate cu legislația fiscală din Austria Superioară, suma de 417 628 ATS (aproximativ 30 350 de euro) cu titlu de taxă pe băuturi datorată pentru perioada cuprinsă între 1 decembrie 1994 și 31 martie 1995. Wein & Co. a sesizat de asemenea instanțele austriece.

Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativă, Austria) solicită Curții să se pronunțe cu privire la compatibilitatea unor astfel de dispoziții comunale referitoare la taxele pe băuturi cu dreptul comunitar și în special cu A șasea directivă 77/388 și cu Directiva 92/12.

Curtea răspunde, pe de o parte, că taxa pe băuturile nealcoolice și pe înghețată este compatibilă cu A șasea directivă 77/388 și cu Directiva 92/12, și, pe de altă parte, că Directiva 92/12 se opune menținerii taxei austriece percepute pentru băuturile alcoolice.

Pentru a ajunge la această concluzie, Curtea consideră în primul rând că, deși articolul 33 din A șasea directivă 77/388 se opune menținerii sau introducerii unei taxe de înregistrare sau altor tipuri de impozite, drepturi și taxe, care prezintă caracteristicile esențiale ale TVA-ului, acesta nu se opune menținerii sau introducerii unei taxe care nu are aceste caracteristici. Prin urmare, dispoziția citată anterior nu se opune menținerii unei taxe prevăzute de legislația unui stat membru care se aplică livrării cu titlu oneros

de înghețată, inclusiv a fructelor prelucrate pe care le conține sau a fructelor care o însoțesc, și de băuturi, cu includerea, în ambele cazuri, a ambalajelor și a elementelor vândute împreună cu produsele. Astfel, această taxă, care nu se aplică decât unei categorii limitate de bunuri, nu constituie un impozit general, întrucât nu are ca obiect să cuprindă toate operațiunile economice din statul membru în cauză.

În al doilea rând, articolul 3 alineatul (2) din Directiva 92/12, potrivit căruia produsele enumerate la alineatul (1) al aceluiași articol pot fi supuse altor taxe indirecte decât accizele în cazul în care, pe de o parte, urmăresc unul sau mai multe scopuri specifice în sensul acestei dispoziții și, pe de altă parte, sunt conforme cu normele de impozitare aplicabile accizelor și TVA-ului în ceea ce privește calcularea bazei de impozitare, calcularea taxei, exigibilitatea și monitorizarea taxei, se opune menținerii unei taxe prevăzute de legislația unui stat membru, care afectează livrarea cu titlu oneros de băuturi alcoolice și care, pe de o parte, nu urmărește un alt scop decât unul pur bugetar și, pe de altă parte, nu respectă economia generală nici a normelor referitoare la accizele privind băuturile alcoolice, quantumul acesteia fiind determinat în raport cu valoarea produsului, iar nu pe baza greutății produsului, a cantității produsului sau a alcoolului pe care îl conține, și nici a normelor aplicabile în scopuri de TVA în ceea ce privește normele de calcul și de exigibilitate.

În speță, Curtea consideră că consolidarea autonomiei comunale, prin recunoașterea unei competențe de a preleva venituri fiscale, constituie un obiectiv pur bugetar. În opinia sa, nu există nici o legătură cu infrastructurile turistice sau cu dezvoltarea turismului: această taxă, care se aplică băuturilor independent de locul în care sunt consumate, este de asemenea percepută în locuri care nu sunt turistice. În sfârșit, vânzarea directă de vin este în Austria scutită de taxa pe băuturi: prin urmare, este contestabil că taxa în discuție are ca obiectiv să descurajeze consumul de băuturi alcoolice și urmărește un obiectiv de protecție a sănătății publice.

În lipsa unui scop specific al taxei pe băuturile alcoolice în cauză, care, în plus, nu respectă economia generală nici a normelor privind accizele la băuturile alcoolice și nici a celor referitoare la TVA, aceasta este declarată incompatibilă cu dreptul Uniunii.

Hotărârea din 10 martie 2005, Hermann (C-491/03, [EU:C:2005:157](#))

„Impozitare indirectă – Directiva 92/12/CEE – Taxă comunală pe furnizarea de băuturi alcoolice în vederea consumului lor imediat pe loc”

Întreprinderea Volkswirst Weinschänken GmbH exploata un restaurant pe teritoriul orașului Frankfurt am Main (Germania), în care vindea printre altele băuturi destinate consumului lor imediat la fața locului. Întrucât Satzung über die Erhebung einer Getränkesteuer im Gebiet der Stadt Frankfurt am Main (Decretul privind perceperea unei taxe pe băuturi pe teritoriul orașului Frankfurt am Main) prevedea perceperea de către oraș a unei taxe pe băuturi, restaurantul a primit o decizie de impunere pe care

societatea a contestat-o la Verwaltungsgericht Frankfurt am Main (Tribunalul Administrativ din Frankfurt am Main), care a anulat-o. Împotriva acestei decizii a fost declarat apel la Hessischer Verwaltungsgerichtshof (Tribunalul Administrativ Superior al Regiunii Hesse, Germania), instanța de trimitere.

În acest caz, s-a pus problema calificării activității în cauză prin decizia de impunere, cu alte cuvinte, în cadrul unei activități de catering, drept furnizare cu titlu oneros de băuturi alcoolice în vederea consumului lor imediat la fața locului în sensul Directivei 92/12. Întrebarea preliminară privea tocmai aspectul dacă această activitate corespunde „unei alte taxe indirecte pe produsele supuse accizelor”, astfel cum este menționată la articolul 3 alineatele (1) și (2) din Directiva 92/12, sau unei taxe asupra furnizării unor servicii privind produsele supuse accizelor în sensul articolului 3 alineatul (3) al doilea paragraf din aceeași directivă.

În cazul unui răspuns afirmativ în ceea ce privește a doua situație, s-a ridicat problema dacă o taxă asupra furnizării unor servicii privind produsele supuse accizelor trebuie să îndeplinească atât condiția de a nu genera formalități la trecerea frontierei în cadrul schimburilor comerciale dintre statele membre [articolul 3 alineatul (3) primul paragraf din Directiva 92/12], cât și cea de a urmări „scopuri specifice” [articolul 3 alineatul (2) din această directivă].

Curtea arată că o taxă care impune, în cadrul unei activități de catering, furnizarea cu titlu oneros de băuturi alcoolice în vederea consumului lor imediat la fața locului trebuie considerată o taxă asupra furnizării unor servicii privind produsele supuse accizelor care nu pot fi caracterizate ca fiind impozite pe cifra de afaceri în sensul articolului 3 alineatul (3) al doilea paragraf din Directiva 92/12.

Astfel, pentru a stabili dacă o taxă se aplică unor produse supuse accizelor în sensul articolului 3 alineatul (2) din Directiva 92/12 sau mai degrabă serviciilor furnizate în legătură cu astfel de produse în sensul articolului 3 alineatul (3) al doilea paragraf menționat, trebuie să se țină seama de elementul preponderent al tranzacției pe care o taxează. Or, o livrare de băuturi alcoolice în cadrul unei activități de catering este caracterizată printr-o serie de elemente și de acte din care livrarea bunului însuși nu este decât o componentă și în cadrul căreia serviciile predomină.

Pe de altă parte, Curtea precizează că o taxă asupra furnizării unor servicii privind produsele supuse accizelor menționată la articolul 3 alineatul (3) al doilea paragraf din această directivă trebuie să îndeplinească doar condiția prevăzută la primul paragraf al alineatului respectiv, și anume ca „taxele [...] să nu genereze formalități la trecerea frontierei în cadrul schimburilor comerciale dintre statele membre”. Prin urmare, directiva menționată nu impune ca taxele în cauză să respecte condiția enunțată la al doilea paragraf al aceluiași articol, și anume ca acestea să urmărească un scop specific.

Hotărârea din 27 februarie 2014, Transportes Jordi Besora (C-82/12, [EU:C:2014:108](#))

„Impozitarea indirectă – Accize – Directiva 92/12/CEE – Articolul 3 alineatul (2) – Uleiuri minerale – Taxă pe vânzările cu amănuntul – Noțiunea «scop specific» – Transfer de competențe către comunitățile autonome – Finanțare – Afectare prestabilită – Cheltuieli în legătură cu îngrijirile medicale și cu mediul”

Spania instituise o taxă pe vânzarea cu amănuntul a anumitor uleiuri minerale (denumită în continuare „IVMDH”). Această taxă era destinată finanțării noilor competențe transferate comunităților autonome spaniole în domeniul sănătății, precum și, după caz, cheltuielilor de mediu. IVMDH a rămas în vigoare în Spania între 1 ianuarie 2002 și 1 ianuarie 2013, dată la care a fost integrată în acciza armonizată pe uleiurile minerale. În calitate de consumator final, Transportes Jordi Besora SL, o societate de transport de mărfuri cu sediul în Comunitatea autonomă Catalonia, a achitat, pentru exercițiile fiscale 2005-2008, o sumă de 45 632,38 euro cu titlu de IVMDH. Considerând această taxă incompatibilă cu Directiva 92/12, societatea menționată a solicitat rambursarea sumei astfel plătite.

În acest context, Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Curtea Supremă de Justiție a Cataloniei, Spania) a solicitat Curții să se pronunțe asupra aspectului dacă o taxă indirectă specifică pe vânzările cu amănuntul ale anumitor uleiuri minerale care se aplică consumului acestor produse este conformă cu articolul 3 alineatul (2) din Directiva 92/12.

Curtea a declarat că articolul 3 alineatul (2) din Directiva 92/12 trebuie interpretat în sensul că se opune unei legislații naționale care instituie o taxă pe vânzarea cu amănuntul de uleiuri minerale, o asemenea taxă neputând fi considerată ca urmărind un scop specific în sensul acestei dispoziții, din moment ce taxa respectivă, destinată să finanțeze exercitarea de către colectivitățile teritoriale în cauză a competențelor lor în materie de sănătate și de mediu, nu urmărește, în sine, să asigure protecția sănătății și a mediului.

Astfel, un scop specific în sensul articolului 3 alineatul (2) din Directiva 92/12 este un alt scop decât pur bugetar. În plus, s-a statuat deja că consolidarea autonomiei unei colectivități teritoriale prin recunoașterea unei competențe de a preleva venituri fiscale constituie un obiectiv pur bugetar care nu poate, în sine, să constituie un scop specific în sensul articolului 3 alineatul (2) din Directiva 92/12.

Cu toate acestea, întrucât orice taxă are în mod necesar un scop bugetar, simpla împrejurare că această taxă are un obiectiv bugetar nu poate, în sine, fără să golească de orice substanță articolul 3 alineatul (2) din Directiva 92/12, să fie suficientă pentru a exclude ca această taxă să poată fi considerată ca având deopotrivă un scop specific în sensul dispoziției menționate. În această privință, afectarea prestabilită a încasărilor din această taxă pentru finanțarea de către autoritățile regionale a unor competențe care au fost transferate acestora din urmă de stat în materie de sănătate și de mediu ar putea

constitui un element care ar trebui luat în considerare pentru a identifica existența unui scop specific. Cu toate acestea, o asemenea afectare, care ține de o modalitate simplă de organizare internă a bugetului unui stat membru, nu poate constitui, în sine, o condiție suficientă în această privință, orice stat membru putând decide să impună, indiferent de scopul urmărit, afectarea încasărilor dintr-o taxă pentru finanțarea anumitor cheltuieli.

Pentru a fi considerată ca urmărind un scop specific în sensul articolului 3 alineatul (2) din Directiva 92/12, trebuie ca o taxă să urmărească, în sine, să asigure protecția sănătății și a mediului. Aceasta ar fi, mai exact, situația dacă încasările din această taxă ar trebui utilizate în mod obligatoriu pentru a reduce costurile sociale și de mediu legate în mod specific de consumul de uleiuri minerale grevate de taxa respectivă, astfel încât să existe o legătură directă între utilizarea încasărilor și scopul taxei în discuție.

Hotărârea din 25 iulie 2018, Messer France (C-103/17, [EU:C:2018:587](#))

„Trimitere preliminară – Armonizarea legislațiilor fiscale – Directiva 92/12/CEE – Articolul 3 alineatul (2) – Directiva 2003/96/CE – Articolele 3 și 18 – Impozitarea produselor energetice și a electricității – Accize – Existența unei alte taxe indirecte – Condiții – Reglementare națională care prevede o contribuție la serviciul public de electricitate – Noțiunea «scopuri specifice» – Respectarea unei rate minime de impozitare”

Între anii 2005 și 2009, societatea Messer France, fostă Praxair, a achitat contribuția la serviciul public de electricitate (denumită în continuare „CSPE”).

Aplicată în Franța între anii 2003 și 2010, CSPE era o taxă pe care consumatorii finali o plăteau în factura lor și care era percepută de furnizorii de energie electrică, al cărei quantum urmărea să compenseze costurile suplimentare pe care aceștia erau obligați în mod legal să le suporte și care au scopuri dintre cele mai diverse: de la stimularea producției de electricitate din surse regenerabile sau compensarea costurilor mai mari de producere a electricității în regiunile nemetropolitane până la scopuri sociale, cum ar fi stabilirea tarifelor speciale pentru această energie ca produs de primă necesitate și sprijinul acordat persoanelor aflate într-o situație precară.

Apreciind această impunere contrară articolului 3 alineatul (2) din Directiva 92/12, în sensul că nu urmărea un scop specific, în sensul dispoziției menționate, societatea a formulat o cerere de rambursare a CSPE la ministerul competent, care a respins-o în mod implicit. Tribunal administratif (Tribunalul Administrativ) și cour administrative de Paris (Curtea Administrativă din Paris, Franța) au respins de asemenea acțiunile sale.

Prin urmare, societatea a declarat recurs la Conseil d’État (Consiliul de Stat), invocând mai multe motive referitoare la conformitatea CSPE cu dreptul Uniunii, în special cu Directiva 92/12. Conseil d’État a adresat Curții mai multe întrebări privind interpretarea articolului 3 alineatul (2) din Directiva 92/12, precum și a articolelor 3 și 18 din Directiva 2003/96. În special, instanța de trimitere ridică problema, într-o primă etapă, dacă

articolul 3 alineatul (2) din Directiva 92/12 trebuie să fie interpretat în sensul că menținerea unei alte taxe indirecte presupune introducerea unei accize armonizate și, pe de altă parte, dacă o taxă precum cea în discuție în litigiul principal poate să fie considerată o astfel de acciză sau dacă conformitatea ei cu Directivele 92/12 și 2003/96 trebuie, eventual, să fie apreciată în raport cu criteriile stabilite la articolul 3 alineatul (2) din Directiva 92/12 pentru existența altor taxe indirecte în scopuri specifice. Instanța de trimitere ridică, în plus, problema dacă o asemenea taxă poate fi calificată drept o „altă taxă indirectă”, în sensul articolului 3 alineatul (2) din Directiva 92/12 și se întreabă, în sfârșit, cu privire la modalitățile de rambursare a unei asemenea taxe în cazul în care numai unele dintre scopurile urmărite de taxa în discuție ar putea fi calificate drept specifice în sensul aceleiași dispoziții.

Mai întâi, Curtea răspunde că articolul 3 alineatul (2) din Directiva 92/12 trebuie să fie interpretat în sensul că introducerea unei alte taxe indirecte pe electricitate nu este condiționată de punerea în aplicare a unei accize armonizate și că, întrucât o taxă precum cea în discuție în litigiul principal nu constituie o astfel de acciză, conformitatea acesteia cu Directivele 92/12 și 2003/96 trebuie să fie apreciată în raport cu condițiile prevăzute la articolul 3 alineatul (2) din Directiva 92/12 referitoare la existența altor taxe indirecte în scopuri specifice.

În plus, articolul 3 alineatul (2) din Directiva 92/12 trebuie să fie interpretat în sensul că o taxă precum cea în cauză în litigiul principal poate fi calificată drept „altă taxă indirectă”, având în vedere obiectivul său de mediu care vizează finanțarea costurilor suplimentare legate de obligația de achiziționare a energiei verzi, cu excluderea obiectivelor de coeziune teritorială și socială precum egalizarea tarifară geografică și reducerea prețului electricității pentru gospodăriile aflate într-o situație precară și a obiectivelor sale pur administrative, în special finanțarea costurilor inerente funcționării administrative a autorităților sau a instituțiilor publice precum Mediatorul național în domeniul energiei și Casa de Economii și Consemnațiuni, sub rezerva verificării de către instanța de trimitere a respectării normelor de impozitare aplicabile accizelor.

Pentru a ajunge la această concluzie, Curtea amintește că articolul 3 alineatul (2) din Directiva 92/12 permite statelor membre să introducă sau să mențină o altă taxă indirectă decât acciza instituită prin această directivă dacă, pe de o parte, această taxă urmărește un scop specific și dacă, pe de altă parte, este conformă cu normele de impozitare aplicabile accizelor sau TVA-ului în ceea ce privește calcularea bazei de impozitare, calcularea taxei, exigibilitatea și monitorizarea taxei.

Aceasta arată de asemenea că dispoziția menționată nu impune statelor membre să respecte toate normele privind accizele sau TVA-ul în ceea ce privește calcularea bazei de impozitare, calcularea taxei, exigibilitatea și monitorizarea taxei. Este suficient, astfel, ca taxele indirecte care urmăresc obiective specifice să fie conforme, cu privire la aceste aspecte, cu economia generală a uneia sau a alteia dintre aceste tehnici de impozitare, astfel cum sunt organizate de reglementarea Uniunii.

În plus, în ceea ce privește prima dintre aceste condiții, Curtea amintește, în lumina jurisprudenței sale, că un scop specific în sensul articolului 3 alineatul (2) din Directiva 92/12 este un alt scop decât unul pur bugetar.

În sfârșit, Curtea afirmă că dreptul Uniunii trebuie să fie interpretat în sensul că contribuabilii în cauză pot solicita o rambursare parțială a unei taxe precum cea în discuție în litigiul principal proporțional cu partea din veniturile obținute din această taxă afectată unor scopuri nespecifice, cu condiția ca taxa să nu fi fost repercutată de acești contribuabili asupra propriilor lor clienți, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere.



CURTEA DE JUSTIȚIE
A UNIUNII EUROPENE

Direcția cercetare și documentare

Mai 2024