

Cauza C-137/23**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

7 martie 2023

Instanța de trimitere:

Hoge Raad der Nederlanden (Țările de Jos)

Data deciziei de trimitere:

10 februarie 2023

Recurent:

X

Intimat:

Staatssecretaris van Financiën

Obiectul procedurii principale

Procedura principală privește un litigiu dintre X, un comandant de navă cu reședința în Germania, și Staatssecretaris van Financiën (secretarul de stat pentru finanțe, Țările de Jos) cu privire la o decizie de rectificare adresată lui X privind accizele stabilite suplimentar pentru motorina depozitată în rezervoarele bunker ale motonavei sale tanc.

Obiectul și temeiul juridic al cererii de decizie preliminară

Această cerere, formulată în temeiul articolului 267 TFUE, privește în primul rând întrebarea dacă se poate deroga de la scutirea fiscală pentru uleiurile minerale supuse accizelor care sunt folosite pentru propulsia unei nave în apele comunitare, pentru simplul fapt că motorina în cauză nu conține suficient agent de identificare. În cazul unui răspuns afirmativ, se pune în continuare întrebarea dacă accizele trebuie plătite de furnizorul combustibilului sau de comandantul de navă care transportă motorina în cauză.

Întrebările preliminare

1. Articolul 14 alineatul (1) partea introductivă și litera (c) din Directiva 2003/96/CE trebuie interpretat în sensul că scutirea fiscală prevăzută la această dispoziție se aplică produselor energetice despre care se știe că sunt folosite pentru propulsia navelor în navigația pe căile navigabile interioare ale Uniunii, chiar și atunci când aceste produse energetice (în acest caz, motorină) nu au, pe durata acestei utilizări, conținutul minim necesar de marcaj cu solvenții Yellow 124¹, dacă autoritățile fiscale nu dispun de unul sau mai multe indicii potrivit cărora proprietarul sau operatorul navei sau reprezentantul acestuia la bordul navei (comandantul de navă) este implicat în fraudă cu produse accizabile, abuz sau eludarea accizelor cu privire la motorina deținută?

2. În cazul unui răspuns negativ la prima întrebare, articolul 7 alineatul (2) din Directiva 2008/118/CE trebuie interpretat în sensul că, atunci când se stabilește că rezervorul bunker al unei nave fluviale conține numai motorină provenită de la un furnizor de combustibili care, cu acordul autorităților fiscale, poate elibera această motorină pentru consum cu scutire de accize, simplul fapt că această motorină nu are conținutul minim necesar de marcaj cu solvenții Yellow 124 înseamnă că acciza a devenit exigibilă numai la momentul acelei eliberări pentru consum anterioare, în temeiul articolului 7 alineatul (2) partea introductivă și litera (a) din această directivă?

3. Dacă răspunsul la a doua întrebare este negativ și, prin urmare, în cazul menționat se aplică și articolul 7 alineatul (2) partea introductivă și litera (b) din Directiva 2008/118/CE, principiul proporționalității prevăzut de dreptul Uniunii se opune ca acciza devenită exigibilă în temeiul articolului 7 alineatul (2) partea introductivă și litera (b) din Directiva 2008/118/CE să fie percepută, în temeiul articolului 8 alineatul (1) partea introductivă și litera (b) din această directivă, de la comandantul de navă care deține produsele accizabile, chiar dacă această persoană nu avea motive să pună la îndoială faptul că motorina a fost furnizată cu scutire de accize în conformitate cu dispozițiile de drept al Uniunii și cu dispozițiile naționale?

4. Pentru răspunsul la a treia întrebare, este important faptul că comandantul de navă nu își exercită funcția în calitate de angajat, ci este, de asemenea, proprietarul navei?

Dispozițiile de drept al Uniunii invocate

Articolul 14 alineatul (1) din Directiva 2003/96/CE a Consiliului din 27 octombrie 2003 privind restructurarea cadrului comunitar de impozitare a produselor

¹ În temeiul articolului 1 coroborat cu articolul 3 din Directiva 95/60 și al articolului 1 din Decizia de punere în aplicare 2011/544.

energetice și a electricității (denumită în continuare „Directiva privind impozitarea energiei”) (JO 2003, L 283, p. 51, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 98)

Articolele 1 și 3 din Directiva 95/60/CE a Consiliului din 27 noiembrie 1995 privind marcarea fiscală a motorinelor și a kerosenului (denumită în continuare „Directiva 95/60”) (JO 1995, L 291, p. 46, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 11)

Articolul 1 din Decizia de punere în aplicare 2011/544/UE a Comisiei din 16 septembrie 2011 de stabilire a unui marcaj fiscal comun pentru motorine și kerosen (denumită în continuare „Decizia de punere în aplicare 2011/544”) (JO 2011, L 241, p. 31).

Articolul 7 alineatul (2) și articolul 8 alineatul (1) din Directiva 2008/118/CE a Consiliului din 16 decembrie 2008 privind regimul general al accizelor și de abrogare a Directivei 92/12/CEE (denumită în continuare „Directiva privind accizele”) (JO 2009, L 9, p. 12).

Dispoziții naționale invocate

Articolul 1a alineatul 3, articolul 2 alineatul 1, articolul 51 alineatul 1 litera b) și articolul 66 alineatul 1 litera a) din Wet op de accijns (Legea privind accizele) (denumită în continuare „Legea”)

Articolul 13 alineatul 2 din Uitvoeringsregeling accijns (Regulamentul de punere în aplicare privind accizele)

Articolul 20 alineatul 2 din Uitvoeringsbesluit accijns (Decizia de punere în aplicare privind accizele)

Prezentare succintă a situației de fapt și a procedurii principale

- 1 La 7 iunie 2016, nava tanc a lui X se afla în Țările de Jos pe canalul Amsterdam-Rin, la momentul în care inspectorii de la Belastingdienst/Douane (Administrația fiscală/Biroul Vamal) au urcat la bord pentru a verifica perceperea corectă a accizelor. Inspectorii au constatat că rezervoarele bunker ale navei tanc, adică rezervoarele pentru combustibilul folosit pentru propulsia navei, conțineau 10 900 litri de motorină de culoare roșie.
- 2 Analiza de laborator a arătat, printre altele, că solvenul Yellow 124 (denumit în continuare „solvenul Yellow”) se găsește în motorina în cauză în concentrație de 5 grame la 1 000 litri, respectiv 4,4 grame la 1 000 litri. Acest conținut este mai mic decât conținutul minim de 6 grame la 1 000 litri de solvent Yellow care, în temeiul dispozițiilor naționale², trebuie adăugat ca agent de identificare la uleiuri

² Articolul 1a alineatul 3 și articolul 66 alineatul 1 partea introductivă și litera a) din Lege coroborate cu articolul 13 alineatul 2 din Regulamentul de punere în aplicare privind accizele și cu articolul 20 alineatul 2 din Decizia de punere în aplicare privind accizele.

medii și motorină pentru a putea elibera acele uleiuri pentru consum cu scutire de accize, în vederea utilizării drept carburant pentru propulsia navelor. Pentru acest motiv, inspectorul fiscal i-a emis lui X o decizie de rectificare privind accizele, în pofida faptului că X prezentase bonuri de carburant din care reieșea că motorina îi fusese furnizată recent la două așa-numite stații de bunkeraj (stații de alimentare pentru nave) ale furnizorilor de combustibili. Inspectorul fiscal consideră că, în calitate de proprietar și de comandant al navei tanc, X a deținut motorina în sensul articolului 2 alineatul 1 partea introductivă și litera b) din Legea privind accizele (denumită în continuare „Legea”), în condițiile în care nu s-au perceput accize pentru această motorină în conformitate cu legislația Uniunii și națională aplicabilă.

Principalele argumente ale părților din litigiul principal

- 3 Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (Curtea de Apel din Arnhem-Leeuwarden, Țările de Jos) (denumită în continuare „Gerechtshof”) („Curtea de Apel”) a statuat, în a doua instanță, că X a primit în mod corect o decizie de rectificare privind accizele.
- 4 În acest sens, Gerechtshof (Curtea de Apel) s-a bazat pe faptul că, potrivit articolului 51 alineatul 1 partea introductivă și litera b) din Lege, pentru rectificarea accizelor pentru evenimentul impozabil descris la articolul 2 alineatul 1 partea introductivă și litera b) din Lege, nu este necesar ca persoana implicată să știe sau să fi trebuit să știe că nu s-au perceput accize pentru produsul accizabil deținut. Ulterior, Gerechtshof (Curtea de Apel) a stabilit că motorina găsită în rezervoarele bunker este un produs pentru care se datorează accize, că la momentul inspecției această motorină nu era plasată în regim suspensiv de accize și că X avea controlul efectiv asupra acestei motorine. Potrivit Gerechtshof (Curtea de Apel), X nu a demonstrat că au fost deja percepute accize pentru motorină.
- 5 X a argumentat în fața Gerechtshof (Curtea de Apel) că impunerea suplimentară trebuie să fie omisă, deoarece motorina găsită în rezervoarele bunker a fost folosită în scopul pentru care a fost instituită scutirea prevăzută la articolul 66 alineatul 1 partea introductivă și litera a) din Lege, și anume propulsia unei nave, prin urmare statul nu suferă prejudicii.
- 6 Gerechtshof (Curtea de Apel) a respins acest argument. În opinia Gerechtshof (Curtea de Apel), motorina nu a îndeplinit condiția valabilă pentru aplicarea acestei scutiri, potrivit căreia în motorină trebuie să se adauge cantitatea prevăzută de lege de solvent Yellow, ca agent de identificare. Statele membre au competența de a stabili condiții pentru a combate fraudă, abuzul și evaziunea. În opinia Gerechtshof (Curtea de Apel), impunerea unei cantități suficiente de marcaj este proporțională, deoarece adăugarea de marcaj permite monitorizarea utilizării uleiurilor minerale și reprezintă o modalitate adecvată de a descuraja fraudă, abuzul și evaziunea. Potrivit Gerechtshof (Curtea de Apel), Hotărârea Curții de

Justiție a Uniunii Europene din 13 iulie 2017, Vakarų Baltijos laivų statykla, C-151/16, ECLI:EU:C:2017:537 (denumită în continuare „Hotărârea Vakarų”), nu poate conduce la o altă opinie. Această hotărâre s-a referit la scutirea prevăzută la articolul 14 alineatul (1) litera (c) din Directiva privind impozitarea energiei, scutire fiscală care este transpusă în dreptul neerlandez prin articolul 66 alineatul 1 partea introductivă și litera a) din Lege. Spre deosebire de această hotărâre, în situația lui X nu este vorba despre încălcarea unor condiții pur formale pentru aplicarea unei scutiri, ci de încălcarea unor condiții (de identificare) care privesc chiar produsul accizabil. Potrivit Gerechthof (Curtea de Apel), aceste condiții sunt esențiale pentru a garanta o aplicare corectă și simplă a scutirii prevăzute la articolul 66 alineatul 1 partea introductivă și litera a) din Lege și pentru a preveni fraudă, evaziunea și abuzul.

- 7 În casăție, X susține în primul rând că, în circumstanțele cazului de față, faptul că motorina depozitată în tancurile bunker ale unei nave fluviale nu conține cantitatea prevăzută de solvent Yellow nu justifică perceperea accizelor de la comandantul de navă. X afirmă în continuare că, dacă se consideră că se datorează accize pentru motorina în cauză, trebuie mai întâi să se verifice dacă furnizorii de combustibili au îndeplinit toate condițiile pentru livrarea acestei motorine cu scutire de accize. Dacă aceștia nu au îndeplinit condițiile, accizele datorate nu pot fi percepute de la comandantul de navă, ci acestea trebuie percepute de la furnizorii de combustibili.

Prezentare succintă a motivării trimiterii preliminare

- 8 Potrivit Hoge Raad (Curtea Supremă, Țările de Jos), este cert că X a folosit motorina în cauză pentru propulsia navei sale și că nu există indicii de implicare în fraudă cu produse accizabile, abuz sau eludarea accizelor.
- 9 Odată cu impunerea condiției de a se adăuga solvent Yellow în motorina în cauză înainte de eliberarea pentru consum, Țările de Jos își îndeplinesc obligația prevăzută în Directiva 95/60. În temeiul articolului 1 alineatul (1) partea introductivă și prima liniuță din această directivă, statele membre aplică un marcaj fiscal, printre altele, motorinei care este eliberată pentru consum cu scutire de accize sau cu aplicarea unei rate reduse a accizelor. În articolul 1 din Decizia de punere în aplicare 2011/544, solventul Yellow este indicat ca marcaj comun și se prevede, de asemenea, că statele membre trebuie să stabilească un nivel de marcare de minimum 6 mg și maximum 9 mg de marcaj per litru de ulei mineral.
- 10 Astfel, spre deosebire de reglementările lituaniene la care se face referire în Hotărârea Vakarų, reglementările naționale relevante în speță sunt legate de un sistem prevăzut de dreptul Uniunii care vizează prevenirea utilizării abuzive a combustibililor care nu se încadrează la rata normală a accizelor folosită de statele membre pentru combustibili. În opinia Hoge Raad (Curtea Supremă, Țările de Jos), se pune întrebarea dacă obligația de a adăuga suficient solvent Yellow, care rezultă din Directiva 95/60, trebuie considerată o cerință formală în sensul

Hotărârii Vakarų care nu are legătură cu utilizarea efectivă menționată la articolul 14 alineatul (1) litera (c) din Directiva privind impozitarea energiei. În acest caz, pentru evaluarea dreptului la scutirea de accize prevăzută de această dispoziție, trebuie să nu se țină cont de această obligație.

- 11 Pe de o parte, se poate susține că un conținut minim de solvent Yellow pentru aplicarea scutirii prevăzute la articolul 14 alineatul (1) litera (c) din Directiva privind impozitarea energiei se referă la o condiție materială care nu poate fi trecută sub nicio formă cu vederea, deoarece combustibilii respectivi dobândesc astfel o caracteristică inseparabilă legată în mod exclusiv de utilizarea pentru care a fost instituită scutirea de accize. Adăugarea unor agenți de identificare și a unei culori le permite autorităților fiscale să verifice, într-o manieră simplă și eficientă, dacă uleiurile minerale sunt folosite în mod legal, deci în conformitate cu scopul de a obține o scutire sau o rată redusă a accizelor. Verificarea utilizării legale nu se poate limita la momentul în care furnizorul (cu autorizație de la autoritățile fiscale) eliberează bunuri accizabile pentru consum cu aplicarea unei scutiri sau a unei rate reduse. Pentru o aplicare eficientă a unei dispoziții de exceptare precum cea dezbătută în acest caz, această verificare trebuie să se poată extinde în etapa ulterioară, la utilizatorii respectivelor produse accizabile. Astfel, folosirea de marcaje trebuie să contribuie la prevenirea utilizării abuzive a uleiurilor minerale marcate. În această abordare, simplul fapt că motorina din rezervorul bunker al unei nave fluviale nu conține nivelul minim de solvent Yellow ar duce la situația în care scutirea prevăzută la articolul 14 alineatul (1) litera (c) din Directiva privind impozitarea energiei nu poate fi în niciun caz invocată cu succes, chiar dacă este cert că această motorină este folosită în scopul pentru care a fost instituită scutirea.
- 12 Pe de altă parte, se poate susține că utilizarea efectivă a motorinei este decisivă în toate cazurile în care autoritățile fiscale nu au constatat implicarea comandantului navei în fraudă cu produse accizabile, abuz sau eludarea accizelor cu privire la motorina deținută.³ În acest context, trebuie menționat că nu se poate exclude, în prealabil, ca un nivel de solvent Yellow mai redus decât cel impus de lege să fi fost cauzat, de exemplu, de erori comise la adăugarea respectivului marcaj în uleiurile minerale. În această abordare, pentru dreptul la scutirea de accize, neîndeplinirea condiției ca motorina să conțină o cantitate minimă de solvent Yellow nu este importantă, chiar dacă această condiție se bazează pe reglementările din dreptul Uniunii. În opinia Hoge Raad (Curtea Supremă, Țările de Jos), această abordare este susținută de principiul proporționalității, în calitate de principiu general al dreptului Uniunii. În cazul în care este cert că uleiurile minerale sunt folosite în scopul pentru care se aplică scutirea și nu se constată alte pierderi din veniturile fiscale, refuzul scutirii depășește ceea ce este necesar pentru a combate utilizarea nejustificată a uleiurilor minerale eliberate pentru consum cu scutire de accize.

³ A se vedea cu titlu de comparație, printre altele, Hotărârea Curții de Justiție din 22 decembrie 2022, *Quadrant Amroq Beverages*, C-332/21, EU:C:2022:1031, și Hotărârea din 9 decembrie 2010, *Repertoire Culinaire*, C-163/09, EU:C:2010:752.

- 13 Din cauza îndoielilor care există cu privire la acest aspect, Hoge Raad (Curtea Supremă, Țările de Jos) adresează Curții de Justiție întrebarea 1 formulată mai sus.
- 14 Dacă din răspunsul la această primă întrebare reiese că scutirea de accize nu se aplică în acest caz, se ridică în continuare întrebarea dacă articolul 7 alineatul (2) din Directiva privind accizele trebuie interpretat în sensul că, în cazul în care motorina găsită în rezervorul bunker al unei nave fluviale reprezintă numai motorină provenită de la un furnizor de combustibili care, cu acordul autorităților fiscale, a putut elibera această motorină pentru consum cu scutire de accize, pentru simplul fapt că această motorină nu îndeplinește cerința legală privind conținutul minim de solvent Yellow, se datorează accize în temeiul articolului 7 alineatul (2) partea introductivă și litera (b) din această directivă.
- 15 În opinia Hoge Raad (Curtea Supremă, Țările de Jos), nici Hotărârea din 5 aprilie 2001, van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201), nici jurisprudența ulterioară a Curții de Justiție nu oferă indicii suficiente pentru a răspunde la această întrebare. Pentru acest motiv, Hoge Raad (Curtea Supremă, Țările de Jos) adresează Curții de Justiție întrebarea 2 formulată mai sus.
- 16 În sfârșit, dacă din răspunsul la a doua întrebare reiese că în acest caz se datorează accize, conform articolului 8 alineatul (1) partea introductivă și litera (a) punctul (i) din Directiva privind accizele, persoana plătoare de accize care au devenit exigibile este antrepozitarul autorizat, destinatarul înregistrat sau orice altă persoană care eliberează produsele accizabile din regimul suspensiv de accize sau în numele căreia se efectuează această eliberare și, în cazul ieșirii neregulamentare din antrepozitul fiscal, orice altă persoană care a participat la această ieșire. Ieșirii neregulamentare nu i se poate asimila situația în care antrepozitarul autorizat eliberează produse accizabile pentru consum și, la momentul depunerii declarației la autoritățile fiscale, a apelat la o scutire pentru care se dovedește ulterior că nu au fost respectate toate condițiile la momentul eliberării. Prin urmare, în acest caz X nu poate fi considerat drept persoană care a participat la ieșire, astfel cum se prevede la articolul 8 alineatul (1) partea introductivă și litera (a) (i) din Directiva privind accizele. Astfel, conform Directivei privind accizele, X nu poate fi obligat la plata accizelor. El trebuie să fie considerat drept o persoană care a primit motorina în cauză fără să aibă cunoștință și fără să fi trebuit să aibă cunoștință în mod normal, în acel moment, că motorina avea un conținut insuficient de solvent Yellow.
- 17 Dacă din răspunsul la a doua întrebare reiese că, în orice caz, se datorează accize în baza deținerii prevăzute la articolul 7 alineatul (2) partea introductivă și litera (b) din Directiva privind accizele, din articolul 8 alineatul (1) partea introductivă și litera (b) din Directiva privind accizele reiese că persoana care deține produsele accizabile poate fi considerată drept persoana plătoare de accize care au devenit exigibile. Din jurisprudența Curții de Justiție reiese că, având în vedere textul articolului 8 alineatul (1) partea introductivă și litera (b) din Directiva privind accizele, dreptul Uniunii nu impune ca persoana indicată în acest articol drept

debitorul accizelor să aibă cunoștință sau să fi trebuit să aibă cunoștință în mod normal că, pentru aceste produse accizabile, sunt datorate accize în temeiul articolului 7 alineatul (2) partea introductivă și litera (b) din Directiva privind accizele.⁴

- 18 Cu toate acestea, se pune întrebarea dacă principiul proporționalității prevăzut de dreptul Uniunii se opune ca, în temeiul articolului 8 alineatul (1) partea introductivă și litera (b) din Directiva privind accizele, inspectorul fiscal să perceapă accizele devenite exigibile pentru motorină de la X, iar nu, în locul acestuia, de la furnizorul de combustibili, în temeiul articolului 8 alineatul (1) partea introductivă și litera (a) punctul (i) din Directiva privind accizele. În cazul în care comandantul unei nave fluviale a cumpărat motorină de la un furnizor de combustibili care, cu acordul autorităților fiscale, vinde și livrează motorină cu scutire de accize, iar acest comandant de navă nu avea motive să pună la îndoială faptul că motorina a fost furnizată cu scutire de accize în conformitate cu dispozițiile de drept al Uniunii și cu dispozițiile naționale, perceperea accizelor devenite exigibile de la acesta poate fi considerată disproporționată. În acest context, trebuie luat în considerare faptul că, atunci când se livrează motorină, nu se poate observa cu ochiul liber dacă s-a adăugat solvent Yellow. În aceste condiții, este rezonabil ca acest furnizor să fie obligat la plata accizelor, în temeiul articolului 8 alineatul (1) partea introductivă și litera (a) punctul (i) coroborat cu articolul 7 alineatul (2) litera (a) din Directiva privind accizele. El trebuie să suporte riscul aferent plății accizelor tocmai pentru că, în calitate de antrepozitar autorizat, are un rol important în procedura pentru circulația produselor accizabile. În general, în practică nu este dificil pentru Belastingdienst/Douane (Administrația fiscală/Biroul Vamal) să încaseze accizele încă datorate de la furnizorul de combustibili. Este adevărat că pentru persoana care a achitat accizele în temeiul Directivei privind accizele există posibilitatea de a formula o acțiune în regres împotriva unei alte persoane obligate la plata acestor taxe⁵, însă exercitarea cu succes a unui astfel de drept la reparație poate fi, pentru un comandant de navă, o procedură disproporționat de lungă și costisitoare.
- 19 Având în vedere considerațiile de mai sus, nu este sigur dacă întrebarea menționată la punctul 18 trebuie să primească un răspuns afirmativ. Prin urmare, Hoge Raad (Curtea Supremă, Țările de Jos) adresează Curții de Justiție întrebările 3 și 4 formulate mai sus.

⁴ A se vedea cu titlu de comparație Hotărârea din 10 iunie 2021, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Agentul nevinovat), C-279/19, EU:C:2021:473, punctele 28-30.

⁵ A se vedea cu titlu de comparație Hotărârea din 10 iunie 2021, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Agentul nevinovat), C-279/19, EU:C:2021:473, punctul 33.