

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat
prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Cauza C-391 din 2022, Tüke Busz Közösségi Közlekedési Zrt. Regimul accizelor când combustibilul este utilizat pentru deplasarea autoturismelor către stațiile de combustibil și către persoanele ce efectuează servicii de reparații.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a zecea)

16 noiembrie 2023

„Trimitere preliminară – Impozitarea produselor energetice și a electricității – Directiva 2003/96/CE – Articolul 7 alineatele (2) și (3) – Rate de impozitare diferențiate în funcție de utilizarea comercială sau privată a motorinei – Noțiunea de «combustibil gazos de uz comercial utilizat [a se citi «motorină de uz comercial utilizată] drept carburant» – Motorină utilizată pentru transportul regulat de călători – Reglementare națională care prevede rambursarea accizelor, cu excepția motorinei consumate în timpul traseelor efectuate pentru întreținerea și alimentarea cu carburant a vehiculelor de transport de călători”

În cauza C-391/22,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Pécsi Törvényszék (Curtea din Pécs, Ungaria), prin decizia din 7 iunie 2022, primită de Curte la 14 iunie 2022, în procedura

Tüke Busz Közösségi Közlekedési Zrt.

împotriva

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

CURTEA (Camera a zecea),

compusă din domnul M. Ileșič (raportor), îndeplinind funcția de președinte de cameră, domnii I. Jarukaitis și D. Gratsias, judecători,

avocat general: domnul J. Richard de la Tour,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru guvernul maghiar, de M. Z. Fehér și R. Kissné Berta, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de A. Armenia și A. Tokár, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,
pronunță prezenta

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea Directivei 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).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Tüke Busz Közösségi Közlekedési Zrt. (denumită în continuare „Tüke Busz”), pe de o parte, și Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direcția de soluționare a contestațiilor din cadrul Oficiului Național Fiscal și Vamal, Ungaria) (denumită în continuare „Direcția de soluționare a contestațiilor”), pe de altă parte, în legătură cu refuzul acesteia din urmă de a acorda Tüke Busz rambursarea cuantumului accizelor aplicate motorinei consumate în timpul traseelor realizate în vederea reparării, întreținerii și alimentării vehiculelor pe care aceasta le utilizează în scopul activității sale de transport de călători.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Directiva 2003/96

3 Considerentele (3)-(6), (12), (19) și (20) ale Directivei 2003/96 au următorul cuprins:

„(3) Buna funcționare a pieței interne și realizarea obiectivelor celorlalte politici comunitare necesită stabilirea la nivel comunitar a unor rate minime de impozitare la majoritatea produselor energetice, inclusiv electricitate, gaze naturale și cărbune.

(4) Diferențele apreciabile între ratele naționale de impozitare a energiei aplicate de statele membre ar putea afecta buna funcționare a pieței interne.

(5) Fixarea la nivel comunitar a unor rate minime de impozitare corespunzătoare poate permite reducerea diferențelor actuale între ratele naționale de impozitare.

(6) În conformitate cu articolul [11 TFUE], cerințele de protecție ecologică trebuie incluse în elaborarea și punerea în aplicare a altor politici comunitare.

[...]

(12) Prețurile produselor energetice reprezintă elemente-cheie ale politicilor comunitare privind energia, transporturile și mediul.

[...]

(19) Impozitarea carburantului diesel utilizat de transportatorii rutieri, în special de cei angajați în activități intracomunitare, necesită posibilitatea unui tratament specific, inclusiv măsuri care să permită introducerea unui sistem de taxe de utilizare a infrastructurii rutiere, cu scopul de a limita denaturarea concurenței cu care s-ar putea confrunta agenții economici.

(20) Statele membre pot fi obligate să stabilească o diferențiere între motorina de uz comercial și motorina de uz privat. Statele membre pot utiliza această posibilitate pentru a reduce diferența dintre

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

impozitarea combustibilului gazos de uz privat utilizat [a se citi «motorinei de uz privat utilizate»] drept carburant și impozitarea benzinei.”

4 Potrivit articolului 1 din această directivă:

„Statele membre impozitează produsele energetice și electricitatea în conformitate cu prezenta directivă.”

5 Articolul 4 din directiva menționată prevede:

„(1) Ratele de impozitare pe care statele membre le aplică produselor energetice și electricității enumerate în articolul 2 nu pot fi inferioare ratelor minime de impozitare prevăzute în prezenta directivă.

(2) În sensul prezentei directive, «rată de impozitare» reprezintă suma totală aferentă tuturor taxelor indirecte (cu excepția [taxei pe valoarea adăugată (TVA)]) calculată direct sau indirect la cantitatea de produse energetice sau de electricitate în momentul punerii în consum.”

6 Articolul 5 din aceeași directivă prevede:

„Cu condiția de a respecta ratele minime de impozitare prevăzute în prezenta directivă și de a fi compatibile cu legislația comunitară, ratele diferențiate de impozitare pot fi aplicate de statele membre, sub control fiscal, în [...] [cazurile] [enumerate la acest articol.]”

7 Articolul 7 din Directiva 2003/96 este redactat după cum urmează:

„(1) De la 1 ianuarie 2004 și de la 1 ianuarie 2010, ratele minime de impozitare aplicabile carburanților se fixează în conformitate cu tabelul A din anexa I.

Cel târziu la 1 ianuarie 2012, Consiliul [Uniunii Europene], hotărând în unanimitate după consultarea Parlamentului European, stabilește, pe baza unui raport și a unei propuneri a Comisiei [Europene], ratele minime de impozitare aplicabile combustibilului gazos [a se citi «motorinei»] pentru o perioadă suplimentară începând la 1 ianuarie 2013.

(2) Statele membre pot să stabilească o diferențiere între utilizarea comercială și utilizarea privată a combustibilului gazos folosit [a se citi «motorinei folosite»] drept carburant, cu condiția să fie respectate ratele minime comunitare, iar rata stabilită pentru combustibilul gazos folosit [a se citi «motorina folosită»] drept carburant să nu scadă sub rata națională de impozitare aflată în vigoare la 1 ianuarie 2003, fără a aduce atingere oricărei derogări de la această utilizare stabilită în prezenta directivă.

(3) «Combustibilul gazos de uz comercial utilizat [a se citi „motorina de uz comercial utilizată”] drept carburant» înseamnă combustibil gazos folosit [a se citi «motorină folosită»] drept carburant în următoarele scopuri:

(a) transportul bunurilor în contul altor persoane sau în cont propriu, cu autovehicule sau ansambluri de vehicule articulate destinate exclusiv transportului rutier de bunuri și cu o greutate brută maximă autorizată de cel puțin 7,5 tone;

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

(b) transportul de călători, regulat sau ocazional, cu un autovehicul din categoria M2 sau M3, definit în Directiva 70/156/CEE a Consiliului din 6 februarie 1970 privind apropierea legislațiilor statelor membre referitoare la omologarea autovehiculelor și a remorcilor acestora [(JO 1970, L 42, p. 1, Ediție specială, 13/vol. 1, p. 41)].

(4) Fără a aduce atingere alineatului (2), statele membre care introduc un sistem de taxe de utilizare a infrastructurii rutiere pentru autovehicule sau ansamblurile de vehicule articulate destinate exclusiv transportului rutier de bunuri pot aplica o rată redusă la combustibilul gazos folosit [a se citi «motorina folosită»] pentru aceste vehicule, care coboară sub rata națională de impozitare în vigoare la 1 ianuarie 2003, atât timp cât sarcina fiscală totală rămâne în linii mari aceeași, cu condiția să fie respectate ratele comunitare minime, iar rata națională de impozitare în vigoare la 1 ianuarie 2003 pentru combustibilul gazos utilizat drept carburant să fie cel puțin de două ori mai mare decât nivelul minim de impozitare aplicabil la 1 ianuarie 2004.”

Directiva 2007/46/CE

8 Directiva 2007/46/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 5 septembrie 2007 de stabilire a unui cadru pentru omologarea autovehiculelor și remorcilor acestora, precum și a sistemelor, componentelor și unităților tehnice separate destinate vehiculelor respective (Directivă-cadru) (JO 2007, L 263, p. 1) a abrogat și a înlocuit Directiva 70/156.

9 Directiva 2007/46, astfel cum a fost modificată prin Regulamentul (UE) nr. 678/2011 al Comisiei din 14 iulie 2011 de înlocuire a anexei II și de modificare a anexelor IV, IX și XI la Directiva 2007/46 (JO 2011, L 185, p. 30), cuprinde o anexă II, intitulată „Definiții generale, criterii pentru clasificarea vehiculelor, tipuri de vehicule și tipuri de caroserie”, a cărei parte A punctul 1 precizează că categoria M2 de vehicule corespunde „[autovehiculelor] [concepute și construite în principal pentru transportul persoanelor și al bagajelor acestora], având mai mult de opt locuri așezate în plus față de locul așezat al conducătorului auto și care au o masă maximă care nu depășește 5 tone[; vehiculele care aparțin categoriei M2] pot avea spațiu pentru pasageri în picioare în plus față de locurile așezate”. Categoria M3 de vehicule corespunde „[autovehiculelor] [concepute și construite în principal pentru transportul persoanelor și al bagajelor acestora] având mai mult de opt locuri așezate în plus față de locul așezat al conducătorului auto și care au o masă maximă care depășește 5 tone[; vehiculele care aparțin categoriei M3] pot avea spațiu pentru pasageri în picioare”.

Regulamentul (CE) nr. 1370/2007

10 Articolul 2 litera (a) din Regulamentul (CE) nr. 1370/2007 al Parlamentului European și al Consiliului din 23 octombrie 2007 privind serviciile publice de transport feroviar și rutier de călători și de abrogare a Regulamentelor (CEE) nr. 1191/69 și nr. 1107/70 ale Consiliului (JO 2007, L 315, p. 1) are următorul cuprins:

„În sensul prezentului regulament:

(a) prin «transport public de călători» se înțelege serviciile de transport de călători care sunt de interes economic general și care sunt prestate către public în mod nediscriminatoriu și continuu”.

Dreptul maghiar

Legea din 2003 privind accizele

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

11 Articolul 7 punctul 51 din a jövedéki adóról és a jövedéki termékek forgalmazásának különös szabályairól szóló 2003. évi CXXVII. törvény (Legea nr. CXXVII din 2003 privind accizele și normele specifice de comercializare a produselor accizabile), astfel cum a fost modificată prin az adó- és járuléktörvények, a számviteli törvény és a könyvvizsgálói kamarai törvény, valamint az európai közösségi jogharmonizációs kötelezettségek teljesítését célzó adó- és vámjogi tárgyú törvények módosításáról szóló 2010. évi CXXIII. törvény (Legea nr. CXXIII din 2010 de modificare a legilor privind impozitarea și redevențele, a Legii privind contabilitatea, a Legii privind Camera Auditorilor, precum și a legilor în materie fiscală și vamaală pentru a îndeplini obligațiile de armonizare impuse de Comunitatea Europeană) prevede, în scopul aplicării acestei legi:

„motorină de uz comercial: motorina prevăzută la articolul 52 alineatul (1) litera d), folosită în următoarele scopuri:

- a) transportul bunurilor în contul altor persoane sau în cont propriu, cu autovehicule sau ansambluri de vehicule articulate (tractor rutier) destinate exclusiv transportului rutier de bunuri și cu o greutate brută maximă autorizată de cel puțin 7,5 tone; sau
- b) transportul de călători, regulat sau ocazional, cu un autovehicul din categoria M2 sau M3, în sensul a közúti járművek műszaki megvizsgálásáról szóló miniszteri rendelet (Decretul ministerial privind inspecția tehnică a vehiculelor rutiere).”

Legea din 2016 privind accizele

12 Articolul 3 alineatul (2) punctul 21 din a jövedéki adóról szóló 2016. évi LXVIII. törvény (Legea nr. LXVIII din 2016 privind accizele, denumită în continuare „Legea din 2016 privind accizele”) prevede, referitor la impozitarea produselor energetice în cadrul aplicării acestei legi:

„motorină de uz comercial: motorina utilizată în următoarele scopuri:

- (a) transportul bunurilor în contul altor persoane sau în cont propriu, cu autovehicule sau ansambluri de vehicule articulate (tractor rutier) destinate exclusiv transportului rutier de bunuri și cu o greutate brută maximă autorizată de cel puțin 7,5 tone; sau
- (b) transportul de călători, regulat sau ocazional, cu un autovehicul din categoria M2 sau M3, în sensul Decretului ministerial privind inspecția tehnică a vehiculelor rutiere.”

13 Potrivit articolului 113 alineatele (3) și (5) din legea menționată:

„(3) Orice persoană care exploatează, pentru transportul local și interurban, autocare și autobuze din categoriile M2 și M3, astfel cum sunt definite în Decretul ministerial privind inspecția tehnică a vehiculelor rutiere, are dreptul la rambursarea accizelor pe gazele naturale utilizate pentru această activitate.

[...]

(5) Deținătorul sau, în cazul unui vehicul închiriat, beneficiarul vehiculului menționat la articolul 3 alineatul (2) punctul 21 are dreptul la rambursare pentru motorina de uz comercial:

- (a) cumpărată cu ajutorul unui card de carburant de la stația de distribuție a carburanților sau

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

(b) achiziționată de la o instituție maghiară cu ajutorul unui dispozitiv de măsurare electronică de la un rezervor de carburant special conceput pentru stocarea carburantului și echipat cu un dispozitiv de umplere automată a carburantului

în valoare de 3,5 [forinți (HUF)] per litru, dacă se aplică rata de impozitare prevăzută la articolul 110 alineatul (1) litera c) punctul ca) și 13,5 [HUF] per litru în cazul aplicării ratei de impozitare prevăzute la articolul 110 alineatul (1) litera c) punctul cb).”

14 Conform articolului 149 alineatul (1) din Legea din 2016 privind accizele, aceasta a intrat în vigoare la 1 noiembrie 2016. Cu toate acestea, în temeiul alineatului (3) al acestui articol, articolele 3 și 113 din această lege au intrat în vigoare la 1 iulie 2017.

Legea privind serviciile de transport de călători

15 Articolul 2 punctul 29 din a személyszállítási szolgáltatásokról szóló 2012. évi XLI. törvény (Legea nr. n XLI din 2012 privind serviciile de transport de călători) definește serviciul public de transport de călători ca fiind servicii de transport de călători în sensul articolului 2 litera (a) din Regulamentul nr. 1370/2007 efectuate în temeiul unui contract de serviciu public.

16 Articolul 2 punctul 30 din această lege definește serviciile de transport de călători ca fiind transport de călători realizat cu unul dintre vehiculele specificate în legea respectivă, în temeiul unui contract și în schimbul unei contraprestații, precum și serviciile auxiliare aferente.

Litigiul principal și întrebarea preliminară

17 Tüke Busz este o întreprindere cu sediul în Ungaria care desfășoară o activitate de transport de călători cu autobuzul în temeiul unui contract de serviciu public.

18 În anul 2017, această societate a solicitat rambursarea accizelor la motorina pe care o utilizase în cadrul acestei activități.

19 Constatând că Tüke Busz își valorificase dreptul la rambursarea accizelor aferente nu numai motorinei consumate pentru desfășurarea respectivei activități de transport ca atare, ci și cele consumate în timpul unor trasee legate de întreținerea și de alimentarea cu combustibil a vehiculelor în cauză, Direcția de soluționare a contestațiilor a adoptat o decizie prin care se constata nelegalitatea rambursării accizelor aferente motorinei utilizate pentru aceste trasee și a majorat în consecință accizele menționate la produsele energetice combustibile datorate de Tüke Busz pentru lunile ianuarie-decembrie 2017.

20 În fața Pécsi Törvényszék (Curtea din Pécs, Ungaria), care este instanța de trimitere, Direcția de soluționare a contestațiilor arată că numai prestațiile care au legătură cu o obligație principală pot fi calificate drept servicii accesorii. În ceea ce privește transportul de călători, aceasta ar fi situația prestării de servicii cu titlu oneros furnizate de transportator călătorilor, precum printre altele transportul de bagaje, de biciclete sau de animale.

21 În schimb, întrucât călătorii nu sunt destinatarii prestațiilor de servicii de reparare sau de întreținere a vehiculelor vizate, acestea nu pot intra sub incidența noțiunii de „serviciu accesoriu”.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

22 Direcția de soluționare a contestațiilor deduce de aici că accizele aferente motorinei consumate în timpul traseelor efectuate în vederea reparării sau a întreținerii vehiculelor destinate transportului de călători nu pot face obiectul unei rambursări, din moment ce nu este vorba despre servicii accesorii aflate în legătură cu serviciul de transport de călători.

23 Tüke Busz arată în special că, în ceea ce privește autobuzele care funcționează cu gaze naturale, articolul 113 alineatul (3) din Legea din 2016 privind accizele permite rambursarea unor asemenea accize aferente gazelor naturale utilizate pentru „activitate”, iar nu numai pentru transportul călătorilor, astfel încât ar fi nejustificat ca o normă diferită să reglementeze rambursarea accizelor la motorină.

24 În aceste condiții, Pécsi Törvényszék (Curtea din Pécs) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Decizia adoptată de [Direcția de soluționare a contestațiilor] în prezenta cauză și practica urmată de această autoritate, potrivit căreia «transportul regulat de călători nu include kilometrajul necesar pentru întreținerea mijloacelor de transport utilizate în acest scop, precum și pentru alimentarea cu combustibil», sunt compatibile cu dispozițiile Directivei [2003/96]?”

Cu privire la întrebarea preliminară

Cu privire la admisibilitate

25 Fără a invoca în mod expres inadmisibilitatea cererii de decizie preliminară, Comisia arată că anumite elemente din contextul factual și juridic al litigiului principal, astfel cum a fost descris de instanța de trimitere, nu sunt precise. În special, decizia de trimitere ar omite să indice temeiul juridic al Tüke Busz pentru a invoca dreptul la rambursarea accizelor la motorina consumată de autobuzele pe care le exploatează, precum și rata de rambursare a accizelor solicitată de această societate.

26 Trebuie să se constate de asemenea că instanța de trimitere nu expune motivele care au determinat-o să ridice problema interpretării Directivei 2003/96 și nici legătura pe care o stabilește între această directivă și dispozițiile Legii nr. XLI din 2012 privind serviciile de transport de călători.

27 În această privință trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, procedura instituită la articolul 267 TFUE este un instrument de cooperare între Curte și instanțele naționale cu ajutorul căruia Curtea furnizează acestora din urmă elementele de interpretare a dreptului Uniunii Europene care le sunt necesare pentru soluționarea litigiului asupra căruia urmează să se pronunțe (Hotărârea din 1 octombrie 2020, Elme Messer Metalurgs, C-743/18, EU:C:2020:767, punctul 40 și jurisprudența citată).

28 În temeiul unei jurisprudențe de asemenea constante, care este reflectată în prezent la articolul 94 din Regulamentul de procedură al Curții, necesitatea de a ajunge la o interpretare a dreptului Uniunii care să fie utilă instanței naționale impune definirea de către aceasta din urmă a cadrului factual și normativ în care se încadrează întrebările adresate sau cel puțin explicarea ipotezelor de fapt pe care se întemeiază aceste întrebări. În plus, decizia de trimitere trebuie să indice motivele exacte care au determinat-o să ridice problema interpretării dreptului Uniunii și să considere necesar să adreseze Curții o întrebare preliminară (Hotărârea din 1 octombrie 2020, Elme Messer Metalurgs, C-743/18, EU:C:2020:767, punctul 41 și jurisprudența citată).

29 Cu toate acestea, în temeiul spiritului de cooperare care guvernează relațiile dintre instanțele naționale și Curte în cadrul procedurii preliminare, lipsa anumitor constatări prealabile ale instanței de trimitere nu conduce în mod necesar la inadmisibilitatea cererii de decizie preliminară dacă, în pofida acestor lacune, Curtea, având în vedere elementele care rezultă din dosar, consideră că este în măsură să ofere un răspuns util instanței de trimitere (Hotărârea din 1 octombrie 2020, Elme Messer Metalurgs, C-743/18, EU:C:2020:767, punctul 42 și jurisprudența citată).

30 Or, în speță, deși ar fi fost cu siguranță util ca instanța de trimitere să explice mai mult cadrul factual și juridic în care se înscrie întrebarea preliminară, precum și motivele care au determinat-o să ridice problema interpretării Directivei 2003/96, totuși, în ceea ce privește natura și domeniul de aplicare ale dispoziției din dreptul Uniunii a cărei interpretare este solicitată, această lipsă de precizie nu reprezintă un impediment în calea unei înțelegeri suficiente a contextului în care se înscrie această întrebare.

31 Astfel, potrivit indicațiilor instanței de trimitere, Tüke Busz a susținut în fața acestei instanțe în esență că articolul 113 alineatul (3) din Legea din 2016 privind accizele trebuie interpretat în sensul că prevede rambursarea unor asemenea accize aferente motorinei utilizate pentru trasee legate de repararea, întreținerea sau alimentarea cu carburant a vehiculelor utilizate pentru acest tip de transport. Astfel, soluționarea litigiului principal depinde în special de aspectul dacă articolul 7 alineatul (2) din Directiva 2003/96 se opune unei dispoziții a dreptului unui stat membru sau unei practici a autorităților sale fiscale care prevăd o astfel de rambursare. Aceasta ar fi situația dacă motorina astfel utilizată nu ar putea intra sub incidența noțiunii de „motorină de uz comercial utilizată drept carburant”, în sensul alineatului (3) al acestui articol 7. În această privință, în pofida impreciziilor menționate mai sus, indicațiile furnizate de instanța de trimitere referitoare la cadrul factual și normativ permit să se aprecieze conținutul acestei întrebări și să se furnizeze instanței menționate un răspuns util pentru soluționarea litigiului principal.

32 În consecință, cererea de decizie preliminară este admisibilă.

Cu privire la fond

33 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 7 alineatul (3) litera (b) din Directiva 2003/96 trebuie interpretat în sensul că motorina consumată în timpul traseelor efectuate în scopul reparării, întreținerii sau alimentării cu carburant a vehiculelor utilizate pentru transportul de călători intră în sfera noțiunii de „motorină de uz comercial utilizată drept carburant”, în sensul acestei dispoziții.

34 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, pentru a stabili domeniul de aplicare al unei dispoziții de drept al Uniunii, trebuie să se țină seama nu numai de formularea sa, ci și de contextul în care se înscrie și de obiectivele urmărite de reglementarea din care face parte. Geneza unei dispoziții a dreptului Uniunii poate de asemenea să ofere elemente relevante pentru interpretarea acesteia.

35 În ceea ce privește, în primul rând, modul de redactare a articolului 7 alineatul (3) litera (b) din Directiva 2003/96, este necesar să se observe că din termenii „folosit[ă] drept carburant în [scopul] [...] transportul[ui] de călători, regulat sau ocazional, cu un autovehicul din categoria M2 sau M3” coroborați cu punctul 1 din partea A din anexa II la Directiva 2007/46, care a înlocuit Directiva 70/156, că, pentru a intra sub incidența acestei dispoziții, motorina trebuie nu numai să fie utilizată de un vehicul care a fost proiectat și construit pentru transportul de călători, ci și că aceasta trebuie utilizată pentru transportul de călători.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

36 În sensul dispoziției menționate, noțiunea de „motorină de uz comercial utilizată drept carburant” îndeplinește, așadar, un criteriu dublu, care se întemeiază atât pe categoria din care face parte autovehiculul în cauză, cât și pe scopurile în care este utilizată motorina (a se vedea în acest sens Hotărârea din 30 ianuarie 2020, Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, punctul 20).

37 Rezultă că intră în sfera acestei noțiuni motorina consumată de un autovehicul din categoria M2 sau M3 în timpul unor trasee care servesc direct prestării unui serviciu de transport de călători (a se vedea prin analogie Hotărârea din 13 iulie 2017, Vakarų Baltijos laivų statykla, C-151/16, EU:C:2017:537, punctul 29). Aceasta este în special situația traseului efectuat între depoul de autobuze și primul chei de îmbarcare a călătorilor, precum și a traseului de întoarcere la depou după debarcarea călătorilor.

38 În schimb, traseele efectuate exclusiv în scopul reparării, întreținerii sau alimentării cu carburant a vehiculelor în cauză, în măsura în care sunt, în principiu, realizate „fără încărcătură” și nici nu sunt destinate îmbarcării călătorilor, nu pot fi calificate drept „transport de călători”, din moment ce nu servesc în mod direct la prestarea unui serviciu de transport de călători (a se vedea prin analogie Hotărârea din 13 iulie 2017, Vakarų Baltijos laivų statykla, C-151/16, EU:C:2017:537, punctele 30, 35 și 36).

39 Această interpretare este, în al doilea rând, susținută de contextul în care se înscrie articolul 7 alineatul (3) litera (b) din Directiva 2003/96.

40 În această privință, trebuie arătat că alineatul (1) al acestui articol 7 prevede că carburanții sunt supuși unor rate minime de impozitare. Astfel, după cum reiese din considerentul (3) și din articolul 4 din directiva menționată, aceasta nu urmărește să armonizeze exhaustiv ratele accizelor la produsele energetice și la electricitate, ci se limitează să stabilească rate minime de impozitare.

41 Articolul 7 alineatul (2) din Directiva 2003/96 prevede astfel că posibilitatea acordată statelor membre de a prevedea rate de impozitare diferite în funcție de utilizarea, comercială sau privată a motorinei folosite drept carburant este supusă respectării ratelor minime de impozitare stabilite de această directivă. În plus, această dispoziție împiedică statele membre să stabilească rata de impozitare a motorinei pentru uz comercial la un nivel inferior ratei naționale care era în vigoare la 1 ianuarie 2003. Aceste elemente indică faptul că intrarea în vigoare a directivei menționate nu trebuia să conducă la o reducere a nivelului de impozitare a motorinei de uz comercial.

42 În aceste condiții, noțiunea de „motorină de uz comercial utilizată drept carburant” nu poate face obiectul unei interpretări extensive.

43 Această constatare este confirmată de articolul 7 alineatul (4) din Directiva 2003/96, care, prin derogare de la dispozițiile alineatului (2) al acestui articol 7, permite statelor membre, în anumite împrejurări, să aplice motorinei utilizate de autovehicule sau ansamblurile de vehicule articulate destinate exclusiv transportului rutier de bunuri o rată redusă care poate fi mai mică decât nivelul național de impozitare în vigoare la 1 ianuarie 2003. Astfel, o interpretare largă a noțiunii de „motorină de uz comercial utilizată drept carburant” ar avea ca efect să extindă în aceeași măsură domeniul de aplicare al acestei derogări, ceea ce ar fi contrar principiului potrivit căruia o dispoziție derogatorie precum articolul 7 alineatul (4) din Directiva 2003/96 trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte.

44 În al treilea rând, interpretarea literală a articolului 7 alineatul (3) litera (b) din Directiva 2003/96, stabilită la punctele 37 și 38 din prezenta hotărâre, este confirmată de obiectivele urmărite de această

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

directivă. Mai exact, din considerentele (6), (12) și (20) ale acesteia reiese că ea urmărește în special să pună în aplicare cerințe de protecție ecologică, în special prin încurajarea reducerii diferenței dintre impozitarea motorinei pentru uz privat drept carburant și impozitarea benzinei. În lumina considerentelor (3)-(5) și (19) ale directivei menționate, aceasta urmărește de asemenea să permită o apropiere a ratelor naționale de impozitare a motorinei în scopul, printre altele, de a evita denaturarea concurenței și, astfel, de a promova buna funcționare a pieței interne (a se vedea în acest sens Hotărârea din 30 ianuarie 2020, Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, punctele 30 și 32, precum și jurisprudența citată).

45 Or, o interpretare restrictivă a noțiunii de „motorină de uz comercial utilizată drept carburant” permite să se contribuie atât la realizarea obiectivului de politică de mediu urmărit, întrucât limitează posibilitățile de a beneficia de o rată redusă și incită astfel la diminuarea consumului total de carburant, cât și la cea a obiectivului de promovare a bunei funcționări a pieței interne, asigurând o mai mare apropiere a ratelor de impozitare a motorinei.

46 În sfârșit, în al patrulea rând, interpretarea literală, contextuală și teleologică a articolului 7 alineatul (3) litera (b) din Directiva 2003/96 este confirmată de lucrările pregătitoare ale acestei directive, din care rezultă voința legiuitorului Uniunii de a încadra strict posibilitatea de a prevedea rate de impozitare diferențiate pentru același produs.

47 În timp ce articolul 5 alineatul (1) din Propunerea de directivă a Consiliului privind restructurarea cadrului comunitar de impozitare a produselor energetice (JO 1997, C 139, p. 14), potrivit căruia „[s]tatele membre pot aplica rate de impozitare diferențiate în funcție de utilizarea sau de calitatea unui produs, cu condiția ca aceste rate să respecte ratele minime de impozitare prevăzute de prezenta directivă și să fie conforme cu dreptul comunitar”, conferea statelor membre o marjă de apreciere relativ largă pentru a stabili ratele de impozitare a produselor energetice, această marjă a fost redusă considerabil în cursul procedurii legislative. Astfel, articolul 5 din Directiva 2003/96 nu autorizează statele membre să prevadă, cu respectarea ratelor minime de impozitare prevăzute de această directivă, precum și cu respectarea dreptului Uniunii, rate de impozitare diferențiate decât în cazurile enumerate limitativ la acest articol.

48 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 7 alineatul (3) litera (b) din Directiva 2003/96 trebuie interpretat în sensul că motorina consumată în timpul traseelor efectuate în scopul reparării, întreținerii sau alimentării cu carburant a vehiculelor utilizate pentru transportul de călători intră în sfera noțiunii de „motorină de uz comercial utilizată drept carburant”, în sensul acestei dispoziții.

Cu privire la cheltuielile de judecată

49 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a zecea) declară:

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Articolul 7 alineatul (3) litera (b) din Directiva 2003/96/CE a Consiliului din 27 octombrie 2003 privind restructurarea cadrului comunitar de impozitare a produselor energetice și a electricității trebuie interpretat în sensul că motorina consumată în timpul traseelor efectuate în scopul reparării, întreținerii sau alimentării cu carburant a vehiculelor utilizate pentru transportul de călători intră în sfera noțiunii de „motorină de uz comercial utilizată drept carburant”, în sensul acestei dispoziții.