

## **Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța**

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

**Cauza C-96 din 2022 CDIL – Companhia de Distribuição Integral Logística Portugal S.A. Posibilitatea ca un stat membru să limiteze darea în consum a unor cantități de produse din tutun din perspectiva accizelor și valoarea accizei de la momentul faptului generator.**

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)

21 decembrie 2023

„Trimitere preliminară – Libera circulație a mărfurilor – Articolul 34 TFUE – Restricții cantitative la import – Măsuri cu efect echivalent – Reglementare națională care limitează cantitatea de țigarete care pot fi eliberate pentru consum într-o anumită perioadă la un plafon corespunzător mediei lunare a cantităților eliberate pentru consum în cele 12 luni precedente – Articolul 36 TFUE – Justificare – Combaterea evaziunii fiscale și a practicilor abuzive – Protecția sănătății publice – Fiscalitate – Accize – Directiva 2008/118/CE – Articolul 7 – Momentul exigibilității accizelor – Eliberarea pentru consum a produselor accizabile – Articolul 9 – Condițiile de exigibilitate și nivelurile accizelor aplicabile – Depășirea limitei cantitative aplicabile – Excedent – Aplicarea ratei accizei în vigoare la data prezentării declarației de impunere”

În cauza C-96/22,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Supremo Tribunal Administrativo (Curtea Administrativă Supremă, Portugalia), prin decizia din 12 ianuarie 2022, primită de Curte la 11 februarie 2022, în procedura

**CDIL – Companhia de Distribuição Integral Logística Portugal S.A.**

împotriva

**Autoridade Tributária e Aduaneira,**

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnul E. Regan, președinte de cameră, și domnii Z. Csehi, M. Ilešič (raportor), I. Jarukaitis și D. Gratsias, judecători,

avocat general: domnul P. Pikamäe,

grefier: doamna L. Carrasco Marco,

## 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

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 22 martie 2023,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru CDIL – Companhia de Distribuição Integral Logista Portugal, S.A., de A. Moura Portugal și I. Teixeira, advogados,
- pentru guvernul portughez, de P. Barros da Costa, A. Rodrigues și N. Vitorino, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de M. Björkland, I. Melo Sampaio și F. Thiran, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 8 iunie 2023,

pronunță prezenta

### Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 34 TFUE, precum și a articolelor 7 și 9 din 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).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între CDIL – Companhia de Distribuição Integral Logista Portugal, S.A., (denumită în continuare „CDIL”), pe de o parte, și Autoridade Tributária e Aduaneira (Autoritatea Fiscală și Vamală, Portugalia), pe de altă parte, în legătură cu o rectificare privind accizele datorate de CDIL pentru eliberarea pentru consum de țigări în Portugalia.

### Cadrul juridic

#### ***Dreptul Uniunii***

##### *Directiva 2008/118*

- 3 Considerentele (2), (8), (9) și (31) ale Directivei 2008/118 aveau următorul cuprins:

„(2) Condițiile privind perceperea accizelor pentru produsele reglementate de 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)], denumite în continuare «produse accizabile», trebuie să rămână armonizate, pentru a se garanta buna funcționare a pieței interne.

[...]

- (8) Dat fiind faptul că, pentru buna funcționare a pieței interne, rămâne necesar ca atât conceptul, cât și condițiile de exigibilitate a accizelor să fie aceleași în toate statele membre, este necesar să se clarifice la nivel comunitar în ce moment sunt eliberate pentru consum produsele accizabile și cui îi revine obligația de a plăti acciza.
- (9) Dat fiind faptul că acciza este o taxă de consum aplicabilă anumitor produse, nu ar trebui să fie percepută pentru produsele accizabile care, în anumite condiții, au fost distruse sau pierdute în mod iremediabil.

[...]

- (31) Statele membre ar trebui să poată dispune ca produsele eliberate pentru consum să poarte marcaje fiscale sau marcaje naționale de identificare. Utilizarea acestor marcaje nu ar trebui însă să obstrucționeze în niciun fel schimburile comerciale intracomunitare.

Deoarece utilizarea acestor marcaje nu trebuie să genereze o dublă impunere, ar trebui să se clarifice faptul că orice sumă plătită sau depusă ca garanție pentru obținerea unor astfel de marcaje urmează să fie restituită, remisă sau eliberată de către statul membru care a emis marcajele, în cazul în care accizele au devenit exigibile și au fost percepute în alt stat membru.

Cu toate acestea, pentru a evita abuzurile, statele membre care au emis marcajele ar trebui să aibă posibilitatea de a condiționa restituirea, remiterea sau eliberarea de prezentarea dovezii că acestea au fost retrase sau distruse.”

#### 4 Potrivit articolului 1 alineatul (1) din Directiva 2008/118:

„Prezenta directivă stabilește un regim general pentru accizele percepute, direct sau indirect, consumului următoarelor produse (denumite în continuare «produse accizabile»):

[...]

- (c) tutunul prelucrat reglementat de Directivele 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)], 92/79/CEE [a Consiliului din 19 octombrie 1992 privind apropierea taxelor la țigări (JO 1992, L 316, p. 8, Ediție specială, 03/vol. 11,

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

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

p. 180)] și 92/80/CEE [a Consiliului din 19 octombrie 1992 privind apropierea taxelor pe tutunul prelucrat, altul decât pentru țigarete (JO 1992, L 316, p. 10, Ediție specială, 03/vol. 11, p. 182)].”

5 Articolul 2 al Directivei 2008/118 prevedea:

„Produsele accizabile sunt supuse accizelor la momentul:

- (a) producerii acestora, inclusiv, acolo unde este cazul, la momentul extracției acestora, pe teritoriul Comunității;
- (b) importului acestora pe teritoriul Comunității.”

6 Articolul 7 alineatele (1)-(3) din această directivă prevedea:

„(1) Accizele devin exigibile în momentul eliberării pentru consum și în statul membru în care se face eliberarea pentru consum.

(2) În sensul prezentei directive, «eliberare pentru consum» are unul dintre următoarele înțelesuri:

- (a) ieșirea produselor accizabile, inclusiv neregulamentară, dintr-un regim suspensiv de accize;
- (b) deținerea de produse accizabile în afara unui regim suspensiv de accize în cazul în care accizele nu au fost percepute în conformitate cu dispozițiile aplicabile din dreptul comunitar și din legislația națională;
- (c) producerea de produse accizabile, inclusiv neregulamentară, în afara unui regim suspensiv de accize;
- (d) importul de produse accizabile, chiar și neregulamentară, cu excepția cazului în care produsele accizabile sunt plasate, imediat după import, în regim suspensiv de accize.

(3) Momentul eliberării pentru consum este:

- (a) în situațiile prevăzute la articolul 17 alineatul (1) litera (a) punctul (ii), momentul primirii produselor accizabile de către destinatarul înregistrat;
- (b) în situațiile prevăzute la articolul 17 alineatul (1) litera (a) punctul (iv), momentul primirii produselor accizabile de către destinatar;
- (c) în situațiile prevăzute la articolul 17 alineatul (2), momentul primirii produselor accizabile la locul de livrare directă.”

- 7 Potrivit articolului 9 din directiva menționată:

„Condițiile de exigibilitate și nivelul accizelor care urmează să fie aplicate sunt cele în vigoare la data la care accizele devin exigibile în statul membru în care are loc eliberarea pentru consum.

Accizele se percep și se colectează și, dacă este cazul, se restituie sau se remit în conformitate cu procedurile stabilite de fiecare stat membru. Statele membre aplică aceleași proceduri pentru produsele naționale și pentru produsele provenind din alte state membre.”

- 8 Articolul 11 primul paragraf din Directiva 2008/118 prevedea:

„Cu excepția cazurilor prevăzute la articolul 33 alineatul (6), la articolul 36 alineatul (5) și la articolul 38 alineatul (3), precum și a cazurilor prevăzute de directivele menționate la articolul 1, accizele privind produsele accizabile care au fost eliberate pentru consum pot fi, la solicitarea persoanei respective, restituite sau remise de către autoritățile competente din statele membre unde respectivele produse au fost eliberate pentru consum, în situațiile prevăzute de statele membre și în conformitate cu condițiile stabilite de statele membre în scopul de a preveni orice formă posibilă de evaziune sau abuz.”

- 9 Articolul 39 alineatul (1) și alineatul (3) prima teză din această directivă prevedea:

„(1) Fără a aduce atingere dispozițiilor articolului 7 alineatul (1), statele membre pot impune ca produsele accizabile să poarte marcaje fiscale sau marcaje naționale de identificare utilizate în scopuri fiscale în momentul eliberării pentru consum pe propriul teritoriu sau, în cazurile prevăzute la articolul 33 alineatul (1) primul paragraf și la articolul 36 alineatul (1), în momentul în care intră pe propriul teritoriu.

[...]

(3) Fără a aduce atingere dispozițiilor adoptate în scopul aplicării adecvate a prezentului articol și în scopul prevenirii oricărei fraude, evaziuni sau abuz, statele membre se asigură că aceste marcaje nu creează obstacole în calea liberei circulații a produselor accizabile.

[...]”

- 10 Directiva 2008/118 a fost abrogată, cu efect de la 13 februarie 2023, prin Directiva (UE) 2020/262 a Consiliului din 19 decembrie 2019 de stabilire a regimului general al accizelor (JO 2020, L 58, p. 4).

- 11 Potrivit articolului 8 din această directivă, intitulat „Condițiile de exigibilitate și nivelurile accizelor care trebuie folosite”:

„Condițiile de exigibilitate și nivelul accizelor care urmează să fie aplicate sunt cele în vigoare la data la care accizele devin exigibile în statul membru în care are loc eliberarea pentru consum.

Accizele se percep și se colectează și, dacă este cazul, se restituie sau se remit în conformitate cu procedurile stabilite de fiecare stat membru. Statele membre aplică aceleași proceduri pentru produsele naționale și pentru produsele provenind din alte state membre.

Prin derogare de la dispozițiile primului paragraf, în caz de modificare a nivelului accizelor, stocurile de produse accizabile eliberate deja pentru consum pot face obiectul unei creșteri sau a unei reduceri a accizei, după caz.”

### **Reglementarea portugheză**

- 12 Articolul 8 din Código dos Impostos Especiais de Consumo (Codul privind accizele, denumit în continuare „CIEC”), intitulat „Exigibilitate”, prevede:

„1 Taxele sunt exigibile pe teritoriul național în momentul eliberării pentru consum a produselor menționate la articolul 5 sau al constatării unor pierderi care trebuie impozitate în conformitate cu prezentul cod.

2 Nivelul taxelor care trebuie aplicate pe teritoriul național este cel în vigoare la data exigibilității.”

- 13 Articolul 9 din CIEC, intitulat „Eliberarea pentru consum”, prevede:

„1 În sensul prezentului cod, constituie «eliberare pentru consum» a unor produse supuse accizelor:

- a) ieșirea produselor accizabile, inclusiv neregulamentară, dintr-un regim suspensiv de accize;
- b) deținerea acestor produse în afara regimului suspensiv de accize fără perceperea taxelor datorate;
- c) producția acestor produse în afara regimului suspensiv de accize fără perceperea taxelor datorate;
- d) importul acestor produse, cu excepția cazului în care acestea sunt supuse, imediat după import, regimului suspensiv de taxe;

## 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

e) producerea de produse accizabile, inclusiv neregulamentară, în afara unui regim suspensiv de accize;

f) încetarea sau încălcarea condițiilor unui avantaj fiscal;

[...]

2 Momentul eliberării pentru consum este:

a) în cazul produselor care circulă, în regim suspensiv de accize, de la un antrepozit fiscal către un destinatar înregistrat, momentul primirii acestor produse de către destinatarul respectiv;

b) în cazul produselor care circulă, în regim suspensiv de accize, către unul dintre destinatarii menționați la articolul 6 alineatul (1) literele (a)-(d), momentul primirii acestor produse de către destinatarii respectivi;

c) în situația menționată la litera f) a alineatului precedent, momentul încetării sau al încălcării condițiilor de acordare a avantajului fiscal;

d) în situația menționată la articolul 35 alineatul 4, momentul primirii acestor produse la locul de livrare directă;

[...]”

14 Potrivit articolului 106 din CIEC, intitulat „Reguli speciale pentru eliberarea pentru consum”:

„1 Eliberarea pentru consum a țigaretelor este supusă unor condiționări aplicabile în perioada cuprinsă între 1 septembrie și 31 decembrie a fiecărui an calendaristic.

2 În perioada menționată la alineatul precedent, eliberările pentru consum ale țigaretelor efectuate lunar de fiecare operator economic nu pot depăși limitele cantitative care decurg din aplicarea unui factor de majorare de 10 % la cantitatea medie lunară de țigareteliberate pentru consum în cursul celor [12] luni imediat anterioare.

3 În sensul alineatului precedent, calculul mediei lunare este bazat pe cantitatea totală a eliberărilor de țigareteliberate pentru consum, nescutite, efectuate între data de 1 septembrie a anului precedent și data de 31 august a anului următor.

4 Fiecare operator economic depune la biroul vamal competent, cel mai târziu la data de 15 septembrie a fiecărui an, o declarație inițială în care precizează media

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

sa lunară și stabilește limita cantitativă aplicabilă în cazul său în perioada supusă condițiilor.

5 În situații excepționale, justificate corespunzător prin modificarea bruscă și limitată în timp a volumului vânzărilor, nerespectarea limitelor cantitative menționate poate fi autorizată, deși acestea nu sunt luate în considerare în scopul calculării mediei lunare pentru anul următor.

6 După expirarea perioadei de condiționare și cel mai târziu la sfârșitul lunii ianuarie a fiecărui an, operatorul economic depune la biroul vamal competent o declarație de impunere în care precizează cantitatea totală de țigarete efectiv eliberate pentru consum în perioada supusă condițiilor.

7 Cantitățile de țigarete care depășesc limita cantitativă menționată la alineatul 4 sunt supuse plății taxei la rata în vigoare la data depunerii declarației de impunere în cazul în care depășirea este constatată prin confruntarea dintre elementele cuprinse în acest document și cele tratate de administrație, fără a aduce atingere, dacă este cazul, procedurii de constatare a neîndeplinirii obligațiilor care se impune.

8 Normele prevăzute la prezentul articol sunt aplicabile în mod individual Portugaliei continentale, regiunii autonome Azore și regiunii autonome Madeira, obligațiile prevăzute la alineatele precedente trebuind să fie îndeplinite pe lângă biroul vamal în care sunt tratate eliberările pentru consum.”

### **Litigiul principal și întrebările preliminare**

- 15 CDIL, societate de drept portughez, este o întreprindere care desfășoară activități de comerț cu amănuntul cu produse din tutun și care operează în calitate de antrepozitar autorizat de autoritatea fiscală și vamală portugheză în regiunea autonomă Madeira.
- 16 La 15 septembrie 2010, CDIL a depus la Biroul Vamal din Funchal (Portugalia), în conformitate cu articolul 106 alineatul 4 din CIEC, o declarație inițială care menționa cantitatea medie lunară de țigarete eliberate pentru consum în cursul celor 12 luni imediat anterioare, și anume între 1 septembrie 2009 și 31 august 2010.
- 17 La 22 septembrie 2010, Biroul Vamal din Funchal a informat CDIL că, pe baza informațiilor furnizate, a fost stabilită o limită cantitativă lunară de 1 644 005 țigarete pentru perioada supusă condițiilor cuprinsă între 1 septembrie 2010 și 31 decembrie 2010, calculată în conformitate cu articolul 106 alineatele 1 și 2 din CIEC.
- 18 La 18 noiembrie 2010, CDIL a solicitat, în temeiul articolului 106 alineatul 5 din CIEC, autorizația de a nu respecta această limită cantitativă.



## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

- 19 La 7 ianuarie 2011, Biroul Vamal din Funchal a respins această cerere pentru motivul că nerespectarea limitei cantitative în discuție nu era justificată de o modificare bruscă și limitată în timp a volumului vânzărilor, astfel cum impune această dispoziție. CDIL a introdus o cale de atac ierarhică împotriva acestei decizii, care a fost de asemenea respinsă.
- 20 La 18 ianuarie 2011, CDIL a depus la Biroul Vamal din Funchal, în conformitate cu articolul 106 alineatul 6 din CIEC, o declarație de impunere care, pentru perioada cuprinsă între lunile septembrie și decembrie 2010, atesta eliberarea pentru consum a unei cantități de țigarete de peste trei ori mai mare decât limita cantitativă stabilită pentru aceeași perioadă.
- 21 În temeiul articolului 106 alineatul 7 din CIEC, CDIL a făcut obiectul unei rectificări a accizelor datorate în valoare de 4 607,69 euro, majorată cu 1,80 de euro, pentru numărul de țigarete pe care le eliberase pentru consum în perioada cuprinsă între 1 septembrie și 31 decembrie 2010 și care depășea limita cantitativă prevăzută la articolul 106 alineatul 2 din CIEC. Conform articolului 106 alineatul 7 din CIEC, Biroul Vamal a calculat accizele datorate aplicând rata în vigoare la data prezentării declarației de impunere.
- 22 CDIL a contestat această rectificare la Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal (Tribunalul Administrativ și Fiscal din Funchal, Portugalia), care a respins această acțiune printr-o hotărâre din 24 iunie 2016.
- 23 CDIL a declarat apel împotriva acestei hotărâri la Supremo Tribunal Administrativo (Curtea Administrativă Supremă, Portugalia), care este instanța de trimitere.
- 24 În fața acesteia, CDIL, care nu contestă că a depășit limitele cantitative aplicabile în perioada supusă condițiilor în cauză, susține că articolul 106 din CIEC nu este conform cu dreptul Uniunii.
- 25 Astfel, pe de o parte, impunerea unei limite legale a cantității de țigarete care pot fi eliberate pentru consum, în măsura în care ar afecta mai ales, în practică, țigarele originare din alte state membre, ar constitui o restricție cantitativă la import interzisă de articolul 34 TFUE, care nu ar putea fi justificată în temeiul articolului 36 TFUE.
- 26 Pe de altă parte, CDIL susține că aplicarea ratei accizei în vigoare la data depunerii declarației de impunere încalcă articolele 7 și 9 din Directiva 2008/118, din care ar rezulta că condițiile de exigibilitate și nivelul aplicabil sunt cele în vigoare la data la care tutunul este eliberat pentru consum.

- 27 Autoritatea Fiscală și Vamală susține, la rândul său, că reglementarea în discuție în litigiul principal nu impune nicio restricție cantitativă și nicio măsură cu efect echivalent care să poată împiedica libera circulație a mărfurilor între statele membre, dat fiind că aceasta se aplică fără distincție tuturor operatorilor economici.
- 28 În plus, ea arată că această reglementare este conformă cu Directiva 2008/118 în măsura în care, în temeiul reglementării menționate, accizele devin exigibile în momentul eliberării pentru consum, astfel cum impun articolele 7 și 9 din Directiva 2008/118.
- 29 În aceste condiții, Supremo Tribunal Administrativo (Curtea Administrativă Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

- „1) Limitele cantitative impuse cu privire la eliberarea pentru consum, prevăzute la articolul 106 din CIEC, reprezintă restricții cantitative la import sau măsuri cu efect echivalent în sensul articolului 34 TFUE, având în vedere că determină comercianții să introducă pe piață, în ultimele patru luni ale fiecărui an, cantități de țigarete care nu depășesc cantitatea medie lunară de țigarete eliberate pentru consum în cursul celor 12 luni imediat anterioare?
- 2) Este contrară normelor privind exigibilitatea accizelor, introduse prin articolele 7 și 9 din [Directiva 2008/118], impozitarea la cota în vigoare la data depunerii declarației de impunere, a cantităților de țigarete care depășesc limita cantitativă privind eliberarea pentru consum prevăzută la articolul 106 alineatul 2 din CIEC, în conformitate cu alineatul 7 al aceluiași articol?”

### **Cu privire la întrebările preliminare**

#### ***Cu privire la prima întrebare***

- 30 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolele 34 și 36 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări a unui stat membru care prevede că cantitatea de țigarete eliberate pentru consum lunar de un operator economic în perioada cuprinsă între 1 septembrie și 31 decembrie a fiecărui an calendaristic nu trebuie să depășească cantitatea medie lunară de țigarete pe care acest operator le-a eliberat pentru consum în cursul celor douăsprezece luni precedente, majorată cu 10 %.
- 31 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că libera circulație a mărfurilor între statele membre este un principiu fundamental al Tratatului FUE care își găsește expresia în interzicerea, prevăzută la articolul 34 TFUE, a restricțiilor cantitative la import între statele membre, precum și a oricăror măsuri cu efect echivalent (Hotărârea

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

din 23 martie 2023, Booky.fi, C-662/21, EU:C:2023:239, punctul 32 și jurisprudența citată).

- 32 Or, pe de o parte, o măsură precum cea în discuție în litigiul principal, care constă în impunerea unor limite cantitative pentru eliberarea pentru consum a țigaretelor pe teritoriul unui stat membru, nu constituie o „restricție cantitativă la import”, în sensul articolului 34 TFUE, întrucât nu restrânge cantitățile de țigaretete care pot fi importate în acest stat membru.
- 33 Pe de altă parte, potrivit unei jurisprudențe constante, interzicerea măsurilor cu efect echivalent unor restricții cantitative la import prevăzută la articolul 34 TFUE are în vedere orice măsură a statelor membre de natură să constituie, în mod direct sau indirect, efectiv sau potențial, un obstacol în calea accesului pe piața unui stat membru al unor produse originare din alte state membre, chiar dacă o astfel de măsură nu ar avea nici ca obiect, nici ca efect aplicarea unui tratament mai puțin favorabil produselor care provin din alte state membre (a se vedea în acest sens Hotărârea din 23 martie 2023, Booky.fi, C-662/21, EU:C:2023:239, punctele 33 și 34, precum și jurisprudența citată).
- 34 În speță, trebuie arătat că o măsură precum cea în discuție în litigiul principal, care constă în a impune operatorilor vizați limitări ale cantității de țigaretete pe care aceștia le pot elibera pentru consum, este de natură să îi descurajeze sau să îi facă mai puțin atractiv, în opinia lor, importul de țigaretete în cantități superioare limitelor stabilite în statul membru care a instituit această măsură.
- 35 Prin urmare, o astfel de măsură este, în mod potențial, de natură să constituie un obstacol în calea accesului pe piața statului membru în cauză al țigaretelor care pot fi importate din alte state membre și, prin urmare, constituie o măsură cu efect echivalent unor restricții cantitative în sensul articolului 34 TFUE, în principiu incompatibilă cu obligațiile care rezultă din acest articol.
- 36 Potrivit unei jurisprudențe constante, o reglementare națională care constituie o măsură cu efect echivalent unor restricții cantitative poate fi totuși justificată de unul dintre motivele de interes general enumerate la articolul 36 TFUE sau de cerințe imperative de interes general. Și într-un caz, și în celălalt, dispoziția națională trebuie să fie de natură să asigure realizarea obiectivului urmărit și să nu depășească ceea ce este necesar pentru ca acesta să fie atins (a se vedea în special Hotărârea din 23 martie 2023, Booky.fi, C-662/21, EU:C:2023:239, punctul 37 și jurisprudența citată).
- 37 În speță, din decizia de trimitere reiese că măsura în discuție în litigiul principal urmărește să evite ca operatorii să procedeze, la un moment în care rata accizei aplicabile țigaretelor în anul următor este deja cunoscută, la eliberarea lor pentru

consum, în sensul reglementării naționale în discuție în litigiul principal, pentru a constitui stocuri mari de țigarete supuse unei rate a accizei mai mici decât cea care va fi aplicabilă în acest an, în cursul căreia acestea vor fi efectiv comercializate. Astfel, rezultă, sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, că această măsură urmărește combaterea evaziunii fiscale și menținerea veniturilor fiscale ale statului portughez. Potrivit guvernului acestui stat membru, această măsură, în măsura în care urmărește să garanteze eficacitatea intrării în vigoare a creșterii ratei de impozitare a produselor din tutun, urmărește de asemenea un obiectiv de sănătate publică.

- 38 În această privință, trebuie amintit că, în temeiul unei jurisprudențe constante, obiectivul combaterii fraudei și a evaziunii fiscale constituie un motiv imperativ de interes general care poate justifica instituirea unei restricții privind libertățile de circulație [Hotărârea din 27 ianuarie 2022, Comisia/Spania (Obligația de informare în materie fiscală), C-788/19, EU:C:2022:55, punctul 22 și jurisprudența citată].
- 39 Astfel cum reiese din articolul 11 primul paragraf și din articolul 39 alineatul (3) primul paragraf, precum și din considerentul (31) al Directivei 2008/118, acest obiectiv, împreună cu cel al luptei împotriva eventualelor abuzuri, se numără de altfel printre obiectivele urmărite de această directivă. Or, Curtea a statuat că eliberarea pentru consum a pachetelor de țigarete în cantități excesive la sfârșitul anului, în anticiparea unei creșteri a accizelor, poate constitui o formă de abuz pe care statele membre au dreptul să îl prevină prin măsuri adecvate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 iunie 2017, Comisia/Portugalia, C-126/15, EU:C:2017:504, punctele 59 și 60).
- 40 În plus, potrivit unei jurisprudențe de asemenea constante, protecția sănătății persoanelor figurează printre motivele de interes general enumerate la articolul 36 TFUE, Curtea considerând în mai multe rânduri că sănătatea și viața persoanelor ocupă primul loc printre bunurile și interesele protejate de tratat (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 octombrie 2016, Deutsche Parkinson Vereinigung, C-148/15, EU:C:2016:776, punctul 30).
- 41 Sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, reiese astfel din elementele aduse la cunoștința Curții că reglementarea în discuție în litigiul principal este susceptibilă să răspundă unor motive imperative de interes general de natură să justifice în principiu o restricție privind libera circulație a mărfurilor.
- 42 Astfel cum reiese din cuprinsul punctului 36 din prezenta hotărâre, trebuie să se examineze de asemenea dacă o măsură precum cea în discuție în litigiul principal este de natură să garanteze realizarea acestor obiective legitime și dacă nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea acestora.

- 43 În această privință, revine în final instanței de trimitere, care este singura competentă să aprecieze situația de fapt din litigiul principal și să interpreteze reglementarea națională, sarcina de a stabili dacă și în ce măsură această reglementare îndeplinește cerințele menționate. În acest scop, instanța menționată este obligată să examineze în mod obiectiv, cu ajutorul unor date statistice, punctuale sau prin alte mijloace, dacă elementele de probă furnizate de autoritățile statului membru în cauză permit în mod rezonabil să se aprecieze că mijloacele alese sunt apte să realizeze obiectivele urmărite, precum și dacă este posibil să le atingă prin măsuri mai puțin restrictive pentru libera circulație a mărfurilor (Hotărârea din 23 martie 2023, Booky.fi, C-662/21, EU:C:2023:239, punctul 43 și jurisprudența citată).
- 44 Cu toate acestea, Curtea, care este chemată să ofere un răspuns util acestei instanțe, este competentă să dea indicații întemeiate pe dosarul cauzei principale, precum și pe observațiile scrise care i-au fost prezentate, de natură să permită instanței menționate să se pronunțe (Hotărârea din 23 martie 2023, Booky.fi, C-662/21, EU:C:2023:239, punctul 44 și jurisprudența citată).
- 45 În ceea ce privește, în primul rând, aptitudinea reglementării naționale în discuție în litigiul principal de a atinge obiectivele invocate, trebuie arătat că aceasta este de natură să descurajeze operatorii economici să acumuleze la sfârșitul anului, în scopul neutralizării efectelor unei creșteri viitoare a nivelului accizelor, țigaretile destinate în realitate comercializării în anul următor. Invers, lipsa unor limite cantitative aplicabile țigaretelor introduse pe piață în perioada supusă condițiilor ar face ineficientă intrarea în vigoare a viitoarei creșteri a nivelului accizelor, care determină în general o creștere a prețului de vânzare cu amănuntul al pachetelor de țigarete (a se vedea în acest sens Hotărârea din 4 martie 2010, Comisia/Irlanda, C-221/08, EU:C:2010:113, punctul 54 și jurisprudența citată) și ar neutraliza astfel, cel puțin într-o anumită măsură, efectul potențial disuasiv al unei asemenea creșteri pentru consumatori. Prin urmare, este necesar să se constate că o astfel de reglementare este adecvată pentru atingerea obiectivelor de protecție a sănătății publice și de combatere a evaziunii fiscale sau a practicilor abuzive.
- 46 În al doilea rând, în ceea ce privește aprecierea necesității unei măsuri precum cea în discuție în litigiul principal, trebuie subliniat că sănătatea publică ocupă, astfel cum s-a amintit la punctul 40 din prezenta hotărâre, primul loc printre bunurile și interesele protejate de Tratatul FUE și că revine statelor membre sarcina de a decide cu privire la nivelul la care înțeleg să asigure această protecție, precum și cu privire la modul în care acest nivel trebuie atins, astfel încât acestea dispun de o marjă de apreciere în această privință (a se vedea în acest sens Hotărârea din 1 martie 2018, CMVRO, C-297/16, EU:C:2018:141, punctul 64 și jurisprudența citată).

- 47 În plus, este necesar să se arate că atingerea adusă liberei circulații a înregistrărilor de programe audiovizuale printr-o măsură precum cea în discuție în litigiul principal nu pare să depășească ceea ce este necesar pentru ca obiectivul urmărit de această măsură să fie atins, aspect a cărui verificare revine însă instanței de trimitere.
- 48 În această privință, trebuie arătat, pe de o parte, că limita cantitativă impusă de reglementarea națională în discuție în litigiul principal fiecărui operator economic este determinată în funcție de cantitatea medie lunară de țigarete pe care le-a eliberat pentru consum în cursul celor 12 luni precedente, majorată cu 10 %, și că această reglementare nu are un caracter absolut în măsura în care prevede posibilitatea, la articolul 106 alineatul 5 din CIEC, de a deroga de la această limită cantitativă în cazul unei modificări bruște și limitate în timp a volumului vânzărilor.
- 49 Pe de altă parte, deși, desigur, reglementarea menționată prevede, la articolul 106 alineatul 7 din CIEC, posibilitatea de a iniția o procedură de constatare a neîndeplinirii obligațiilor împotriva operatorului economic care ar fi depășit limita cantitativă care i-a fost stabilită, o astfel de posibilitate nu afectează, în sine, caracterul proporțional al acestei reglementări, în măsura în care sancțiunile care pot fi aplicate la finalul acestei proceduri sunt ele însele proporționale.
- 50 Această concluzie nu este repusă în discuție de împrejurarea, invocată de reclamanta din litigiul principal, că reglementarea în discuție în litigiul principal prevede, pe de altă parte, că pachetele de țigarete, odată introduse pe piață, nu mai pot fi comercializate și nici vândute după a treia lună a anului următor celui în care au fost eliberate pentru consum. Astfel, o asemenea interdicție consolidează, dimpotrivă, eficacitatea și coerența acestei reglementări, stimulând operatorii economici să nu procedeze, în cursul unui an calendaristic dat, la eliberarea pentru consum a unor cantități excesive de țigarete în anticiparea unei creșteri a accizelor în cursul anului calendaristic următor (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 iunie 2017, Comisia/Portugalia, C-126/15, EU:C:2017:504, punctele 66, 72, 78 și 79).
- 51 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, este necesar să se răspundă la prima întrebare preliminară că articolele 34 și 36 TFUE trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări a unui stat membru care, pentru a combate evaziunea fiscală, precum și practicile abuzive și pentru a proteja sănătatea publică, prevede că cantitatea de țigarete eliberate lunar pentru consum de un operator economic în perioada cuprinsă între 1 septembrie și 31 decembrie a fiecărui an calendaristic nu trebuie să depășească cantitatea medie lunară de țigarete pe care acest operator le-a eliberat pentru consum în cele 12 luni precedente, majorată cu 10 %.

***Cu privire la a doua întrebare***

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

- 52 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolele 7 și 9 din Directiva 2008/118 trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale în temeiul căreia cantitățile de țigarete care depășesc limita cantitativă privind eliberarea pentru consum prevăzută de aceasta sunt supuse nivelului accizelor în vigoare la o dată ulterioară celei de eliberare pentru consum.
- 53 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, conform articolului 1 alineatul (1) din Directiva 2008/118, aceasta urmărește să stabilească un regim general pentru accizele percepute, direct sau indirect, pentru consumul produselor supuse accizelor, printre care figurează tutunul prelucrat, în special astfel cum reiese din considerentul (8) al acestei directive, în scopul de a asigura ca noțiunea de exigibilitate a accizelor și condițiile aferente acesteia să fie identice în toate statele membre (Hotărârea din 9 iunie 2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, punctul 38 și jurisprudența citată) și astfel de a garanta buna funcționare a pieței interne prin libera circulație în Uniune a produselor în cauză (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 ianuarie 2022, MONO, C-326/20, EU:C:2022:7, punctul 28).
- 54 În special, articolul 2 din Directiva 2008/118 prevede că faptul generator, în sensul acestei directive, este constituit din producerea pe teritoriul Uniunii a produselor supuse accizelor sau din importul acestora pe teritoriul respectiv (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 iunie 2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, punctul 39 și jurisprudența citată).
- 55 Cu toate acestea, în temeiul articolului 7 alineatul (1) din directiva menționată, exigibilitatea accizelor intervine în momentul eliberării pentru consum a produselor accizabile și în statul membru în care are loc eliberarea pentru consum.
- 56 În conformitate cu obiectivul, enunțat în considerentul (8) al Directivei 2008/118, de a armoniza momentul exigibilității accizelor și astfel de a garanta buna funcționare a pieței interne, articolul 7 alineatul (2) din această directivă enumeră situațiile care conduc la o „eliberare pentru consum” în sensul acestei directive.
- 57 Potrivit articolului 7 alineatul (2) litera (a) din directiva menționată, această noțiune de „eliberare pentru consum” include printre altele orice ieșire a produselor accizabile, chiar și nereglementară, dintr-un regim suspensiv de accize, definit la articolul 4 punctul 7 din aceeași directivă (Hotărârea din 9 iunie 2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, punctul 40 și jurisprudența citată).
- 58 Un astfel de regim se caracterizează prin faptul că accizele aferente produselor cărora li se aplică nu sunt încă exigibile, deși faptul generator al impozitării s-a produs deja. Prin urmare, în ceea ce privește produsele supuse accizelor, acest

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

regim operează reportarea exigibilității accizelor până în momentul în care este îndeplinită o condiție de exigibilitate (Hotărârea din 9 iunie 2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, punctul 42 și jurisprudența citată).

- 59 Întrucât accizele reprezintă, astfel cum se amintește în considerentul (9) al Directivei 2008/118, o taxă pe consum, momentul la care intervine exigibilitatea lor trebuie să se situeze în mod normal cât mai aproape de consumator (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 iunie 2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, punctul 57 și jurisprudența citată).
- 60 În acest context, trebuie să se arate că, în conformitate cu articolul 9 primul paragraf din Directiva 2008/118, condițiile de exigibilitate și nivelul accizelor care urmează să fie aplicate sunt cele în vigoare la data la care accizele devin exigibile în statul membru în care are loc eliberarea pentru consum. Articolul 9 al doilea paragraf din această directivă prevede în plus că accizele se percep și se colectează și, dacă este cazul, se restituie sau se remit în conformitate cu procedurile stabilite de fiecare stat membru.
- 61 Astfel, în măsura în care articolul 9 alineatul (1) din directiva menționată face trimitere la legislația națională în vigoare în momentul în care accizele devin exigibile în ceea ce privește în special determinarea condițiilor de exigibilitate a accizelor, aceasta înseamnă în mod necesar recunoașterea unei competențe de reglementare a statelor membre (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 iunie 2017, Comisia/Portugalia, C-126/15, EU:C:2017:504, punctul 61).
- 62 În aceste condiții, în conformitate cu obiectivul urmărit de Directiva 2008/118, respectiv de a armoniza momentul exigibilității accizelor pentru a garanta buna funcționare a pieței interne, astfel cum s-a amintit la punctele 53, 55 și 56 din prezenta hotărâre, „condițiile de exigibilitate” menționate la articolul 9 primul paragraf din directiva menționată trebuie în mod necesar să se distingă de condițiile aferente noțiunii înseși de exigibilitate, care, astfel cum enunță considerentul (8) al acestei directive, trebuie să rămână identice în toate statele membre.
- 63 Astfel cum reiese din însuși modul de redactare a articolului 7 alineatul (1) și a articolului 9 primul paragraf din directiva menționată, aceste din urmă condiții țin de momentul în care accizele devin exigibile, de statul membru în care acestea trebuie percepute, precum și de data relevantă pentru stabilirea ratei aplicabile a accizelor.
- 64 Rezultă că articolul 9 primul paragraf din Directiva 2008/118 nu poate fi interpretat în sensul că ar permite statelor membre să deroge de la condițiile menționate, în



special de la cea referitoare la data relevantă pentru stabilirea ratei aplicabile a accizei.

- 65 Prin urmare, din moment ce această dispoziție prevede că această dată trebuie să corespundă celei a exigibilității accizelor și că, astfel cum s-a constatat la punctul 55 din prezenta hotărâre, articolul 7 alineatul (1) din Directiva 2008/118 impune în mod clar și necondiționat ca această exigibilitate să fie corelată cu momentul punerii în consum a produsului supus acestor accize, nivelul accizelor aplicabil trebuie în mod necesar să fie cel în vigoare la momentul acestei eliberări pentru consum.
- 66 Astfel cum a arătat domnul avocat general la punctele 52 și 53 din concluzii, această interpretare este confirmată de dispozițiile capitolului V din Directiva 2008/118, intitulat „Circulația și impozitarea produselor accizabile după eliberarea pentru consum”, care prevăd în mod expres cazurile în care accizele referitoare la un produs deja eliberat pentru consum devin exigibile într-un moment ulterior celui al eliberării pentru consum. Aceste dispoziții reglementează situațiile în care un produs supus accizelor care a făcut obiectul unei eliberări pentru consum într-un stat membru este apoi deplasat în alt stat membru. Or, astfel cum a arătat domnul avocat general la punctul 53 din concluzii, este cert că măsura în discuție în litigiul principal nu se încadrează în niciuna dintre aceste situații.
- 67 Prin urmare, statele membre nu pot, în cadrul regimului care decurge din articolul 7 alineatul (1) și din articolul 9 primul paragraf din Directiva 2008/118, astfel cum era în vigoare înainte de a fi abrogată și înlocuită prin Directiva 2020/262, al cărei articol 8 al treilea paragraf modifică, cu privire la acest aspect, articolul 9 din Directiva 2008/118, să prevadă că rata accizelor aplicabile țigaretelor eliberate pentru consum cu nerespectarea limitei cantitative stabilite de reglementarea națională este cea în vigoare la o dată ulterioară celei a eliberării lor pentru consum.
- 68 Deși, desigur, astfel cum s-a arătat la punctele 38 și 39 din prezenta hotărâre, Directiva 2008/118 nu împiedică statele membre să adopte măsuri de combatere a fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri, nu este mai puțin adevărat că competența lor de reglementare pentru a adopta astfel de măsuri nu poate fi exercitată cu încălcarea dispozițiilor acestei directive și în special a articolului 7 alineatul (1) și a articolului 9 primul paragraf din aceasta, în caz contrar aducându-se atingere obiectivului de armonizare urmărit de legiuitorul Uniunii și expus în special în considerentul (8) al acestei directive.
- 69 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la a doua întrebare preliminară că articolele 7 și 9 din Directiva 2008/118 trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale în temeiul căreia

cantitatea de țigarete care depășește limita cantitativă privind eliberarea pentru consum prevăzută de această reglementare este supusă nivelului accizelor în vigoare la o dată ulterioară celei de eliberare a acesteia pentru consum.

### **Cu privire la cheltuielile de judecată**

- 70 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 cincea) declară:

- 1) **Articolele 34 și 36 TFUE trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări a unui stat membru care, pentru a combate evaziunea fiscală, precum și practicile abuzive și pentru a proteja sănătatea publică, prevede că cantitatea de țigarete eliberate lunar pentru consum de un operator economic în perioada cuprinsă între 1 septembrie și 31 decembrie a fiecărui an calendaristic nu trebuie să depășească cantitatea medie lunară de țigarete pe care acest operator le-a eliberat pentru consum în cele 12 luni precedente, majorată cu 10 %.**
- 2) **Articolele 7 și 9 din Directiva 2008/118/CE a Consiliului din 16 decembrie 2008 privind regimul general al accizelor și de abrogare a Directivei 92/12/CEE trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale în temeiul căreia cantitatea de țigarete care depășește limita cantitativă privind eliberarea pentru consum prevăzută de această reglementare este supusă nivelului accizelor în vigoare la o dată ulterioară celei de eliberare a acesteia pentru consum.**