

## 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

### Cauza C-596 din 2023 BUG. Intermedierea cumpărării de băuturi alcoolice prin intermediul unei platforme electronice cu transportul băuturilor în alt stat membru și obligația plății accizei în statul de consum

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

19 decembrie 2024

„ Trimitere preliminară – Accize – Directiva 2008/118/CE – Articolul 36 alineatul (1) – Achiziție online de produse accizabile în alt stat membru – Transport de către un transportator recomandat de vânzător – Reglementare națională care consideră că vânzătorul datorează accizele exigibile în statul membru de destinație ”

În cauza C-596/23 BUG,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Helsingin hallinto-oikeus (Tribunalul Administrativ din Helsinki, Finlanda), prin decizia din 26 septembrie 2023, primită de Curte la 26 septembrie 2023, în procedura inițiată de

**B U G,**

cu participarea:

**Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö,**

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul C. Lycourgos, președintele Camerei a treia, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a patra, domnul S. Rodin (raportor) și doamna O. Spineanu-Matei, judecători,

avocat general: domnul P. Pikamäe,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru B U G, de P. Snell, oikeustieteen kandidaatti;
- pentru guvernul finlandez, de H. Leppo, în calitate de agent;

## **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**

- pentru Comisia Europeană, de M. Björkland și I. Söderlund, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 26 septembrie 2024, pronunță prezenta

### **Hotărâre**

- 1 Prezenta cerere de decizie preliminară privește interpretarea articolului 36 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 (JO 2009, L 9, p. 12).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unei acțiuni în anularea unei decizii administrative prin care Verohallinto (administrația fiscală, Finlanda) a impus B UG, o societate germană, plata unor accize pe alcool și pe băuturi alcoolice și a unei amenzi fiscale în cuantum total de 1 645,83 euro.

### **Cadrul juridic**

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

##### *Directiva 2008/118*

- 3 Deși au fost abrogate, 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), dispozițiile Directivei 2008/118 sunt aplicabile având în vedere data faptelor din cauza principală.
- 4 Capitolul II din Directiva 2008/118, intitulat „Exigibilitate, restituire, scutire de accize”, cuprindea articolul 7 din această directivă, care era redactat după cum urmează, la alineatul (1):  
  
„Accizele devin exigibile în momentul eliberării pentru consum și în statul membru în care se face eliberarea pentru consum.”
- 5 Capitolul V din directiva menționată, intitulat „Deplasarea și impozitarea produselor accizabile după eliberarea pentru consum”, cuprindea un articol 32, el însuși intitulat „Achiziții realizate de persoane private”, care prevedea la alineatul (1):

„Accizele pentru produsele accizabile achiziționate de o persoană privată pentru uz propriu și transportate personal de aceasta dintr-un stat membru în altul sunt exigibile numai în statul membru în care se achiziționează produsele accizabile.”

- 6 Acest capitol V cuprindea articolul 36 din Directiva 2008/118, intitulat „Vânzarea la distanță”, care prevedea la alineatele (1)-(3):

„(1) Produsele accizabile deja eliberate pentru consum într-un stat membru, achiziționate de către o persoană, alta decât un antrepozitar autorizat sau un destinatar înregistrat, stabilit în alt stat membru, care nu exercită o activitate economică independentă, și expediate sau transportate către alt stat membru, direct sau indirect, de către vânzător sau în numele acestuia, sunt supuse accizelor în statul membru de destinație.

În sensul prezentului articol, «stat membru de destinație» înseamnă statul membru de sosire a expedierii sau a transportului.

(2) În cazul menționat la alineatul (1), accizele devin exigibile în statul membru de destinație în momentul livrării produselor accizabile. Condițiile de exigibilitate și nivelul accizelor care urmează să fie aplicate sunt cele în vigoare la data la care accizele devin exigibile.

Accizele se plătesc în conformitate cu procedura stabilită de statul membru de destinație.

(3) Persoana plătitoare de accize în statul membru de destinație este vânzătorul.

Cu toate acestea, statul membru de destinație poate prevedea faptul că plătitorul de accize este un reprezentant fiscal, stabilit în statul membru de destinație și autorizat de autoritățile competente din statul respectiv, sau, în cazul în care vânzătorul nu a respectat dispozițiile alineatului (4) litera (a), destinatarul produselor accizabile.”

*Directiva 92/12/CEE*

- 7 Articolul 10 din 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) prevedea la alineatele (1) și (2):

„(1) Produsele supuse accizelor achiziționate de persoane care nu sunt antrepozitari autorizați sau comercianți înregistrați sau neînregistrați și expediate sau transportate direct sau indirect de vânzător sau în numele acestuia sunt supuse accizelor în statul membru de destinație. În sensul prezentului articol, «stat

membru de destinație» înseamnă statul membru de sosire a expedierii sau a transportului.

(2) În acest scop, livrarea de produse supuse accizelor puse deja în consum într-un stat membru care conduce la expedierea sau transportul produselor în cauză către o persoană menționată la alineatul (1), stabilită în alt stat membru, și care sunt expediate sau transportate direct sau indirect de vânzător sau în numele acestuia determină exigibilitatea accizelor pentru produsele în cauză în statul membru de destinație.”

### ***Dreptul finlandez***

- 8 Directiva 2008/118 a fost transpusă în Finlanda prin valmisteveryotuslaki (182/2010) [Legea privind accizele (182/2010)] (denumită în continuare „Legea privind accizele”). În cauza principală, această lege se aplică în versiunea în vigoare în anul 2020.
- 9 În temeiul articolului 1 al doilea paragraf din Legea privind accizele, aceasta se aplică percepției accizelor printre altele pe alcool și băuturi alcoolice, cu excepția unei dispoziții contrare a unei legi privind o acciză specifică.
- 10 În sensul Legii privind accizele, articolul 6 punctul 11 din aceasta definește „vânzarea la distanță” ca fiind vânzarea prin care o altă persoană decât un antrepozitar autorizat sau un destinatar înregistrat ori un destinatar înregistrat provizoriu, care are sediul în Finlanda și care nu desfășoară o activitate economică independentă, a achiziționat într-un alt stat membru produse accizabile eliberate pentru consum, care au fost expediate sau transportate în Finlanda, direct sau indirect, de vânzătorul la distanță sau pe seama acestuia.
- 11 Articolul 72 primul paragraf din Legea privind accizele prevede că nu se datorează accize pentru produsele care au fost eliberate pentru consum într-un alt stat membru care sunt cumpărate de o persoană privată pentru uz propriu și transportate de ea însăși în Finlanda.
- 12 Articolul 74 primul paragraf din această lege prevede că, dacă o persoană privată achiziționează produse accizabile pentru uz propriu dintr-un alt stat membru, în alte condiții decât cele prevăzute la articolul 72 din legea menționată sau în alt mod decât prin vânzarea la distanță, iar produsele sunt transportate în Finlanda de o altă persoană privată sau de un operator economic profesionist, persoanei private cumpărătoare îi revine obligația de a plăti acciza. Această dispoziție precizează că orice persoană care a participat la transportul produselor menționate sau care deține produsele în Finlanda răspunde de asemenea pentru plata accizelor

datorate de persoana privată care a achiziționat produsele accizabile ca pentru o obligație fiscală proprie.

- 13 Articolul 79 primul paragraf din Legea privind accizele prevede că pentru produsele comercializate în Finlanda prin intermediul vânzării la distanță sunt datorate accize. Articolul 79 al doilea paragraf din această lege prevede că accizele sunt datorate de vânzătorul la distanță și că, dacă vânzătorul la distanță are un reprezentat fiscal, acesta datorează accizele menționate în locul vânzătorului la distanță, acesta din urmă răspunzând pentru plata accizelor datorate de reprezentantul fiscal ca pentru o obligație fiscală proprie. Articolul 79 al treilea paragraf din legea menționată prevede că obligația de plată a accizelor se naște la momentul predării produselor accizabile în Finlanda, aceste accize plătindu-se potrivit dispozițiilor în vigoare la data predării.

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

- 14 Societatea B UG exploata un site internet, disponibil de asemenea în limba finlandeză, prin intermediul căruia clienții acesteia puteau cumpăra băuturi de diferite mărci, ușor sau puternic alcoolizate.
- 15 La 20 aprilie 2020, autoritățile vamale finlandeze au confiscat un lot de băuturi alcoolice, care fuseseră vândute de B UG către o persoană privată cu reședința în Finlanda și expediate din Germania acestei persoane private. Băuturile în cauză au fost confiscate în temeiul articolului 103 din Legea privind accizele, pentru a se stabili dacă la importul acestora au fost aplicate dispozițiile acestei legi.
- 16 Administrația fiscală a solicitat acestui cumpărător să îi furnizeze explicații cu privire la desfășurarea comenzii și la organizarea transportului acestor băuturi către Finlanda.
- 17 Potrivit explicațiilor furnizate de cumpărătorul menționat la 25 iunie 2020, la plasarea comenzii pe site-ul internet al B UG, au fost promovate publicitar serviciile de transport ale întreprinderilor X, Y și Z. În cursul cumpărării, greutatea totală a produselor comandate și prețul de transport se actualizau de fiecare dată când se adăugau băuturi la comandă. După plata prețului băuturilor cumpărate, pe site-ul internet al B UG a apărut o notificare privind organizarea transportului. Potrivit cumpărătorului menționat, notificarea respectivă conținea linkuri directe către site-urile internet ale întreprinderilor de transport. Același cumpărător a selectat societatea X pentru a transporta băuturile pe care le comandase. Prin accesarea linkului intitulat „X”, care figurează în magazinul online al B UG, acesta a fost redirecționat direct pe site-ul internet al societății X. Pe acest site, el și-a introdus

## 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

datele de contact, însă nu a furnizat nicio informație despre comanda sa. Acesta a plătit transportul direct către societatea X pe site-ul internet al acesteia.

- 18 Administrația fiscală a prezentat două capturi de ecran ale unor pagini de pe site-ul internet al B UG, una din data de 16 iunie 2020 care conținea instrucțiuni referitoare la modalitatea de livrare și cealaltă din data de 24 iunie 2020 care conținea condițiile de livrare. Din aceste capturi de ecran ar reieși că B UG nu organizează ea însăși transportul produselor pe care le comercializează, ci oferă clienților săi posibilitatea de a-și ridica comenzile într-un depozit situat în Germania sau de a alege un transportator în acest scop, anumiți transportatori fiind menționați cu această calitate pe site-ul internet al B UG. În plus, din aceste capturi de ecran ar reieși că societatea respectivă a indicat clienților săi că le revine obligația de a plăti impozite în Finlanda.
- 19 Prin decizia din 21 august 2020, administrația fiscală a obligat B UG, pentru băuturile alcoolice confiscate la 20 aprilie 2020, la plata de accize pe alcool și băuturi alcoolice și a unei amenzi fiscale în cuantum total de 1 645,83 euro. Ea a considerat că băuturile alcoolice în cauză au fost expediate sau transportate în Finlanda, direct sau indirect, de societatea respectivă sau de o persoană care acționează în numele său și că, în consecință, societatea menționată a acționat ca vânzător la distanță și era obligată să plătească accize în Finlanda.
- 20 B UG a introdus o contestație la administrația fiscală împotriva acestei decizii. Prin decizia din 1 iunie 2021, aceasta a respins această contestație.
- 21 B UG a sesizat Helsingin hallinto-oikeus (Tribunalul Administrativ din Helsinki, Finlanda), care este instanța de trimitere, cu o acțiune îndreptată împotriva deciziei din 1 iunie 2021 a administrației fiscale, solicitând anularea acestei decizii și a tuturor accizelor pe alcool și băuturi alcoolice care îi fuseseră impuse.
- 22 Instanța de trimitere ridică problema dacă B UG a participat la transportul băuturilor alcoolice pe care le-a vândut prin intermediul site-ului său internet, astfel încât trebuie să se considere că datorează accize în Finlanda în calitate de vânzător la distanță al acestor băuturi. Aceasta precizează că persoana privată care le-a achiziționat în Germania le-a cumpărat pentru uz propriu și a plătit costurile de transport al produselor menționate direct întreprinderii de transport X.
- 23 Potrivit acestei instanțe, jurisprudența Curții nu permite să se stabilească modul în care trebuie interpretată expresia „expediate sau transportate către alt stat membru, direct sau indirect, de către vânzător sau în numele acestuia” utilizată la articolul 36 alineatul (1) din Directiva 2008/118.

24 Instanța menționată consideră că, în cauza cu care este sesizată, ea trebuie să aprecieze dacă B UG a participat, direct sau indirect, la transportul băuturilor în cauză în alt stat membru în sensul articolului 36 alineatul (1) din Directiva 2008/118, având în vedere faptul că site-ul internet al acestei societăți menționează diferite întreprinderi de transport și furnizează informații cu privire la costurile de transport suportate de cumpărători. În plus, aceeași instanță observă că acest site internet conținea linkuri către site-urile internet ale întreprinderilor de transport menționate și că, odată ce cumpărătorul accesa linkul corespunzător uneia dintre aceste întreprinderi, informații cu privire la mărfurile care trebuiau transportate erau transmise automat site-ului internet al întreprinderii de transport alese de pe site-ul internet al vânzătorului.

25 În aceste condiții, Helsingin hallinto-oikeus (Tribunalul Administrativ din Helsinki) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

- „1) Directiva 2008/118, în special articolul 36, referitor la vânzarea la distanță, se opune unei interpretări [a dispozițiilor legale naționale pertinente] în sensul că un vânzător de produse accizabile, stabilit într-un alt stat membru, participă la transportul produselor în statul membru de destinație și este considerat în statul membru de destinație ca debitor al accizelor pentru vânzarea la distanță pentru simplul motiv că sugerează cumpărătorului pe site-ul său [internet] să apeleze la serviciile unei anumite întreprinderi de transport?
- 2) Vânzătorul produselor accizabile în sensul articolului 36 alineatul (1) din Directiva 2008/118/CE a expediat sau a transportat, direct sau indirect, produse într-un alt stat membru și datorează accize pentru vânzarea la distanță în sensul directivei în cazul în care pe site-ul său [internet] [recomandă] anumite întreprinderi de transport și [indică] costurile de transport pe care trebuie să le suporte cumpărătorul și pe care le-a facturat întreprinderea de transport căreia i-au fost transmise, fără intervenția cumpărătorului, datele privind produsele transportate? Împrejurarea că cumpărătorul a încheiat un contract de transport al produselor cu întreprinderea de transport menționată pe site-ul [internet] al vânzătorului este importantă pentru aprecierea acestui aspect?”

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

26 Prin intermediul întrebărilor preliminare, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 36 alineatul (1) din Directiva 2008/118 trebuie interpretat în sensul că, în situațiile prevăzute de această dispoziție, produsele accizabile trebuie considerate ca fiind „expediate sau

transportate către alt stat membru, direct sau indirect, de către vânzător sau în numele acestuia”, astfel încât acest vânzător datorează accize în acest alt stat membru atunci când acționează într-un mod care ghidează alegerea cumpărătorului în ceea ce privește societatea însărcinată cu expedierea și/sau transportul acestor produse sugerând și facilitând recurgerea la anumite societăți cărora li s-ar putea încredința acesta.

- 27 Conform articolului 7 alineatul (1) din Directiva 2008/118, accizele devin exigibile în momentul eliberării pentru consum și în statul membru în care se face eliberarea pentru consum.
- 28 În aceste condiții, astfel cum a amintit domnul avocat general la punctul 31 din concluzii, dispozițiile capitolului V din Directiva 2008/118 privesc situațiile în care, ca urmare a punerii în consum a unui produs supus accizelor, acesta a făcut obiectul unei deplasări în cadrul Uniunii Europene. Sub rezerva situațiilor specifice vizate la articolul 32 din această directivă, aceste dispoziții răspund cerinței de a garanta respectarea principiului teritorialității fiscale, potrivit căruia plata accizelor trebuie să se realizeze în țara de consum reală, și celei de a evita dubla impunere a produsului în cauză.
- 29 Printre dispozițiile menționate figurează articolul 36 din directiva menționată.
- 30 În conformitate cu alineatul (1) al acestui articol, care vizează vânzarea la distanță, produsele accizabile deja eliberate pentru consum într-un stat membru, achiziționate de către o persoană, alta decât un antrepozitar autorizat sau un destinatar înregistrat, care este stabilită în alt stat membru și care nu exercită o activitate economică independentă, și care sunt expediate sau transportate către alt stat membru, direct sau indirect, de către vânzător sau în numele acestuia, sunt supuse accizelor în statul membru de destinație.
- 31 În speță, instanța de trimitere urmărește să se stabilească dacă situația în discuție în litigiul principal constituie o vânzare la distanță având drept particularitate faptul că produsele în cauză au fost „expediate sau transportate către alt stat membru, direct sau indirect, de către vânzător sau în numele acestuia”, în sensul acestui articol 36 alineatul (1).
- 32 În această privință, din cererea de decizie preliminară reiese că site-ul internet al societății B UG, disponibil și în limba finlandeză, recomanda cumpărătorilor băuturilor alcoolice comercializate prin intermediul acestui site societăți de transport care erau identificate pe acesta. În plus, site-ul internet menționat furniza informații cu privire la costurile de transport suportate de cumpărătorul care a decis să recurgă la una dintre aceste societăți și conținea un link către site-ul internet al fiecăreia dintre aceste societăți, către care, odată ce unul dintre aceste



## 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

linkuri era activat de cumpărător, erau transmise, fără intervenția acestui cumpărător, informații cu privire la produsele care trebuie transportate.

- 33 În astfel de condiții, sub rezerva verificărilor care trebuie efectuate de instanța de trimitere, vânzătorul acționează astfel încât să ghideze alegerea cumpărătorului în ceea ce privește societatea însărcinată cu expedierea și/sau cu transportul produselor cumpărate pe site-ul său internet.
- 34 Atunci când vânzătorul acționează în acest mod, trebuie să se considere că el participă indirect la expedierea și/sau la transportul produselor accizabile către statul membru de destinație și, în consecință, ca fiind obligat la plata accizelor în acest stat membru, în temeiul normelor prevăzute la articolul 36 alineatele (1)-(3) din Directiva 2008/118.
- 35 Astfel, după cum reiese în special din utilizarea termenului „indirect” la articolul 36 alineatul (1) din această directivă, această dispoziție a fost redactată astfel încât să acopere nu numai ipoteza în care vânzătorul execută el însuși serviciul de transport și/sau de expediere, ci și alte ipoteze, printre care cea în care vânzătorul direcționează indirect expedierea și/sau transportul, oferind consumatorului posibilitatea să aleagă între expeditori și/sau transportatori, pe care îi recomandă.
- 36 Dispoziția menționată atestă astfel în mod clar că legiuitorul Uniunii este interesat mai degrabă de natura obiectivă a tranzacțiilor decât de forma juridică care le este conferită [a se vedea în acest sens, în ceea ce privește articolul 10 alineatul (2) din Directiva 92/12, al cărui conținut era analog celui al articolului 36 alineatul (1) din Directiva 2008/118, Hotărârea din 2 aprilie 1998, [EMU Tabac ș.a.](#), C-296/95, EU:C:1998:152, punctul 46].
- 37 Aceasta implică, astfel cum a subliniat domnul avocat general la punctul 43 din concluzii, că expresia „expediate sau transportate către alt stat membru, direct sau indirect, de către vânzător sau în numele acestuia” trebuie interpretată astfel încât achitarea accizelor să reflecte realitatea economică a tranzacției, făcând abstracție de orice formalism.
- 38 Astfel, după cum a arătat domnul avocat general la punctul 65 din concluzii, împrejurarea că cumpărătorul a încheiat două contracte distincte, unul cu vânzătorul, iar celălalt cu societatea de transport, este lipsită de relevanță pentru a aprecia dacă vânzarea la distanță în cauză se încadrează sau nu în situația prevăzută la articolul 36 alineatul (1) din Directiva 2008/118.
- 39 Având în vedere toate observațiile care precedă, trebuie să se răspundă la întrebările preliminare că articolul 36 alineatul (1) din Directiva 2008/118 trebuie interpretat în sensul că, în situațiile prevăzute de această dispoziție, produsele

accizabile trebuie considerate ca fiind „expediate sau transportate către alt stat membru, direct sau indirect, de către vânzător sau în numele acestuia”, astfel încât acest vânzător datorează accize în acest alt stat membru atunci când acționează într-un mod care ghidează alegerea cumpărătorului în ceea ce privește societatea însărcinată cu expedierea și/sau transportul acestor produse sugerând și facilitând recurgerea la anumite societăți cărora li s-ar putea încredința acesta.

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

- 40 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 patra) declară:

**Articolul 36 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**

**trebuie interpretat în sensul că,**

**în situațiile prevăzute de această dispoziție, produsele accizabile trebuie considerate ca fiind „expediate sau transportate către alt stat membru, direct sau indirect, de către vânzător sau în numele acestuia”, astfel încât acest vânzător datorează accize în acest alt stat membru atunci când acționează într-un mod care ghidează alegerea cumpărătorului în ceea ce privește societatea însărcinată cu expedierea și/sau transportul acestor produse sugerând și facilitând recurgerea la anumite societăți cărora li s-ar putea încredința acest**