

## 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-137 din 2023 X Scutire de acciză pentru utilizarea motorinei combustibil în activități comerciale și marcarea cu un colorant specific. Sancțiunea în lipsa marcării corespunzătoare.**

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)

13 martie 2025

„ Trimitere preliminară – Fiscalitate – Accize – Directiva 2003/96/CE – Impozitarea produselor energetice și a electricității – Scutirea produselor energetice utilizate drept combustibil – Articolul 14 alineatul (1) litera (c) – Navigația pe apele Uniunii Europene – Articolul 15 alineatul (1) litera (f) – Navigația pe căile navigabile interioare – Directiva 95/60/CE – Marcarea fiscală a motorinelor și a kerosenului – Motorină destinată a fi utilizată pentru propulsia unei nave și care nu face obiectul unui marcaj fiscal conform dreptului Uniunii – Refuzul de a aplica scutirea de accize – Principiul proporționalității ”

În cauza C-137/23 [Alsen](i),

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos), prin decizia din 10 februarie 2023, primită de Curte la 7 martie 2023, în procedura

**X**

împotriva

**Staatssecretaris van Financiën,**

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnul I. Jarukaitis, președintele Camerei a patra, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a cincea, și domnii D. Gratsias și E. Regan (raportor), judecători,

avocat general: domnul A. Rantos,

grefier: doamna A. Lamote, administratoare,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 16 mai 2024,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru X, de M. van Dam, avocat;
- pentru guvernul neerlandez, de M. K. Bulterman și H. S. Gijzen, în calitate de agenți;
- pentru guvernul spaniol, de A. Pérez-Zurita Gutiérrez, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de A. Armenia, M. Björkland și W. Roels, în calitate de agenți,

## 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

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 5 septembrie 2024,

pronunță prezenta

### Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 14 alineatul (1) din Directiva 2003/96/CE a Consiliului din 27 octombrie 2003 privind restructurarea cadrului comunitar de impozitare a produselor energetice și a electricității (JO 2003, L 283, p. 51, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 98), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2004/75/CE a Consiliului din 29 aprilie 2004 (JO 2004, L 157, p. 100, rectificare în JO 2004, L 195, p. 31, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 133) (denumită în continuare „Directiva 2003/96”), și a articolului 7 alineatul (2) 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 reclamantul din litigiul principal, pe de o parte, și Staatssecretaris van Financiën (Secretarul de stat pentru finanțe, Țările de Jos), pe de altă parte, în legătură cu o rectificare a impunerii privind accizele pentru motorina utilizată drept combustibil pentru navigația fluvială.

### Cadrul juridic

#### *Dreptul Uniunii*

##### *Directiva 92/81/CEE*

- 3 Titlul III din Directiva 92/81/CEE a Consiliului din 19 octombrie 1992 privind armonizarea structurilor accizelor la uleiurile minerale (JO 1992, L 316, p. 12), intitulat „Controale”, conținea numai articolul 9 din această directivă, care avea următorul cuprins:

„Până la 31 decembrie 1992, Consiliul [Comunităților Europene], hotărând în unanimitate la propunerea Comisiei [Comunităților Europene], adoptă norme comunitare privind colorarea și marcarea uleiurilor minerale scutite de accize sau supuse unei rate reduse în calitate de combustibil pentru încălzire sau carburant.” [traducere neoficială]

##### *Directiva 95/60/CE*

- 4 Considerentele primul-al patrulea ale Directivei 95/60/CE a Consiliului din 27 noiembrie 1995 privind marcarea fiscală a motorinelor și a kerosenului (JO 1995, L 291, p. 46, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 11) enunță:

„întrucât măsurile comunitare avute în vedere de prezenta directivă nu sunt doar necesare, ci și indispensabile pentru realizarea obiectivelor pieței interne; întrucât aceste obiective nu pot fi realizate individual de statele membre; întrucât, în plus, realizarea lor la nivelul Comunității este deja prevăzută de Directiva 92/81/CEE, în special articolul 9; întrucât prezenta directivă respectă principiul subsidiarității;

## 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

întrucât Directiva 92/82/CEE [a Consiliului din 19 octombrie 1992 privind apropierea legislativă a ratelor accizelor la uleiurile minerale (JO 1992, L 306, p. 19)] stabilește dispoziții privind ratele minime ale accizelor aplicabile anumitor uleiuri minerale, în special diverselor categorii de motorină și kerosen;

întrucât buna funcționare a pieței interne necesită în prezent stabilirea unor reglementări comune privind marcarea fiscală a motorinei și a kerosenului cărora nu li s-au aplicat accize la rata integrală aplicabilă uleiurilor minerale de acest tip utilizate sub formă de carburant;

întrucât anumite state membre ar trebui să aibă dreptul de a prevedea derogări de la măsurile prevăzute în prezenta directivă datorită circumstanțelor naționale speciale”.

### 5 Articolul 1 din Directiva 95/60 prevede:

„(1) Fără a aduce atingere dispozițiilor naționale privind marcarea fiscală, statele membre aplică un marcaj fiscal în conformitate cu prevederile prezentei directive:

- tuturor tipurilor de motorină incluse în codul NC 2710 00 69 care au fost puse în consum în sensul articolului 6 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)] și au fost scutite de la plata accizelor sau au fost supuse unei rate a accizelor diferită de cea prevăzută la articolul 5 alineatul (1) din Directiva 92/82/CEE;
- tuturor tipurilor de kerosen incluse în codul NC 2710 00 55 care au fost puse în consum în sensul articolului 6 din Directiva 92/12/CEE și au fost scutite de la plata accizelor sau au fost supuse unei rate a accizelor diferită de cea prevăzută la articolul 8 alineatul (1) din Directiva 92/82/CEE.

(2) Statele membre pot permite excepții de la aplicarea marcajului fiscal prevăzut la alineatul (1) din motive de sănătate publică sau de siguranță sau din alte motive tehnice, cu condiția să ia măsuri corespunzătoare de supraveghere fiscală.

[...]

### 6 Potrivit articolului 2 din Directiva 95/60:

„(1) Marcajul constă într-o combinație bine definită de aditivi chimici care se adaugă sub supraveghere fiscală înainte ca uleiurile minerale în cauză să fie puse în consum. Cu toate acestea,

[...]

(2) Marcajul utilizat se stabilește în conformitate cu procedura prevăzută în articolul 24 din Directiva 92/12/CEE.”

### 7 Articolul 3 din Directiva 95/60 prevede:

„Statele membre iau măsurile necesare pentru a se asigura că este evitată utilizarea improprie a produselor marcate, că uleiurile minerale respective nu pot fi folosite pentru ardere la motoarele autovehiculelor rutiere sau păstrate în rezervoarele de combustibil ale acestora, cu excepția cazurilor specifice permise de autoritățile competente ale statelor membre.

## 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

Statele membre prevăd că utilizarea uleiurilor minerale în cazurile menționate în primul paragraf este considerată infracțiune în conformitate cu dispozițiile naționale ale statului membru respectiv. Fiecare stat membru adoptă măsurile necesare pentru a asigura aplicarea integrală a tuturor dispozițiilor din prezenta directivă și, în special, stabilesc sancțiunile aplicabile în cazul nerespectării măsurilor menționate; sancțiunile în cauză sunt proporționale cu scopul lor și au un efect descurajator.”

8 Potrivit articolului 4 din această directivă:

„Statele membre pot adăuga un marcaj sau o culoare naționale, în plus față de marcajul prevăzut la articolul 1 alineatul (1).

[...]

*Directiva 2003/96*

9 Considerentele (2)-(5) și (24) ale Directivei 2003/96 au următorul cuprins:

„(2) Absența dispozițiilor comunitare care să impună o rată minimă a impozitării la electricitate și la alte produse energetice decât uleiurile minerale poate afecta buna funcționare a pieței interne.

(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.

[...]

(24) Statelor membre ar trebui să li se permită și aplicarea altor scutiri sau a unor rate reduse de impozitare, în cazul în care aceasta nu dăunează bunei funcționări a pieței interne și nu conduce la denaturări ale concurenței.”

10 Potrivit articolului 1 din această directivă:

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

11 Articolul 14 alineatul (1) din directiva menționată prevede:

„Pe lângă dispozițiile generale prevăzute în Directiva 92/12/CEE privind utilizările scutite ale produselor impozabile și fără a aduce atingere altor dispoziții comunitare, statele membre scutesc următoarele produse de la impozitare, în condițiile pe care le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și clară a acestor scutiri și de a preveni fraudă, evaziunea sau abuzul:

[...]

## 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

- (c) produse energetice livrate pentru utilizare drept combustibil pentru navigație pe apele comunitare (inclusiv pescuit), alta decât pentru ambarcațiuni private de agrement, și electricitatea produsă la bordul unei ambarcațiuni.

În sensul prezentei directive, «ambarcațiune privată de agrement» înseamnă orice ambarcațiune utilizată de către proprietarul său sau de către persoana fizică sau juridică ce o folosește, fie prin închiriere, fie prin alt mijloc, în alte scopuri decât cele de uz comercial și în special altele decât transportul de călători sau de bunuri sau prestarea de servicii plătite sau pentru nevoile autorităților publice.”

- 12 Articolul 15 alineatul (1) din aceeași directivă prevede:

„Fără a aduce atingere altor dispoziții comunitare, statele membre pot aplica sub control fiscal scutiri totale sau parțiale sau reduceri ale nivelului de impozitare la:

[...]

- (f) produse energetice livrate pentru utilizare drept combustibil pentru navigația pe căile navigabile interioare (inclusiv pescuit), alta decât cu ambarcațiuni private de agrement, și electricitatea produsă la bordul ambarcațiunilor;

[...]”

- 13 Potrivit articolului 30 din Directiva 2003/96:

„Fără a aduce atingere articolului 28 alineatul (2), Directivele 92/81/CEE și 92/82/CEE se abrogă de la 31 decembrie 2003.

Trimiterile la directivele abrogate se interpretează ca trimiteri la prezenta directivă.”

*Directiva 2008/118*

- 14 Considerentul (8) al Directivei 2008/118 avea următorul cuprins:

„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 [Uniunea Europeană], 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.”

- 15 Articolul 7 alineatele (1) și (2) 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;

## 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) 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 [Uniunii] 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.”

16 Potrivit articolului 8 alineatul (1) din directiva menționată:

„Persoana plătitoare de accize care au devenit exigibile este:

- (a) în ceea ce privește ieșirea unor produse accizabile dintr-un regim suspensiv de accize, astfel cum se menționează la articolul 7 alineatul (2) litera (a):
  - (i) antrepozitarul autorizat, destinatarul înregistrat sau orice altă persoană care eliberează produsele accizabile din regimul suspensiv de accize sau în numele căreia se efectuează această eliberare și, în cazul ieșirii neregulamentare din antrepozitul fiscal, orice altă persoană care a participat la această ieșire;

[...]

- (b) în ceea ce privește deținerea unor produse accizabile, astfel cum se menționează la articolul 7 alineatul (2) litera (b): persoana care deține produsele accizabile sau orice altă persoană implicată în deținerea acestora;

[...]”

*Decizia de punere în aplicare 2011/544/UE*

17 Considerentele (1) și (4) ale Deciziei de punere în aplicare 2011/544/UE a Comisiei din 16 septembrie 2011 de stabilire a unui marcaj fiscal comun pentru motorine și kerosen (JO 2011, L 241, p. 31) enunțau:

- „(1) Pentru buna funcționare a pieței interne și, în special, pentru prevenirea evaziunii fiscale, Directiva 95/60/CE prevede un sistem comun de marcarea pentru identificarea motorinelor încadrate la codul NC 2710 00 69 și a kerosenului încadrat la codul NC 2710 00 55 care au fost eliberate pentru consum cu scutire de la plata accizelor sau cu o rată redusă a accizelor. [...]

[...]

- (4) În cadrul procesului de revizuire, a avut loc o consultare a statelor membre. În general, statele membre consideră că solventul Yellow 124 a corespuns obiectivelor de contracarare a utilizării frauduloase a uleiurilor minerale scutite de la plata accizelor sau supuse unei rate reduse a accizelor.”

18 Articolul 1 din această decizie are următorul cuprins:

## 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

„Marcajul fiscal comun prevăzut de Directiva 95/60/CE pentru marcarea tuturor motorinelor încadrate la codurile NC 2710 19 41, 2710 19 45 și 2710 19 49, precum și a kerosenului încadrat la codul NC 2710 19 25 este solvențul Yellow 124 indicat în anexa la prezenta decizie.

Statele membre stabilesc un nivel de marcare de minimum 6 mg și maximum 9 mg de marcaj per litru de ulei mineral.”

### *Dreptul neerlandez*

#### *Legea privind accizele*

- 19 Articolul 2 alineatul 1 din Wet houdende vereenvoudiging en uniformering van de accijnswetgeving (Legea de simplificare și unificare a legislației privind accizele) din 31 octombrie 1991 (Stb 1991, p. 561), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumită în continuare „Legea privind accizele”) are următorul cuprins:

„În sensul prezentei legi și al dispozițiilor adoptate în temeiul acesteia, prin eliberare pentru consum se înțelege:

[...]

- 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 Uniunii și din legislația națională;

[...]”

- 20 Articolul 66 alineatul 1 din această lege prevede:

„În condițiile și în limitele care urmează să fie stabilite printr-o măsură generală de administrare, este scutită de acciză eliberarea pentru consum a uleiurilor minerale utilizate:

- a. pentru propulsia navelor sau pentru nevoile la bord ale acestora;

[...]”

#### *Decretul de punere în aplicare a Legii privind accizele*

- 21 Potrivit articolului 19 din Uitvoeringsbesluit accijns (Decretul de punere în aplicare a Legii privind accizele), în versiunea aplicabilă litigiului principal:

„Punerea în consum a uleiurilor minerale utilizate pentru propulsia navelor sau pentru nevoile acestora este scutită în cazul în care:

[...]”

- 22 Articolul 20 alineatul 2 din acest decret prevede:

„Scutirea de accize prevăzută la articolul 19 se acordă pentru uleiurile medii și pentru motorină numai dacă aceste uleiuri sunt prevăzute cu marcajele prevăzute la articolul 1a alineatul 3 din [Legea privind accizele]”.



*Regulamentul de punere în aplicare a Legii privind accizele*

- 23 Articolul 13 alineatul 2 din Uitvoeringsregeling accijns (Regulamentul de punere în aplicare privind accizele) prevedea, în versiunea aplicabilă litigiului principal:

„Se adaugă la motorină, ca marcaj menționat la articolul 1a alineatul 3 din [Legea privind accizele]: minimum 6 grame și cel mult 9 grame de solvent Yellow 124 la 1 000 de litri și la uleiul ușor și o cantitate suficientă de colorant pentru a produce o culoare roșie bine vizibilă și permanentă.”

**Litigiul principal și întrebările preliminare**

- 24 X, care are reședința în Germania, este proprietarul unei motonave-tanc pe care o utilizează pentru a transporta, pe căile navigabile din interiorul Uniunii, uleiuri minerale în contul terților în schimbul unei plăți (denumită în continuare „nava-tanc”). Această navă-tanc este echipată cu două rezervoare-bunker care servesc pentru stocarea combustibilului destinat propulsiei sale.
- 25 La 7 iunie 2016, cu ocazia unui control efectuat în timp ce nava-tanc se afla pe canalul Amsterdam-Rin, în Țările de Jos, inspecții din cadrul Belastingdienst/Douane (Serviciul fiscal/vamal, Țările de Jos) au prelevat eșantioane din motorina din rezervoarele-bunker. O analiză a acestor eșantioane efectuată de laboratorul acestui serviciu a evidențiat printre altele că cantitatea de „solvent Yellow 124” prezentă în aceste eșantioane se ridică, pentru fiecare dintre cele două rezervoare, la 5 grame la 1 000 de litri și, respectiv, la 4,4 grame la 1 000 de litri, și anume o cantitate mai mică decât conținutul minim de 6 grame la 1 000 de litri impus pentru eliberarea pentru consum a motorinei cu scutire de accize.
- 26 Considerând că motorina în cauză nu îndeplinea, așadar, toate condițiile necesare în vederea aplicării scutirii de accize, Inspecteur van de Belastingdienst/Douane (inspectorul Serviciului fiscal/vamal) (denumit în continuare „inspectorul”), la 30 ianuarie 2017, a notificat lui X intenția sa de a emite în privința sa o decizie de rectificare a accizelor pentru motivul că, pe de o parte, conținutul de „solvent Yellow 124” al acestei motorine era mai mic decât conținutul minim necesar și, pe de altă parte, că deținea motorina respectivă în calitate de proprietar și de comandant al navei-tanc în cauză, în condițiile în care accizele datorate în acest temei nu fuseseră percepute în conformitate cu dispozițiile aplicabile ale dreptului Uniunii și ale legislației naționale.
- 27 După ce X și-a prezentat observațiile, inspectorul a adoptat o decizie de rectificare privind în special accizele datorate pentru motorina a cărei existență fusese constatată în rezervoarele-bunker.
- 28 Sesizată cu apelul formulat de inspector împotriva unei hotărâri a rechtbank Gelderland (Tribunalul din Gelderland, Țările de Jos), Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (Curtea de Apel din Arnhem-Leeuwarden, Țările de Jos), prin hotărârea din 19 noiembrie 2019, a considerat că în mod întemeiat a fost emisă o astfel de decizie de rectificare a impunerii în privința lui X.
- 29 Această instanță a constatat că motorina controlată în rezervoarele-bunker ale navei-tanc era un produs accizabil, că această motorină nu era plasată în regim suspensiv de accize la data controlului efectuat de Serviciul fiscal/vamal și că X avea puterea de dispoziție efectivă asupra motorinei respective. Instanța menționată a considerat de asemenea că motorina în cauză nu



## 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

putea beneficia de scutirea de accize pentru motivul că nu îndeplinea condiția necesară pentru aplicarea acesteia, legată de existența marcajului „solvent Yellow 124”, în proporțiile prevăzute de reglementarea aplicabilă.

- 30 Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (Curtea de Apel din Arnhem-Leeuwarden) a apreciat în plus că, în temeiul legislației neerlandeze aplicabile, nu era necesar, în scopul exigibilității accizelor, ca X să fi știut sau să fi trebuit să știe că accizele aplicabile motorinei nu fuseseră percepute în conformitate cu dispozițiile relevante.
- 31 Această instanță a considerat de asemenea că, în scopul unei rectificări a accizelor ca urmare a faptului generator definit la articolul 2 alineatul (1) partea introductivă și litera b din Legea privind accizele, Serviciul fiscal/vamal nu era obligat să dovedească faptul că nu a fost percepută nicio acciză pentru motorina prezentă în rezervoarele-bunker, ci că revenea persoanei care invocă beneficiul unei scutiri sarcina de a face dovada că îndeplinea condițiile pentru a beneficia de aceasta.
- 32 În sfârșit, instanța menționată a apreciat că era proporțional ca aplicarea scutirii în cauză să fie condiționată de prezența în cantitate suficientă a marcajului fiscal în motorina controlată, dat fiind că acest marcaj permite să se verifice utilizarea produselor vizate de această scutire și că este vorba despre o condiție esențială pentru a asigura aplicarea corectă și clară a scutirii prevăzute la articolul 66 alineatul (1) partea introductivă și litera a din Legea privind accizele, precum și pentru a preveni fraudă, evaziunea fiscală și abuzurile.
- 33 X a formulat un recurs împotriva hotărârii pronunțate de Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (Curtea de Apel din Arnhem-Leeuwarden) la Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos), care este instanța de trimitere.
- 34 Aceasta din urmă arată că articolul 66 alineatul 1 partea introductivă și litera a din Legea privind accizele, care urmărește în special punerea în aplicare a articolului 14 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2003/96, supune beneficiul scutirii de accize anumitor condiții. În special, din dispozițiile coroborate ale articolului 20 alineatul (2) și ale articolului 19 din Decretul de punere în aplicare în materie de accize ar rezulta că uleiurile ușoare și motorina trebuie să conțină mijloace de identificare precum cele prevăzute la articolul 1a alineatul 3 din Legea privind accizele. Această din urmă dispoziție coroborată cu articolul 13 alineatul (2) din Regulamentul de punere în aplicare privind accizele ar prevedea astfel că, pentru a beneficia de această scutire, motorina trebuie să conțină un marcaj de identificare constând în 6-9 grame de marcaj „solvent Yellow 124” la 1 000 de litri și că o cantitate suficientă de colorant trebuie adăugată la motorină pentru a-i conferi o colorare roșie vizibilă și permanentă.
- 35 Instanța de trimitere arată că această cerință reflectă obligația care revine statelor membre în temeiul articolului 1 alineatul (1) din Directiva 95/60 coroborat cu articolul 1 din Decizia de punere în aplicare 2011/544, în timp ce articolul 4 din această directivă acordă statelor membre posibilitatea de a adăuga o culoare sau un marcaj național.
- 36 Această instanță apreciază că problema care se ridică în speță este aceea dacă cerința marcării fiscale prevăzută de aceste dispoziții poate avea o incidență asupra aplicării scutirii de accize prevăzute la articolul 14 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2003/96.

## 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

- 37 Potrivit instanței menționate, aplicarea unui marcaj fiscal permite autorităților competente să controleze în mod simplu și eficient dacă uleiurile minerale sunt utilizate în scopurile vizate de dispozițiile care prevăd scutirea sau aplicarea unei rate reduse a accizelor.
- 38 Cu toate acestea, atunci când se stabilește că uleiurile minerale în cauză sunt utilizate în scopuri care, în temeiul reglementării naționale, constituie o condiție pentru a putea beneficia de o scutire de accize și că nu se constată nicio pierdere de venituri fiscale, refuzul de a aplica această scutire ar putea depăși ceea ce este necesar pentru a preveni o utilizare neconformă a acestor uleiuri.
- 39 Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos) apreciază că, pentru a soluționa litigiul pendinte în fața sa, trebuie să stabilească dacă autoritatea națională competentă este obligată să înlăture obligația de a acorda scutirea de accize prevăzută la articolul 14 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2003/96 atunci când marcajul fiscal prevăzut de dreptul Uniunii nu se află într-o proporție suficientă în motorina prezentă în rezervorul-bunker al unei nave-cisternă, deși, pe de o parte, s-a stabilit că această motorină este utilizată pentru navigație pe apele Uniunii și, pe de altă parte, nu există niciun indiciu de natură să trezească suspiciuni cu privire la existența unei fraude, a unui abuz sau a unei evaziuni fiscale.
- 40 Instanța de trimitere subliniază că, cu ocazia controlului efectuat de Serviciul fiscal/vamal, în primul rând, motorina prezentă în rezervoarele-bunker era colorată în roșu și nu conținea marcajul „solvent Yellow 124” într-o proporție suficientă, în al doilea rând, X a prezentat dovezi privind achiziția prin care urmărea să stabilească faptul că i-a fost livrată motorină în două rânduri, cu puțin timp înainte, la bordul navei-tanc de către furnizori de combustibil autorizați, în Țările de Jos și, respectiv, în Germania, să livreze motorină cu scutire de accize și, în al treilea rând, nu s-a constatat, nici ulterior, vreun fapt sau vreo împrejurare care să permită să se constate în mod suficient că X a fost implicat într-o fraudă, într-un abuz sau într-o evaziune în materie de accize.
- 41 Potrivit instanței de trimitere, în cazul în care Curtea ar considera că, în astfel de împrejurări, motorina nu poate beneficia de scutirea prevăzută la articolul 14 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2003/96, s-ar ridica problema în continuare cine dintre furnizorul de combustibil și comandantul navei trebuie considerat ca fiind obligat la plata accizelor.
- 42 În această privință, în cazul în care Curtea ar considera că accizele sunt datorate în temeiul deținerii de produse supuse unor asemenea taxe, prevăzută la articolul 7 alineatul (2) litera (b) din Directiva 2008/118, deținătorul acestor produse ar putea fi desemnat, în temeiul articolului 8 alineatul (1) litera (b) din această directivă, ca fiind persoana plătitoare de accize care au devenit exigibile. În această privință, instanța de trimitere consideră că din jurisprudența Curții, rezultată din Hotărârea din 10 iunie 2021, Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (Agentul nevinovat) (C-279/19, EU:C:2021:473, punctele 28-30), reiese că dreptul Uniunii nu impune ca persoana plătitoare de accize să aibă cunoștință sau să fi trebuit să aibă cunoștință în mod normal de exigibilitatea accizelor în temeiul acestei dispoziții.
- 43 În aceste condiții, Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
- „1) Articolul 14 alineatul (1) [litera (c)] din [Directiva 2003/96] trebuie interpretat în sensul că scutirea fiscală prevăzută la această dispoziție se aplică produselor energetice despre care se știe că sunt folosite pentru propulsia navelor în navigația pe căile navigabile interioare ale Uniunii, chiar și atunci când aceste produse energetice (în acest caz, motorină)

## 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

nu au, pe durata acestei utilizări, conținutul minim necesar de marcaj cu solvent Yellow 124, dacă autoritățile fiscale nu dispun de unul sau mai multe indicii că proprietarul sau operatorul navei ori reprezentantul acestuia la bordul navei (comandantul de navă) este implicat în vreo fraudă cu produse accizabile, abuz sau eludarea accizelor cu privire la motorina deținută?

- 2) În cazul unui răspuns negativ la prima întrebare, articolul 7 alineatul (2) din Directiva [2008/118] trebuie interpretat în sensul că, atunci când se stabilește că rezervorul-bunker al unei nave fluviale conține numai motorină provenită de la un furnizor de combustibili care, cu acordul autorităților fiscale, poate elibera această motorină pentru consum cu scutire de accize, simplul fapt că această motorină nu are conținutul minim necesar de marcaj cu «solventul Yellow 124» înseamnă că acciza a devenit exigibilă numai la momentul acelei eliberări pentru consum anterioare, în temeiul articolului 7 alineatul (2) [litera (a)] din această directivă?
- 3) Dacă răspunsul la a doua întrebare este negativ și, prin urmare, în cazul menționat este aplicabil și articolul 7 alineatul (2) [litera (b)] din Directiva [2008/118], principiul proporționalității prevăzut de dreptul Uniunii se opune ca acciza devenită exigibilă în temeiul articolului 7 alineatul (2) [litera (b)] din Directiva [2008/118] să fie percepută, potrivit articolului 8 alineatul (1) [litera (b)] din această directivă, de la comandantul de navă care deține produsele accizabile, chiar dacă această persoană nu avea motive să pună la îndoială faptul că motorina a fost furnizată cu scutire de accize în conformitate cu dispozițiile de drept al Uniunii și cu dispozițiile naționale?
- 4) Pentru răspunsul la a treia întrebare, este important faptul că comandantul de navă nu își exercită funcția în calitate de angajat, ci este de asemenea proprietarul navei?"

### Cu privire la întrebările preliminare

#### *Cu privire la prima întrebare*

- 44 Cu titlu introductiv, trebuie să se observe că litigiul principal rezultă din aplicarea accizelor la motorina prezentă în rezervoarele-bunker ale navei-cisternă a X, pentru motivul că această motorină nu făcea obiectul unui marcaj fiscal conform dreptului Uniunii, întrucât conținea o cantitate de marcaj „solvent Yellow 124” într-o proporție mai mică decât nivelul minim de 6 grame la 1 000 de litri, prevăzut la articolul 1 alineatul (1) din Directiva 95/60 coroborat cu articolul 1 din Decizia de punere în aplicare 2011/544.
- 45 Instanța de trimitere ridică în esență problema dacă această unică împrejurare justifică refuzarea beneficiului scutirii prevăzute la articolul 14 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2003/96, în condițiile în care, pe de o parte, s-a stabilit că respectiva motorină era utilizată drept combustibil pentru navigația pe apele interioare ale Uniunii și, pe de altă parte, nu există niciun indiciu de natură să trezească bănuieli cu privire la existența unei fraude, a unui abuz sau a unei evaziuni fiscale.
- 46 În această privință, trebuie amintit că, în cadrul procedurii de cooperare între instanțele naționale și Curte instituite prin articolul 267 TFUE, este de competența acesteia din urmă să ofere instanței naționale un răspuns util, care să îi permită să soluționeze litigiul cu care este sesizată. Din această perspectivă, Curtea trebuie, dacă este cazul, nu numai să reformuleze întrebarea care îi este adresată, ci și să ia în considerare norme de drept al Uniunii la care instanța națională nu

## 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

a făcut referire în enunțul întrebării sale (Hotărârea din 19 ianuarie 2023, CIHEF ș.a., C-147/21, EU:C:2023:31, punctul 24, precum și jurisprudența citată).

- 47 În speță, articolul 14 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2003/96 prevede că statele membre scutesc, printre altele, în condițiile pe care le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și clară a acestor scutiri și de a preveni fraudă, evaziunea sau abuzul, produsele energetice livrate pentru utilizare drept combustibil pentru navigație pe apele Uniunii, alta decât pentru ambarcațiuni private de agrement.
- 48 În această privință, trebuie să se sublinieze că noțiunea „ape ale Uniunii”, în sensul acestei dispoziții, trebuie înțeleasă ca incluzând toate apele pe care se practică în mod normal navigația maritimă în scopuri comerciale (a se vedea prin analogie Hotărârea din 1 martie 2007, Jan De Nul, C-391/05, EU:C:2007:126, punctul 26).
- 49 Or, prima întrebare preliminară privește utilizarea unui produs energetic drept combustibil pentru navigația pe căile navigabile interioare ale Uniunii. O astfel de utilizare ține de articolul 15 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2003/96, dispoziție potrivit căreia statele membre pot, printre altele, aplica sub control fiscal scutiri totale sau parțiale sau reduceri ale nivelului de impozitare la produse energetice livrate pentru utilizare drept combustibil pentru navigația pe căile navigabile interioare, alta decât cu ambarcațiuni private de agrement.
- 50 Întrebat în această privință în ședință, guvernul neerlandez a confirmat că Regatul Țărilor de Jos a utilizat această posibilitate prin scutirea de la impozitare, în dreptul său național, a produselor furnizate în vederea utilizării drept combustibil atât pentru navigația pe apele Uniunii, cât și pentru navigația pe căile navigabile interioare ale Uniunii.
- 51 În aceste condiții, este necesar să se înțeleagă că, prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 15 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2003/96 trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale în temeiul căreia beneficiul scutirii de accize în favoarea motorinei furnizate în vederea utilizării drept combustibil pentru navigația pe căile navigabile interioare ale Uniunii este refuzat pentru motivul că această motorină nu face obiectul unui marcaj fiscal conform cerințelor dreptului Uniunii, deși, pe de o parte, s-a stabilit că respectiva motorină este utilizată într-un astfel de scop și, pe de altă parte, nu există niciun indiciu de natură să trezească bănuieli cu privire la existența unei fraude, a unui abuz sau a unei evaziuni fiscale.
- 52 Potrivit unei jurisprudențe constante, pentru a stabili domeniul de aplicare al unei dispoziții de drept al Uniunii, trebuie să se țină seama nu numai de formularea acesteia, ci și de contextul în care se înscrie și de obiectivele urmărite de reglementarea din care face parte (Hotărârea din 13 iunie 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Costul real al energiei), C-266/23, EU:C:2024:506, punctul 28 și jurisprudența citată).
- 53 În ceea ce privește, în primul rând, modul de redactare a articolului 15 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2003/96, astfel cum a fost amintit la punctul 49 din prezenta hotărâre, este necesar să se observe că, potrivit acestei dispoziții, scutirea sau reducerea nivelului de impozitare aplicabil produselor energetice în cauză se acordă în funcție de utilizarea căreia acestea îi sunt destinate.
- 54 În special, după cum reiese din această dispoziție, interpretată în lumina articolului 14 alineatul (1) litera (c) al doilea paragraf din această directivă, posibilitatea acordată astfel statelor membre,

## 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

în măsura în care exclude ambarcațiunile private de agrement, este limitată la produsele energetice care sunt utilizate drept combustibil pentru navigația pe căile navigabile interioare ale Uniunii în scopuri comerciale, și anume utilizări în care o navă servește în mod direct prestării de servicii cu titlu oneros [a se vedea prin analogie Hotărârea din 16 septembrie 2021, Comisia/Italia (Accize – Combustibil pentru ambarcațiuni de agrement), C-341/20, EU:C:2021:744, punctele 33 și 34, precum și jurisprudența citată].

- 55 Reiese astfel din modul de redactare a articolului 15 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2003/96 că statele membre au printre altele dreptul de a scuti de la impozitarea prevăzută de această directivă un produs energetic, precum motorina, cu condiția ca acesta să fie utilizat drept combustibil pentru operațiuni de navigație pe apele interioare ale Uniunii în scopuri comerciale.
- 56 În al doilea rând, în ceea ce privește contextul în care se înscrie articolul 15 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2003/96, trebuie subliniat că economia generală a acestei directive se întemeiază pe principiul potrivit căruia produsele energetice sunt impozitate în funcție de utilizarea lor reală (a se vedea în acest sens Hotărârea din 25 aprilie 2024, Bitulpetroleum Serv, C-657/22, EU:C:2024:353, punctul 23 și jurisprudența citată).
- 57 În consecință, marja de apreciere de care dispun statele membre în cadrul exercitării facultății prevăzute la articolul 15 alineatul (1) litera (f) din această directivă nu poate repune în discuție acest principiu (a se vedea în acest sens Hotărârea din 25 aprilie 2024, Bitulpetroleum Serv (C-657/22, EU:C:2024:353, punctul 24 și jurisprudența citată).
- 58 În speță, instanța de trimitere subliniază că, deși motorina în discuție în litigiul principal nu face obiectul unui marcaj fiscal conform cerințelor dreptului Uniunii, s-a stabilit că această motorină a fost utilizată drept combustibil pentru navigația pe căile navigabile interioare ale Uniunii.
- 59 Desigur, astfel cum s-a arătat la punctul 44 din prezenta hotărâre, statele membre sunt obligate, în temeiul articolului 1 din Directiva 95/60, interpretat în lumina celui de al treilea considerent al acesteia, să aplice un sistem de marcaj fiscal, printre altele, motorinei care nu este impozitată la rata integrală (Hotărârea din 17 octombrie 2018, Comisia/Regatul Unit, C-503/17, EU:C:2018:831, punctul 44).
- 60 Această directivă, care a fost adoptată în conformitate cu dispozițiile articolului 9 din Directiva 92/81, care a fost abrogată și înlocuită prin Directiva 2003/96, are astfel ca obiectiv, după cum reiese din primul-al treilea considerent ale acesteia coroborate cu articolul 30 al doilea paragraf din Directiva 2003/96, să o completeze pe aceasta din urmă și să favorizeze realizarea și buna funcționare a pieței interne, permițând identificarea ușoară și rapidă, în întreaga Uniune, a motorinei care nu este supusă nivelului normal de impozitare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 octombrie 2018, Comisia/Regatul-Unit, C-503/17, EU:C:2018:831, punctul 46 și jurisprudența citată).
- 61 În această privință, trebuie arătat că articolul 3 din Directiva 95/60 impune statelor membre, pe de o parte, să ia măsurile necesare pentru a se asigura că este evitată utilizarea improprie a produselor marcate și, pe de altă parte, să prevadă ca o asemenea utilizare abuzivă să fie considerată o încălcare a dreptului intern al statului membru în cauză.
- 62 Astfel, marcajul fiscal al uleiurilor minerale prevăzut de această directivă urmărește, înainte de toate, să permită să se controleze și, dacă este cazul, să se sancționeze utilizarea produselor



## 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

energetice scutite sau supuse unei rate reduse a accizelor în scopuri pentru care dreptul Uniunii nici nu impune, nici nu permite posibilitatea unei derogări de la aplicarea accizelor.

- 63 În schimb, astfel cum susține în esență Comisia, o marcă incorectă nu poate, în lipsa unui indiciu cu privire la existența unei fraude, să împiedice aplicarea scutirilor sau a reducerilor nivelului accizei prevăzute de Directiva 2003/96 atunci când sunt îndeplinite condițiile cărora le este supusă această aplicare, precum, în speță, o utilizare drept combustibil pentru navigația în scopuri comerciale pe căi navigabile interioare ale Uniunii.
- 64 În ceea ce privește, în al treilea rând, finalitatea Directivei 2003/96, trebuie amintit că aceasta, prin faptul că prevede un regim de impozitare armonizat pentru produsele energetice și pentru energia electrică, urmărește, astfel cum reiese din cuprinsul considerentelor (2)-(5) și (24) ale acesteia, să promoveze buna funcționare a pieței interne în sectorul energiei, evitând printre altele denaturările concurenței (Hotărârea din 7 martie 2018, Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168, punctul 29 și jurisprudența citată).
- 65 Or, pentru a asigura aplicarea nivelului corect de impozitare a produselor energetice care intră sub incidența acestei directive și pentru a evita astfel denaturarea concurenței între operatorii economici în cauză, este necesar să se permită autorităților competente să controleze în mod eficient dacă un astfel de produs este utilizat în scopul prevăzut pentru aplicarea scutirii sau a ratei reduse de impozitare.
- 66 În această privință, marcarea fiscală a motorinei și a kerosenului constituie, desigur, o măsură destinată să asigure buna funcționare a regimului de impozitare armonizat al produselor energetice instituit prin Directiva 2003/96, permițând autorităților fiscale ale statelor membre să se asigure că aceste uleiuri minerale sunt impozitate în funcție de utilizarea lor reală.
- 67 Cu toate acestea, cerința marcării fiscale prevăzută de Directiva 95/60 nu poate avea ca efect să permită statelor membre, în cadrul marjei de apreciere de care dispun în temeiul articolului 15 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2003/96, să condiționeze de respectarea acestei cerințe scutirea sau aplicarea unei rate reduse a accizei pe care această dispoziție le autorizează să o stabilească, printre altele, pentru produsele energetice utilizate drept combustibil pentru navigația pe căi navigabile interioare în scopuri comerciale.
- 68 Situația ar fi diferită numai dacă operatorul în cauză a participat în mod intenționat la o fraudă fiscală care a pus în pericol funcționarea regimului de impozitare a produselor energetice și a electricității sau dacă nerespectarea cerinței privind marcarea fiscală are ca efect să împiedice probarea cu certitudine a faptului că motorina a fost utilizată în scopul aplicării unui nivel redus de impozitare sau a unei scutiri (a se vedea prin analogie Hotărârea din 20 iunie 2018, Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, punctul 59 și jurisprudența citată).
- 69 Cu toate acestea, în speță, trebuie subliniat că, astfel cum reiese din cererea de decizie preliminară, litigiul principal se caracterizează prin lipsa unor indicii de natură să trezească bănuiele cu privire la existența unei fraude, a unui abuz sau a unei evaziuni fiscale.
- 70 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, este necesar să se răspundă la prima întrebare că articolul 15 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2003/96 coroborat cu articolul 1 din Directiva 95/60 trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale în temeiul căreia beneficiul scutirii de accize în favoarea motorinei furnizate în vederea utilizării drept

## 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

combustibil pentru navigația în scopuri comerciale pe căile navigabile interioare ale Uniunii este refuzat pentru motivul că această motorină nu face obiectul unui marcaj fiscal conform cerințelor dreptului Uniunii, deși, pe de o parte, s-a stabilit că respectiva motorină este utilizată într-un astfel de scop și, pe de altă parte, nu există niciun indiciu de natură să trezească bănuiele cu privire la existența unei fraude, a unui abuz sau a unei evaziuni fiscale.

### *Cu privire la întrebările a doua-a patra*

- 71 Având în vedere răspunsul dat la prima întrebare, nu este necesar să se răspundă la întrebările a doua-a patra.

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

- 72 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:

**Articolul 15 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2003/96/CE a Consiliului din 27 octombrie 2003 privind restructurarea cadrului comunitar de impozitare a produselor energetice și a electricității, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2004/75/CE a Consiliului din 29 aprilie 2004, coroborat cu articolul 1 din Directiva 95/60/CE a Consiliului din 27 noiembrie 1995 privind marcarea fiscală a motorinelor și a kerosenului**

**trebuie interpretat în sensul că**

**se opune unei reglementări naționale în temeiul căreia beneficiul scutirii de accize în favoarea motorinei furnizate în vederea utilizării drept combustibil pentru navigația în scopuri comerciale pe căile navigabile interioare ale Uniunii Europene este refuzat pentru motivul că această motorină nu face obiectul unui marcaj fiscal conform cerințelor dreptului Uniunii, deși, pe de o parte, s-a stabilit că respectiva motorină este utilizată într-un astfel de scop și, pe de altă parte, nu există niciun indiciu de natură să trezească bănuiele cu privire la existența unei fraude, a unui abuz sau a unei evaziuni fiscale.**