

## **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

**Cauza C-355 din 2014 „Polihim-SS” EOOD. Vânzarea succesivă a unor produse accizabile existente în interiorul unui antrepozit fiscal și noțiunea de eliberare în consum din perspectiva faptului generator al accizelor.**

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a noua)

2 iunie 2016

„Trimitere preliminară – Impozite indirecte – Accize – Directiva 2008/118/CE – Exigibilitatea accizelor – Articolul 7 alineatul (2) – Noțiunea «ieșirea unor produse accizabile dintr-un regim suspensiv de accize» – Impozitarea produselor energetice și a energiei electrice – Directiva 2003/96/CE – Articolul 14 alineatul (1) litera (a) – Utilizarea unor produse energetice în vederea producerii de energie electrică – Cumpărare și revânzare de către un cumpărător intermediar a unor produse energetice aflate într-un antrepozit fiscal – Livrare directă a produselor energetice către un operator în vederea producerii de energie electrică – Indicarea cumpărătorului intermediar drept «destinatar» al produselor în documentele fiscale – Încălcarea cerințelor de drept național pentru scutirea de accize – Refuzul scutirii – Proba utilizării produselor în condiții care permit scutirea de accize – Proportionalitate”

În cauza C-355/14,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Administrativen sad Pleven (Tribunalul Administrativ din Plevna, Bulgaria), prin decizia din 10 iulie 2014, primită de Curte la 21 iulie 2014, în procedura

**„Polihim-SS” EOOD**

împotriva

**Nachalnik na Mitnitsa Sviștov,**

cu participarea:

**Okrazhna prokuratura Pleven,**

CURTEA (Camera a noua),

compusă din domnul C. Lycourgos, președinte de cameră, domnii E. Juhász și C. Vajda (raportor), judecători,

avocat general: domnul M. Wathelet,

## **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

grefier: domnul M. Aleksejev, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 28 octombrie 2015,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru „Polihim-SS” EOOD, de D. Dobrev și de L. Angelov, avocați, precum și de S. Stefanova;
- pentru Nachalnik na Mitnitsa Svishtov, de V. Tanov, avocat, de S. Yordanova și de N. Yotsova-Toteva;
- pentru guvernul bulgar, de E. Petranova și de D. Drambozova, în calitate de agenți;
- pentru guvernul german, de T. Henze și de K. Petersen, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de M. Wasmeier și de D. Roussanov, în calitate de agenți,

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

pronunță prezenta

### **Hotărâre**

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 1 alineatul (1) litera (a) 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) și a articolului 14 alineatul (1) litera (a) 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).
- 2 Această cerere a fost prezentată în cadrul unui litigiu dintre „Polihim-SS” EOOD (denumită în continuare „Polihim”), pe de o parte, și Nachalnik na Mitnitsa Svishtov (directorul Biroului Vamal din Sviștov, Bulgaria), pe de altă parte, în legătură cu amenzile aplicate întreprinderii Polihim pentru că a permis ieșirea unor produse energetice dintr-un antrepozit fiscal fără plata accizelor corespunzătoare.

### **Cadrul juridic**

## 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

### *Dreptul Uniunii*

Directiva 2003/96

#### 3 Potrivit articolului 2 din Directiva 2003/96:

„(1) În sensul prezentei directive, termenul «produse energetice» se aplică produselor:

[...]

(b) incluse în codurile NC 2701, 2702 și 2704-2715;

[...]

(3) Atunci când sunt destinate utilizării, sunt puse în vânzare sau sunt utilizate drept carburant sau combustibil pentru încălzire, produsele energetice altele decât cele pentru care este precizat un nivel de impozitare în prezenta directivă se impozitează în funcție de utilizarea lor, la rata aplicată combustibilului pentru încălzire sau carburantului echivalent.

[...]

(4) Prezenta directivă nu se aplică:

(a) impozitării în aval a căldurii și impozitării produselor incluse în codurile NC 4401 și 4402;

(b) următoarelor utilizări ale produselor energetice și ale electricității:

- produse energetice utilizate în alte scopuri decât drept carburant sau combustibil de încălzire;
- dublă utilizare a produselor energetice.

Un produs energetic are dublă utilizare atunci când este folosit atât drept combustibil pentru încălzire, cât și pentru alte scopuri decât acela de carburant sau combustibil pentru încălzire. Utilizarea produselor energetice pentru reducerea chimică și în procesele electrolitice și metalurgice este considerată utilizare dublă;

- electricitate utilizată în principal în procesul de reducere chimică, dar și în procese electrolitice și metalurgice;

## 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

- electricitate, atunci când reprezintă mai mult de 50 % din costul unui produs. «Costul unui produs» înseamnă achizițiile totale de bunuri și servicii, plus costurile de personal plus consumul de capital fix la nivelul întreprinderii, conform definiției din articolul 11. Acest cost se calculează în medie pe unitate. «Costul electricității» înseamnă valoarea reală de cumpărare a electricității sau costul de producție al electricității dacă este produsă în întreprindere;
- procese mineralogice.

«Procese mineralogice» înseamnă procesele clasificate în nomenclatura NACE la codul DI 26 «Fabricarea altor produse minerale nemetalice», care figurează în Regulamentul (CEE) nr. 3037/90 al Consiliului din 9 octombrie 1990 privind clasificarea statistică a activităților din Comunitatea Europeană [(JO 1990, L 293, p. 1, Ediție specială, 02/vol. 4, p. 216)].

Totuși, dispozițiile din articolul 20 se aplică acestor produse energetice.

[...]”

#### 4 Articolul 4 din Directiva 2003/96 are următorul cuprins:

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

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

#### 5 Articolul 9 alineatul (1) din această directivă prevede:

„De la 1 ianuarie 2004, ratele minime de impozitare aplicabile combustibililor pentru încălzire se fixează conform tabelului C din anexa I.”

#### 6 Articolul 14 alineatul (1) litera (a) din directiva menționată prevede:

„(1) Pe lângă dispozițiile generale prevăzute în 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), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2000/47/CE a Consiliului din 20 iulie 2000 (JO 2000, L 193, p. 73, Ediție specială,

## 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

02/vol. 12, p. 257)] 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:

- (a) produse energetice și electricitate utilizate pentru a produce electricitate și electricitate utilizată pentru a menține capacitatea de a produce electricitate. Totuși, statele membre pot impozita aceste produse din motive de protecție a mediului, fără a trebui să respecte ratele minime de impozitare stabilite în prezenta directivă. În acest caz, impozitarea acestor produse nu se ia în considerare pentru respectarea nivelului minim de impozitare a electricității prevăzut în articolul 10”.

- 7 Tabelul C din anexa I la aceeași directivă, intitulat „Rate minime de impozitare aplicabile combustibililor pentru încălzire și electricității”, are următorul cuprins:

	Utilizare comercială	Utilizare privată
[...]	[...]	[...]
Păcură grea (în euro per 1 000 [kg]) Coduri NC 2710 19 61 până la 2710 19 69	15	15
[...]	[...]	[...]

Directiva 2008/118

- 8 Potrivit considerentelor (8) și (9) ale Directivei 2008/118:

„(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.

## 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

(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.”

9 Articolul 1 alineatul (1) litera (a) din directiva menționată prevede:

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

(a) produsele energetice și electricitatea reglementate de Directiva 2003/96/CE”.

10 Potrivit articolului 4 din Directiva 2008/118:

„În sensul prezentei directive și al dispozițiilor sale de punere în aplicare, se aplică următoarele definiții:

1. «antrepozitar autorizat» înseamnă o persoană fizică sau juridică autorizată de autoritățile competente dintr-un stat membru să producă, să transforme, să dețină, să primească sau să expedieze produse accizabile în cadrul activității sale, în regim suspensiv de accize în cadrul unui antrepozit fiscal;

[...]

11. «antrepozit fiscal» înseamnă un loc în care produsele accizabile sunt produse, transformate, deținute, primite sau expediate în regim suspensiv de accize de către un antrepozitar autorizat în cadrul activității sale, sub rezerva anumitor condiții stabilite de autoritățile competente din statul membru în care se află antrepozitul fiscal.”

11 Articolul 7 alineatele (1)-(3) din Directiva 2008/118, care figurează în secțiunea I din capitolul II din aceasta, această secțiune fiind intitulată „Momentul și locul exigibilității”, are următorul cuprins:

„(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](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

- (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;

[...]

- (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;

[...]”

- 12 Articolul 15 alineatul (2) din Directiva 2008/118, care figurează în capitolul III din aceasta, acest capitol fiind intitulat „Producere, transformare și deținere”, prevede:

„Producția, transformarea și deținerea produselor accizabile, atunci când accizele nu au fost plătite, au loc într-un antrepozit fiscal.”

*Dreptul bulgar*

- 13 Potrivit Zakon za aktsizite i danăchnite skladove (Legea privind accizele și antrepozitele fiscale, DV nr. 91 din 15 noiembrie 2005, denumită în continuare „Legea privind accizele”), care transpune în dreptul bulgar Directiva 2008/118:

„Următoarele activități sunt supuse accizelor:

[...]

- (3) produsele energetice și energia electrică;

[...]”

- 14 Articolul 4 din respectiva lege prevede:

„În sensul prezentei legi:

[...]

14. «Consumatorul final scutit de accize» este un comerciant independent sau o persoană juridică ce are dreptul de a primi produse energetice utilizate în scopuri scutite de accize, în temeiul certificatului de scutire de accize pe care l-a primit.”

## 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

15 În versiunea în vigoare până la 16 iulie 2012, articolul 20 din Legea privind accizele prevedea:

„(1) Acciza datorată devine exigibilă la momentul eliberării pentru consum a produselor accizabile.

(2) Prin «eliberare pentru consum» se înțelege:

1. ieșirea produselor accizabile dintr-un antrepozit fiscal, cu excepția cazului în care, în condițiile și potrivit modalităților prevăzute de prezenta lege, începând din momentul ieșirii lor, produsele circulă într-un regim suspensiv de accize; de asemenea, ieșirea produselor accizabile dintr-o distilerie specializată de mici dimensiuni și dintr-o cramă a unui mic viticultor;

[...]”

16 În versiunea în vigoare începând de la 17 iulie 2012, articolul 20 alineatul (2) din această lege are următorul cuprins:

„(2) Prin «eliberare pentru consum» se înțelege:

1. ieșirea produselor accizabile dintr-un antrepozit fiscal, cu excepția cazului în care, în condițiile și potrivit modalităților prevăzute de prezenta lege, începând din momentul ieșirii lor, produsele circulă într-un regim suspensiv de accize;

[...]”

17 Potrivit articolului 24 din legea menționată:

„[...]”

(2) Sunt scutite de accize produsele energetice:

[...]”

3. utilizate în vederea producerii de energie electrică de către persoane care au obținut o licență de producție de energie electrică, acordată potrivit modalităților Legii privind energia;

[...]”

(3) Scutirea în temeiul alineatului (2) punctele 1-5 nu se aplică decât consumatorului final scutit de accize.”



## 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

- 18 Articolul 24 alineatul (3) din Legea privind accizele a fost abrogat cu începere de la 17 iulie 2012.
- 19 Articolul 24a din această lege, în vigoare începând de la 17 iulie 2012, prevede:  
„[...] (1) Scutirea de accize pe produsele energetice menționate la articolul 24 alineatul (2) punctele 1-5 nu se aplică decât unei persoane căreia i-a fost eliberat un certificat de consumator final scutit de accize.”
- 20 Potrivit articolului 24e din legea menționată, în vigoare începând de la 17 iulie 2012:  
„(1) În temeiul certificatului emis, consumatorul final scutit de accize are dreptul de a primi produse energetice scutite de accize în punctul de vânzare indicat în certificat, unde produsele energetice vor fi primite, descărcate și utilizate.  
(2) Consumatorul final scutit de accize nu poate utiliza produsele energetice primite decât în scopurile indicate în certificatul emis pentru punctul de vânzare respectiv.  
[...]”
- 21 Articolul 33 alineatele 1 și 3 din aceeași lege, în versiunea în vigoare la data faptelor din litigiul principal, are următorul cuprins:  
[...]  
„(1) Cotele accizelor la produsele energetice utilizate drept combustibil pentru încălzire sunt următoarele:  
[...]  
2. pentru păcura grea, inclusă în codurile NC 2710 19 61-2710 19 69, pentru celelalte uleiuri grele, altele decât uleiurile lubrifiante, incluse în codul NC 2710 19 99, și pentru produsele energetice incluse în codurile NC 2706, 2707 91, 2707 99 11, 2707 99 19, 2710 91 și 2710 99: 50 de leva per 1 000 kg;  
[...]  
(3) În scopul aplicării cotelor menționate la alineatul (1), produsele accizabile puse în consum sunt însoțite de un document potrivit unui model definit prin decretul de aplicare a prezentei legi.”
- 22 Articolul 33 alineatul (4) din Legea privind accizele, în versiunea acesteia în vigoare până la 16 iulie 2012, prevedea:

## 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

„Cotele menționate la alineatul (1) se aplică dacă persoana care a pus în consum produsele deține documentul menționat la alineatul (3), certificat de persoana care va utiliza produsele în scopul corespunzător, cu excepția GPL-ului în butelii destinat folosirii drept combustibil pentru încălzire și ieșite dintr-un antrepozit fiscal către un centru de schimb de butelii. [...]”

- 23 Articolul 33 alineatul (4) din această lege, în versiunea în vigoare începând de la 17 iulie 2012, prevede:

„Cotele menționate la alineatul (1) se aplică dacă persoana care a pus în consum produsele deține documentul menționat la alineatul (3), certificat de persoana care va utiliza produsele în scopul corespunzător, cu excepția GPL-ului în butelii destinate încălzirii și ieșite dintr-un antrepozit fiscal.”

- 24 Potrivit articolului 112 alineatul (1) din legea menționată:

„O persoană care, deși datorează acciza, nu o achită, poate primi o amendă egală cu dublul sumei accizelor neachitate, dar nu mai mică de 500 de leva.”

- 25 În conformitate cu articolul 13 din Decretul de aplicare a Legii privind accizele, în versiunea aplicabilă faptelor din litigiul principal (denumit în continuare „decretul de aplicare”):

„(1) Scutirea de accize a produselor energetice menționate la articolul 24 alineatul (2) punctele 1, 2, 3, 4 și 5 din prezenta lege nu se aplică decât comercianților independenți sau persoanelor juridice cărora le-a fost eliberat un certificat de consumator final scutit de accize.

[...]

(5) Atunci când un produs energetic este integrat într-un proces legat de degajarea de căldură utilizată în scopuri rezidențiale și industriale, direct sau printr-un mediu de propagare, se consideră că acest produs este un produs energetic destinat să fie utilizat drept combustibil pentru încălzire.

[...]”

- 26 Articolul 80 din acest decret de aplicare prevede:

„(1) Factura privind accizele este emisă de persoanele impozabile, cu excepția persoanelor menționate la articolul 3 punctele 2 și 3 [din Legea privind accizele], potrivit modelului din anexa nr. 14. Factura privind accizele este emisă de consumatorii finali scutiți de accize numai atunci când produsele energetice sunt utilizate în alte scopuri decât cele indicate în certificat.

[...]

(5) Factura privind accizele este emisă la data eliberării pentru consum a produselor accizabile, cu excepția cazurilor prevăzute la articolul 20 alineatul (2) punctele 5, 15, 16, 17 și 18 [din Legea privind accizele].”

27 Articolul 80a din decretul de aplicare menționat are următorul cuprins:

„(1) În cazurile de aplicare a cotelor de accize reduse în temeiul articolului 33 alineatul (1) și al cotei în temeiul articolului 33a alineatul (1) [din Legea privind accizele] uleiurilor lubrifiante care conțin, potrivit specificațiilor lor tehnice, motorină marcată, persoana care pune produsele în consum completează și prezintă în patru exemplare un document potrivit modelului prevăzut în anexa nr. 14a.

(2) Primul exemplar se păstrează de către emitent, iar al doilea exemplar se păstrează de către persoana menționată drept destinatar în factura privind accizele. Al treilea și al patrulea exemplar însoțesc produsul până la consumator. Al patrulea exemplar este păstrat de consumatorul produselor accizabile cu destinația de combustibil pentru încălzire. Al treilea exemplar se restituie persoanei care a pus produsele în consum.

[...]”

28 Articolul 82 alineatele (5) și (6) din același decret de aplicare prevede:

„(5) Declarația privind accizele este însoțită de o copie a facturilor privind accizele, precum și a facturii întocmite conform anexei nr. 14a privind produsele energetice puse în consum în vederea utilizării drept combustibil pentru încălzire, cu excepția celor prevăzute la articolul 33 alineatul (1) punctele 5 și 7 [din Legea privind accizele], și privind GPL-ul pus în consum în butelii în vederea utilizării drept combustibil pentru încălzire și ieșite dintr-un antrepozit fiscal către un centru de schimb de butelii.

(6) Numai o copie a facturilor privind accizele se anexează la declarația privind accizele la produsele energetice puse în consum și destinate consumatorilor finali scutiți de accize și la GPL-ul pus în consum în butelii în vederea utilizării drept combustibil pentru încălzire și ieșite dintr-un antrepozit fiscal către un centru de schimb de butelii.”

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

## 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

- 29 Din decizia de trimitere reiese că Polihim este un antrepozitar autorizat care administrează un antrepozit fiscal aflat în Lukovit (Bulgaria), în care este autorizat să fabrice produse energetice și să le depoziteze într-un regim suspensiv de accize.
- 30 În temeiul unui contract tripartit încheiat între Polihim, Petros Oyl OOD și TETS Bobov dol EAD, Polihim a vândut păcură grea către Petros Oyl, care a vândut-o către TETS Bobov dol, consumator final scutit de accize în sensul legislației bulgare. Această păcură grea a fost livrată direct de Polihim către TETS Bobov dol din antrepozitul său fiscal. Din decizia de trimitere reiese că TETS Bobov dol a utilizat păcura grea pentru producerea de energie electrică în sensul articolului 14 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96.
- 31 Cu ocazia unui control fiscal desfășurat la Polihim, autoritățile vamale bulgare au constatat că, în declarațiile sale de accize întocmite pentru perioadele de impozitare 1-30 iunie 2012, precum și 1-30 septembrie 2012, această societate a declarat că a efectuat, pentru Petros Oyl, opt eliberări pentru consum de păcură grea inclusă în codul NC 2710 19 64, dar a arătat că nu datorează accize pentru aceasta, deoarece aceste produse erau destinate să fie utilizate cu ocazia producerii de energie electrică în sensul articolului 24 alineatul (2) punctul 3 din Legea privind accizele.
- 32 Considerând că Petros Oyl, pe care Polihim a declarat-o destinatară produselor în discuție în litigiul principal, nu avea statutul de consumator final scutit de accize în sensul legislației naționale și că, prin urmare, ieșirea acestor produse din antrepozitul fiscal al Polihim a dat naștere unei datorii de accize în sarcina acesteia din urmă, autoritățile vamale bulgare au întocmit un act de constatare a unei contravenții.
- 33 Polihim a prezentat obiecții scrise împotriva acestui act, arătând că produsele menționate, odată ieșite din antrepozitul său fiscal, au fost livrate de ea direct către TETS Bobov dol, societate care produce energie electrică și care beneficiază de statutul de consumator final scutit de accize.
- 34 Prin decizia din 27 mai 2013, directorul Biroului Vamal din Sviștov a respins aceste obiecții și a aplicat Polihim, pentru fiecare eliberare pentru consum, amenzi egale cu dublul sumei accizelor neachitate, în temeiul articolului 112 alineatul (1) din Legea privind accizele. Cota accizelor luată în considerare în scopul calculului acestor amenzi era cea aplicabilă produselor energetice destinate altor scopuri decât cele de carburant sau de combustibil pentru încălzire.
- 35 Polihim a formulat o acțiune împotriva acestei decizii la Rayonen sad Lukovit (Tribunalul de Primă Instanță din Lukovit, Bulgaria). În hotărârea sa, această instanță a subliniat că produsele în discuție în litigiul principal au ieșit din

antrepozitul fiscal al Polihim fără ca aceasta să plătească accizele corespunzătoare, încălcând articolul 20 alineatul (1) din Legea privind accizele. Potrivit instanței menționate, nu era important, în această privință, că aceste produse au fost livrate direct către TETS Bobov dol, din moment ce Petros Oyl, declarată destinatară produselor menționate în documentele fiscale întocmite chiar de Polihim, nu avea statut de consumator final scutit de accize. Instanța menționată a modificat totuși decizia din 27 mai 2013, reducând cuantumul amenzilor aplicate.

- 36 Polihim a declarat recurs împotriva acestei hotărâri la instanța de trimitere.
- 37 Considerând că soluționarea chestiunilor care s-au evidențiat în cadrul litigiului cu care a fost sesizată necesită interpretarea anumitor dispoziții ale Directivelor 2008/118 și 2003/96, instanța de trimitere a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Noțiunea «consumul produselor energetice» de la articolul 1 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2008/118 trebuie interpretată în sensul că produsele energetice sunt consumate de cumpărătorul lor direct care nu le introduce efectiv într-un anumit proces sau în sensul că sunt consumate de un terț, care le introduce efectiv într-un proces derulat de el însuși, în cazurile în care produsele energetice respective au fost puse în consum și au ieșit din antrepozitul fiscal al unui antrepozitar autorizat, au fost vândute în cadrul unei tranzacții comerciale către un cumpărător care nu deține nici o licență pentru producția de energie electrică, nici un certificat de consumator final scutit de accize, iar apoi sunt vândute de acesta unui terț care deține o licență pentru producția de energie electrică, o autorizație pentru primirea de produse energetice scutite de accize, eliberată de autoritățile competente ale statului membru, precum și un certificat de consumator final scutit de accize și căruia antrepozitarul autorizat i-a livrat direct produsele energetice, fără să i se fi transferat cumpărătorului controlul de fapt asupra acestor produse?

2) Expresia «utilizate pentru a produce electricitate» de la articolul 14 alineatul (1) litera (a) prima teză din Directiva 2003/96 trebuie interpretată în sensul că produsele energetice sunt utilizate de cumpărătorul lor direct care nu le introduce efectiv într-un anumit proces în vederea realizării unui obiectiv scutit de accize sau în sensul că sunt utilizate de un terț care le introduce efectiv într-un proces derulat de el însuși, drept combustibil pentru încălzire, de exemplu, pentru producția de energie electrică, în vederea realizării unui obiectiv scutit de accize în cazurile în care produsele energetice respective au fost puse în consum și au ieșit din antrepozitul fiscal al unui antrepozitar autorizat, au fost vândute în cadrul unei tranzacții comerciale către un cumpărător care nu deține nici o licență pentru producția de energie electrică, nici un certificat de consumator final scutit de accize, iar apoi sunt vândute de

acesta unui terț care deține o licență pentru producția de energie electrică, o autorizație pentru primirea de produse energetice scutite de accize, eliberată de autoritățile competente ale statului membru, precum și un certificat de consumator final scutit de accize și căruia antrepozitarul autorizat i-a livrat direct produsele energetice, fără să i se fi transferat cumpărătorului controlul de fapt asupra acestor produse?

- 3) Având în vedere principiile legislației Uniunii Europene în materie de accize și în special dispozițiile articolului 1 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2008/118 și ale articolului 14 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96, produsele energetice sunt accizabile și, în cazul unui răspuns afirmativ, la ce cotă, la cea a carburanților sau la cea a produselor energetice combustibile pentru încălzire, în cazul în care se dovedește că aceste produse au fost livrate unui consumator final care deține licențele și autorizațiile necesare prevăzute în legislația națională pentru producția de energie electrică, precum și un certificat de consumator final scutit de accize, care a primit produsele direct de la antrepozitarul autorizat, fără să fie însă cumpărătorul inițial?
- 4) Având în vedere principiile legislației Uniunii Europene în materie de accize și în special dispozițiile articolului 1 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2008/118 și ale articolului 14 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96, produsele energetice pot fi accizabile la cota aplicabilă carburanților, în cazul în care s-a stabilit că au fost consumate și utilizate în vederea unui obiectiv scutit de accize, respectiv pentru producția de energie electrică de către o persoană care deține licențele și autorizațiile necesare prevăzute în legislația națională și care a primit produsele direct de la antrepozitarul autorizat, fără să fie însă cumpărătorul inițial?"

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

*Cu privire la prima și la a doua întrebare*

- 38 Prin intermediul primei și al celei de a doua întrebări, care trebuie examinate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească, pe de o parte, dacă articolul 7 alineatul (2) din Directiva 2008/118 trebuie interpretat în sensul că vânzarea unui produs supus accizelor în interiorul unui antrepozit fiscal, fără ca acest produs să fi părăsit fizic acest antrepozit fiscal, constituie o eliberare pentru consum a acestui produs. Pe de altă parte, această instanță solicită să se stabilească dacă articolul 14 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96 coroborat cu articolul 7 din Directiva 2008/118 trebuie interpretat în sensul că se opune refuzării de către autoritățile naționale a scutirii de accize a produselor energetice care, după ce au fost vândute de un antrepozitar autorizat unui cumpărător

## 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

intermediar, sunt vândute de acesta din urmă unui consumator final care îndeplinește toate cerințele impuse de dreptul național pentru a beneficia de scutirea de accize a acestor produse și căruia îi sunt livrate direct produsele menționate de către antrepozitarul autorizat din antrepozitul său fiscal, pentru simplul motiv că cumpărătorul intermediar, declarat de acest antrepozitar ca fiind destinatarul produselor menționate, nu îndeplinește aceste condiții.

- 39 Cu titlu introductiv, trebuie să se arate că produsele în discuție în litigiul principal, în speță păcura grea inclusă în codul NC 2710 19 64, constituie produse energetice incluse în codul NC 2710, în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2003/96, și sunt impozabile în condițiile prevăzute de această directivă. Acestea constituie de asemenea produse accizabile în sensul articolului 1 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2008/118, consumul acestora fiind – direct sau indirect – supus accizelor, al căror regim este stabilit de această din urmă directivă. Trebuie să se adauge că utilizarea căreia îi erau destinate aceste produse, respectiv producerea de energie electrică într-o centrală termică, nu se numără printre utilizările excluse, în temeiul articolului 2 alineatul (4) litera (b) din Directiva 2003/96, din domeniul de aplicare al acesteia.
- 40 Reiese din articolul 4 și din articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2003/96 coroborate cu anexa I tabelul C din această directivă că nivelul impozitării aplicabile păcurii grele, precum cea în discuție în litigiul principal, nu trebuie să fie mai mic de 15 euro per 1 000 kg.
- 41 Prin urmare, această păcură grea trebuie impozitată în consecință, cu excepția cazului în care îi este aplicabilă o scutire sau o reducere a nivelului de impozitare.
- 42 În această privință, reiese din articolul 14 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96 că statele membre scutesc 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, produsele energetice și energia electrică utilizate pentru a produce energie electrică și energia electrică utilizată pentru a menține capacitatea de a produce energie electrică.
- 43 În acest context, instanța de trimitere are îndoieli cu privire la aspectul dacă vânzarea de către Polihim a produselor în discuție în litigiul principal către un cumpărător intermediar, fără ca acesta din urmă să fi exercitat vreodată un control de fapt asupra respectivelor produse, constituie o eliberare pentru consum a produselor menționate, în sensul articolului 7 alineatul (2) din Directiva 2008/118, și, în consecință, dacă condițiile cărora le este supusă scutirea acestor produse trebuie îndeplinite în momentul acestei vânzări.

## 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

44 Prin urmare, în scopul de a răspunde la prima și la a doua întrebare, astfel cum au fost reformulate la punctul 38 din prezenta hotărâre, trebuie să se determine, mai întâi, momentul în care accizele devin exigibile, conform articolului 7 din Directiva 2008/118, și apoi condițiile cărora le este supusă scutirea prevăzută la articolul 14 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96.

Cu privire la momentul la care accizele devin exigibile

45 Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, pentru interpretarea unei dispoziții de drept al Uniunii, trebuie să se țină seama nu numai de formularea acesteia, ci și de contextul său și de obiectivele urmărite de reglementarea din care face parte această dispoziție (Hotărârea din 26 martie 2015, Litaksa, C-556/13, EU:C:2015:202, punctul 23 și jurisprudența citată).

46 În primul rând, în ceea ce privește formularea articolului 7 alineatul (1) din Directiva 2008/118, trebuie arătat că această dispoziție stabilește că momentul în care intervine exigibilitatea este momentul eliberării pentru consum a produsului supus accizelor.

47 Pe de altă parte, reiese din articolul 7 alineatul (2) litera (a) din directiva menționată că, prin „eliberare pentru consum”, se înțelege „ieșirea produselor accizabile, inclusiv neregulamentară, dintr-un regim suspensiv de accize”.

48 Trebuie să se constate că fragmentul „ieșirea produselor accizabile [...] dintr-un regim suspensiv de accize” care figurează la articolul 7 alineatul (2) litera (a) din Directiva 2008/118 desemnează, având în vedere sensul obișnuit al termenului „ieșire” în limbajul curent, ieșirea fizică a acestor produse din antrepozitul fiscal, iar nu vânzarea acestora.

49 În al doilea rând, trebuie să se arate că o astfel de interpretare a articolului 7 alineatul (1) și a articolului 7 alineatul (2) litera (a) din Directiva 2008/118 corespunde obiectivelor urmărite de această directivă.

50 După cum s-a amintit în considerentul (9) al Directivei 2008/118, dat fiind faptul că accizele reprezintă o taxă pe consum, această directivă stabilește, astfel cum se prevede la articolul 1 alineatul (1) din aceasta, regimul general pentru accizele percepute, direct sau indirect, pentru consumul produselor accizabile, printre care se numără în special produsele energetice și energia electrică reglementate de Directiva 2003/96.

51 Astfel, întrucât accizele reprezintă o taxă pe consum, iar nu pe vânzare, momentul la care intervine exigibilitatea lor trebuie să se situeze cât mai aproape de consumator.



- 52 În consecință, atât timp cât produsele în cauză rămân în antrepozitul fiscal al unui antrepozitar autorizat, nu poate exista consum, chiar dacă aceste produse au fost vândute de acest antrepozitar autorizat.
- 53 În al treilea rând, trebuie să se sublinieze, cu privire la contextul Directivei 2008/118, că articolul 7 alineatul (2) litera (a) din această directivă face trimitere, printre altele, la ipoteza ieșirii neregulamentare a unui produs supus accizelor dintr-un regim suspensiv de accize. Dat fiind că expresia „ieșire neregulamentară” nu poate fi interpretată altfel decât reprezentând ieșirea fizică a unui produs dintr-un astfel de regim, folosirea expresiei în această dispoziție confirmă interpretarea potrivit căreia eliberarea pentru consum, în sensul acesteia, are loc în momentul ieșirii fizice a unui produs supus accizelor dintr-un regim suspensiv de accize.
- 54 În plus, reiese din articolul 4 punctul 1 din Directiva 2008/118 coroborat cu articolul 15 alineatul (2) din aceasta că produsele supuse accizelor în regim suspensiv de accize sunt deținute de un antrepozitar autorizat într-un antrepozit fiscal. Prin urmare, accizele nu sunt exigibile atât timp cât produsele în cauză sunt deținute de antrepozitarul autorizat în antrepozitul său fiscal, în această situație ele neputând fi, astfel, considerate ieșite dintr-un regim suspensiv de accize în sensul articolului 7 alineatul (2) litera (a) din Directiva 2008/118.
- 55 Rezultă din considerațiile care precedă că articolul 7 alineatul (2) din Directiva 2008/118 trebuie interpretat în sensul că vânzarea unui produs supus accizelor și deținut de un antrepozitar autorizat într-un antrepozit fiscal nu determină eliberarea sa pentru consum decât în momentul în care acest produs părăsește fizic antrepozitul fiscal respectiv.
- Cu privire la condițiile scutirii prevăzute la articolul 14 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96
- 56 În speță, nu se contestă că păcura grea în discuție în litigiul principal a fost livrată direct din antrepozitul fiscal al Polihim către TETS Bobov dol, societate care operează o centrală termică și care are calitatea de consumator final autorizat de dreptul național să primească produse energetice scutite de accize, și că a fost folosită în această centrală termică pentru producerea de energie electrică. Totuși, deși articolul 14 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96 prevede scutirea produselor energetice utilizate pentru producerea de energie electrică, autoritățile naționale au refuzat scutirea de accize a acestei păcuri grele pentru motivul că destinatarul menționat în documentele fiscale care însoțeau livrările nu îndeplinea condițiile impuse de dreptul național pentru a beneficia de o astfel de scutire.

- 57 În această privință, trebuie arătat că Directiva 2003/96 nu reglementează modul în care trebuie dovedită utilizarea produselor energetice în scopuri care dau dreptul la scutire. Dimpotrivă, astfel cum reiese din articolul 14 alineatul (1), această directivă încredințează statelor membre sarcina de a stabili condițiile scutirilor prevăzute în această dispoziție, în scopul de a asigura aplicarea corectă și clară a acestor scutiri și de a preveni fraudă, evaziunea sau abuzul.
- 58 Or, trebuie să se considere că o cerință rezultată din dreptul național precum cea în discuție în litigiul principal, care condiționează scutirea de accize de desemnarea în documentele fiscale a unui destinatar care îndeplinește condițiile prevăzute de dreptul național pentru a primi produse energetice scutite, permite îndeplinirea obiectivului menționat la articolul 14 alineatul (1) din Directiva 2003/96, întrucât este de natură să faciliteze, astfel cum subliniază în mod întemeiat guvernul bulgar, controlul aplicării scutirilor de accize, reducând riscul unei utilizări a produselor care nu dă dreptul la scutire.
- 59 Nu este mai puțin adevărat că, în exercitarea competenței pe care o au în ceea ce privește stabilirea condițiilor cărora le este supusă scutirea prevăzută la articolul 14 alineatul (1) din Directiva 2003/96, statele membre trebuie să respecte principiile generale ale dreptului care fac parte din ordinea juridică a Uniunii, între care figurează în special principiul proporționalității (a se vedea prin analogie Hotărârea din 9 octombrie 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punctul 27 și jurisprudența citată).
- 60 În speță, nu se contestă, pe de o parte, că TETS Bobov dol îndeplinea cerințele impuse de dreptul național pentru a primi, în calitate de consumator final, produse energetice scutite de accize și, pe de altă parte, că produsele în discuție în litigiul principal au fost utilizate de această societate pentru a produce energie electrică, cu alte cuvinte, în scopuri care dau dreptul la scutiri de accize, conform articolului 14 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96.
- 61 În plus, instanța de trimitere nu a relevat nicio împrejurare care să permită să se prezume că operațiunile comerciale în discuție în litigiul principal, care implică vânzări succesive de păcură grea și livrarea lor directă către un destinatar scutit de accize, ar fi fost realizate în scopul de a beneficia în mod fraudulos sau abuziv de o scutire de accize.
- 62 În aceste condiții, refuzul autorităților naționale, într-un caz precum cel în discuție în litigiul principal, de a scuti de accize păcura grea ca urmare a simplului fapt că persoana declarată de antrepozitarul autorizat ca fiind destinatarul acestora nu are calitatea de consumator final autorizat de dreptul național să primească produse energetice scutite de accize, fără să se fi verificat, pe baza probelor prezentate, dacă

cerințele de fond impuse pentru ca această păcură grea să fie utilizată în scopuri care dau dreptul la scutire sunt îndeplinite în momentul ieșirii acesteia din antrepozitul fiscal, depășește ceea ce este necesar pentru a asigura aplicarea corectă și clară a acestor scutiri și pentru a preveni fraudă, evaziunea sau abuzul (a se vedea prin analogie Hotărârea din 27 septembrie 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punctul 29).

- 63 Având în vedere ceea ce precedă, trebuie să se răspundă că articolul 14 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96 coroborat cu articolul 7 din Directiva 2008/118 trebuie interpretat în sensul că se opune refuzării de către autoritățile naționale a scutirii de accize a produselor energetice care, după ce au fost vândute de un antrepozitar autorizat unui cumpărător intermediar, sunt vândute de acesta din urmă unui consumator final care îndeplinește toate cerințele impuse de dreptul național în vederea unei scutiri de accize și căruia îi sunt livrate direct produsele menționate de către antrepozitarul autorizat din antrepozitul său fiscal, pentru simplul motiv că cumpărătorul intermediar, declarat de antrepozitarul autorizat ca fiind destinatarul produselor menționate, nu are calitatea de consumator final autorizat de dreptul național să primească produse energetice scutite de accize.

*Cu privire la a treia și la a patra întrebare*

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

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

- 65 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, 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 noua) declară:

- 1) Articolul 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 trebuie interpretat în sensul că vânzarea unui produs supus accizelor și deținut de un antrepozitar autorizat într-un antrepozit fiscal nu determină eliberarea sa pentru consum decât în momentul în care acest produs părăsește fizic antrepozitul fiscal respectiv.**

## **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**

- 2) Articolul 14 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96/CE a Consiliului din 27 octombrie 2003 privind restructurarea cadrului comunitar de impozitare a produselor energetice și a electricității coroborat cu articolul 7 din Directiva 2008/118 trebuie interpretat în sensul că se opune refuzării de către autoritățile naționale a scutirii de accize a produselor energetice care, după ce au fost vândute de un antrepozitar autorizat unui cumpărător intermediar, sunt vândute de acesta din urmă unui consumator final care îndeplinește toate cerințele impuse de dreptul național în vederea unei scutiri de accize și căruia îi sunt livrate direct produsele menționate de către antrepozitarul autorizat din antrepozitul său fiscal, pentru simplul motiv că cumpărătorul intermediar, declarat de antrepozitarul autorizat ca fiind destinatarul produselor menționate, nu are calitatea de consumator final autorizat de dreptul național să primească produse energetice scutite de accize.**