

**Cauza C-570 din 2024 Ecoserv SRL, Lipsa în gestiune a unei cantități de alcool etilic într-un antrepozit de producție în perioada lichidării cu acuzația unei infracțiuni economice în responsabilitatea administratorului.**

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șaptea)

20 noiembrie 2025

„ Trimitere preliminară – Accize – Directiva 2008/118/CE – Articolul 8 alineatul (1) litera (a) punctul (i) și alineatul (2) – Persoană plătitoare de accize – Cantitate de alcool etilic lipsă din gestiunea unei societăți – Administrator împuternicit al unei societăți, vinovat de delapidare și de neînregistrarea în contabilitate – Stabilirea persoanei plătitoare de accize – Pluralitate de plătitori de accize – Incidența unei hotărâri pronunțate de o instanță penală pe latura civilă, prin care se recunoaște răspunderea exclusivă a administratorului împuternicit ”

În cauza C-570/24,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Curtea de Apel Cluj (România), prin decizia din 16 martie 2024, primită de Curte la 27 august 2024, în procedura

**Transilvania Master Insolv IPURL**, în calitate de administrator judiciar al Ecoserv SRL,

împotriva

**Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Cluj,**

**Administrației Județene a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud,**

**Serviciului Fiscal Orășenesc Năsăud,**

CURTEA (Camera a șaptea),

compusă din domnul F. Schalin (raportor), președinte de cameră, și domnii M. Gavalec și Z. Csehi, judecători,

avocat general: domnul A. Biondi,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Transilvania Master Insolv IPURL, în calitate de administrator judiciar al Ecoserv SRL, de H. Crișan, A. Șandru și T. D. Vidrean-Căpușan, avocați;
- pentru guvernul român, de E. Gane, L. Ghiță și A. Wellman, în calitate de agenți;
- pentru guvernul ceh, de L. Březinová, M. Smolek și J. Vlácil, în calitate de agenți;
- pentru guvernul spaniol, de S. Núñez Silva, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de M. Björkland și T. Isacu de Groot, 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 8 alineatul (1) litera (a) punctul (i) 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) coroborat cu alineatul (2) al acestui articol.
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Ecoserv SRL, o societate română aflată în insolvență reprezentată de un administrator judiciar, și anume Transilvania Master Insolv IPURL, pe de o parte, și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud și Serviciul Fiscal Orășenesc Năsăud (România) (denumite în continuare, împreună, „autoritățile fiscale”), pe de altă parte, în legătură cu, printre altele, validitatea unei decizii de impunere care stabilește în sarcina Ecoserv accize pentru o cantitate lipsă de alcool etilic, în sumă totală de 798 495 de lei românești (RON).

## **Cadrul juridic**

### ***Dreptul Uniunii***

- 3 Directiva 2008/118 a fost abrogată, cu efect de la 13 februarie 2023, prin Directiva (UE) 2020/262 a Consiliului din 19 decembrie 2019 de stabilire a regimului general al accizelor (JO 2020, L 58, p. 4). Cu toate acestea, Directiva 2008/118 rămâne aplicabilă *ratione temporis* situației de fapt din litigiul principal.
- 4 Articolul 4 punctul 1 din Directiva 2008/118 definea „antrepozitar[ul] autorizat” drept „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”.
- 5 Articolul 7 alineatul (1) și alineatul (2) litera (a) din Directiva 2008/118 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;
- [...]”
- 6 Articolul 8 alineatul (1) litera (a) punctele (i) și (ii) și alineatul (2) din Directiva 2008/118 avea următorul cuprins:
- „(1) 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;
- (ii) în cazul unei nereguli în cursul unei deplasări a produselor accizabile în regim suspensiv de accize, astfel cum este definită la articolul 10 alineatele (1), (2) și (4): antrepozitarul autorizat, expeditorul înregistrat sau orice altă persoană care a garantat plata accizelor în conformitate cu articolul 18 alineatele (1) și (2) și orice persoană care a participat la ieșirea

neregulamentară și care avea cunoștință sau care ar fi trebuit să aibă cunoștință în mod normal de caracterul neregulamentar al acestei ieșiri;

[...]

(2) Atunci când mai multe persoane sunt obligate să plătească aceeași datorie privind accizele, acestea sunt obligate să plătească în solidar acea datorie.”

7 Articolul 16 alineatul (1) din Directiva 2008/118 prevedea:

„Deschiderea și exploatarea unui antrepozit fiscal de un antrepozitar autorizat sunt supuse autorizării de către autoritățile competente din statul membru în care este situat antrepozitul fiscal.

Autorizația este supusă condițiilor pe care autoritățile au dreptul să le stabilească în scopul de a preveni orice fraudă sau abuz.”

### ***Dreptul român***

8 Articolul 206<sup>6</sup> alineatele (1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal din 22 decembrie 2003 (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 927 din 23 decembrie 2003), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumită în continuare „Codul fiscal”), prevede:

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

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

9 Potrivit articolului 206<sup>7</sup> alineatul (1) litera a) și alineatul (5) din acest cod:

„(1) În înțelesul prezentului capitol, eliberarea pentru consum reprezintă:

a) ieșirea produselor accizabile, inclusiv neregulamentară, dintr-un regim suspensiv de accize;

[...]

(5) Nu se consideră eliberare pentru consum distrugerea totală sau pierderea iremediabilă de produse accizabile, dacă acestea intervin în timpul în care se află într-un regim suspensiv de accize și dacă:

- a) produsul nu este disponibil pentru a fi folosit în România datorită vărsării, spargerii, incendierii, contaminării, inundațiilor sau altor cazuri de forță majoră;
- b) produsul nu este disponibil pentru a fi folosit în România datorită evaporării sau altor cauze care reprezintă rezultatul natural al producerii, deținerii sau deplasării produsului;
- c) distrugerea este autorizată de către autoritatea competentă.

[...]"

10 Articolul 206<sup>9</sup> alineatul (1) din codul menționat prevede:

„(1) 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 206<sup>7</sup> alineatul (1) litera a):
  - 1. 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”.

11 Articolul 206<sup>22</sup> alineatul (2) din Codul fiscal prevede:

„În vederea obținerii autorizației, pentru ca un loc să funcționeze ca antrepozit fiscal, persoana care intenționează să fie antrepozitar autorizat pentru acel loc trebuie să depună o cerere la autoritatea competentă, în modul și în forma prevăzute în normele metodologice.”

12 Articolul 49 alineatul (1) litera c) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 547 din 23 iulie 2015) în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumit în continuare „Codul de procedură fiscală”), are următorul cuprins:

„(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

[...]

- c) este afectat de o gravă și evidentă eroare [...] atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.”

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

- 13 Ecoserv, având ca obiect principal de activitate producerea de produse chimice organice de bază, a fost autorizată să producă alcool etilic în regim suspensiv de accize, în cadrul unui regim de probe tehnologice care urma să se desfășoare în perioada cuprinsă între februarie și aprilie 2013.
- 14 La 12 noiembrie 2015, Ecoserv a fost supusă unui control inopinat în cadrul unei anchete privind infracțiuni economice. Cu această ocazie, organele de cercetare penală române, în colaborare cu organele vamale române, au constatat lipsa din gestiunea Ecoserv a cantității de 21 909 litri de alcool etilic, fără ca reprezentanții acesteia să poată furniza explicații în această privință.
- 15 Prin decizia de impunere din 4 martie 2016, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud a stabilit obligații fiscale suplimentare în sarcina Ecoserv, ca urmare a lipsei cantității de alcool etilic, în cuantum de 799 655 RON (aproximativ 160 719 euro), reprezentând accize, și în cuantum de 278 244 RON (aproximativ 55 923 de euro), reprezentând taxa pe valoarea adăugată (TVA) (denumită în continuare „decizia de impunere”). Ecoserv nu a contestat această decizie nici pe cale administrativă, nici pe cale judecătorească, însă a obținut eşalonarea la plată a obligațiilor fiscale existente în sold.
- 16 Prin sentința din 8 august 2019, Tribunalul Bistrița-Năsăud (România), pronunțându-se pe latura penală, l-a condamnat pe administratorul împuternicit al Ecoserv, printre altele, la două pedepse cu închisoarea, pentru evaziune fiscală și pentru delapidare, pentru motivul că vânduse cantitatea de 21 909 litri de alcool etilic în interes propriu și fără a înregistra veniturile obținute în evidența contabilă a Ecoserv. În ceea ce privește latura civilă a cauzei care a condus la sentința menționată, statul român, reprezentat prin Agenția Națională de Administrare Fiscală (România), s-a constituit parte civilă și a solicitat obligarea în solidar a societății Ecoserv și a administratorului împuternicit al acesteia la repararea prejudiciului cauzat bugetului de stat. Or, Tribunalul Bistrița-Năsăud a respins cererea ca neîntemeiată în ceea ce privește societatea Ecoserv. S-a statuat că administratorul împuternicit al Ecoserv nu acționase nici în numele, nici în interesul acesteia din urmă, astfel încât el era, atât din punct de vedere penal, cât și civil, singurul responsabil față de persoanele prejudiciate, fapt confirmat ulterior Curtea de Apel Cluj (România) printr-o decizie din 2 iunie 2020.
- 17 La 14 iulie 2020, Ecoserv a introdus la autoritățile fiscale o cerere de constatare a nulității deciziei de impunere, întemeindu-se pe sentința din 8 august 2019 a Tribunalului Bistrița-Năsăud. Ecoserv a susținut că decizia de impunere era afectată de o gravă și evidentă eroare. Această societate solicita și restituirea sumelor plătite

cu titlu de obligații fiscale suplimentare stabilite în sarcina sa. La rândul lor, autoritățile fiscale au sesizat Tribunalul Bistrița-Năsăud, investit în materie penală, cu o contestație la executare privind soluția pronunțată prin sentința din 8 august 2019 cu privire la latura civilă. Ele susțineau că trebuie lămurit conținutul dispozitivului acestei sentințe, în măsura în care cererea de obligare în solidar a Ecoserv fusese respinsă, și care sunt consecințele acestuia asupra obligațiilor de natură fiscală ale acestei societăți.

- 18 În această privință, la 17 mai 2021, Curtea de Apel Cluj, sesizată cu apel împotriva sentinței pronunțate la 7 aprilie 2021 în materie penală de Tribunalul Bistrița-Năsăud, a statuat că, civilmente, singurul responsabil pentru prejudiciul cauzat statului român este administratorul împuternicit al Ecoserv. În consecință, sumele achitate de Ecoserv autorităților fiscale înainte de procedura penală care a condus la condamnarea acestui administrator sunt lipsite de cauză și sunt supuse repetițiunii.
- 19 Deoarece autoritățile fiscale au refuzat să soluționeze cererea sa de constatare a nulității deciziei de impunere, Ecoserv a introdus o acțiune la Tribunalul Bistrița-Năsăud.
- 20 Prin sentința din 29 octombrie 2021, acesta din urmă, întemeindu-se pe articolul 49 alineatul (1) litera c) din Codul de procedură fiscală, a admis în parte cererea Ecoserv. Astfel, Tribunalul Bistrița-Năsăud a impus autorităților fiscale să constate nulitatea parțială a deciziei de impunere, în ceea ce privește stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare în materie de accize și de TVA. În plus, a obligat aceste autorități să restituie societății Ecoserv suma pe care o achitase în vederea stingerii acestor obligații fiscale suplimentare, majorată cu dobânzi.
- 21 Curtea de Apel Cluj, care este instanța de trimitere, a fost sesizată atât de Ecoserv, cât și de autoritățile fiscale cu recursuri declarate împotriva sentinței pronunțate la 29 octombrie 2021 de Tribunalul Bistrița-Năsăud. Aceasta arată că are îndoieli cu privire la persoana care trebuie considerată ca fiind plătitoare de accize, în sensul articolului 8 alineatul (1) litera (a) punctul (i) din Directiva 2008/118 coroborat cu alineatul (2) al acestui articol, în cazul unei ieșiri neregulamentare a unor produse accizabile.
- 22 În aceste condiții, Curtea de Apel Cluj a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
- „1) [În domeniul de aplicare al articolului 8 alineatul (1) litera (a) punctul (i) din Directiva [2008/118] coroborat cu alineatul (2) al aceluiași [articol 8], referitor la noțiunea de persoană plătitoare de accize, se include și persoana juridică care, în vederea autorizării ca antreprenor fiscal, a desfășurat o activitate de

producție de alcool etilic în regim de probe tehnologice sub controlul autorității vamale teritoriale, din gestiunea căreia s-a constatat o lipsă a cantității de 21 909 litri de alcool etilic cu o concentrație alcoolică de 96,16 %?

- 2) [În împrejurarea în care,] ulterior emiterii unei decizii de impunere – prin care s-au impus în sarcina acestei persoane juridice accize suplimentare de plată și TVA aferente cantității de alcool etilic lipsă în gestiune –, neatacată cu contestație administrativă, s-a statuat printr-o hotărâre judecătorească penală rămasă definitivă că unica persoană responsabilă pentru producerea prejudiciului față de bugetul de stat este administratorul de fapt (director general) al acestei societăți, care în același timp, în perioada [cuprinsă între luna] februarie [și luna] iunie 2013, în baza aceleiași rezoluții infracționale, a vândut cantitatea de 21 909 litri de alcool dublu rafinat din gestiunea societății, al cărei salariat era, în valoare de 219 090 de lei, săvârșind infracțiunea de delapidare prevăzută de articolul 295 alineatul (1) din Codul penal, și nu a înregistrat în evidența contabilă veniturile obținute din vânzarea cantității de alcool, cauzând bugetului statului un prejudiciu de 915 562,74 lei, fapta întrunind elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală, prevăzută de articolul 9 alineatul (1) litera b) [și] alineatul (2) din Legea nr. 241/2005, reprezintă o gravă și evidentă eroare de aplicare a dreptului Uniunii armonizat în materie de accize și TVA [...] stabilirea acestor taxe și în sarcina persoanei juridice prin decizia de impunere nr. F-BN 77 din 4 [martie] 2016, decizie neatacată prin procedura prevăzută de Codul de procedură fiscală?
- 3) Dreptul Uniunii se opune ca, în cadrul unui litigiu fiscal privind accize și TVA, o instanță națională să aplice principiul autorității de lucru judecat a unei hotărâri judecătorești penale atunci când aplicarea principiului menționat ar împiedica luarea în considerare a reglementări[lor] Uniunii în materie de accize și TVA, ce prevăd și răspunderea solidară a persoanei juridice, reglementări ce nu au fost analizate de către instanțele penale prin hotărârile ce au dobândit autoritate de lucru judecat?"

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

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

- 23 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 8 alineatul (1) litera (a) punctul (i) din Directiva 2008/118 trebuie interpretat în sensul că o persoană juridică care, în vederea autorizării ca antreprenor fiscal, a desfășurat o activitate de producție de alcool etilic în regim suspensiv de accize, din gestiunea căreia s-a constatat lipsa unei anumite cantități



din acest alcool, se încadrează în noțiunea de „persoană plătitoare de accize” în sensul acestei dispoziții.

- 24 Pentru a răspunde la prima întrebare, trebuie să se stabilească dacă o persoană juridică care urmărește să devină antrepozitar autorizat poate fi recunoscută, în temeiul articolului 8 alineatul (1) litera (a) punctul (i) din Directiva 2008/118, ca fiind plătitoare de accize pentru produse în regim suspensiv de accize în cazul în care aceste produse au ieșit neregulamentar din gestiunea sa.
- 25 Articolul 8 alineatul (1) litera (a) punctul (i) din Directiva 2008/118 stabilește persoana sau persoanele plătitoare de accize pentru produse accizabile la ieșirea acestora dintr-un regim suspensiv, atunci când accizele respective au devenit exigibile. Acest articol desemnează ca fiind astfel de plătitori de accize antrepozitarul autorizat, destinatarul înregistrat sau orice altă persoană care eliberează astfel de produse 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.
- 26 În speță, trebuie să se stabilească dacă această dispoziție se aplică în cazul în care o persoană juridică nu este încă antrepozitar autorizat în mod oficial, dar anumite elemente de fapt tind să demonstreze că ea acționa *de facto* ca atare, precum Ecoserv în cauza principală.
- 27 În această privință, trebuie amintit că, potrivit articolului 4 punctul 1 din Directiva 2008/118, un 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”.
- 28 În speță, din dosarul de care dispune Curtea reiese că Ecoserv fusese autorizată să desfășoare activități legate de producția de alcool etilic în regim de probe tehnologice sub controlul autorității vamale române, ceea ce înseamnă că în gestiunea sa se aflau anumite cantități de alcool plasate în regim suspensiv de accize. O asemenea situație poate fi asimilată exploatării unui antrepozit fiscal de către un antrepozitar autorizat, în sensul articolului 16 din Directiva 2008/118, cu condiția ca persoana juridică ce desfășoară activitatea de producție de alcool în regim special să fi fost autorizată în acest sens de autoritățile naționale competente și ca produsele în cauză să fie supuse unui regim suspensiv de accize. Având în vedere aceste împrejurări, se poate considera că o asemenea persoană juridică se află într-o situație comparabilă cu cea a unui antrepozitar autorizat și trebuie, prin urmare, să răspundă pentru obligațiile care decurg din această situație în fața autorităților fiscale.

- 29 În această privință, nu este relevant faptul că această persoană juridică, asemenea Ecoserv în cauza principală, nu se află la originea ieșirii neregulamentare a cantității de alcool plasate în regim suspensiv de accize, această ieșire fiind cauzată de o persoană angajată de ea sau care o reprezintă, precum administratorul împuternicit al Ecoserv.
- 30 Astfel, Curtea a considerat deja că, în cazul în care a fost comisă ori constatată o neregulă sau o infracțiune care generează exigibilitatea accizei pe parcursul circulației produselor supuse accizelor, inclusiv în caz de fraudă săvârșită de un terț, antrepozitarul autorizat rămâne obligat la plata accizelor (a se vedea prin analogie Hotărârea din 24 martie 2022, TanQuid Polska, C-711/20, EU:C:2022:215, punctul 48 și jurisprudența citată).
- 31 Curtea s-a pronunțat deja cu privire la o situație în care era în discuție dispoziția Directivei 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), care a precedat articolul 8 alineatul (1) litera (a) punctul (ii) din Directiva 2008/118. Aceasta a statuat în esență că antrepozitarul autorizat joacă un rol central în cadrul procedurii de circulație a produselor supuse accizelor și plasate în regim suspensiv. În cazul unei nereguli sau al unei infracțiuni pe parcursul circulației acestor produse care generează exigibilitatea accizelor, antrepozitarul autorizat trebuie în orice caz să fie desemnat ca persoană obligată la plata accizelor menționate. În acest sens, răspunderea sa trebuie considerată obiectivă și nu se întemeiază pe culpa dovedită sau prezumată a acestuia, ci pe participarea sa la o activitate economică (a se vedea prin analogie Hotărârea din 7 septembrie 2023, KRI, C-323/22, EU:C:2023:641, punctele 55 și 56, precum și jurisprudența citată).
- 32 Prin urmare, trebuie să se considere că, în cazul în care o persoană juridică precum Ecoserv în cauza principală se află într-o situație comparabilă cu cea a unui antrepozitar autorizat, ea este ținută să respecte obligații similare cu cele pe care le suportă un astfel de antrepozitar autorizat, printre altele în cazul ieșirii neregulamentare a unor produse dintr-un regim suspensiv de accize, astfel cum se prevede în articolul 8 alineatul (1) litera (a) punctul (i) din Directiva 2008/118.
- 33 Astfel, exigibilitatea accizelor decurge în mod direct din ieșirea produselor dintr-un asemenea regim suspensiv și, în consecință, persoana juridică ce acționează ca antrepozitar autorizat este obligată la plata acestora.
- 34 Prin urmare, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 8 alineatul (1) litera (a) punctul (i) din Directiva 2008/118 trebuie interpretat în sensul că o persoană juridică care, în vederea autorizării ca antrepozitar fiscal, a desfășurat o

activitate de producție de alcool etilic în regim suspensiv de accize, din gestiunea căreia s-a constatat lipsa unei anumite cantități din acest alcool, se încadrează în noțiunea de persoană plătitoare a de accize în sensul acestei dispoziții.

***Cu privire la cea de a doua și la cea de a treia întrebare***

- 35 Prin intermediul celei de a doua și al celei de a treia întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 8 alineatul (1) litera (a) punctul (i) și alineatul (2) din Directiva 2008/118 trebuie interpretat în sensul că, pentru a stabili persoana sau persoanele plătitoare de accize care au devenit exigibile în sensul acestor dispoziții, o instanță națională este ținută de dispozitivul privind latura civilă al hotărârii unei instanțe penale prin care o persoană fizică, salariat sau administrator al unei persoane juridice, este condamnată definitiv ca unica responsabilă pentru producerea prejudiciului față de bugetul de stat prin sustragerea unei cantități de alcool depozitate în regim suspensiv de accize la această persoană juridică.
- 36 De la bun început, trebuie amintit că ipoteza unei pluralități de debitori solidari pentru aceeași datorie privind accizele este prevăzută în mod expres la articolul 8 alineatul (2) din Directiva 2008/118, atunci când mai multe persoane sunt obligate să plătească datoria.
- 37 De asemenea, în temeiul articolului 8 alineatul (1) litera (a) punctul (i) din Directiva 2008/118, „în cazul ieșirii neregulamentare [a unor produse accizabile] din antrepozitul fiscal”, orice persoană fizică considerată ca fiind o „altă persoană care a participat la această ieșire” poate fi obligată, în calitate de codebitor solidar pentru accizele care au devenit exigibile, la plata acestor accize alături de persoana juridică al cărei salariat sau reprezentant, în calitate de administrator sau administrator împuternicit, este.
- 38 Este adevărat că, spre deosebire de alte versiuni lingvistice, versiunea în limba franceză a articolului 8 alineatul (1) litera (a) punctul (i) din Directiva 2008/118 utilizează conjuncția coordonatoare disjunctivă „ou” [sau] pentru a desemna ca persoană plătitoare „orice altă persoană care a participat la această ieșire”. Cu toate acestea, principiul plății în solidar a accizelor poate fi dedus atât din economia generală a acestei directive, în special din articolul 8 alineatul (2) din aceasta, cât și din finalitatea urmărită de directiva menționată.
- 39 În această privință, trebuie să se observe că răspunderea antrepozitarului autorizat este de natură obiectivă și ține de participarea sa la o activitate economică. Faptul că o altă persoană decât acest antrepozitar, precum administratorul împuternicit al Ecoserv în speță, a acționat în propriul interes și în detrimentul antrepozitarului menționat are incidență doar pe plan penal, nu și pe plan fiscal (a

se vedea în acest sens Hotărârea din 17 octombrie 2019, Comida paralela 12, C-579/18, EU:C:2019:875, punctul 41).

- 40 Astfel, exigibilitatea accizelor decurge în mod direct din ieșirea produselor accizabile din regimul suspensiv de accize și, într-un asemenea caz, persoana juridică care acționează ca antrepozitar autorizat este obligată la plata acestora.
- 41 Pe de altă parte, având în vedere finalitatea Directivei 2008/118, interpretarea articolului 8 din aceasta potrivit căreia o persoană juridică poate fi obligată în solidar la plata accizelor împreună cu, printre altele, alte persoane asociate cu o ieșire neregulamentară a produselor accizabile dintr-un regim suspensiv de accize este confirmată și de lucrările pregătitoare ale acestei directive. Proiectul inițial al acesteia limita lista persoanelor obligate la plata accizelor, în cazul unei introduceri neregulamentare a produselor pe teritoriul unui stat membru, doar la persoanele care au garantat plata acestor taxe. Consiliul Uniunii Europene a dorit să extindă însă această listă la „orice persoană care a participat la neregulă”, după cum reiese din articolul 38 alineatul (3) din Directiva 2008/118. Legiuitorul Uniunii a înțeles, așadar, să definească în sens larg persoanele susceptibile să fie obligate la plata accizelor în caz de nereguli, astfel încât să asigure pe cât posibil recuperarea acestor taxe (Hotărârea din 17 octombrie 2019, Comida paralela 12, C-579/18, EU:C:2019:875, punctul 37).
- 42 În plus, împrejurarea că o hotărâre pronunțată de o instanță penală a recunoscut că, pe latură civilă, răspunderea pentru prejudiciul suferit de bugetul de stat revine exclusiv persoanei fizice care reprezenta o persoană juridică ce acționa ca antrepozitar autorizat nu poate să aibă incidență asupra stabilirii persoanei obligate la plata accizelor. Astfel, este necesar să se arate că autoritatea de lucru judecat a unei asemenea hotărâri nu poate, atunci când nu există o identitate de obiect, să împiedice adoptarea și punerea în aplicare a unei decizii de impunere a accizelor, conformă cu dreptul Uniunii în materie [a se vedea prin analogie Hotărârea din 16 iulie 2020, UR (Supunerea avocaților la plata TVA-ului), C-424/19, EU:C:2020:581, punctul 34].
- 43 Prin urmare, trebuie să se răspundă la cea de a doua și la cea de a treia întrebare că articolul 8 alineatul (1) litera (a) punctul (i) și alineatul (2) din Directiva 2008/118 trebuie interpretat în sensul că, pentru a stabili persoana sau persoanele plătitoare de accize care au devenit exigibile în sensul acestor dispoziții, o instanță națională nu este ținută de dispozitivul privind latura civilă al hotărârii unei instanțe penale prin care o persoană fizică, salariat sau administrator al unei persoane juridice, este condamnată definitiv ca unica responsabilă pentru producerea prejudiciului față de bugetul de stat prin sustragerea unei cantități de alcool depozitate în regim suspensiv de accize la această persoană juridică.

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

- 44 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 șaptea) declară:

- 1) **Articolul 8 alineatul (1) litera (a) punctul (i) 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**

**o persoană juridică care, în vederea autorizării ca antrepozitar fiscal, a desfășurat o activitate de producție de alcool etilic în regim suspensiv de accize, din gestiunea căreia s-a constatat lipsa unei anumite cantități din acest alcool, se încadrează în noțiunea de persoană plătitoare de accize în sensul acestei dispoziții.**

- 2) **Articolul 8 alineatul (1) litera (a) punctul (i) și alineatul (2) din Directiva 2008/118**

**trebuie interpretat în sensul că**

**pentru a stabili persoana sau persoanele plătitoare de accize care au devenit exigibile în sensul acestor dispoziții, o instanță națională nu este ținută de dispozitivul privind latura civilă al hotărârii unei instanțe penale prin care o persoană fizică, salariat sau administrator al unei persoane juridice, este condamnată definitiv ca unica responsabilă pentru producerea prejudiciului față de bugetul de stat prin sustragerea unei cantități de alcool depozitate în regim suspensiv de accize la această persoană juridică.**