

## 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

**Cauzele conexate T-685 din 2024 A și T-686 din 2024 B. Transportul de produse accizabile dintr-un stat membru în alt stat membru de către o persoană fizică în scopul acordării cu titlu gratuit unei alte persoane și faptul generator al accizelor.**

HOTĂRÂREA TRIBUNALULUI (Camera a doua, judecând în complet de cinci judecători)

20 mai 2026

„ Trimitere preliminară – Fiscalitate – Accize – Articolul 32 din Directiva 2008/118/CE – Articolul 32 din Directiva (UE) 2020/262 – Noțiunea de «uz propriu» – Achiziții și transport de produse realizate de o persoană particulară în scopul transmiterii lor cu titlu gratuit unei alte persoane particulare ”

În cauzele conexate T-685/24 [Jelgratz]<sup>i</sup> și T-686/24 [Buchgint](i),

având ca obiect două cereri de decizie preliminară formulate în temeiul articolului 267 TFUE, introduse de Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Tribunalul Fiscal din Berlin-Brandenburg, Germania), prin deciziile din 17 iulie 2024, primite la Curte la 5 decembrie 2024, în procedurile

**A** (T-685/24)

**B** (T-686/24)

împotriva

**Hauptzollamt,**

TRIBUNALUL (Camera a doua, judecând în complet de cinci judecători),

compusă din domnul S. Papasavvas, președinte, și domnii N. Póktorak, G. Hesse (raportor), D. Petrlík și I. Dimitrakopoulos, judecători,

avocată generală: doamna M. Brkan,

grefier: domnul V. Di Bucci,

având în vedere transmiterea cererilor preliminare de către Curte Tribunalului la 6 ianuarie 2025, în temeiul articolului 50b al treilea paragraf din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene,

## 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

având în vedere domeniul prevăzut la articolul 50b primul paragraf litera (b) din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene și lipsa unei chestiuni independente de interpretare în sensul articolului 50b al doilea paragraf din statutul menționat,

având în vedere faza scrisă a procedurii,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru guvernul german, de J. Möller și N. Scheffel, în calitate de agenți;
- pentru guvernul suedez, de H. Eklinder, F.-L. Göransson, C. Meyer-Seitz și J. Olsson, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de M. Björkland și B. Martenczuk, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatei generale în ședința din 4 februarie 2026,

pronunță prezenta

### Hotărâre

- 1 Cererile de decizie preliminară privesc interpretarea articolului 32 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), precum și a articolului 32 din Directiva (UE) 2020/262 a Consiliului din 19 decembrie 2019 de stabilire a regimului general al accizelor (JO 2020, L 58, p. 4).
- 2 Aceste cereri au fost formulate în cadrul unor litigii distincte între două persoane particulare, A și B, pe de o parte, și Hauptzollamt (Biroul Vamal Principal, Germania), pe de altă parte, în legătură cu impozitarea, în cazul primei, a țigaretelor și, în cazul celei de a doua, a tutunului încălzit, în temeiul taxei pe tutun germane.

### Cadrul normativ

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

*Directiva 2008/118/CE*

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

„(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.

[...]

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

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

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

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

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

5 Articolul 11 din Directiva 2008/118 prevedea:

„[A]ccizele privind produsele accizabile care au fost eliberate pentru consum pot fi, la solicitarea persoanei respective, restituite sau remise de către autoritățile competente din statele membre unde respectivele produse au fost eliberate pentru consum, în situațiile prevăzute de statele membre și în conformitate cu condițiile stabilite de statele membre în scopul de a preveni orice formă posibilă de evaziune sau abuz.

[...]”

6 Intitulat „Deplasarea și impozitarea produselor accizabile după eliberarea pentru consum”, capitolul V din Directiva 2008/118 cuprindea articolele 32-38 din aceasta. Potrivit articolului 32, care figura în secțiunea 1, intitulată „Achiziții realizate de persoane private”, din capitolul V din această directivă:

## 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

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

(2) Pentru a stabili dacă produsele accizabile menționate la alineatul (1) sunt destinate uzului propriu al unei persoane private, statele membre iau în considerare cel puțin următoarele elemente:

- (a) statutul comercial al celui care deține produsele accizabile și motivele pentru care le deține;
- (b) locul în care se află produsele accizabile sau, dacă este cazul, modul de transport utilizat;
- (c) orice document referitor la produsele accizabile;
- (d) natura produselor accizabile;
- (e) cantitatea de produse accizabile.

(3) În scopul aplicării alineatului (2) litera (e), statele membre pot stabili niveluri orientative, exclusiv ca element doveditor. Aceste niveluri orientative nu pot fi mai mici decât:

- (a) pentru produse din tutun:
  - țigarete: țigarete: 800 de bucăți;

[...]”

### 7 Articolul 33, care figura în secțiunea 2, intitulată „Deținerea în alt stat membru”, din capitolul V din directiva menționată, prevedea printre altele:

(1) Fără a aduce atingere dispozițiilor articolului 36 alineatul (1), în cazul în care produsele accizabile care au fost deja eliberate pentru consum într-un stat membru sunt deținute în scopuri comerciale în alt stat membru pentru a fi livrate sau utilizate pe teritoriul acestuia, produsele în cauză sunt supuse accizelor, iar accizele devin exigibile în acest alt stat membru.

În sensul prezentului articol, «deținere în scopuri comerciale» înseamnă deținerea de produse accizabile de către o altă persoană decât o persoană privată sau de către o persoană privată în alte scopuri decât pentru uz propriu și transportarea de către aceasta, în conformitate cu articolul 32.

[...]”

## 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

- 8 Articolul 34, care figura în secțiunea 2 din capitolul V din aceeași directivă, prevedea:

„(1) În situațiile menționate la articolul 33 alineatul (1), produsele accizabile circulă între teritoriile diverselor state membre împreună cu un document de însoțire care conține datele principale din documentul menționat la articolul 21 alineatul (1).

[...]”

- 9 Potrivit articolului 39 alineatul (3) primul paragraf din Directiva 2008/118:

„Fără a aduce atingere dispozițiilor adoptate în scopul aplicării adecvate a prezentului articol și în scopul prevenirii oricărei fraude, evaziuni sau abuz, statele membre se asigură că marcajele prevăzute la alineatul (1) nu creează obstacole în calea liberei circulații a produselor accizabile.

[...]”

- 10 Articolul 48 alineatul (1) din Directiva 2008/118 prevedea:

„Statele membre adoptă și publică până la 1 ianuarie 2010 actele cu putere de lege și actele administrative necesare pentru a se conforma prezentei directive începând cu 1 aprilie 2010. [...]

[...]”

*Directiva 2020/262/CE*

- 11 Directiva 2008/118 a fost abrogată, cu efect de la 13 februarie 2023, de Directiva 2020/262. Considerentele (7) și (41) ale acestei directive au următorul cuprins:

„(7) 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 nivelul Uniunii în ce moment sunt eliberate pentru consum produsele accizabile și cui îi revine obligația de a plăti acciza.

[...]

(41) Nivelurile accizelor pentru produsele din tutun și băuturile alcoolice aplicate de statele membre variază în funcție de o serie de factori, cum ar fi politica fiscală și cea privind sănătatea publică, iar aceste diferențe sunt semnificative în unele cazuri. În acest context, statele membre ar trebui să fie în măsură să limiteze riscurile care favorizează fraudă, evaziunea sau abuzul în domeniul

## 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

fiscal, amenințând sau subminând politica publică sau protecția sănătății și a vieții oamenilor. Prin urmare, statele membre ar trebui să aibă posibilitatea de a lua măsuri adecvate și proporționale care să le permită să stabilească dacă produsele accizabile transportate de pe teritoriul unui stat membru către teritoriul unui alt stat membru de către o persoană particulară au fost achiziționate de către persoana particulară în cauză pentru uz propriu.”

12 Potrivit articolului 6 alineatul (2) din Directiva 2020/262:

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

13 Intitulat „Deplasarea și impozitarea produselor accizabile după eliberarea pentru consum”, capitolul V din Directiva 2020/262 cuprinde articolele 32-46 din aceasta. Articolul 32 din această directivă, care figurează în secțiunea 1, intitulată „Achiziții realizate de o persoană particulară”, prevede printre altele:

„(1) Accizele pentru produsele accizabile achiziționate de o persoană particulară pentru uzul său propriu și transportate personal de respectiva persoană particulară de pe teritoriul unui stat membru pe teritoriul unui alt stat membru sunt exigibile numai în statul membru în care se achiziționează produsele accizabile.

(2) Pentru a stabili dacă produsele accizabile menționate la alineatul (1) sunt destinate uzului propriu al unei persoane private, statele membre iau în considerare cel puțin următoarele elemente:

- (a) statutul comercial al celui care deține produsele accizabile și motivele pentru care le deține;
- (b) locul în care se află produsele accizabile sau, dacă este cazul, modul de transport utilizat;
- (c) orice document referitor la produsele accizabile;
- (d) natura produselor accizabile;
- (e) cantitatea de produse accizabile.

(3) În scopul aplicării alineatului (2) litera (e), statele membre pot stabili niveluri orientative, exclusiv ca element doveditor. Aceste niveluri orientative nu pot fi mai mici decât:

- (a) pentru produse din tutun:
  - țigarete: 800 de bucăți;

## 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

[...]

- tutun de fumat: 1,0 kg;

[...]”

- 14 Potrivit articolului 33, care figurează în cadrul secțiunii 2, intitulată „Procedura care trebuie urmată în cazul deplasărilor de produse accizabile care au fost eliberate pentru consum pe teritoriul unui stat membru și care sunt deplasate către teritoriul unui alt stat membru pentru a fi livrate acolo în scopuri comerciale», din capitolul V din aceeași directivă:

„(1) În cazul în care produsele accizabile care au fost eliberate pentru consum într-un stat membru sunt deplasate către teritoriul unui alt stat membru pentru a fi livrate acolo în scopuri comerciale sau pentru a fi utilizate acolo, produsele în cauză sunt supuse accizelor în statul membru de destinație.

[...]

(2) În sensul prezentului articol, produsele accizabile se consideră «livrate în scopuri comerciale» în cazurile în care au fost eliberate pentru consum pe teritoriul unui stat membru, au fost deplasate din respectivul stat membru către teritoriul unui alt stat membru și sunt livrate fie către o altă persoană decât o persoană particulară, fie către o persoană particulară, dacă deplasarea nu face obiectul articolului 32 sau al articolului 44 [care se referă la vânzarea la distanță]. Totuși, produsele accizabile nu se consideră a fi livrate în scopuri comerciale în cazurile în care sunt transportate de respectiva persoană particulară pentru uz propriu atunci când sunt deplasate de pe teritoriul celui alt stat membru.

[...]”

- 15 Articolul 35, care figurează în secțiunea 2 din capitolul V din aceeași directivă, prevede:

„(1) O deplasare de produse accizabile este considerată ca respectând cerințele în temeiul prezentei secțiuni numai dacă este însoțită de un document administrativ simplificat electronic prelucrat în conformitate cu articolul 36.

[...]”

- 16 Articolul 54 din Directiva 2020/262 prevede:

„Statele membre permit primirea produselor accizabile pe baza formalităților stabilite la articolele 33, 34 și 35 din Directiva 2008/118/CE până la 31 decembrie 2023.

[...]”

- 17 Articolul 55 alineatul (1) din această directivă prevede:

„Statele membre adoptă și publică până la 31 decembrie 2021 actele cu putere de lege și actele administrative necesare pentru a se conforma articolelor 2, 3, 6, 12, 16, 17, articolelor 19-22, articolelor 25-29, articolelor 33-46, precum și articolelor 54, 55 și 57. Statele membre comunică de îndată Comisiei textul actelor respective.

Sub rezerva dispozițiilor de la articolul 54, statele membre aplică respectivele măsuri începând cu 13 februarie 2023.

[...]”

- 18 Potrivit articolului 57 din Directiva 2020/262:

„Prezenta directivă intră în vigoare în a douăzecea zi de la data publicării în *Jurnalul Oficial al Uniunii Europene*.

Articolele 1, 4, 5, 7-11, 13-15, 18, 23, 24, 30-32, 47-53, 56 și 58 se aplică de la 13 februarie 2023.”

### ***Dreptul german***

#### *Legea privind impozitul pe tutun (TabStG)*

- 19 Potrivit articolului 1 alineatul (1) prima teză din Tabaksteuergesetz (Legea privind impozitul pe tutun) din 15 iulie 2009 (BGBl. 2009 I, p. 1870, denumită în continuare «TabStG»), în versiunea din 10 august 2021, aplicabilă de la 1 iulie 2022:

„Produselor din tutun, tutunului încălzit, tutunului pentru narghilea și înlocuitorilor produselor din tutun li se aplică taxa pe tutun pe teritoriul fiscal.”

- 20 Articolul 1 alineatul (2a) din TabStG, în versiunea din 10 august 2021, aplicabilă de la 1 ianuarie 2022, prevede că tutunul încălzit este un tutun pentru fumat sub formă de unități compuse fiecare dintr-o porție individuală, destinat consumului prin inhalarea unui aerosol sau a unui fum de tutun produs de un aparat.

- 21 Articolul 22 din TabStG, în versiunea din 25 iulie 2014, aplicabilă de la 31 iulie 2014 până la 12 februarie 2023, prevedea:

## 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

„(1) Produsele din tutun puse în consum, achiziționate de o persoană particulară în alte state membre pentru uz propriu și pe care le transportă personal pe teritoriul fiscal (în scopuri private) sunt scutite de la plata accizelor.

(2) Pentru a aprecia dacă produsele din tutun menționate la alineatul (1) sunt destinate uzului propriu, se iau în considerare următoarele criterii:

1. statutul comercial al celui care deține produsele din tutun și motivele pentru care le deține;
2. locul în care se află produsele din tutun sau modul de transport;
3. documentele referitoare la produsele din tutun;
4. natura sau cantitatea produselor din tutun.

(3) [...]

(4) Ministerul Federal de Finanțe este abilitat să stabilească, prin regulament și fără acordul Bundesrat (Consiliul Federal, Germania), în scopul asigurării veniturilor fiscale, cantitatea de produse din tutun în sensul alineatului (1) despre care există o prezumție relativă că nu sunt destinate uzului propriu al persoanei particulare.”

22 Articolul 22 din TabStG, în versiunea de la 30 martie 2021, aplicabilă începând de la 13 februarie 2023, prevede:

„(1) Produsele din tutun puse în consum, achiziționate de o persoană particulară în alte state membre pentru uz propriu și pe care le transportă personal pe teritoriul fiscal (în scopuri private) sunt scutite de la plata accizelor.

(2) Pentru a aprecia dacă produsele din tutun menționate la alineatul (1) sunt destinate uzului propriu, se iau în considerare următoarele criterii:

1. statutul comercial al celui care deține produsele din tutun și motivele pentru care le deține;
2. locul în care se află produsele din tutun sau modul de transport;
3. documentele referitoare la produsele din tutun;
4. natura sau cantitatea produselor din tutun.

(3) Ministerul Federal de Finanțe este abilitat să stabilească, prin regulament și fără acordul Bundesrat (Consiliul Federal), în scopul asigurării veniturilor fiscale, cantitatea de produse din tutun în sensul alineatului (1) despre care există o prezumție relativă că nu sunt destinate uzului propriu al persoanei particulare.”

- 23 Articolul 23 alineatul (1) din TabStG, în versiunea din 15 iulie 2009, aplicabilă de la 1 aprilie 2010 până la 12 februarie 2023, prevedea:

„În cazul în care produsele din tutun puse în consum într-un alt stat membru sunt introduse sau expediate pe teritoriul fiscal (scopuri comerciale) în alte cazuri decât cele menționate la articolul 22 alineatul (1), contrar articolului 17 alineatul (1) din TabStG, taxa devine exigibilă atunci când produsele din tutun sunt deținute pentru prima dată în scopuri comerciale pe teritoriul fiscal. Persoana impozabilă este persoana care efectuează livrarea sau cea care deține produsele din tutun, precum și destinatarul de îndată ce a intrat în posesia produselor din tutun. [...]”

- 24 Articolul 23f alineatul (1) din TabStG, în versiunea din 30 martie 2021, aplicabilă începând de la 13 februarie 2023, prevede:

„Sub rezerva dispozițiilor alineatului (2), taxa devine exigibilă:

[...]

4. în cazul în care produsele din tutun puse în consum într-un alt stat membru sunt introduse sau expediate pe teritoriul fiscal în alte cazuri decât cele menționate la articolul 22 alineatul (1) și la articolul 23 alineatul (1), contrar articolului 17 alineatul (1): atunci când sunt deținute pentru prima dată pe teritoriul fiscal; în toate celelalte cazuri: prin deținerea produselor din tutun puse în consum atunci când taxa nu a fost încă percepută pe teritoriul fiscal.”

*Regulamentul privind taxa pe tutun (TabStV)*

- 25 Articolul 39 din Tabaksteuerverordnung (Regulamentul privind taxa pe tutun) din 5 octombrie 2009 (BGBl. 2009 I, p. 3262) (denumit în continuare „TabStV”), în versiunea aplicabilă de la 1 iulie 2021 până la 28 octombrie 2022, prevedea:

„(1) În cazul în care peste 800 de țigarete [...] sunt transportate în scopuri private pe teritoriul fiscal în temeiul articolului 22 [din TabStG], există o prezumție relativă potrivit căreia produsele din tutun sunt transportate pe teritoriul fiscal în scopuri comerciale (articolul 23 [din TabStG]).

(2) Transferul de produse din tutun, chiar și cu titlu gratuit, nu este considerat uz propriu în sensul articolului 22 din [TabStG], indiferent de cantitatea introdusă.”

- 26 Potrivit articolului 39 din TabStV, în versiunea aplicabilă, în ceea ce privește alineatul (1), începând de la 29 octombrie 2022 și, în ceea ce privește alineatul (2), începând de la 1 iulie 2021:

„(1) În cazul în care peste 800 de țigarete, 800 de bucăți de tutun încălzit, 200 de trabucuri, 400 de țigări de foi sau un kilogram de tutun pentru fumat sunt transportate în scopuri private pe teritoriul fiscal în temeiul articolului 22 din [TabStG], există o prezumție relativă potrivit căreia produsele din tutun sunt transportate pe teritoriul fiscal în scopuri comerciale (articolele 23-23c din [TabStG]).

(2) Transferul de produse din tutun, chiar și cu titlu gratuit, nu este considerat uz propriu în sensul articolului 22 din [TabStG], indiferent de cantitatea introdusă.”

### **Litigiile principale și întrebările preliminare**

- 27 A și B, reclamânți în cauzele principale, sunt doi particulari care au fost supuși unui control efectuat de funcționari vamali germani la sosirea din Polonia, în timp ce transportau tutun prelucrat ce purta marca fiscală poloneză.
- 28 A a fost controlat la 6 august 2022, în timp ce transporta 800 de țigarete. Acesta ar fi declarat funcționarilor vamali că nu era fumător și că transporta țigarele pentru o cunoștință. Țigarele în discuție au fost confiscate, iar A a fost obligat să plătească taxa germană pe tutun. El a precizat ulterior, în cursul procedurii de contestație, că achiziționase aceste țigări pentru a le oferi tatălui său care avea reședința în Germania.
- 29 B, la rândul său, a fost controlat la 27 aprilie 2023, în timp ce transporta 400 de țigarete și 200 de produse din tutun încălzit. Interogat de funcționarii vamali, acesta a arătat că țigarele erau destinate consumului personal, în timp ce tutunul încălzit era destinat fiicei sale. El a putut să își păstreze țigarele cu scutirea de taxă. Cu toate acestea, tutunul încălzit destinat fiicei sale i-a fost confiscat și a fost obligat să plătească taxa germană pe tutun.
- 30 În ambele cazuri, biroul vamal principal a apreciat că astfel de produse nu sunt scutite de taxa germană pe tutun atunci când o persoană particulară le achiziționează și le introduce ulterior pe teritoriul fiscal pentru a le oferi drept cadou pe acest teritoriu, conform articolului 39 alineatul (2) din TabStV, aplicabil de la 1 iulie 2021.
- 31 În urma unor contestații fără succes, reclamânții din cauzele principale au introdus fiecare câte o acțiune la Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Tribunalul Fiscal din Berlin-Brandenburg, Germania), care este instanța de trimitere, împotriva deciziei de impunere cu titlu de taxă germană pe tutun pe care o primiseră și a sechestrului instituit asupra produselor în cauză.

32 În acest context, instanța de trimitere ridică problema dacă poate exista o achiziție de tutun prelucrat pentru uz propriu în sensul articolului 32 din Directiva 2008/118, aplicabil situației de fapt din litigiul principal în cauza T-685/24, și al articolului 32 din Directiva 2020/262, aplicabil faptelor din litigiul principal în cauza T-686/24, atunci când aceste produse din tutun au fost achiziționate de un particular pentru a fi donate unei alte persoane, sau dacă trebuie să se considere că orice intenție de transmitere, chiar și cu titlu gratuit, exclude ca acestea să fie considerate ca fiind achiziționate de un particular pentru uzul propriu. De asemenea, instanța de trimitere are îndoieli cu privire la criteriile care ar trebui reținute pentru a califica o asemenea achiziție drept cadou dacă s-ar admite că acest cadou poate constitui un uz propriu în sensul acestor dispoziții. În această privință, instanța de trimitere ridică problema dacă cercul beneficiarilor unui astfel de cadou poate fi limitat, prin definiție, la un cerc de rude apropiate față de care există o obligație de întreținere sau dacă trebuie să includă și alte persoane cărora li s-ar face un astfel de cadou.

33 În aceste condiții, Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Tribunalul Fiscal din Berlin-Brandenburg) a hotărât să suspende judecarea cauzei în cauzele T-685/24 et T-686/24 și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) [Articolul 32 din Directiva 2008/118 și articolul 32 din Directiva 2020/262] trebuie interpretat[e] în sensul că se opun unei interpretări naționale potrivit căreia «uzul propriu» este exclus în cazul achiziționării de produse din tutun în vederea transferului către o altă persoană, chiar dacă acesta este efectuat cu titlu gratuit, indiferent de cantitatea introdusă?

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare:

[Articolul 32 din Directiva 2008/118 și articolul 32 din Directiva 2020/262] trebuie interpretat[e] în sensul că, ținând seama de celelalte criterii – în special de criteriul cantitativ –, noțiunea de «uz propriu» include cadourile către rude apropiate, dar nu și cadourile către alte persoane?”

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

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

34 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 32 din Directiva 2008/118 și articolul 32 din Directiva 2020/262 trebuie interpretate în sensul că noțiunea de „uz propriu” al unei persoane particulare prevăzute la acest articol nu cuprinde situația în care particularul în cauză achiziționează și transportă produse accizabile în vederea transmiterii lor cu titlu gratuit unei alte persoane particulare, indiferent de cantitatea acestor produse.

- 35 Cu titlu introductiv, trebuie amintit, pe de o parte, că, în conformitate cu articolul 48 alineatul (1) din Directiva 2008/118 și cu articolul 57 din Directiva 2020/262, articolul 32 din Directiva 2008/118 era aplicabil de la 1 aprilie 2010 până la 12 februarie 2023. Prin urmare, acesta se aplică *ratione temporis* situației de fapt din litigiul principal în cauza T-685/24, dat fiind că data la care a avut loc controlul la frontieră a fost 6 august 2022. Pe de altă parte, articolul 32 din Directiva 2020/262, care este aplicabil începând de la 13 februarie 2023, reglementează *ratione temporis* situația de fapt din litigiul principal în cauza T-686/24, controlul la frontieră având loc la 27 aprilie 2023.
- 36 De asemenea, trebuie să se arate că, pe de o parte, potrivit unei jurisprudențe constante, rezultă atât din cerința aplicării uniforme a dreptului Uniunii, cât și din cea a principiului egalității că termenii unei dispoziții a dreptului Uniunii care nu conține nicio trimitere expresă la dreptul statelor membre pentru a stabili sensul și domeniul său de aplicare trebuie, în mod normal, să primească în întreaga Uniune o interpretare autonomă și uniformă [a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 iunie 2021, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Agent innocent), C-279/19, EU:C:2021:473, punctul 23 și jurisprudența citată].
- 37 Articolul 32 din Directiva 2008/118 și articolul 32 din Directiva 2020/262 nu conțin nicio trimitere expresă la dreptul statelor membre pentru a stabili sensul și domeniul de aplicare ale noțiunii de „uz propriu”. Această noțiune trebuie considerată, în scopul aplicării acestor directive, drept o noțiune autonomă de drept al Uniunii, care trebuie interpretată în mod uniform pe teritoriul tuturor statelor membre.
- 38 Deși modul de redactare a articolului 32 alineatul (1) din Directiva 2020/262 nu este pe deplin identic cu cel al articolului 32 alineatul (1) din Directiva 2008/118, conținutul acestor dispoziții este în esență identic.
- 39 Potrivit dispozițiilor menționate, atunci când produsele accizabile au fost achiziționate de o persoană particulară pentru uz propriu și transportate de aceasta dintr-un stat membru în altul, accizele sunt exigibile numai în statul membru în care au fost achiziționate aceste produse.
- 40 Astfel, pentru ca articolul 32 din Directiva 2008/118 sau articolul 32 din Directiva 2020/262 să se aplice, trebuie îndeplinite trei condiții: produsele accizabile trebuie să fi fost achiziționate de o persoană particulară, să fi fost dobândite pentru uz propriu și să fi fost transportate de aceasta dintr-un stat membru în altul (a se vedea prin analogie Hotărârea din 23 noiembrie 2006, Joustra, C-5/05, EU:C:2006:733, punctul 33 și jurisprudența citată). În speță, prima întrebare

adresată de instanța de trimitere privește numai a doua dintre aceste condiții, celelalte două fiind îndeplinite.

- 41 Pentru interpretarea unei dispoziții de drept al Uniunii, trebuie să se țină seama de termenii acesteia, de contextul în care se înscrie și de obiectivul pe care îl urmărește [Hotărârea din 14 noiembrie 2019, State Street Bank International, C-255/18, EU:C:2019:967, punctul 34; a se vedea de asemenea în acest sens Hotărârea din 27 mai 2019, PF (Procurorul General al Lituaniei), C-509/18, EU:C:2019:457, punctul 28].
- 42 În ceea ce privește, în primul rând, interpretarea literală a noțiunii de „uz propriu”, în sensul articolului 32 din Directiva 2008/118 și al articolului 32 din Directiva 2020/262, este necesar să se arate că, în anumite versiuni lingvistice ale acestor dispoziții, precum versiunile în limbile spaniolă (*uso propio*), engleză (*own use*), croată (*vlastitu uporabu*), greacă (*diki tou chrisi*), italiană (*uso personale*), portugheză (*uso pessoal*), slovacă (*vlastné použitie*) și slovenă (*lastno uporabo*), această expresie face referire în mod clar la o utilizare personală sau proprie. În schimb, alte versiuni lingvistice ale aceluiași dispoziții nu sunt la fel de clare, întrucât nu se poate exclude în totalitate posibilitatea ca acestea să includă o referire la anumite achiziții de produse efectuate în vederea unui transfer cu titlu gratuit către un terț. Aceasta este situația în special a versiunilor în limbile franceză (*besoins propres*), neerlandeză (*eigen behoeften*), cehă (*vlastní potřebu*) și, așa cum arată instanța de trimitere, germană (*Eigenbedarf*).
- 43 Astfel, modul de redactare a articolului 32 din Directiva 2008/118 și a articolului 32 din Directiva 2020/262 nu este suficient pentru a înlătura ambiguitatea cu privire la interpretarea care trebuie dată acestor dispoziții. În această privință, dintr-o jurisprudență constantă rezultă că formularea utilizată în una dintre versiunile lingvistice ale unei dispoziții din dreptul Uniunii nu poate constitui singurul temei pentru interpretarea acestei dispoziții și nici nu se poate atribui respectivei formulări un caracter prioritar în raport cu celelalte versiuni lingvistice. Astfel, dispozițiile dreptului Uniunii trebuie interpretate și aplicate în mod uniform, în lumina versiunilor existente în toate limbile Uniunii. În caz de neconcordanță între diferitele versiuni lingvistice ale unui text din dreptul Uniunii, dispoziția în cauză trebuie să fie interpretată în funcție de contextul său și de obiectivele urmărite de reglementarea din care face parte (a se vedea Hotărârea din 18 septembrie 2019, VIPA, C-222/18, EU:C:2019:751, punctul 37 și jurisprudența citată).
- 44 În ceea ce privește, în al doilea rând, contextul în care se înscrie articolul 32 din Directiva 2008/118 și articolul 32 din Directiva 2020/262, trebuie amintit că aceste directive stabilesc norme privind deținerea, circulația și monitorizarea produselor supuse accizelor, în special pentru a se asigura că exigibilitatea accizelor este

identică în toate statele membre (a se vedea prin analogie Hotărârea din 23 noiembrie 2006, Joustra, C-5/05, EU:C:2006:733, punctul 27 și jurisprudența citată).

- 45 În conformitate cu obiectivul armonizării momentului exigibilității accizelor, enunțat în considerentul (8) al Directivei 2008/118 și în considerentul (7) al Directivei 2020/262, aceste directive prevăd la articolul 7 alineatul (1) și, respectiv, la articolul 6 alineatul (2) că accizele devin exigibile în momentul eliberării pentru consum și în statul membru în care aceasta are loc.
- 46 Cu toate acestea, în pofida acestor dispoziții, nu este exclus ca accizele să fie percepute ulterior într-un alt stat membru. Acesta este de altfel obiectul capitolului V din Directivele 2008/118 și 2020/262, care reglementează circulația și impozitarea produselor accizabile după eliberarea lor pentru consum.
- 47 Întrucât accizele reprezintă o taxă pe consum, momentul la care intervine exigibilitatea lor trebuie să se situeze în mod normal cât mai aproape de consumator (a se vedea în acest sens Hotărârea din 2 iunie 2016, Polihim-SS, C-355/14, EU:C:2016:403, punctele 50 și 51). În acest scop, articolul 33 din Directiva 2008/118 și articolul 33 din Directiva 2020/262 prevăd printre altele că produsele accizabile sunt supuse accizelor în statul membru de destinație atunci când sunt eliberate pentru consum pe teritoriul unui stat membru și apoi deplasate către teritoriul unui alt stat membru „pentru a fi utilizate acolo”.
- 48 În schimb, în ceea ce privește produsele achiziționate și transportate de o persoană particulară pentru uz propriu, accizele sunt achitate în statul membru în care au fost achiziționate produsele accizabile, în conformitate cu articolul 32 din Directiva 2008/118 și cu articolul 32 din Directiva 2020/262.
- 49 În economia generală a capitolului V din directivele menționate, articolul 32 din Directiva 2008/118 și articolul 32 din Directiva 2020/262 constituie excepții de la regimul general de impozitare prevăzut la articolul 33 din aceste directive și trebuie, în consecință, să facă obiectul unei interpretări stricte. O astfel de interpretare este în concordanță cu versiunile lingvistice ale acestor dispoziții care fac referire la noțiunea de uz personal sau propriu.
- 50 În ceea ce privește, în al treilea rând, obiectivele urmărite de Directivele 2008/118 și 2020/262, trebuie precizat că, în economia acestor directive, accizele constituie o taxă pe consum a cărei percepere de către statele membre răspunde în special unor imperative de politică bugetară, precum și unor cerințe de protecție a sănătății publice, prin limitarea consumului de produse care prezintă riscuri pentru sănătate, precum tutunul sau băuturile alcoolice. Astfel de preocupări stau la baza diferențelor constatate între nivelurile de impozitare reținute de diferitele state membre. În acest context, Directivele 2008/118 și 2020/262 au ca obiect instituirea

unui regim general armonizat al accizelor pentru a garanta libera circulație a produselor în cauză și, în acest fel, buna funcționare a pieței interne (Hotărârea din 13 ianuarie 2022, MONO, C-326/20, EU:C:2022:7, punctul 28).

- 51 Așa cum subliniază doamna avocată generală la punctul 40 din concluzii, printre obiectivele urmărite de Directiva 2008/118 figurează combaterea fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri, astfel cum reiese din considerentul (31), din articolul 11 și din articolul 39 alineatul (3) primul paragraf din această directivă (Hotărârea din 9 iunie 2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, punctul 55). Acesta este de asemenea unul dintre obiectivele urmărite de Directiva 2020/262. Considerentul (41) al directivei menționate precizează în această privință că, din cauza diferențelor persistente, uneori semnificative, dintre nivelurile accizelor aplicate de statele membre – în special pentru produsele din tutun –, acestea trebuie să poată controla riscurile legate de fraudă fiscală, de evaziunea fiscală și de practicile fiscale abuzive, precum și riscurile care amenință ordinea publică sau protecția sănătății și a vieții persoanelor.
- 52 Pentru a atinge acest obiectiv, statele membre trebuie să fie în măsură, astfel cum arată considerentul (41) al Directivei 2020/262, să controleze aceste riscuri, în special prin intermediul unor măsuri adecvate și proporționale care să le permită să stabilească dacă produsele accizabile transportate dintr-un stat membru în altul de către o persoană particulară au fost achiziționate de aceasta din urmă pentru uz propriu.
- 53 În această privință, deși, în conformitate cu articolul 34 din Directiva 2008/118 și cu articolul 35 din Directiva 2020/262, circulația produselor accizabile în scopuri comerciale este condiționată de o trasabilitate digitală riguroasă prin intermediul documentelor administrative electronice, transportul acestor produse de către o persoană particulară se caracterizează printr-o derogare de la orice formalitate administrativă. Pentru a remedia această lipsă de monitorizare a documentelor, articolul 32 alineatul (2) din Directiva 2008/118 și articolul 32 alineatul (2) din Directiva 2020/262 prevăd elemente de care statele membre țin seama pentru a stabili dacă produsele accizabile achiziționate și transportate de o persoană particulară sunt destinate uzului propriu al acestei persoane particulare. Printre aceste elemente se numără cantitatea de produse transportate (și anume, pentru țigarete, 800 de bucăți) și motivele deținerii lor.
- 54 Rezultă că, în cadrul unor controale inopinate întemeiate în special pe pragurile indicative prevăzute de Directiva 2008/118 și de Directiva 2020/262, există, ținând seama de lipsa monitorizării documentelor și de natura punctuală a controalelor la frontierele interne, un risc structural de fraudă ca urmare a deturnării noțiunii de „uz propriu”.

- 55 Acest lucru este confirmat de recentul studiu al Comisiei Europene menționat de doamna avocată generală la punctul 47 din concluzii, potrivit căruia, din cauza probabilității reduse ca particularii să fie controlați în timpul călătoriilor lor, s-a constatat o utilizare abuzivă a regimului prevăzut la articolul 32 alineatul (1) din Directiva 2008/118 și la articolul 32 alineatul (1) din Directiva 2020/262, în special în ceea ce privește cantitățile de tutun deplasate de persoane particulare din statele membre care aplică accize reduse către state membre care aplică rate mai ridicate.
- 56 Prin urmare, o interpretare largă a noțiunii de „uz propriu” în sensul în care ar cuprinde transferurile cu titlu gratuit între particulari ar prezenta un risc substanțial de evaziune fiscală, în măsura în care anumite cesiuni ar fi susceptibile să dea naștere unei contraprestații, directe sau indirecte, pe care administrația fiscală s-ar afla în imposibilitatea de a o verifica ori detecta sau cel puțin ar întâmpina dificultăți considerabile. Astfel, o definiție largă a noțiunii de „uz propriu” ar crea un mediu favorabil deturnărilor regimului prevăzut la articolul 32 din Directiva 2008/118 și la articolul 32 din Directiva 2020/262, compromițând, așadar, obiectivele menționate la punctul 52 de mai sus.
- 57 Dimpotrivă, o interpretare strictă a noțiunii de „uz propriu”, asociată cu supravegherea vamală a transporturilor repetate de produse de către un particular, poate contribui în mod eficient la combaterea evaziunii fiscale. Astfel, într-o asemenea situație, administrația vamală este în măsură să combată abuzurile întemeindu-se în special pe declarațiile particularului și efectuând o apreciere a compatibilității cantităților totale transportate, într-o anumită perioadă, cu nevoile unei utilizări personale previzibile în mod rezonabil.
- 58 Prin urmare, necesitatea de a preveni și de a combate evaziunea fiscală și practicile fiscale frauduloase sau abuzive militează în favoarea unei interpretări stricte a noțiunii de „uz propriu” prevăzute la articolul 32 alineatul (1) din Directiva 2008/118 și la articolul 32 alineatul (1) din Directiva 2020/262, excluzând printre altele situația în care o persoană particulară achiziționează și transportă produse accizabile în vederea transmiterii lor unei alte persoane particulare cu titlu gratuit, indiferent de cantitatea de astfel de produse care are vocația de a fi transmisă.
- 59 Acest lucru este valabil cu atât mai mult cu cât o interpretare largă a noțiunii de „uz propriu” care să includă și transferurile către alți particulari ar risca să slăbească politica fiscală și politica de sănătate publică a statelor membre, permițând consumatorului final să eludeze sarcina fiscală destinată să descurajeze consumul produselor în cauză. Astfel, așa cum subliniază doamna avocată generală la punctele 50 și 51 din concluzii, Curtea a stabilit deja că, în privința produselor din tutun, accizele constituie un instrument important și eficace de combatere a consumului acestor produse și, prin urmare, de protecție a sănătății publice (a se

## 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

vedea Hotărârea din 29 iunie 2017, Comisia/Portugalia, C-126/15, EU:C:2017:504, punctul 67 și jurisprudența citată).

- 60 În aceste condiții, noțiunea de „uz propriu” trebuie interpretată în sensul că se limitează la achiziționarea și la transportul de produse accizabile, precum tutunul prelucrat, destinate unei utilizări strict personale de către particularul care le-a achiziționat.
- 61 Această interpretare nu poate fi repusă în discuție de jurisprudența Curții, menționată de instanța de trimitere, referitoare la noțiunea de „efect personal sau domestic” în sensul articolului 7 alineatul (3) din Regulamentul (CE) nr. 338/97 al Consiliului din 9 decembrie 1996 privind protecția speciilor faunei și florei sălbatice prin controlul comerțului cu acestea (JO 1997, L 61, p. 1), astfel cum a fost modificat prin Regulamentul (UE) nr. 1320/2014 al Comisiei din 1 decembrie 2014 (JO 2014, L 361, p. 1).
- 62 Astfel, în Hotărârea din 12 mai 2021, Hauptzollamt B (Caviar de sturion) (C-87/20, EU:C:2021:382), Curtea a constatat că atât din contextul în care se înscrie Regulamentul nr. 338/97, cât și din obiectivele vizate de acesta reiese că un specimen mort, o parte din specimene sau un produs derivat precum caviarul de sturion nu poate fi considerat un „efect personal sau domestic” dacă importatorul urmărește o finalitate comercială, în timp ce această calificare este admisă atunci când caviarul este deținut cu titlu personal și în scopuri necomerciale, fără a prezenta importanță împrejurarea că este destinat unui terț.
- 63 Cu toate acestea, sintagma „efect personal sau domestic” menționată la punctul 62 de mai sus nu corespunde expresiei „uz propriu”, astfel cum figurează la articolul 32 din Directiva 2008/118 și la articolul 32 din Directiva 2020/262. În plus, așa cum arată doamna avocată generală la punctul 54 din concluzii, Regulamentul nr. 338/97 nu urmărește obiectivul de combatere a fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri urmărit de Directiva 2008/118 și de Directiva 2020/262, ci are drept scop să asigure protecția cea mai completă posibil pentru speciile faunei și florei sălbatice prin controlul comerțului cu acestea, cu respectarea obiectivelor, a principiilor și a dispozițiilor Convenției privind comerțul internațional cu specii ale faunei și florei sălbatice pe cale de dispariție, semnată la Washington la 3 martie 1973 (*Recueil des traités des Nations unies*, vol. 993, nr. I-14537) (JO 1982, L 384, p. 7) [Hotărârea din 12 mai 2021, Hauptzollamt B (Caviar de sturion), C-87/20, EU:C:2021:382, punctul 34].
- 64 Având în vedere ceea ce precedă, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 32 din Directiva 2008/118 și articolul 32 din Directiva 2020/262 trebuie interpretate în sensul că noțiunea de „uz propriu” al unei persoane particulare nu

cuprinde situația în care persoana particulară în cauză achiziționează și transportă produse accizabile în vederea transmiterii lor unei alte persoane particulare cu titlu gratuit, indiferent de cantitatea de astfel de produse care are vocația de a fi transmisă.

***Cu privire la a doua întrebare***

- 65 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 32 din Directiva 2008/118 și articolul 32 din Directiva 2020/262 trebuie interpretate în sensul că noțiunea de „uz propriu” se aplică cadourilor oferite unor rude apropiate, iar nu celor destinate altor persoane.
- 66 Întrucât această întrebare nu a fost adresată Curții decât în cazul în care s-ar răspunde afirmativ la prima întrebare, nu este însă necesar să se răspundă la aceasta.

**Cu privire la cheltuielile de judecată**

- 67 Întrucât, în privința părților din litigiile principale, 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 Tribunalului, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive,

TRIBUNALUL (Camera a doua, judecând în complet de cinci judecători)

declară:

**Articolul 32 din Directiva 2008/118/CE a Consiliului din 16 decembrie 2008 privind regimul general al accizelor și de abrogare a Directivei 92/12/CEE și articolul 32 din Directiva (UE) 2020/262 a Consiliului din 19 decembrie 2019 de stabilire a regimului general al accizelor trebuie interpretate în sensul că noțiunea de „uz propriu” al unei persoane particulare nu cuprinde situația în care persoana particulară în cauză achiziționează și transportă produse accizabile în vederea transmiterii lor unei alte persoane particulare cu titlu gratuit, indiferent de cantitatea de astfel de produse care are vocația de a fi transmisă.**