Fiscalitate – Directiva 92/12/CEE – Articolele 7-9 – Regimul general al produselor supuse accizelor – Produse puse în consum într-un stat membru și deținute în scopuri comerciale într-un alt stat membru – Exigibilitatea accizelor de la un deținător al acestor produse care le-a dobândit în statul membru de destinație – Achiziționare în urma operațiunii de intrare

În cauza C-165/13,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Bundesfinanzhof (Germania), prin decizia din 12 decembrie 2012, primită de Curte la 3 aprilie 2013, în procedura

Stanislav Gross

împotriva

Hauptzollamt Braunschweig,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din doamna R. Silva de Lapuerta, președinte de cameră, domnii J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis (raportor), J.-C. Bonichot și A. Arabadjiev, judecători,

avocat general: domnul M. Wathelet,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru Comisia Europeană, de W. Mölls și de C. Barslev, 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 articolelor 7 și 9 din Directiva 92/12/CEE a Consiliului din 25 februarie 1992 privind regimul general al produselor supuse accizelor și privind deținerea, circulația și monitorizarea acestor produse (JO L 76, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 129), astfel cum a fost modificată prin Directiva 92/108/CEE a Consiliului din 14 decembrie 1992 (JO L 390, p. 124, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 170, denumită în continuare „Directiva 92/12”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnul Gross, pe de o parte, și Hauptzollamt Braunschweig (autoritatea vamală din Braunschweig), pe de altă parte, având ca obiect decizia acestuia din urmă de a obliga reclamantul din litigiul principal la plata accizelor la produse din tutun.

Cadrul juridic

Directiva 92/12

3 Al cincilea și al șaselea considerent ale Directivei 92/12 au următorul cuprins:

„întrucât orice livrare, deținere în vederea livrării sau livrare în beneficiul unui comerciant care desfășoară o activitate economică independentă sau în beneficiul unui organism de drept public, ce are loc în alt stat membru decât cel în care produsul este pus pe piață pentru consum, atrage după sine aplicarea accizelor în acel alt stat membru;

întrucât, în cazul produselor supuse accizelor achiziționate de persoane private pentru uz propriu și transportate de acestea, taxa trebuie aplicată în țara în care au fost achiziționate produsele;”

4 Articolul 6 din această directivă prevede:

„(1) Accizele sunt exigibile în momentul punerii în consum sau în momentul înregistrării unor deficite care trebuie supuse accizelor în conformitate cu articolul 14 alineatul (3).

Punerea în consum a produselor supuse accizelor înseamnă:

(a) orice derogare, chiar și neregulamentară, de la un regim de suspendare;

(b) orice prelucrare, chiar și neregulamentară, a produselor în cauză în afara unui regim de suspendare;

(c) orice import al produselor în cauză, chiar și neregulamentar, în cazul în care produsele nu au fost incluse într-un regim de suspendare.

(2) Condițiile de exigibilitate și rata accizelor care se adoptă sunt cele aflate în vigoare la data la care accizele

devin exigibile în statul membru în care are loc punerea în consum sau în care se înregistrează deficitele. Accizele sunt percepute și colectate în conformitate cu procedura stabilită de fiecare stat membru, statele membre trebuind să aplice aceleași proceduri de percepere și colectare atât produselor naționale, cât și celor din alte state membre.”

5 Articolul 7 alineatele (1)-(3) din directiva menționată prevede:

„(1) În cazul produselor supuse accizelor și puse deja în consum într-un stat membru, deținute în scopuri comerciale într-un alt stat membru, accizele sunt percepute în statul membru în care sunt deținute produsele în cauză.

(2) În acest scop, fără a aduce atingere articolului 6, dacă produsele puse deja în consum, conform definiției din articolul 6, într-un stat membru sunt livrate, destinate livrării în alt stat membru sau folosite în alt stat membru în vederea realizării de către un comerciant a unei activități economice independente sau pentru un organism de drept public, accizele devin exigibile în acel alt stat membru.

(3) În funcție de toate elementele situației, accizele sunt datorate de către persoana care efectuează livrarea sau deține produsele destinate livrării sau de persoana care primește produsele pentru a le folosi într-un stat membru, altul decât cel în care produsele au fost deja puse în consum, sau de către comerciantul sau organismul de drept public relevant.”

6 Articolul 8 din Directiva 92/12 prevede:

„În ceea ce privește produsele achiziționate de persoane particulare pentru uz propriu și transportate de aceștia, principiul care reglementează piața internă stabilește că accizele sunt percepute în statul membru în care sunt achiziționate produsele.”

7 Articolul 9 alineatele (1) și (2) din această directivă prevede:

„(1) Fără a aduce atingere articolelor 6, 7 și 8, accizele devin exigibile dacă produsele pentru consum dintr-un stat membru sunt deținute în scopuri comerciale în alt stat membru.

În acest caz, accizele sunt datorate în statul membru pe teritoriul căruia se află produsele, de către deținătorul produselor.

(2) Pentru a determina dacă produsele menționate la articolul 8 sunt destinate unor scopuri comerciale, statele membre trebuie să ia în considerare, *inter alia*, următoarele:

— statutul comercial al celui care deține produsele și motivele pentru care le deține;

— locul în care se află produsele sau, dacă este cazul, modul de transport folosit;

— orice document referitor la produse;

— natura produselor;

— cantitatea de produse.

[…]”

Reglementarea germană

8 Articolul 12 alineatul (1) din Legea privind taxele pe tutun (Tabaksteuergesetz) din 31 august 1994, în versiunea aplicabilă în litigiul principal (denumită în continuare „TabStG”), prevede:

„În ceea ce privește produsele din tutun, taxa se achită prin utilizarea timbrelor fiscale. Utilizarea include marcarea și aplicarea timbrelor fiscale pe pachetele individuale. Timbrul fiscal trebuie aplicat în momentul când taxa devine

exigibilă.”

9 Articolul 19 din TabStG prevede:

„Dacă produsele din tutun puse în consum în alte state membre sunt introduse sau expediate în scopuri comerciale pe teritoriul fiscal în mod ilegal și cu încălcarea articolului 12 alineatul (1), taxa devine exigibilă în momentul intrării sau al expedierii pe teritoriul fiscal. Debitori ai taxei sunt atât persoana care introduce sau care expediază produsele din tutun, cât și destinatarul lor, de îndată ce intră în posesia acestora. […]”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

10 Domnul Gross a fost condamnat printr-o hotărâre definitivă la pedeapsa închisorii pentru patru fapte de tăinuire a unor bunuri sustrase de la plata impozitelor. Instanța penală a constatat că reclamantul din litigiul principal a achiziționat de mai multe ori în scopul revânzării țigarete nedeclarate pentru care nu s-au plătit accize la tutun de la o organizație care se ocupa cu contrabanda cu țigarete.

11 Prin decizia din 28 iulie 2010, Hauptzollamt Braunschweig a obligat reclamantul din litigiul principal să plătească în solidar împreună cu alți trei debitori accize la tutun în cuantum de 15 136 de euro plus dobânzi.

12 Reclamantul din litigiul principal a introdus o acțiune la Finanzgericht. Această instanță a considerat că exigibilitatea accizelor rezultă din aplicarea articolului 19 prima teză din TabStG. Aceasta a constatat că, în litigiul cu care a fost sesizată, au fost introduse pe teritoriul fiscal german în scopuri comerciale în afara unui regim de suspendare țigarete fără timbru fiscal german provenind dintr-un alt stat membru. Finanzgericht a preluat constatările de fapt care apar în hotărârea pronunțată în materie penală. După ce țigaretele au fost introduse pe teritoriul fiscal german, reclamantul din

litigiul principal a intrat în posesia acestora în calitate de destinatar, astfel încât a devenit debitorul fiscal în conformitate cu articolul 19 a doua teză din TabStG.

13 Reclamantul a formulat recurs împotriva acestei hotărâri la Bundesfinanzhof.

14 Instanța de trimitere își exprimă dubiile cu privire la aspectul dacă articolul 9 alineatul (1) din Directiva 92/12 trebuie interpretat în sensul că accizele sunt datorate de orice persoană care deține, în scopuri comerciale, într-un stat membru, produse care sunt supuse accizelor care au fost puse în consum în alt stat membru sau dacă această dispoziție trebuie interpretată în sens restrictiv, respectiv că accizele nu sunt datorate decât de persoana care deține produsele pentru prima oară, în scopuri comerciale, în statul membru în cauză.

15 În aceste condiții, Bundesfinanzhof a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Fără a aduce atingere legăturii sistematice cu articolul 7 alineatul (3) din Directiva 92/12[…], articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf din [această directivă] se opune unei dispoziții legale a unui stat membru care prevede că o persoană care deține în scopuri comerciale produse supuse accizelor și puse în consum într-un alt stat membru nu datorează accize în cazul în care a achiziționat produsele de la o altă persoană abia după încheierea operațiunii de intrare a produselor?”

Cu privire la întrebarea preliminară

16 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită să se stabilească, în esență, dacă articolul 9 alineatul (1) din Directiva 92/12 trebuie interpretat în sensul că această dispoziție permite unui stat membru să considere debitor al accizelor o persoană care

deține, pe teritoriul fiscal al acestui stat membru, în scopuri comerciale, produse supuse accizelor puse în consum în alt stat membru, chiar dacă această persoană nu este prima deținătoare a acestor produse în statul membru de destinație.

17 Cu titlu introductiv, este necesar să se arate că Directiva 92/12 urmărește să stabilească un anumit număr de reguli în ceea ce privește deținerea, circulația și monitorizarea produselor supuse accizelor, în special în scopul de a asigura că exigibilitatea accizelor este identică în toate statele membre. Această armonizare permite, în principiu, înlăturarea dublei impuneri în relațiile dintre statele membre (Hotărârea Scandic Distilleries, C-663/11, EU:C:2013:347, punctele 22 și 23).

18 În această privință, în cazurile în care produsele supuse accizelor sunt puse în consum într-un stat membru, Directiva 92/12 stabilește, astfel cum reiese în special din al cincilea și din al șaselea considerent ale acesteia, o distincție între produsele care sunt deținute într-un alt stat membru în scopuri comerciale de un comerciant care desfășoară o activitate economică independentă, pe de o parte, și produsele care sunt achiziționate de persoane private pentru uz propriu și transportate de acestea în alt stat membru, pe de altă parte.

19 Din decizia de trimitere reiese că reclamantul din litigiul principal a achiziționat, de la o organizație care se ocupa cu contrabanda cu țigarete care au fost puse în consum într-un stat membru, altul decât Republica Federală Germania, țigarete pentru care accizele nu fuseseră plătite, în scopul revânzării acestora în Germania. Așadar, nu se contestă că țigaretele în discuție în litigiul principal au fost introduse în scopuri comerciale pe teritoriul german, deși nu prezentau timbrele fiscale naționale necesare.

20 Trebuie amintit că, în cadrul procedurii de cooperare între instanțele naționale și Curte instituite prin articolul

267 TFUE, este de competența acesteia din urmă să ofere instanței de trimitere un răspuns util, care să îi permită să soluționeze litigiul cu care este sesizată. Din această perspectivă, chiar dacă pe plan formal întrebarea preliminară vizează direct numai articolul 9 din Directiva 92/12, o astfel de împrejurare nu împiedică Curtea să furnizeze instanței de trimitere toate elementele de interpretare a dreptului Uniunii care pot fi utile pentru judecarea cauzei cu care este sesizată, indiferent dacă respectiva instanță s-a referit sau nu s-a referit la aceste elemente în cuprinsul întrebărilor sale. În această privință, revine Curții sarcina de a extrage din ansamblul elementelor furnizate de instanța menționată, mai ales din motivarea deciziei de trimitere, elementele de drept al Uniunii care necesită o interpretare, având în vedere obiectul litigiului pendinte în fața acesteia (a se vedea Hotărârea Worten, C-342/12, EU:C:2013:355, punctele 30 și 31).

21 Nu se contestă că reclamantul din litigiul principal a achiziționat de la alte persoane în mod repetat produsele în cauză după ce acestea din urmă au intrat în mod ilicit pe teritoriul fiscal german (a se vedea în acest sens Hotărârea Salumets și alții, C-455/98, EU:C:2000:352, punctul 19), în scopul de a le revinde și de a obține venituri.

22 Astfel, articolul 7 din Directiva 92/12 se poate aplica în cauza principală din moment ce, potrivit alineatului (2), această dispoziție vizează situația în care produsele sunt livrate, destinate livrării în alt stat membru sau folosite în alt stat membru în vederea realizării de către un comerciant a unei activități economice independente.

23 Prin urmare, articolul 9 din Directiva 92/12 trebuie interpretat în coroborare cu articolul 7 din această directivă.

24 Potrivit alineatului (1) al acestui articol 7 coroborat cu alineatul (3) al aceluiași articol, accizele sunt datorate în statul membru în care sunt deținute produsele,

între alții, de către persoana care primește produsele în cauză sau de către comerciantul relevant.

25 În special, din moment ce articolul 7 alineatul (3) din Directiva 92/12 prevede expres că persoana care „primește produsele” în cauză poate fi debitoarea accizelor pentru produsele supuse acestora, puse în consum într-un stat membru și deținute în scopuri comerciale în alt stat membru, această dispoziție trebuie interpretată în sensul că este debitor al accizelor orice deținător al produselor în cauză.

26 O interpretare mai restrictivă care limitează calitatea de debitor al accizelor la primul deținător al produselor în cauză ar fi contrară obiectivului Directivei 92/12. Astfel, în temeiul acesteia, circulația produselor de pe teritoriul unui stat membru către altul nu trebuie să dea naștere unui control sistematic efectuat de autoritățile naționale, care ar putea împiedica libera circulație a mărfurilor pe piața internă a Uniunii Europene. În consecință, o astfel de interpretare ar face mai incertă colectarea accizelor datorate la trecerea unei frontiere a Uniunii.

27 Această concluzie este confirmată și de articolul 33 alineatul (3) din Directiva 2008/118 a Consiliului din 16 decembrie 2008 privind regimul general al accizelor și de abrogare a Directivei 92/12 (JO 2009, L 9, p. 12), care simplifică conținutul articolului 7 din Directiva 92/12 făcând trimitere în continuare numai la persoana „căreia îi sunt livrate produsele în cel de al doilea stat membru” (Hotărârea Metro Cash & Carry Danmark, C-315/12, EU:C:2013:503, punctul 36).

28 Rezultă din cele ce precedă că articolul 9 alineatul (1) din Directiva 92/12 coroborat cu articolul 7 din această directivă trebuie interpretat în sensul că dispoziția menționată permite unui stat membru să considere debitor al accizelor o persoană care deține, pe teritoriul fiscal al acestui stat, în scopuri comerciale, produse supuse accizelor

puse în consum în alt stat membru, în împrejurări precum cele din litigiul principal, chiar dacă această persoană nu este prima deținătoare a acestor produse în statul membru de destinație.

Cu privire la cheltuielile de judecată

29 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 doua) declară:

Articolul 9 alineatul (1) din Directiva 92/12/CEE a Consiliului din 25 februarie 1992 privind regimul general al produselor supuse accizelor și privind deținerea, circulația și monitorizarea acestor produse, astfel cum a fost modificată prin Directiva 92/108/CEE a Consiliului din 14 decembrie 1992, coroborat cu articolul 7 din această directivă trebuie interpretat în sensul că dispoziția menționată permite unui stat membru să considere debitor al accizelor o persoană care deține, pe teritoriul fiscal al acestui stat, în scopuri comerciale, produse supuse accizelor puse în consum în alt stat membru, în împrejurări precum cele din litigiul principal, chiar dacă această persoană nu este prima deținătoare a acestor produse în statul membru de destinație.

Sursa: www.curia.europa.eu