



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
DOMNUL PRIIT PIKAMĂE
prezentate la 8 iunie 2023¹

Cauza C-96/22

**Companhia de Distribuição Integral Logista Portugal SA
împotriva
Autoridade Tributária e Aduaneira**

[cerere de decizie preliminară formulată de Supremo Tribunal Administrativo (Curtea Administrativă Supremă, Portugalia)]

„Trimitere preliminară – Accize – Directiva 2008/118/CE – Articolele 7 și 9 – Domeniu de aplicare – Reglementare națională care supune cantitățile de țigarete care depășesc limita cantitativă la un nivel în vigoare la o dată ulterioară celei a eliberării pentru consum”

1. În prezenta cauză, Curtea este sesizată de Supremo Tribunal Administrativo (Curtea Administrativă Supremă, Portugalia) cu o cerere de decizie preliminară privind interpretarea articolului 34 TFUE, precum și a articolelor 7 și 9 din Directiva 2008/118/CE².
2. Întrucât prezentele concluzii se axează, la cererea Curții, pe a doua întrebare preliminară, acestea se vor concentra numai pe analiza exegetică a dispozițiilor de drept derivat menționate mai sus.
3. Contextul normativ relevant este cel al reglementării Uniunii referitoare la un regim general al accizelor. Acciza este un impozit indirect pe consum care poate fi utilizat pentru a atinge nu doar obiectivul oricărei politici fiscale, și anume furnizarea de venituri trezoreriei publice, ci și obiective extrafiscale, precum cel de a descuraja consumul anumitor produse, printre care tutunul.
4. În speță, se ridică problema conformității cu Directiva 2008/118 a unui regim fiscal național în temeiul căruia cantitățile de țigarete care depășesc limita cantitativă privind eliberarea pentru consum prevăzută de aceasta sunt supuse nivelului accizelor în vigoare la o dată ulterioară în raport cu cea a eliberării pentru consum, precizându-se că regimul în cauză urmărește combaterea practicii abuzive care constă în eliberarea pentru consum a unor cantități excesive de mărfuri în anticiparea unei creșteri viitoare a nivelului accizelor (*forestalling*).
5. Prezenta cauză va permite Curții să clarifice unde se situează linia de demarcație dintre domeniul material al armonizării puse în aplicare prin Directiva 2008/118 și marja de manevră lăsată statelor membre de aceasta.

¹ Limba originală: franceza.

² Directiva Consiliului din 16 decembrie 2008 privind regimul general al accizelor și de abrogare a Directivei 92/12/CEE (JO 2009, L 9, p. 12).

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

6. În prezenta cauză sunt relevante articolele 7 și 9 din Directiva 2008/118.

Dreptul portughez

7. Decreto-Lei n° 73/2010 que aprova o Código dos Impostos Especiais de Consumo (Decretul-lege nr. 73/2010 privind aprobarea Codului accizelor) din 21 iunie 2010 (*Diário da República* seria I, nr. 118, din 21 iunie 2010, p. 2170, denumit în continuare „CIEC”) a transpus în dreptul portughez Directiva 2008/118.

8. Potrivit articolului 106 din CIEC, intitulat „Reguli speciale pentru eliberarea pentru consum”:

„1. Eliberarea pentru consum a țigaretelor este supusă unor condiționări aplicabile în perioada cuprinsă între 1 septembrie și 31 decembrie a fiecărui an calendaristic.

2. În perioada menționată la alineatul precedent, eliberările pentru consum ale țigaretelor efectuate lunar de fiecare operator economic nu pot depăși limitele cantitative care decurg din aplicarea unui factor de majorare de 10 % la cantitatea medie lunară de țigareteliberate pentru consum în cursul celor 12 luni imediat anterioare.

3. În sensul alineatului precedent, calculul mediei lunare este bazat pe cantitatea totală a eliberărilor de țigareteliberate pentru consum, nescutite, efectuate între data de 1 septembrie a anului precedent și data de 31 august a anului următor.

4. Fiecare operator economic depune la biroul vamal competent, cel târziu la data de 15 septembrie a fiecărui an, o declarație inițială în care precizează media sa lunară și stabilește limita cantitativă aplicabilă în cazul său în perioada de condiționare.

5. În situații excepționale, justificate corespunzător prin modificarea bruscă și limitată în timp a volumului vânzărilor, nerespectarea limitelor cantitative menționate poate fi autorizată, deși acestea nu sunt luate în considerare în scopul calculării mediei lunare pentru anul următor.

6. După expirarea perioadei de condiționare și cel târziu la sfârșitul lunii ianuarie a fiecărui an, operatorul economic depune la biroul vamal competent o declarație de descărcare în care precizează cantitatea totală de țigareteliberate efectiv eliberate pentru consum în perioada de condiționare.

7. Cantitățile de țigareteliberate care depășesc limita cantitativă menționată la alineatul 4 sunt supuse plății taxei la rata în vigoare la data depunerii declarației de descărcare în cazul în care depășirea este constatată prin confruntarea dintre elementele cuprinse în acest document și cele tratate de administrație, fără a aduce atingere, dacă este cazul, procedurii de constatare a neîndeplinirii obligațiilor care se impune.

8. Normele prevăzute la prezentul articol sunt aplicabile în mod individual Portugaliei continentale, regiunii autonome Azore și regiunii autonome Madeira, obligațiile prevăzute la

alineatele precedente trebuind să fie îndeplinite pe lângă biroul vamal în care sunt tratate eliberările pentru consum.”

Situația de fapt, procedura principală, întrebările preliminare și procedura în fața Curții

9. Companhia de Distribuição Integral Logista Portugal SA, denumită anterior Compañía de Distribución Integral Logista SA (denumită în continuare „Logista”), este o întreprindere care desfășoară activități de comerț cu amănuntul cu produse din tutun și care operează în calitate de antrepozitar autorizat de autoritatea vamală portugheză în regiunea autonomă Madeira.

10. La 15 septembrie 2010, Logista a depus la Biroul Vamal din Funchal (Portugalia), în conformitate cu articolul 106 alineatul 4 din CIEC, o declarație inițială privind cantitatea medie lunară de țigarete eliberate pentru consum în cursul celor 12 luni imediat anterioare, și anume între 1 septembrie 2009 și 31 august 2010.

11. La 22 septembrie 2010, Biroul Vamal din Funchal a informat Logista că, pe baza informațiilor furnizate, i-a fost atribuită o limită cantitativă lunară de 1 644 005 țigarete pentru perioada de condiționare cuprinsă între lunile septembrie și decembrie 2010, calculată în conformitate cu articolul 106 alineatele 1-3 din CIEC.

12. La 18 noiembrie 2010, Logista a solicitat autorizarea de a nu respecta această limită cantitativă în temeiul articolului 106 alineatul 5 din CIEC.

13. La 7 ianuarie 2011, Biroul Vamal din Funchal a adoptat o ordonanță de respingere a acestei cereri pentru motivul că nerespectarea limitei cantitative în discuție nu era justificată de o modificare bruscă și limitată în timp a volumului vânzărilor, astfel cum impune articolul 106 alineatul 5 din CIEC. Logista a introdus ulterior o cale de atac ierarhică împotriva acestei decizii, care a fost de asemenea respinsă.

14. La 18 ianuarie 2011, Logista a furnizat Biroului Vamal din Funchal, în conformitate cu articolul 106 alineatul 6 din CIEC, o declarație de impunere care atesta eliberarea pentru consum a unei cantități de țigarete de mai mult de trei ori mai mare decât limita cantitativă în perioada cuprinsă între lunile septembrie și decembrie 2010.

15. În temeiul articolului 106 alineatul 7 din CIEC, Logista a făcut obiectul unei rectificări a impunerii în valoare de 4 607,69 euro, majorată cu 1,80 de euro, pentru numărul de țigarete pe care le eliberase pentru consum în perioada cuprinsă între lunile septembrie și decembrie 2010 și care depășea limita cantitativă prevăzută la articolul 106 alineatul 2 din CIEC.

16. Logista a contestat această rectificare la Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal (Tribunalul Administrativ și Fiscal din Funchal, Portugalia), care a respins acțiunea. Ulterior, Logista a declarat apel împotriva acestei hotărâri la Supremo Tribunal Administrativo (Curtea Administrativă Supremă).

17. În fața instanței de trimitere, Logista susține în special că aplicarea nivelului accizei la data depunerii declarației de impunere încalcă articolele 7 și 9 din Directiva 2008/118, potrivit cărora condițiile de exigibilitate și nivelul aplicabil sunt cele în vigoare la data la care tutunul a fost eliberat pentru consum. Autoridade Tributária e Aduaneira (Autoritatea Fiscală și Vamală, Portugalia) răspunde că regimul în cauză este conform cu aceste dispoziții.

18. În aceste condiții, Supremo Tribunal Administrativo (Curtea Administrativă Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

- „1) Limitele cantitative impuse cu privire la eliberarea pentru consum, prevăzute la articolul 106 din CIEC, reprezintă restricții cantitative la import sau măsuri cu efect echivalent în sensul articolului 34 TFUE, având în vedere că determină comercianții să introducă pe piață, în ultimele patru luni ale fiecărui an, cantități de țigarete care nu depășesc cantitatea medie lunară de țigarete eliberate pentru consum în cursul celor douăsprezece luni imediat anterioare?
- 2) Este contrară normelor privind exigibilitatea accizelor, introduse prin articolele 7 și 9 din [Directiva 2008/118], impozitarea, la cota în vigoare la data depunerii declarației de impunere, a cantităților de țigarete care depășesc limita cantitativă privind eliberarea pentru consum prevăzută la articolul 106 alineatul 2 din CIEC, în conformitate cu alineatul 7 al acestui articol?”

19. Logista, autoritatea fiscală și vamală, guvernul portughez, precum și Comisia Europeană au depus observații scrise.

20. Pledoariile guvernului portughez și ale Comisiei au fost ascultate în ședința care a avut loc la 22 martie 2023.

Analiză

21. Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolele 7 și 9 din Directiva 2008/118 trebuie interpretate în sensul că se opun unei legislații naționale în temeiul căreia cantitățile de țigarete care depășesc limita cantitativă privind eliberarea pentru consum prevăzută de aceasta sunt supuse nivelului accizelor în vigoare la o dată ulterioară celei de eliberare pentru consum.

Observații introductive

22. Trebuie amintit, mai întâi, că Directiva 2008/118, care a abrogat și a înlocuit Directiva 92/12/CEE³, a fost adoptată în temeiul articolului 93 din Tratatul CE (devenit articolul 113 TFUE). În temeiul acestui articol, legiuitorul Uniunii poate adopta dispoziții referitoare la armonizarea legislațiilor naționale privind impozitarea indirectă, în special privind accizele, în măsura în care această armonizare este necesară pentru a asigura instituirea și funcționarea pieței interne și pentru a evita denaturarea concurenței.

³ Directiva 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). Întrucât dispozițiile relevante ale Directivei 92/12 au un domeniu de aplicare în esență identic cu cel al Directivei 2008/118, jurisprudența Curții referitoare la Directiva 92/12 este aplicabilă și Directivei 2008/118. A se vedea în acest sens Hotărârea din 9 iunie 2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA (C-55/21, EU:C:2022:459, punctul 37 și jurisprudența citată).

23. Astfel, Directiva 2008/118 urmărește să garanteze buna funcționare a pieței interne prin libera circulație a mărfurilor supuse accizelor în Uniunea Europeană. În acest scop, directiva menționată impune armonizarea legislațiilor naționale care reglementează aceste tipuri de impozite pentru a asigura că noțiunea de exigibilitate a accizelor și condițiile aferente acesteia sunt identice în toate statele membre⁴.

24. Regimul general al accizelor instituit prin această directivă se aplică numai produselor enumerate la articolul 1 alineatul (1), și anume produsele energetice și electricitatea, alcoolul și băuturile alcoolice, precum și tutunul prelucrat.

25. Eficacitatea acestui regim impune ca aplicarea accizei să aibă loc în momentul apariției unuia dintre aceste produse pe piața internă. Rezultă de aici că natura de impozit pe consum a accizei impune ca exigibilitatea să se situeze cât mai aproape posibil de consumatorul final.

26. Legiuitorul Uniunii a tradus aceste cerințe după cum urmează. Articolul 2 din Directiva 2008/118 prevede că faptul generator al accizelor constă în fabricarea sau importul produselor respective pe teritoriul Uniunii. Articolul 7 alineatul (1) din această directivă prevede că accizele devin exigibile în momentul eliberării pentru consum și în statul membru în care se face eliberarea pentru consum, iar articolul 9 primul paragraf prevede că 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.

27. De regulă, se scurge un interval de timp între apariția faptului generator și momentul exigibilității accizelor. Astfel, legiuitorul Uniunii a prevăzut posibilitatea de a plasa produsele accizabile în regim suspensiv de accize, definit la articolul 4 punctul 7 din Directiva 2008/118 ca fiind „un regim fiscal aplicat producerii, transformării, deținerii sau deplasării de produse accizabile care nu fac obiectul unei proceduri sau al unui regim vamal suspensiv, accizele fiind suspendate”. În această ipoteză, eliberarea pentru consum este amânată la ieșirea, regulamentară sau neregulamentară, a produsului în cauză din acest regim, astfel încât orice operațiune cu privire la produs poate fi realizată fără ca acciza să devină exigibilă.

28. Celelalte ipoteze de „eliberare pentru consum” sunt, în conformitate cu articolul 7 alineatul (2) din Directiva 2008/118, deținerea, producerea (regulamentară sau neregulamentară) și importul (regulamentară sau neregulamentară) de produse accizabile în afara unui regim suspensiv de accize.

29. În opinia noastră, o poziție cu privire la interpretarea pe care Curtea este chemată să o dea în speță poate fi adoptată numai ținând seama de acest context normativ.

Cu privire la relația dintre articolul 7 și articolul 9 din Directiva 2008/118

30. Trebuie amintit că, în conformitate cu articolul 106 din CIEC, acciza referitoare la cantitatea de țigarete care depășește limita cantitativă prevăzută la acest articol devine exigibilă în luna ianuarie a anului următor celui în care au fost eliberate pentru consum, aceasta din urmă fiind efectuată în perioada cuprinsă între 1 septembrie și 31 decembrie a unui an calendaristic.

⁴ A se vedea în special considerentul (8) al Directivei 2008/118.

31. Este cert că această reglementare se explică prin obiectivul de a proteja interesele financiare ale Republicii Portugheze, evitând ca operatorii economici să poată proceda la eliberarea pentru consum de țigarete în cantități excesive la sfârșitul anului, anticipând o creștere a nivelului accizei, o astfel de practică constituind o formă de abuz.

32. Ținând seama de aceste elemente, se ridică problema dacă o astfel de reglementare este conformă cu regimul instituit prin Directiva 2008/118.

33. Răspunsul impune să se determine relația exactă dintre articolul 7 și articolul 9 primul paragraf din Directiva 2008/118.

34. În acest scop, este necesar de la bun început să se interpreteze articolul 7 alineatul (1) din această directivă dintr-o perspectivă literală și teleologică.

35. Lectura modului de redactare a acestuia arată că exigibilitatea accizelor se situează în momentul eliberării pentru consum a produsului în cauză, ipotezele de „eliberare pentru consum” fiind enumerate exhaustiv la alineatul (2) al acestui articol.

36. Obiectivul acestei dispoziții este de a armoniza momentul exigibilității accizelor pentru a garanta buna funcționare a pieței interne. Această legătură funcțională între obiectivul său și cel, mai general, al Directivei 2008/118 este, de altfel, atestată de Propunerea Comisiei privind Directiva 92/12⁵, care are în vedere introducerea unei „noi noțiuni comunitare” de exigibilitate a accizelor pentru motivul că „este indispensabil ca exigibilitatea să fie legată de eliberarea pentru consum”⁶.

37. Caracterul clar și necondiționat al modului de redactare a articolului 7 alineatul (1) din Directiva 2008/118, precum și lipsa oricărei trimiteri la legislațiile statelor membre, coroborată cu rolul central al acestei dispoziții în vederea îndeplinirii scopului armonizator al acestei directive, pledează în favoarea unei interpretări potrivit căreia dispoziția în cauză nu este compatibilă cu o normă națională care leagă exigibilitatea accizelor de un moment diferit de cel al eliberării pentru consum.

38. În ceea ce privește articolul 9 din Directiva 2008/118, acesta prevede la primul paragraf că 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 și, la al doilea paragraf, că accizele se percep și se colectează și, dacă este cazul, se restituie sau se remit în conformitate cu procedurile *stabilite de fiecare stat membru*.

39. Acest al doilea paragraf nu constituie, astfel cum a susținut printre altele guvernul portughez în ședință, o excepție de la aplicarea articolului 9 primul paragraf din Directiva 2008/118. Niciun element din modul de redactare a articolului 9 din această directivă nu sugerează, astfel, existența unei asemenea relații între aceste două norme. Dimpotrivă, examinarea acestuia arată că articolul menționat are funcția de a delimita perimetrul competenței de reglementare a statelor membre în afara domeniului material acoperit de dispozițiile armonizate.

⁵ A se vedea în acest sens Propunerea de directivă a Consiliului privind regimul general, deținerea și circulația produselor supuse accizelor [COM(90) 431 final] (JO 1990, C 322, p. 1). Este necesar să se observe că expunerea de motive și comentariul articol cu articol în limba franceză nu sunt disponibile decât în documentul care conține versiunea în limba portugheză.

⁶ A se vedea p. 4 din versiunea în limba portugheză a propunerii [COM(90) 431 final]. Trebuie arătat că comentariul menționat privește articolul 4 din această propunere, care a devenit articolul 6 din Directiva 92/12, fără să se fi adus vreo modificare substanțială la finalul procedurii legislative. Textul acestuia din urmă a fost preluat ulterior de articolele 7 și 9 din Directiva 2008/118.

40. Astfel, este necesar să se observe că „condițiile de exigibilitate” menționate la articolul 9 primul paragraf din Directiva 2008/118 trebuie obligatoriu distinse de condițiile aferente noțiunii de exigibilitate, care, potrivit considerentului (8) al acestei directive, trebuie să rămână identice în toate statele membre⁷.

41. Acestea din urmă, care sunt precizate la articolul 7 alineatul (1) și la articolul 9 primul paragraf din Directiva 2008/118, privesc momentul de la care accizele sunt exigibile, statul membru în care acestea trebuie percepute, precum și data relevantă pentru identificarea nivelului accizelor și a condițiilor de exigibilitate aplicabile. Cu toate acestea, „condițiile de exigibilitate” prevăzute la articolul 9 primul paragraf din Directiva 2008/118 sunt, cu siguranță, *alte* condiții, precum cele care privesc, astfel cum se precizează la al doilea paragraf al acestui articol, *procedurile* de percepere și colectare, de restituire sau remitere a accizelor.

42. În plus, Curtea a considerat, în Hotărârea Van de Water⁸, că articolul 6 din Directiva 92/12, care a fost înlocuit, fără modificări substanțiale, prin articolul 9 din Directiva 2008/118, trebuia înțeles în acest mod. Mai precis, Curtea a declarat că, „asigurând, la articolul 6 alineatul (1) din Directiva [92/12], că normele privind exigibilitatea accizelor sunt identice în toate statele membre, legiuitorul [Uniunii] nu a urmărit, în mod evident, să armonizeze modalitățile care reglementează perceperea și colectarea accizelor de către acestea” și că, „[p]rin alineatul (2) al aceluiași articol, acesta a lăsat, dimpotrivă, în mod expres responsabilitatea statelor membre de a stabili procedurile respective”.

43. Cu alte cuvinte, exercitarea competenței de reglementare a statelor membre rămâne limitată la stabilirea procedurilor referitoare la perceperea, colectarea, restituirea și remiterea accizelor. Astfel, aceasta nu poate în niciun caz să afecteze noțiunea de exigibilitate și condițiile aferente, inclusiv pe cea potrivit căreia accizele devin exigibile în momentul eliberării pentru consum a produselor supuse acestora, fără a aduce atingere obiectivului de armonizare care constituie însăși rațiunea de a fi a Directivei 2008/118⁹.

44. Din aceste considerații rezultă că, contrar celor susținute de Comisie în observațiile sale scrise, o concluzie analogă celei din Hotărârea Comisia/Portugalia¹⁰ nu poate fi atinsă în speță¹¹.

45. Această cauză se referă la un regim fiscal portughez care prevede că pachetele de țigarete eliberate pentru consum în cursul unui anumit an puteau fi vândute și comercializate până la sfârșitul celei de a treia luni a anului următor celui în care au fost eliberate pentru consum¹². Având în vedere că toate pachetele de țigarete care nu au fost vândute înainte de expirarea acestui termen ar fi fost impozitate la nivelul accizei în vigoare în anul respectiv, Comisia a susținut că regimul fiscal portughez a avut ca efect obligarea operatorilor economici la plata unei accize suplimentare pentru pachetele de țigarete care fuseseră deja eliberate pentru consum în mod legal, încălcând astfel articolele 7 și 9 din Directiva 2008/118.

⁷ Trebuie arătat, în această privință, că Directiva 2008/118 face referire în mai multe dintre dispozițiile sale la condițiile de exigibilitate, fără a furniza însă definiția acestora. Pe lângă considerentul (8) și articolul 9 primul paragraf din această directivă, a se vedea și articolele 33 și 36 din aceasta.

⁸ Hotărârea din 5 aprilie 2001 (C-325/99, EU:C:2001:201, punctul 40).

⁹ A se vedea în special Hotărârea din 8 februarie 2018, Comisia/Grecia (C-590/16, EU:C:2018:77, punctul 56), potrivit căreia o astfel de interpretare „ar echivala cu a autoriza *praeter legem* o derogare de la articolul 7 din Directiva 2008/118 și ar compromite obiectivul de armonizare a condițiilor de exigibilitate a accizelor”.

¹⁰ Hotărârea din 29 iunie 2017 (C-126/15, denumită în continuare „Comisia/Portugalia”, EU:C:2017:504).

¹¹ Instanța de trimitere ridică astfel, în decizia de trimitere, problema posibilității de a aplica concluziile la care a ajuns Curtea în Hotărârea Comisia/Portugalia, ținând seama de faptul că cadrul juridic al celor două cauze nu este același.

¹² Dispozițiile dreptului portughez care reglementează acest regim sunt articolul 27 din Decretul ministerial nr. 1295/2007 și punctul 4.2.9 din capitolul XII din Manualul privind accizele.

46. În hotărârea sa, Curtea a considerat că acest regim fiscal nu avea ca efect să impună plata accizelor datorate la o dată diferită de cea a eliberării pentru consum. Astfel, Curtea a observat în această privință că regimul respectiv cuprindea o normă potrivit căreia, la expirarea termenului de comercializare și de vânzare către public, operatorii economici puteau efectua o *nouă* eliberare pentru consum a pachetelor menționate, prin aplicarea unui nou timbru fiscal (sau, în cazul accizelor deja plătite, le puteau fi restituite acestor operatori cu condiția ca pachetele respective să fie distruse sub control vamal)¹³.

47. Acesta este motivul pentru care Curtea a concluzionat că dreptul recunoscut statelor membre la articolul 9 primul paragraf din Directiva 2008/118 implică în mod necesar că acestea dispun de competența de a adopta măsuri de natura celei prevăzute de regimul menționat.

48. Această situație nu se regăsește în prezenta cauză. Astfel cum s-a arătat anterior, regimul fiscal instituit prin articolul 106 din CIEC prevede în mod invariabil că nivelul accizelor aplicabile pachetelor de țigarete eliberate pentru consum cu încălcarea limitei cantitative prevăzute la acest articol nu este nivelul în vigoare în momentul eliberării pentru consum, astfel cum impune articolul 9 primul paragraf din Directiva 2008/118, ci cel în vigoare în momentul prezentării declarației de impunere, și anume la o dată ulterioară celei de eliberare pentru consum. Astfel, după cum a confirmat guvernul portughez în ședință, dreptul portughez nu prevede nicio nouă eliberare pentru consum a produselor menționate.

49. În această privință, guvernul portughez a arătat în special că, la punctul 59 din Hotărârea Comisia/Portugalia, Curtea a recunoscut că statele membre au un interes legitim să ia măsurile adecvate pentru protejarea intereselor lor financiare și că lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv urmărit de Directiva 2008/118. Astfel, potrivit acestui stat membru, ar trebui să se considere că avea dreptul să adopte un regim fiscal precum cel din speță, în măsura în care acest regim urmărește să combată practica abuzivă a așa-numitului *forestalling*.

50. Or, nu se contestă că statele membre au, în principiu, dreptul de a adopta un regim fiscal prin care se urmărește realizarea unor astfel de obiective. Pare totuși evident că acest drept este subordonat condiției ca un astfel de regim să nu depășească sfera competenței de reglementare conferite acestor state prin articolul 9 al doilea paragraf din Directiva 2008/118.

51. Această condiție nu este însă îndeplinită în speță, în măsura în care regimul prevăzut la articolul 106 din CIEC implică faptul că nivelul aplicabil pachetelor de țigarete care depășesc limita cantitativă prevăzută este cel în vigoare la o dată ulterioară celei de eliberare pentru consum. Astfel, această reglementare afectează momentul exigibilității accizei și aduce atingere astfel domeniului de aplicare al dispozițiilor armonizate ale Directivei 2008/118.

52. Interpretarea propusă în prezentele concluzii este susținută, în opinia noastră, de un element de natură contextuală care ni se pare că prezintă o importanță deosebită. Astfel, observăm că situațiile în care accizele aferente unui produs deja eliberat pentru consum sunt exigibile la un moment ulterior celui de eliberare pentru consum sunt prevăzute *in mod expres* în capitolul V din Directiva 2008/118 („Deplasarea și impozitarea produselor accizabile după eliberarea pentru consum”). Dispozițiile acestui capitol, care răspund cerinței de a garanta respectarea principiului

¹³ Hotărârea Comisia/Portugalia, punctul 57.

teritorialității fiscale, potrivit căruia plata accizelor trebuie să se realizeze în țara de consum real și să se evite dubla impunere a produselor în cauză¹⁴, nu aduc atingere, potrivit considerentului (26) al acestei directive, structurii generale a acesteia din urmă¹⁵.

53. Aceste dispoziții privesc situații în care, în urma eliberării pentru consum a unui produs accizabil și a plății accizei aferente, acest produs a făcut obiectul unei *deplasări în cadrul Uniunii*. Mai precis, secțiunea 1 din capitolul menționat privește produsele achiziționate de persoane private și transportate în alt stat membru, secțiunea 2 vizează produsele deținute în scopuri comerciale în alt stat membru, iar secțiunea 3 se referă la vânzările la distanță în cazul în care antrepozitarul autorizat sau destinatarul înregistrat care a cumpărat produsele este stabilit în alt stat membru¹⁶. Este cert că regimul fiscal în discuție în speță nu se încadrează în niciuna dintre aceste situații.

54. În sfârșit, trebuie adăugat că Directiva (UE) 2020/262¹⁷, care a abrogat și a înlocuit recent Directiva 2008/118, oferă un element suplimentar în susținerea interpretării adoptate în prezentele concluzii. Chiar dacă această directivă nu este aplicabilă *ratione temporis* în cauza principală, ea poate totuși servi drept element de interpretare a Directivei 2008/118.

55. Articolul 8 din Directiva 2020/262, care înlocuiește articolul 9 din Directiva 2008/118, include un al treilea (nou) paragraf, potrivit căruia „[p]rin derogare de la dispozițiile primului paragraf, în caz de modificare a nivelului accizelor, stocurile de produse accizabile eliberate deja pentru consum pot face obiectul unei creșteri sau al unei reduceri a accizei, după caz”¹⁸, primul paragraf al acestui articol reproducându-l pe cel al articolului 9. În mod evident, legiuitorul Uniunii a dorit astfel să deroge de la dispoziția potrivit căreia nivelul accizei aplicabile este cel în vigoare la data exigibilității accizei, autorizând statele membre, în cazul unei modificări a nivelului accizei, să aplice acestor stocuri de produse nivelul majorat sau redus, și nu nivelul în vigoare în momentul în care produsele sunt eliberate pentru consum¹⁹.

56. Nu există nicio îndoială, în opinia noastră, că introducerea acestei derogări exprese de către legiuitorul Uniunii dovedește intenția sa de a reduce domeniul de aplicare al articolului 9 primul paragraf din Directiva 2008/118.

57. Acest nou paragraf are ca efect exceptarea regimurilor fiscale, precum cel din speță, de la armonizarea urmărită prin instituirea unui regim general al accizelor. Datorită acestei dispoziții derogatorii, statele membre dispun în prezent de o competență de reglementare care le permite în special să adopte măsuri precum cele care vizează combaterea *forestallingului*.

¹⁴ Propunere [COM(90) 431 final], punctele 13 și 16.

¹⁵ Acest considerent are următorul cuprins: „Ar trebui să se clarifice, fără a modifica structura generală, normele de impunere și normele procedurale cu privire la deplasarea produselor pentru care accizele au fost deja plătite într-un stat membru”.

¹⁶ Din propunerea de directivă a Consiliului privind regimul general al accizelor [COM(2008) 78 final/2] din 26 februarie 2008 reiese că capitolul V înlocuiește articolele 7-10 din Directiva 92/12 și reia propunerea Comisiei de modificare a acestor articole prezentată în documentul [COM(2004) 227 final] din 2 aprilie 2004.

¹⁷ Directiva Consiliului din 19 decembrie 2019 de stabilire a regimului general al accizelor (JO 2020, L 58, p. 4).

¹⁸ Sublinierea noastră.

¹⁹ Trebuie arătat că, în ședință, Comisia a confirmat că un regim juridic precum cel prevăzut la articolul 106 din CIEC ar fi vizat de articolul 8 al treilea paragraf din Directiva 2020/262.

58. Spre deosebire de Directiva 2020/262, articolul 7 și articolul 9 primul paragraf din Directiva 2008/118 nu lasă statelor membre nicio competență de reglementare în ceea ce privește stabilirea noțiunii de exigibilitate și a condițiilor aferente acestei noțiuni care sunt prevăzute de aceste articole. Aceasta implică, *a contrario*, că un regim fiscal precum cel din speță, care ar putea fi conform cu Directiva 2020/262, nu este legal în temeiul Directivei 2008/118.

59. Având în vedere cele de mai sus, propunem Curții să răspundă la a doua întrebare preliminară adresată de Supremo Tribunal Administrativo (Curtea Administrativă Supremă) că articolele 7 și 9 din Directiva 2008/118 se opun unui regim juridic precum cel prevăzut la articolul 106 din CIEC.

Concluzie

60. Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, propunem Curții să răspundă la a doua întrebare preliminară adresată de Supremo Tribunal Administrativo (Curtea Administrativă Supremă, Portugalia) după cum urmează:

„Articolele 7 și 9 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 interpretate în sensul că:

se opun unei legislații naționale în temeiul căreia cantitățile de țigarete care depășesc limita cantitativă privind eliberarea pentru consum prevăzută de aceasta sunt supuse nivelului accizelor în vigoare la o dată ulterioară celei de eliberare pentru consum.”