



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
DOMNUL EVGENI TANCHEV
prezentate la 21 ianuarie 2021¹

Cauza C-279/19

**Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs
împotriva
WR**

[cerere de decizie preliminară formulată de Court of Appeal (Curtea de Apel, Regatul Unit)]

„Trimitere preliminară – Accize – Directiva 2008/118/CE – Persoană plătitoare de accize – Persoană care deține produsele destinate livrării – Persoană care a participat la neregulă – Noțiune – Transportatorul produselor – Agentul nevinovat”

1. Prin prezenta trimitere preliminară, Court of Appeal (Curtea de Apel, Regatul Unit) solicită interpretarea articolului 33 alineatul (3) din Directiva 2008/118/CE². Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Administrația Fiscală și Vamală, Regatul Unit) (denumită în continuare „HMRC”), pe de o parte, și WR, pe de altă parte, în legătură cu legalitatea deciziei de plată a accizelor emisă împotriva lui WR pentru produse pe care WR le-a transportat în mod ilegal în Regatul Unit. În esență, problema principală este aceea dacă un șofer de camion (WR) cu privire la care, la momentul la care acciza a devenit exigibilă, s-a constatat că se afla în posesia fizică a produselor pentru care nu fuseseră achitate accizele trebuie să *răspundă obiectiv* pentru plata accizelor în temeiul directivei.

I. Cadrul juridic

2. În scopul prezentelor concluzii, este suficient să facem referire la cadrul juridic al Uniunii și la cadrul juridic național, astfel cum sunt citate *in extenso* la punctele 14-24 din hotărârea instanței de trimitere din 19 martie 2019³.

II. Litigiul principal și întrebările preliminare

3. La 6 septembrie 2013, funcționarii UK Border Agency (Autoritatea pentru controlul frontierelor, Regatul Unit) (denumită în continuare „UKBA”) au oprit la Dover Easter Docks un vehicul greu de marfă (denumit în continuare „VGM”) condus de WR – un lucrător care desfășoară o activitate independentă. Respectivul VGM era încărcat cu 26 de paleți cu bere. WR a prezentat funcționarilor UKBA un contract de transport de mărfuri (denumit în continuare „scrisoarea de trăsură CMR”) în care se menționa că produsele sunt însoțite de un document administrativ electronic cu un anumit

¹ Limba originală: engleza.

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, denumită în continuare „directiva”).

³ [2019] EWCA Civ 465 (denumită în continuare „hotărârea din 19 martie 2019”).

ARC (cod de referință administrativ) precizat. De asemenea, scrisoarea de trăsură CMR indica faptul că expeditorul este un antrepozit vamal din Germania, iar destinatarul este Seabrook Warehousing Ltd, un antrepozit vamal din Regatul Unit. În consecință, documentația era, la prima vedere, conformă cu produsele transportate în regim suspensiv de accize în sensul articolului 4 punctul 7 din directivă.

4. Cu toate acestea, funcționarii UKBA au verificat în sistemul EMCS (Sistemul de informatizare a circulației și a controlului produselor supuse accizelor) și au constatat că numărul ARC menționat pe scrisoarea de trăsură fusese deja utilizat în legătură cu un transport anterior de bere către Seabrooks. În consecință, contrar documentației însoțitoare, încărcătura nu era transportată în regim suspensiv de accize. Astfel, atunci când produsele au sosit în Regatul Unit, accizele au devenit exigibile în acest stat.

5. În consecință, HMRC a emis împotriva lui WR o decizie de plată a accizelor în cuantum de 22 779 de lire sterline (GBP) (aproximativ 25 200 de euro), în temeiul articolului 13 alineatele (1) și (2) din Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations (Regulamentul privind produsele accizabile (deținerea, transportul și punctele de control) din 2010, precum și o amendă în cuantum de 4 897,48 GBP (aproximativ 5 400 de euro), în temeiul anexei 41 la Finance Act 2008 (Legea finanțelor din 2008).

6. WR a contestat decizia de plată a accizelor (și amenda) la First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunalul de Primă Instanță (Camera Fiscală), Regatul Unit] (denumit în continuare „FTT”), care a făcut următoarele constatări ale situației de fapt: WR este un șofer de camion cu experiență, care a fost angajatul unei societăți de transport în perioada 2009-2013 și care se consideră lucrător care desfășoară o activitate independentă începând din 2013 (fiind înregistrat ca atare la autoritățile fiscale abia în anul 2015). WR era plătit în numerar, fără deduceri. În cursul anului 2014, el a fost de acord să lucreze pentru o întreprindere denumită, din câte a înțeles, „Kells”, în schimbul sumei de 250 GBP pe săptămână dacă nu depășea două sau trei zile de muncă sau al sumei de 350-360 GBP dacă depășea această normă. Nu s-a încheiat niciun contract scris și a fost plătit în numerar, fie în persoană, fie cu sume de bani ascunse în parcare de camioane pentru a le ridica.

7. Potrivit FTT, WR mergea în parcare de camioane și prelua o remorcă fără încărcătură, pe care o conducea la o parcare securizată din Calais (Franța), făcând schimb acolo cu o remorcă încărcată cu produsele ce urmau să fie aduse în Regatul Unit. Documentația aferentă încărcăturii o găsea într-un tub, pe partea laterală a remorcii; analiza documentația, care consta într-o scrisoare de trăsură CMR și o dispoziție de livrare, pentru a lua cunoștință de natura produselor pe care le transporta, precum și de destinația acestora. În mediul în care lucra WR nu era, aparent, considerat neobișnuit ca unii șoferi de camion să fie angajați ocazional în cadrul unor astfel de înțelegeri neoficiale (indiferent dacă împrejurările justificau această concluzie sau nu) și să fie plătiți în numerar, fără nicio documentație care să fundamenteze aceste înțelegeri, ei nefiind interesați să îi identifice pe cei care le angajau serviciile și rămânând anonimi, din perspectiva HMRC.

8. Potrivit TTF, la 6 septembrie 2013, WR a preluat un transport de bere destinat unui antrepozit fiscal, Seabrook, în Regatul Unit. Prin urmare, WR știa că transportul constă în produse accizabile. În plus față de cele descrise la punctul 4 din prezentele concluzii, funcționarii poliției de frontieră au confiscat vehiculul și produsele accizabile. WR a informat persoana care îi atribuisese sarcina de a colecta produsele, un anume „Des”, în legătură cele întâmplate și a fost preluat la Dover. I s-au plătit banii pentru săptămâna respectivă și nu a mai avut legătură cu Des.

9. FTT a stabilit că WR nu a fost complice la tentativa de contrabandă. El era controlat de persoanele care organizau introducerea clandestină a produselor, iar aceste persoane erau cele care exercitau controlul legal și *de facto* asupra produselor la momentul confiscării lor. WR nu avea niciun interes propriu cu privire la produsele respective, singurul său interes fiind cel de a urma instrucțiunile privind colectarea și livrarea produselor și de a primi o remunerație modestă pentru serviciile sale. El nu era nici proprietarul vehiculului. Nu pot fi identificate cu certitudine persoanele aflate în spatele tentativei de contrabandă și nu se poate confirma participarea premeditată. Singurele informații pe

care le deținea WR erau cele incluse în documentația pe care a ridicat-o atunci când a preluat produsele și, la prima vedere, această documentație era conformă cu transportul produselor în regim suspensiv de accize. WR nu avea niciun mijloc de a verifica dacă numărul ARC menționat în scrisoarea de trăsură CMR fusese utilizat sau nu. Documentele respective nu cuprindeau niciun element care să îi trezească suspiciuni și nu avea acces la sistemul EMCS.

10. În consecință, FTT a aplicat jurisprudența Criminal Division of the Court of Appeal (Secția penală a Curții de Apel)⁴ și a hotărât: (i) „cunoașterea reală sau prezumată [de către WR] a faptului că se află în posesia fizică a unor produse de contrabandă ar putea fi suficientă pentru a constitui «deținere» [...] și modifică statutul de «agent nevinovat» al unei astfel de persoane”; (ii) cu toate acestea, WR era un agent nevinovat și, prin urmare, nu se poate considera că „deținea” produsele, și nici că „efectua livrarea produselor” în sensul articolului 13 și (iii) „atragera răspunderii lui WR în împrejurările pe care le-am constatat ar pune mari probleme de compatibilitate cu scopurile reglementării”. FTT a admis contestația formulată de WR și a anulat decizia de plată a accizei și amenda.

11. HMRC a formulat apel împotriva hotărârii respective la Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunalul Superior (Camera fiscală și a cancelariei)]. Această instanță a respins apelul formulat de HMRC, statuând în esență că nu se contestă constatările situației de fapt formulate de FTT, astfel încât apelul se întemeiază pe teza că WR nu avea cunoștință, nici în mod real, nici prezumat, de tentativa de contrabandă. Upper Tribunal (Tribunalul Superior) a aplicat de asemenea în special excepția privind agentul considerat nevinovat și a confirmat hotărârea FTT.

12. HMRC a atacat cu recurs această hotărâre la instanța de trimitere (Court of Appeal) (Curtea de apel). Instanța menționată a respins recursul formulat de HMRC împotriva hotărârii Upper Tribunal (Tribunalul Superior) cu privire la amenda aplicată în temeiul anexei 41 la Legea finanțelor din 2008. Instanța de trimitere are însă îndoieli cu privire la validitatea hotărârii Upper Tribunal (Tribunalul Superior) și în special cu privire la aspectul dacă un șofer de VGM, care nu are niciun drept sau interes în ceea ce privește produsele pe care le transportă și care nu cunoaște sau nu are motive să creadă că produsele respective sunt supuse accizelor, datorează sau nu accizele respective în temeiul articolului 33 alineatul (3) din directivă.

13. În acest context, Court of Appeal (Curtea de Apel) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) O persoană (denumită în continuare «P») care se află în posesia fizică a produselor accizabile la momentul când accizele devin exigibile pentru produsele respective în statul membru B datorează această acciză în temeiul articolului 33 alineatul (3) din Directiva 2008/118 [...] în cazurile în care persoana respectivă:

- a) nu avea niciun interes legal sau generator de beneficii față de produsele accizabile;
- b) transporta produsele accizabile, în schimbul unei plăți, în numele unor terți, între statul membru A și statul membru B; și
- c) cunoștea faptul că produsele în a căror posesie se afla sunt produse accizabile, însă nu cunoștea și nu avea motive să suspecteze că accizele deveniseră exigibile pentru respectivele produse în statul membru B la momentul sau anterior momentului în care acestea au devenit astfel exigibile?

2) Răspunsul la întrebarea 1 este diferit în cazul în care P nu cunoștea că produsele aflate în posesia sa erau produse accizabile?”

4 Hotărârea Taylor și Wood v. R [2013] EWCA Crim 1151.

III. Analiză

A. *Expunere sumară a argumentelor părților*

14. WR, Regatul Unit, guvernele neerlandez și italian, precum și Comisia Europeană au depus observații scrise la Curte.

15. WR (pârâtul din litigiul principal) susține în esență că cele două instanțe naționale l-au calificat în mod corect drept „agent nevinovat”, dat fiind că nu avea niciun drept sau interes față de produsele pe care le transporta în numele unui terț, în schimbul unei plăți, precum și că nu a avut cunoștință de faptul că fusese eludată plata accizelor aferente produselor pe care le transporta și nici nu s-ar putea susține că ar fi trebuit să aibă cunoștință de acest aspect și, prin urmare, nu ar trebui să fie obligat la plata accizelor respective în temeiul articolului 33 alineatul (3) din directivă. O decizie potrivit căreia unei persoane care se află în situația domnului WR îi revine obligația de plată a accizelor ar afecta grav comerțul întrucât ar însemna că un conducător auto care efectuează livrări (de exemplu în calitate de angajat al DHL) care a ridicat o ladă cu vinuri de la punctul A și a livrat-o în punctul B (datorită simplului fapt că știe sau că ar fi trebuit să știe, pe baza marcajelor aplicate pe colet, că acesta conține vinuri) ar deveni răspunzător de plata accizei în cazul în care s-ar dovedi că nu fusese achitată acciza datorată pentru respectiva ladă.

16. În continuare, articolul 38 din directivă, care stabilește răspunderea pentru accizele rezultate dintr-o neregulă în cursul unei deplasări a produselor accizabile „[oricărei persoane] care a participat la neregulă”, trebuie interpretat în sensul că vizează o persoană care cunoștea sau ar fi trebuit să cunoască neregula.

17. În plus, niciun element din directivă nu indică faptul că acciza respectivă trebuie să fie colectată de la persoanele care nu au niciun interes cu privire produsele transportate și care nu cunosc (și nu ar fi avut niciun motiv să creadă) că produsele respective sunt grevate de taxe neplătite. O astfel de interpretare nu ar fi corespunzătoare și necesară pentru a asigura îndeplinirea obiectivelor urmărite de directivă și, prin urmare, ar încălca principiul proporționalității.

18. Guvernul Regatului Unit și guvernul neerlandez, precum și Comisia susțin în esență că articolul 33 alineatul (3) din directivă trebuie interpretat în sensul că impune ca persoana care „deține produsele” la momentul în care accizele devin exigibile, precum WR, să fie obligată la plata accizelor respective.

19. Guvernul italian ajunge la o concluzie similară, însă înțelege să se întemeieze pe articolul 38 din directivă.

B. *Apreciere*

1. *Observații introductive*

20. Considerăm că trebuie furnizat un răspuns comun la cele două întrebări preliminare în măsura în care instanța de trimitere urmărește în esență să afle dacă un șofer de camion precum WR ar trebui să fie obligat la plata accizelor, în special în temeiul articolului 33 alineatul (3) din directivă, atunci când această persoană nu are niciun interes față de produsele respective și nu cunoaște sau nu are motive să suspecteze că accizele au devenit exigibile pentru aceste produse.

21. Pentru motivele prezentate în continuare, am ajuns la concluzia că este corectă poziția susținută de toate părțile (cu excepția lui WR). Prin urmare, răspunsul la întrebarea de mai sus trebuie să fie afirmativ: un șofer de camion precum WR este răspunzător în mod obiectiv pentru plata accizelor.

22. Vom examina în special obiectivul măsurii, modul de redactare a dispozițiilor relevante și eventualele analogii cu alte cadre legislative.

23. Astfel, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, în vederea interpretării unei dispoziții a dreptului Uniunii, trebuie să se țină seama nu numai de formularea acesteia, ci și de contextul său și de obiectivul urmărit de reglementarea din care face parte această dispoziție⁵. În mod similar, determinarea importanței și a conținutului termenilor pentru care dreptul Uniunii nu oferă nicio definiție trebuie să fie stabilită în funcție de sensul lor obișnuit în limbajul curent, ținând seama de contextul în care sunt utilizați și de obiectivele urmărite de reglementarea în cauză⁶.

2. Cu privire la scopul Directivei 2008/118 și la obiectivul dispozițiilor relevante

24. Directiva are drept scop principal stabilirea unor reguli în ceea ce privește deținerea, circulația și monitorizarea produselor supuse accizelor în scopul de a garanta că exigibilitatea accizelor este identică în toate statele membre⁷. Această armonizare ar trebui să conducă la un sistem fără sincopă, în cadrul căruia accizele să fie plătite în mod sistematic înainte de punerea în liberă circulație a produselor pentru a permite libera circulație a produselor, asigurându-se în același timp că datoria fiscală exactă este percepută în fapt de autoritățile naționale, și care să împiedice o dublă impunere a tranzacțiilor la nivelul statelor membre.

25. În speță, produsele nu au făcut obiectul unei deplasări în regim suspensiv de accize, întrucât documentația era falsă (produsele accizabile au fost transportate sub acoperirea unei scrisori de trăsură CMR care indica un cod ACR fals).

26. Din decizia de trimitere reiese că produsele în cauză fuseseră deja eliberate pentru consum ca urmare a invalidității documentului al cărui scop era să dovedească că produsele respective circulau în regim suspensiv de accize și că erau deținute în scopuri comerciale și că, prin urmare, la momentul sosirii lor în Regatul Unit, accizele aferente acestora au devenit imediat exigibile.

27. Având în vedere scopul directivei (menționat la punctul 24 din prezentele concluzii), această reglementare identifică o serie de persoane obligate la plata accizelor.

28. Potrivit articolului 33 alineatul (3) din directivă, persoanele plătitoare de accize sunt următoarele: (a) persoana care efectuează livrarea produselor; (b) persoana care deține produsele (în sensul pur obiectiv de a se afla în posesia fizică a acestora) sau (c) persoana căreia îi sunt livrate produsele în cel de al doilea stat membru. În cazul unei nereguli, articolul 38 alineatul (3) din directivă prevede că accizele sunt datorate de „persoana care a garantat plata acestora în conformitate cu articolul 34 alineatul (2) litera (a) sau cu articolul 36 alineatul (4) litera (a)” și de „orice persoană care a participat la neregulă”.

29. În ceea ce privește obiectivele directivei, astfel cum vom explica în secțiunea de mai jos, *termenii generali în care sunt formulate* dispozițiile în cauză, care privesc o serie de persoane potențial debitoare fără a se stabili o ordine de prioritate, persoane care răspund în solidar, urmăresc să garanteze plata efectivă a datoriei fiscale și în acest scop trebuie să existe o persoană a cărei răspundere să fie stabilită. Curtea a susținut această poziție în jurisprudența sa⁸.

⁵ Hotărârea din 26 ianuarie 2012, ADV Allround (C-218/10, EU:C:2012:35, punctul 26), și Hotărârea din 19 iulie 2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, punctul 27 și jurisprudența citată).

⁶ A se vedea în acest sens Hotărârea din 13 decembrie 2012, BLV Wohn- und Gewerbebau (C-395/11, EU:C:2012:799, punctul 25 și jurisprudența citată).

⁷ A se vedea Hotărârea din 5 aprilie 2001, van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201, punctul 39).

⁸ Hotărârea din 5 aprilie 2001, van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201, punctele 41 și 42), și Hotărârea din 3 iulie 2014, Gross (C-165/13, EU:C:2014:2042, punctele 25 și 26).

30. Articolul 8 alineatul (2) din directivă aplică *principiul răspunderii solidare*: „atunci când mai multe persoane sunt obligate să plătească aceeași datorie privind accizele, acestea sunt obligate să plătească în solidar acea datorie.”

31. Din acest principiu rezultă că *fiecare debtor* răspunde pentru *cuantumul total* al datoriei și că creditorul rămâne în principiu liber să solicite plata acestei datorii unuia sau mai multor debitori, la alegerea sa⁹.

32. Considerăm că alegerea legiuitorului Uniunii de a aplica principiul răspunderii solidare este conformă cu economia directivei. *În sensul garantării percepției efective a accizelor*. Aceasta rezultă din considerentele (15), (19) și (20) ale directivei, iar importanța acestui aspect a fost subliniată și în cauza van der Water¹⁰.

33. În plus, astfel cum reiese din considerentul (8), directiva a armonizat nu numai sensul noțiunilor de bunuri accizabile și de loc în care accizele devin exigibile, ci și categoriile de persoane cărora le revine obligația de a plăti acciza. Prin urmare, atunci când o persoană se află în posesia fizică a produselor accizabile care au fost eliberate pentru consum, aceasta este obligată la plata accizelor, indiferent dacă cunoaște sau ar trebui să cunoască că a intervenit exigibilitatea accizelor pentru produsele respective.

34. Într-adevăr, scopul inerent al răspunderii solidare este de a spori căile de acțiune ale autorităților și astfel de a consolida recuperarea efectivă a datoriilor legate de accize¹¹, precum și protecția resurselor proprii ale Uniunii Europene.

35. Considerăm (la fel ca guvernul neerlandez) că acest scop (punctul 24 din prezentele concluzii) ar fi compromis dacă autoritățile fiscale ar trebui să demonstreze că persoana căreia îi revine obligația de a plăti acciza are de asemenea cunoștință de faptul că a intervenit exigibilitatea accizelor pentru produsele în cauză. O asemenea cerință ar face mult mai dificilă în practică colectarea datoriei fiscale.

36. Astfel, această cerință favorizează efectiv eludarea plății accizelor. Tranzacțiile care generează accize implică adesea rețele în care au loc schimburi comerciale, transport și revânzare a produselor și în care mai multe persoane au fiecare un (mic) rol individual. Prin urmare, este pe deplin posibil ca o persoană precum un șofer de camion, care nu are personal cunoștință și care este doar o verigă mică a întregului lanț, să poată fi considerată răspunzătoare, în caz contrar nefiind posibilă perceperea efectivă a accizelor.

37. Astfel cum a adăugat guvernul Regatului Unit, introducerea unei cerințe legate de cunoaștere în conceptele de „deținere” sau de „efectuare a livrării”, care figurează la articolul 8 alineatul (1) litera (b) și la articolul 33 alineatul (3) din directivă, ar aduce atingere obiectului și finalității acesteia. Aceasta ar crea un mijloc prin care plata accizelor ar putea fi eludată relativ ușor. Astfel, o persoană fizică aflată în posesia fizică a unor produse pentru care a intervenit exigibilitatea accizelor ar putea, astfel cum a procedat WR în speță, pur și simplu să nu identifice persoana care a angajat-o pentru a efectua transportul produselor sau să nu ofere nicio altă informație referitoare la proprietarul produselor (fie intenționat, fie pentru că a primit informații false).

38. Și aceasta ar face dificilă combaterea fraudei și a abuzurilor, în timp ce economia directivei înseși și considerentele acesteia impun ca *autoritățile naționale să se asigure că datoria fiscală este efectiv percepută* (a se vedea punctul 32 din prezentele concluzii).

9 A se vedea Hotărârea din 18 mai 2017, Latvijas Dzēlceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, punctul 85).

10 A se vedea Hotărârea din 5 aprilie 2001, van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201, punctul 41), și Concluziile avocatului general Ruiz-Jarabo Colomer prezentate în cauza van de Water (C-325/99, EU:C:2000:614, punctul 27).

11 A se vedea de asemenea în această privință Hotărârea din 18 mai 2017, Latvijas Dzēlceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, punctul 88).

39. Argumentul invocat de WR în legătură cu exemplul unui șofer DHL (la punctul 15 din prezentele concluzii)¹² poate fi înlăturat cu ușurință. Astfel, răspunderea ar reveni nu unei persoane care efectuează o livrare pentru DHL, ci ar fi răspunzătoare DHL, întreprinderea însăși. Așa cum a subliniat guvernul neerlandez, WR trebuie considerat o persoană care desfășoară o activitate independentă și, prin urmare, un antreprenor, care a acceptat să lucreze fără un contract scris și să fie plătit în numerar. Antreprenoriatul implică un risc antreprenorial, ceea ce înseamnă inclusiv că un antreprenor răspunde personal pentru persoanele cu care are un raport comercial și de la care acceptă comenzi. În plus, un antreprenor se poate proteja împotriva unor astfel de riscuri prin intermediul unei asigurări sau prin transferarea acestor riscuri pe cale contractuală clienților săi.

3. Cu privire la modul de redactare a dispozițiilor relevante

40. Printre persoanele cărora le revine obligația de plată a accizelor, în funcție de situațiile menționate la articolul 33 alineatul (3) din directivă, se numără persoana care efectuează livrarea, persoana care deține produsele destinate livrării sau persoana căreia îi sunt livrate produsele.

41. În opinia noastră, modul de redactare a acestei dispoziții este clar și totodată deosebit de general.

42. Astfel cum a subliniat guvernul Regatului Unit, nicio dispoziție din directivă (și nicio dispoziție din precursora sa, Directiva 92/12/CEE¹³) nu interzice statelor membre să perceapă de la orice persoană care deține în scopuri comerciale produse accizabile în afara regimului suspensiv de accize datorie fiscală neachitată, la fel cum nu există nicio cerință ca, pentru a „deține” produsele, o persoană să aibă anumite informații cu privire la statutul acestora în materie de accize.

43. Sensul comun al termenilor „deține” și „care efectuează livrarea” bunurilor, utilizați în directivă, este clar: aceștia presupun doar posesia fizică a produselor. Ținând seama de lipsa unor divergențe în această privință între diferitele versiuni lingvistice ale textului, se poate concluziona că sintagma „persoana care [...] deține produsele” vizează orice persoană care se află în posesia fizică a produselor, cu excepția cazului în care această interpretare este contrazisă de finalitatea dispoziției sau de principiile generale de drept.

44. Dacă legiuitorul Uniunii ar fi dorit să impună cerința unei cunoașteri efective sau implicite, ar fi adoptat o prevedere expresă în acest sens.

45. Desigur, nu există nicio definiție a termenului „deținere” în legislația Uniunii referitoare la accize. Totuși, astfel cum a arătat Comisia, o interpretare contextuală evidențiază existența unei asemenea definiții în legislația vamală, sistem care prezintă numeroase paralelisme cu legislația în materie de accize. Potrivit articolului 5 alineatul (34) din Codul vamal al Uniunii¹⁴, „«titularul mărfurilor» înseamnă persoana care este proprietarul mărfurilor sau care este titularul unui drept similar de dispoziție cu privire la acestea *sau care are controlul fizic asupra lor*” (sublinierea noastră).

¹² Acest argument a fost deja invocat de practicieni în trecut. A se vedea Snell, C., „Whose duty is it anyway?”, în *No 5 Chambers Commercial & Chancery Bulletin*, Winter 2015/2016, p. 8-9.

¹³ 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).

¹⁴ Regulamentul (UE) nr. 952/2013 al Parlamentului European și al Consiliului din 9 octombrie 2013 de stabilire a Codului vamal al Uniunii (JO 2013, L 269, p. 1).

46. Termenii generali în care este formulat articolul 33 din directivă garantează că răspunderea revine *oricărei persoane* care deține produsele până la plata accizei, astfel cum a afirmat Curtea în Hotărârea Gross¹⁵. Cauza respectivă se referea la interpretarea articolului 7 din Directiva 92/12 (precursorul articolului 33 din directivă) și în special la aspectul dacă deținătorii succesivi ai unor produse, care au fost eliberate pentru consum, puteau fi debitori ai accizelor. În definitiv, această teză este de asemenea susținută de finalitatea directivei, și anume aceea de a garanta că datoria fiscală va fi recuperată efectiv.

47. Temeinicia soluției reținute de Curte în Hotărârea Gross a fost susținută și în doctrină¹⁶.

48. Astfel cum a statuat deja în mod întemeiat Upper Tribunal (Tribunalul Superior) în cauza B&M Retail Ltd v. HMRC¹⁷, o cauză care nu privea direct articolul 33 din directivă, ci se referea mai degrabă la interpretarea articolului 7 din directivă și la răspunderea stabilită în temeiul acestui articol, dar care este totuși relevantă în speță, „[i]n opinia noastră, Hotărârea Gross stabilește un precedent clar potrivit căruia, odată ce produsele accizabile pentru care nu a fost plătită acciza circulă în statul membru de destinație, autoritățile acestui stat membru au posibilitatea de a alege împotriva căruia dintre deținătorii succesivi ai produselor să emită decizia de plată a accizelor, cu condiția să nu fi existat o decizie anterioară de plată a accizelor. Această concluzie este în concordanță cu politica ce stă la baza Directivei din 2008 [...], potrivit căreia îi revine statului membru în cauză sarcina de a se asigura că accizele sunt plătite pentru produsele despre care s-a constatat că au fost eliberate pentru consum. Soluția reținută în speță este, așadar, conformă cu principiul potrivit căruia ar trebui să fie posibilă emiterea unei decizii de plată a accizelor împotriva unei persoane despre care s-a constatat că deține produsele pentru care nu au fost plătite accize, chiar dacă este posibil să fi existat în prealabil o eliberare pentru consum a produselor respective în același stat membru, atât timp cât nu a existat nicio decizie anterioară de plată a accizelor datorate”.

49. Cităm în acest context și achiesăm de asemenea la hotărârea din 19 martie 2019 (punctul 66), în care instanța de trimitere a statuat că „[e]ste cert că politica ce stă la baza Directivei din 2008 este [...] că îi revine fiecărui stat membru obligația de a garanta plata accizelor [...]. În cazul în care statele membre nu ar lua măsuri pentru a se asigura că produsele pentru care ar fi trebuit plătite accize nu pot circula liber pe piața unică alături de produsele pentru care au fost plătite accize, aceasta ar constitui o denaturare a pieței interne. Astfel cum a arătat Upper Tribunal [Tribunalul Superior] ulterior în cauza Davison și Robinson^[18], în lipsa oricărei informații relevante cu privire la eliberarea anterioară pentru consum, HMRC trebuie să emită decizia de plată a accizelor împotriva persoanei despre care se constată că deține produsele în cauză, dacă nu poate fi stabilit niciun alt moment în care accizele au devenit exigibile. Observăm susținerea HMRC potrivit căreia, în cazul în care, precum [WR] în speță, un șofer nu este în măsură să identifice expeditorul sau importatorul ori angajatorul său, singura persoană căreia îi poate fi impusă plata accizelor este șoferul însuși. În cazul în care nu îi poate fi impusă plata accizelor atunci când HMRC sau o instanță concluzionează că nu avea cunoștință de faptul că intervenise exigibilitatea în privința produselor, posibilitățile de contrabandă și de fraudă sunt în mod vădit mai mari. Prin urmare, răspunderea civilă delictuală obiectivă pare să fi fost recunoscută ca o caracteristică a regimului prevăzut de directivele succesive, astfel cum s-a explicat inițial [...] în hotărârea Greenalls^[19]”.

15 Hotărârea din 3 iulie 2014 (C-165/13, EU:C:2014:2042).

16 A se vedea, *inter alia*, Rehberg, E., și Ring, N., „Steuerschuld als «zweiter» Besitzer im Verbrauchsteuerrecht?”, în *EU-Umsatz-Steuerberater*, 2014, nr. 3, p. 51, și Bogaerts, D., „Gross. Liability to excise duty. Products released for consumption in one Member State and held for commercial purposes in another Member State. Court of Justice”, în *Highlights & Insights on European Taxation*, 2014, nr. 10, p. 52-53.

17 [2016] UKUT 429 (TCC) [2016] STC 2456.

18 Davison and Robinson Ltd v. HMRC [2018] UKUT 437 (TCC).

19 Greenalls Management Ltd v. Customs and Excise Commissioners [2005] UKHL 34.

50. Într-adevăr, nu putem decât să fim de acord cu analiza efectuată în hotărârea Greenalls, în care Lord Hoffmann a declarat în hotărârea sa [la care majoritatea House of Lords (Camera lorzilor) a achiesat], la punctul 4, că „[d]irectiva [din 1992] a fost adoptată în cadrul creării unei piețe unice fără frontiere fiscale. Scopul principal al directivei a fost acela de a avea un set unic de reguli pentru a stabili momentul în care taxa devine exigibilă, astfel încât să se evite o situație în care ar putea fi percepute accize pentru aceleași produse în țări diferite”. În această hotărâre, House of Lords (Camera lorzilor) a reținut că unei societăți de depozitare îi revenea răspunderea obiectivă pentru plata accizelor pentru vodca produsă care fusese eliberată pentru export din antrepozitul fiscal al societății, dar care, la un moment dat, a fost deturnată în mod fraudulos. Citând Hotărârea van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201), Lord Hoffmann a arătat (la punctul 7) că identitatea persoanei sau a persoanelor cărora le revenea obligația de plată a accizelor după „eliberarea pentru consum” este o chestiune care a fost lăsată la latitudinea statelor membre. În cadrul regulamentului relevant, sintagma „eliberate pentru consum” nu este însoțită de nicio mențiune precum „în mod legal”. Lord Hoffmann a concluzionat, așadar, că societății de depozitare îi revenea răspunderea obiectivă.

51. Considerăm de asemenea că trebuie reținută răspunderea obiectivă în privința oricărui deținător al unor produse, precum WR.

52. Suntem totodată de acord cu instanța de trimitere atunci când precizează, la punctele 67 și 68 din hotărârea din 19 martie 2019, că, „[î]n opinia noastră, această politică se reflectă în dispozițiile directivei și ale regulamentului. Suntem de acord [...] că sensul de bază al termenilor «deține» sau «care efectuează livrarea» produselor nu impune nicio cerință ca persoana să aibă cunoștința de regimul fiscal al produselor. Deși echitatea și proporționalitatea constituie, bineînțeles, pietre de temelie ale dreptului Uniunii, la fel ca în cazul *common law*, acestea nu exclud în mod invariabil stabilirea răspunderii obiective. Considerăm că este foarte puternic argumentul potrivit căruia, având în vedere politica ce stă la baza directivei, stabilirea răspunderii obiective a unui conducător auto în aceste împrejurări nu încalcă principiile echității sau proporționalității [...]. [O]biectul impozitării îl reprezintă, în general, evenimente sau tranzacții obiective, fără a ține seama de modul în care sunt percepute de contribuabil”.

53. Astfel cum a subliniat guvernul neerlandez, această interpretare literală a articolului 33 alineatul (3) din directivă este confirmată de economia directivei respective. Cerința cunoașterii nu este prevăzută de directivă decât în cazul unei nereguli produse pe parcursul unei deplasări a produselor accizabile în regim suspensiv de accize în sensul articolului 8 alineatul (1) litera (a) punctul (ii) din directivă. Și această concluzie este confirmată de Hotărârea Gross²⁰. Din jurisprudența amintită rezultă că articolul 33 alineatul (3) nu trebuie interpretat într-un mod care „ar face mai incertă colectarea accizelor datorate la trecerea unei frontiere a Uniunii”.

54. Într-adevăr, în practică va fi întotdeauna necesară o garanție în cazul unei asemenea deplasări (în majoritatea cazurilor, din partea expeditorului produselor accizabile). Într-o astfel de situație, perceperea accizelor este garantată. Pentru aceste motive, legiuitorul Uniunii a ales, la articolul 8 alineatul (1) litera (a) punctul (ii) din directivă, să limiteze răspunderea celorlalte persoane care au participat la ieșirea neregulamentară doar la acele persoane care aveau cunoștință sau care ar fi trebuit să aibă cunoștință în mod normal de caracterul neregulamentară al ieșirii.

55. În cazurile în care garanția menționată anterior lipsește deoarece nu exista nicio cerință pentru o asemenea garanție, precum în speță, includerea de către legiuitor a cerinței cunoașterii nu a fost considerată oportună. Prin urmare, legiuitorul Uniunii nu a inclus această cerință la articolul 33 alineatul (3) din directivă.

²⁰ Hotărârea din 3 iulie 2014 (C-165/13, EU:C:2014:2042, punctele 24-27).

56. În ceea ce privește faptele aflate la originea cauzei principale, potrivit abordării adoptate de autoritățile fiscale naționale, prezenta cauză nu se referă la o ieșire neregulamentară dintr-un regim suspensiv de accize în sensul articolului 7 alineatul (2) din directivă, ci la deținerea neregulamentară de produse în scopuri comerciale într-un alt stat membru decât cel în care au fost plătite accizele, ceea ce dă naștere, în opinia autorităților fiscale naționale, obligației de plată a accizelor în temeiul articolului 33 din această directivă.

57. Totuși, așa cum a subliniat Comisia, situația este în esență aceeași: produse pentru care există o obligație de plată a accizelor sunt deținute în afara regimului suspensiv de accize, astfel încât accizele sunt imediat exigibile. Deplasările produselor accizabile între statele membre nu trebuie să aibă loc în mod obligatoriu în regim suspensiv de accize, însă sunt supuse unui regim în mare măsură similar. Astfel, din punctul de vedere al statului membru de destinație, nu există nicio diferență între, pe de o parte, produsele care au fost scoase în mod nelegal dintr-un regim suspensiv de accize într-un alt stat membru și au fost introduse în statul de destinație și, pe de altă parte, produsele pentru care au fost achitate accize într-un alt stat membru și apoi au fost introduse pe teritoriul statului membru de destinație. În ambele cazuri există o obligație imediată de plată a accizelor.

58. Din ansamblul considerațiilor care precedă rezultă că semnificația termenului „deține” care figurează la articolul 33 alineatele (1) și (3) din directivă este de simplă posesie fizică.

4. Cu privire la articolul 38 din Directiva 2008/118

59. Suntem de acord cu guvernele neerlandez și italian, precum și cu Comisia, care arată în esență că nu aceasta este soluția într-o cauză precum cea din litigiul principal. Nu este vorba despre un caz în care deplasarea produselor și plata accizelor s-au desfășurat în mod normal. Este vorba despre un caz în care a existat o neregulă și, prin urmare, articolul 38 din directivă ar putea fi de asemenea relevant în scopul oferirii unui răspuns util la întrebările adresate. Potrivit articolului 38, accizele sunt datorate, *inter alia*, de „orice persoană care a participat la neregulă”. O persoană care efectuează transportul produselor și care se află în posesia acestora la momentul la care se comite neregula poate fi considerată că a „participat” la neregulă, chiar dacă numai în mod pasiv și involuntar.

60. În orice caz, considerăm că eventuala relevanță a articolului 38 din directivă pentru prezenta cauză nu modifică analiza noastră de mai sus din perspectiva articolului 33 menționat: o persoană care se află într-o situație precum cea a lui WR datorează plata accizelor.

61. Articolul 38 alineatul (3) din directivă stabilește persoanele care datorează accizele în cazul unei nereguli. Pe lângă persoana care a garantat plata, acest articol include „orice persoană care a participat la neregulă”.

62. Împărtășim opinia Comisiei și a guvernului neerlandez potrivit căreia, în esență, o persoană care efectuează transportul produselor este o persoană care a participat la neregulă. În orice caz, nici articolul 38 alineatul (3) din directivă, nici articolul 33 alineatul (3) din aceasta nu impun ca debitorul să aibă cunoștință de faptul că produsele în cauză sunt încă supuse obligației de plată a accizelor.

63. Această poziție este conformă cu interpretarea largă dată de Curte în Hotărârea din 17 octombrie 2019, Comida paralela 12²¹, sintagmei „orice persoană care a participat la neregulă” care figurează la articolul 38 alineatul (3) din Directiva 2008/118.

²¹ C-579/18, EU:C:2019:875, punctele 34 și 35.

64. În plus, suntem de acord cu guvernul italian că în speță nu există nicio îndoială că termenii „orice persoană care a participat la neregulă” se pot aplica șoferului de camion WR. Acesta era un profesionist aflat în poziția de a lua toate măsurile de precauție necesare pentru a evita implicarea nedorită în contrabandă. Astfel, răspunderea civilă delictuală obiectivă este importantă nu numai pentru a garanta că *cineva* plătește accizele, ci și pentru a descuraja contrabanda.

65. Această interpretare este confirmată de articolul 8 alineatul (1) literele (a) și (b) din directiva menționată și, în plus, este întru totul conformă cu sistemul general instituit de directivă, care urmărește să asigure faptul că nu există situații nereglementate sub aspectul răspunderii persoanelor care participă la deplasarea produselor accizabile.

66. După cum a subliniat Comisia, existența unui potențial drept de regres nu constituie, în logica directivei, un element necesar al răspunderii solidare, deși un asemenea drept poate exista în legislația națională aplicabilă. De asemenea, este posibil ca potențialii debitori ai accizelor să încheie între ei acorduri de drept privat cu privire la drepturile de regres sau de despăgubire. Nu există nicio altă dispoziție sau principiu de drept al Uniunii care să impună existența unui astfel de drept. Așa cum a arătat Curtea în Hotărârea din 22 noiembrie 2001, Michel (C-80/01, EU:C:2001:632), aspectul dacă persoana obligată la plata accizelor ar trebui să aibă dreptul la rambursarea acestora este lăsat la latitudinea statelor membre.

67. Astfel, din jurisprudența Curții rezultă că interpretarea directivei expusă în prezentele concluzii nu aduce atingere posibilității, atunci când dreptul național prevede acest lucru, ca o persoană precum WR, care a devenit debitor al accizelor în împrejurări precum cele din litigiul principal, să introducă o acțiune în regres sau în despăgubire împotriva unui alt debitor al accizelor respective²².

IV. Concluzie

68. Pentru aceste motive, propunem Curții să răspundă la întrebările preliminare adresate de Court of Appeal (Curtea de Apel, Regatul Unit) după cum urmează:

- Termenul „deține” care figurează la articolul 33 alineatele (1) și (3) din Directiva 2008/118/CE a Consiliului din 16 decembrie 2008 privind regimul general al accizelor și de abrogare a Directivei 92/12/CEE trebuie interpretat în sensul că presupune simpla posesie fizică, precum situația lui WR în litigiul principal.
- Aceeași concluzie se impune *mutatis mutandis* în ceea ce privește articolul 38 din această directivă, potrivit căruia accizele sunt datorate inclusiv de „orice persoană care a participat la neregulă”. O persoană precum WR, care efectuează transportul produselor și care se află în posesia acestora la momentul săvârșirii neregulii, poate fi considerată că „participă” la neregulă, fie și numai în mod pasiv și involuntar.

²² A se vedea în acest sens Hotărârea din 17 octombrie 2019, Comida paralela 12 (C-579/18, EU:C:2019:875, punctul 44).