

**Rechtssache C-657/22**  
**Vorabentscheidungsersuchen**

**Eingangsdatum:**

18. Oktober 2022

**Vorlegendes Gericht:**

Tribunalul Prahova (Rumänien)

**Datum der Vorlageentscheidung:**

29. März 2022

**Klägerin:**

SC Bitulpetroleum Serv SRL

**Beklagte:**

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești

---

**RUMÄNIEN**

TRIBUNALUL PRAHOVA  
(Regionalgericht Prahova, Rumänien)  
SECȚIA A II-A CIVILĂ DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL  
(II. Kammer für Verwaltungs- und Abgabensachen)

... [nicht übersetzt]

**BESCHLUSS**

Öffentliche Sitzung vom 29. März 2022

... [nicht übersetzt]

Entscheidung über den Antrag der Klägerin SC BITULPETROLIUM SERV SRL ... [nicht übersetzt] auf Anrufung des Gerichtshofs der Europäischen Union im Verfahren gegen die Beklagte ADMINISTRAȚIA JUDEȚEANĂ A FINANȚELOR PUBLICE PRAHOVA – DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANȚELOR PUBLICE PLOIEȘTI (Kreisverwaltung für

öffentliche Finanzen Prahova – Regionale Generaldirektion für öffentliche Finanzen Ploiești) ... [nicht übersetzt]

## DAS REGIONALGERICHT

trifft zum Antrag auf Anrufung des Gerichtshofs der Europäischen Union nach Prüfung der Verfahrensakten folgende Feststellungen:

### 1. Umstände der Rechtssache – Prozessualer Rahmen – Sachverhalt

Das Regionalgericht ist mit einer Rechtssache befasst, in der sich die Klägerin SC BITULPETROLIUM SERV SRL, die den Großhandel mit festen, flüssigen und gasförmigen Brennstoffen sowie mit Derivaten und deren Herstellung zum Gegenstand hat, gegenüber der Beklagten ADMINISTRAȚIA JUDEȚEANĂ A FINANȚELOR PUBLICE PRAHOVA – DIRECTIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANȚELOR PUBLICE PLOIEȘTI gegen die Verpflichtung zur Zahlung zusätzlich festgesetzter Verbrauchsteuer auf Gasöl und Biodiesel in Höhe von 310 309 RON und zusätzlich festgesetzter Mehrwertsteuer in Höhe von 65 901 RON zur Wehr setzt bzw. die Aufhebung des Steuerbescheids [vom] ... [nicht übersetzt] 7. August 2020 begehrt.

Im Anschluss an die bei der SC BITULPETROLIUM SERV SRL durchgeführte Steuerprüfung wurden der Steuerprüfbericht ... [nicht übersetzt] vom 28. April 2018 und der Steuerbescheid [vom] ... [nicht übersetzt] 7. August 2020 erstellt und die Klägerin wurde zur Zahlung zusätzlich festgesetzter Verbrauchsteuer auf Gasöl und Biodiesel in Höhe von 310 309 RON sowie zur Zahlung zusätzlich festgesetzter Mehrwertsteuer in Höhe von 65 901 RON ... [nicht übersetzt] verpflichtet.

Laut dem Steuerprüfbericht und dem Steuerbescheid ist die Klägerin im Besitz einer am 5. Dezember 2016 vom Biroul Vamal Prahova (Zollamt Prahova, Rumänien) ausgestellten Bescheinigung über die Registrierung für den Vertrieb von und Großhandel mit Energieerzeugnissen ohne Lagerung.

Das geprüfte Unternehmen fungiert auch als Lager für die Herstellung von Energieerzeugnissen, die den harmonisierten Verbrauchsteuern unterliegen, und zwar auf der Grundlage der Zulassung als Steuerlager vom 30. September 2013, die von der beim Ministerul Finanțelor Publice (Ministerium für öffentliche Finanzen) angesiedelten Comisia pentru autorizarea operatorilor de produse suspuse accizelor armonizate (Kommission für die Zulassung von Wirtschaftsteilnehmern im Bereich von Erzeugnissen, die den harmonisierten Verbrauchsteuern unterliegen) erteilt wurde und bis zum 1. Oktober 2018 gültig war.

Bei der stichprobenartigen Überprüfung der von dem geprüften Unternehmen vorgelegten Lieferdokumente und Finanzbuchhaltungsunterlagen wurde festgestellt, dass die SC BITULPETROLIUM SERV SRL ... [nicht übersetzt]

Empfangserklärungen und Erklärungen über die Feststellung von Differenzen sowie Stornorechnungen erstellt hat, über die es die Gesamtmenge von 238 382 kg Brennstoff für Industrieöfen und flüssigen thermischen Brennstoff des Typs BP in das Steuerlager zurückverbracht hatte, ohne die örtliche Zollbehörde darüber schriftlich zu informieren.

Die Steuerbehörden wiesen außerdem darauf hin, dass die SC BITULPETROLIUM SERV SRL im Zeitraum von Juni 2014 bis Dezember 2017 für eine Gesamtmenge von 238 383 kg Empfangserklärungen und Erklärungen über die Feststellung von Differenzen sowie Stornorechnungen erstellt habe, in denen weder die Kennzeichnung und Färbung der retournierten Energieerzeugnisse noch der Zweck angegeben gewesen seien. Zudem habe das geprüfte Unternehmen, was diese in das herstellende Steuerlager ... [nicht übersetzt] zurückverbrachten Energieerzeugnisse anbelange, dem Zollamt Prahova die Absicht, die Energieerzeugnisse zurückzuführen, nicht schriftlich mitgeteilt, wie es nach Art. 206 Abs. 2 der Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Gesetz Nr. 571/2003 über das Steuergesetzbuch) in geänderte und ergänzter Fassung, gültig bis zum 31. Dezember 2015, und Art. 400 Abs. 4 der Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (Gesetz Nr. 227/2015 über das Steuergesetzbuch), gültig ab 1. Januar 2016, vorgesehen sei.

In der Klageschrift hat die Klägerin im Wesentlichen geltend gemacht, dass im Rahmen ihrer Tätigkeiten ... [nicht übersetzt] die verkauften Erzeugnisse abgelehnt worden seien, weil entweder deren Qualität bemängelt worden sei, oder weil die vermarkteten Energieerzeugnisse nicht für die Heizungsanlagen der Kunden geeignet gewesen seien. Folglich sei von der Gesamtmenge der verkauften Energieerzeugnisse, für die bei der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr die Verbrauchsteuer entrichtet worden sei, ... [nicht übersetzt] ein Anteil von weniger als 1,5 % von den Kunden, für die die Erzeugnisse ursprünglich bestimmt gewesen seien, retourniert und später an andere Kunden verkauft worden.

Was den Arbeitsablauf anbelange, so seien die Energieerzeugnisse zu den Kunden in verplombten Tanks befördert worden, denen der Nachweis über die Kennzeichnung und Färbung, der Nachweis über die Entrichtung der Verbrauchsteuer, der Kontrollbericht, die Konformitätserklärung, die Wiegebescheinigung usw. beigelegt gewesen seien. Bei Erreichen des Bestimmungsorts habe der Kunde eine Probe des gelieferten Energieerzeugnisses entnommen, es getestet, um zu überprüfen, ob es in seiner Heizungsanlage verwendet werden könne, und habe, wenn es nicht die erforderlichen Eigenschaften aufgewiesen habe, um Retournierung des Erzeugnisses und Stornierung der Rechnung gebeten[;] der Tank, in dem sich das Energieerzeugnis befunden habe, dessen Bezahlung verweigert worden sei, sei mit allen oben genannten Belegunterlagen in das Lager zurückgebracht worden, wo er verblieben sei, bis ein anderer Kunde gefunden worden sei, an den die Ware dann geliefert worden sei.

Sodann hat die Klägerin darauf hingewiesen, dass sie für keine der retournierten Mengen bei der Rückverbringung in das Lager die Erstattung von Verbrauchsteuern beantragt habe [und] die Mitteilung über die Retoure der Energieerzeugnisse an die Zollbehörde nicht vorgenommen habe, da sie sich nicht in den Situationen befunden habe, die im Steuergesetzbuch und in den Durchführungsbestimmungen vorgesehen seien, nämlich: wenn ein Antrag auf Erstattung der Verbrauchsteuer gestellt werde bzw. wenn die Retoure zum Zweck des Recycling, der Wiederaufbereitung oder der Zerstörung erfolge.

Die Prüfungsbehörden setzen das Fehlen der Meldung über die Rückverbringung von zunächst an Kunden gelieferten Energieerzeugnissen in das Lager [mit] dem Besitz, dem Transport und der Vermarktung nicht gekennzeichnete, nicht gefärbte Waren ohne entrichtete Verbrauchsteuer gleich und machen geltend, dass gegen Art. 400 Abs. 4 des Gesetzes [Nr.] 227/2015 über das Steuergesetzbuch verstoßen worden sei, der vorsehe, [dass] „für verbrauchsteuerpflichtige Waren, die in das Steuerlager zurückverbracht werden, ... die entrichtete Verbrauchsteuer erstattet werden [kann]“.

In ihrer Klageerwiderung hat die Beklagte Administrația Județeană a Finanțelor Publice [Prahova] – Direcția Generală [Regională] a Finanțelor Publice Ploiești ausgeführt, dass die Klägerin auf der Grundlage von zehn Stornorechnungen, in denen die retournierten Energieerzeugnisse als flüssiger Brennstoff für Industrieöfen ausgewiesen seien, Energieerzeugnisse in einer Menge von 143 622 kg in das Steuerlager verbracht habe, die aus Retouren von verschiedenen Kunden stammten.

Der Beklagte hat ferner geltend gemacht, dass die retournierten und in das Steuerlager verbrachten Energieerzeugnisse anschließend ohne Kennzeichnung und Färbung vermarktet worden seien, obwohl die steuerrechtlichen Vorschriften vorsähen, dass der Handel mit nicht gekennzeichneten und nicht gefärbten Energieerzeugnissen oder mit nicht ordnungsgemäß gekennzeichneten und gefärbten Energieerzeugnissen verboten sei und dass der Steuerpflichtige in solchen Fällen auch dann hafte, wenn die Pflichten in Bezug auf die Modalitäten und die Verfahren der steuerlichen Überwachung nicht eingehalten würden, [Text im Original unvollständig].

## 2. Rechtslage

Aus steuerlicher Sicht sind die Bestimmungen von Art. 206<sup>69</sup> Abs. 14 des Gesetzes [Nr.] 571/2003 über das Steuergesetzbuch in geänderter und ergänzter Fassung, in Kraft bis zum 31. Dezember 2015, anwendbar, wo es heißt:

„Art. 206<sup>69</sup>

...

(14) Die in Art. 206<sup>16</sup> Abs. 3 Buchst. g genannten Energieerzeugnisse oder diesen unter dem Gesichtspunkt des Verbrauchsteuersatzes gleichgestellte Energieerzeugnisse dürfen nur dann in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt, außerhalb eines Steuerlagers in Besitz gehalten, u. a. im Verfahren der Steueraussetzung befördert, im Hoheitsgebiet Rumäniens verwendet, zum Verkauf angeboten oder verkauft werden, wenn sie gemäß den Abs. 16 bis 19 gekennzeichnet und gefärbt sind.

...

(23) Abgesehen von den gesetzlich vorgesehenen Ausnahmen ist es verboten, die in Art. 206<sup>16</sup> Abs. 3 Buchst. g genannten Energieerzeugnisse oder diesen unter dem Gesichtspunkt des Verbrauchsteuersatzes gleichgestellte Energieerzeugnisse in den steuerrechtlich freien Verkehr zu überführen, außerhalb eines Steuerlagers in Besitz zu halten, u. a. im Verfahren der Steueraussetzung zu befördern, im Hoheitsgebiet Rumäniens zu verwenden, zum Verkauf anzubieten oder zu verkaufen, wenn sie nicht gekennzeichnet und gefärbt sind oder nicht ordnungsgemäß gemäß diesem Titel gekennzeichnet und gefärbt sind.

...

(26) Für die in Art. 206<sup>16</sup> Abs. 3 Buchst. g genannten Energieerzeugnisse oder diesen unter dem Gesichtspunkt des Verbrauchsteuersatzes gleichgestellten Energieerzeugnisse, die in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt, außerhalb eines Steuerlagers in Besitz gehalten, u. a. im Verfahren der Steueraussetzung befördert, im Hoheitsgebiet Rumäniens verwendet, zum Verkauf angeboten oder verkauft werden und die nicht gekennzeichnet und gefärbt oder nicht ordnungsgemäß gekennzeichnet und gefärbt sind, sowie in dem Fall, dass die Wirtschaftsteilnehmer die Verpflichtungen hinsichtlich der Modalitäten und der Verfahren der steuerlichen Überwachung, die im Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 207/2012 privind modalitățile și procedurile pentru realizarea supravegherii fiscale a producției depozitării, circulației și importului produselor accizabile (Verordnung Nr. 207/2012 des Präsidenten der Nationalen Steuerverwaltungsagentur über die Modalitäten und Verfahren zur Durchführung der steuerlichen Überwachung der Herstellung, der Lagerung, des Verkehrs und der Einfuhr verbrauchsteuerpflichtiger Waren) festgelegt sind, nicht erfüllen, wird Verbrauchsteuer in der für Gasöl vorgesehenen Höhe fällig.“

Steuergesetzbuch (Gesetz Nr. 227/2015 über das Steuergesetzbuch)

„Art. 425 – (1) Die in Art. 355 Abs. 3 Buchst. g genannten Energieerzeugnisse oder diesen unter dem Gesichtspunkt des Verbrauchsteuersatzes gleichgestellte Energieerzeugnisse dürfen nur dann in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt werden, außerhalb eines Steuerlagers in Besitz gehalten, u. a. im Verfahren der Steueraussetzung befördert, im

Hoheitsgebiet Rumäniens verwendet, zum Verkauf angeboten oder verkauft werden, wenn sie gemäß den Art. 425 und 427 gekennzeichnet und gefärbt sind.

(2) Von den Bestimmungen des Abs. 1 ausgenommen sind die in Art. 355 Abs. 3 Buchst. g genannten Energieerzeugnisse oder diesen unter dem Gesichtspunkt des Verbrauchsteuersatzes gleichgestellte Energieerzeugnisse ...

d) für die der Besitzer den Nachweis erbringen kann, dass er die Verbrauchsteuer in Höhe des für Gasöl festgelegten Satzes an den Staatshaushalt entrichtet hat.

...

Art. 427 ... (4) Abgesehen von den gesetzlich vorgesehenen Ausnahmen ist es verboten, die in Art. 355 Abs. 3 Buchst. g genannten Energieerzeugnisse oder diesen unter dem Gesichtspunkt des Verbrauchsteuersatzes gleichgestellte Energieerzeugnisse in den steuerrechtlich freien Verkehr zu überführen, außerhalb eines Steuerlagers in Besitz zu halten, u. a. im Verfahren der Steueraussetzung zu befördern, im Hoheitsgebiet Rumäniens zu verwenden, zum Verkauf anzubieten oder zu verkaufen, wenn sie unter dem Gesichtspunkt des Verbrauchsteuersatzes nicht gekennzeichnet und gefärbt oder nicht ordnungsgemäß gekennzeichnet und gefärbt sind oder nicht gekennzeichnet und gefärbt oder nicht ordnungsgemäß gekennzeichnet und gefärbt sind. ...

(7) Für die in Art. 355 Abs. 3 Buchst. g genannten Energieerzeugnisse oder diesen unter dem Gesichtspunkt des Verbrauchsteuersatzes gleichgestellten Energieerzeugnisse, die in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt, außerhalb eines Steuerlagers in Besitz gehalten, u. a. im Verfahren der Steueraussetzung befördert, im Hoheitsgebiet Rumäniens verwendet, zum Verkauf angeboten oder verkauft werden und die nicht gekennzeichnet und gefärbt oder nicht ordnungsgemäß gekennzeichnet und gefärbt sind, sowie in dem Fall, dass die Wirtschaftsteilnehmer die Verpflichtungen hinsichtlich der Modalitäten und der Verfahren der steuerlichen Überwachung, die in den Durchführungsvorschriften festgelegt sind, nicht erfüllen, wird Verbrauchsteuer in der für Gasöl vorgesehenen Höhe fällig.“

Art. 2 [Abs.] 2, Art. 5 und Art. 21 [Abs. 1] der Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27. Oktober 2003 sehen vor:

„Artikel 2

...

(2) Diese Richtlinie gilt ferner für folgendes Erzeugnis: Elektrischer Strom im Sinne des KN-Codes 2716.

(3) Zum Verbrauch als Heiz- oder Kraftstoff bestimmte oder als solche zum Verkauf angebotene bzw. verwendete andere Energieerzeugnisse als diejenigen,

für die in dieser Richtlinie ein Steuerbetrag festgelegt wurde, werden je nach Verwendung zu dem für einen gleichwertigen Heiz- oder Kraftstoff erhobenen Steuersatz besteuert.

...

#### Artikel 5

Die Mitgliedstaaten können unter Steueraufsicht gestaffelte Steuersätze anwenden, soweit diese die in dieser Richtlinie vorgesehenen Mindeststeuerbeträge nicht unterschreiten und mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar sind, und zwar in den folgenden Fällen:

- Es besteht ein direkter Zusammenhang zwischen den gestaffelten Steuersätzen und der Qualität der Erzeugnisse;
- die gestaffelten Steuersätze richten sich nach dem Verbrauch an elektrischem Strom und sonstigen Energieerzeugnissen, die als Heizstoff verwendet werden;
- die Steuersätze gelten für den öffentlichen Personennahverkehr (einschließlich Taxis), die Müllabfuhr, die Streitkräfte und öffentliche Verwaltung, Menschen mit Behinderung oder Krankenwagen.
- es wird bei den in den Artikeln 9 und 10 genannten Energieerzeugnissen bzw. dem elektrischen Strom zwischen betrieblicher und nicht betrieblicher Verwendung unterschieden.

...

#### Artikel 21

(1) Über die allgemeinen Vorschriften zur Definition des Steuertatbestands und die Vorschriften für die Entrichtung der Steuer gemäß der Richtlinie 92/12/EWG hinaus entsteht die Steuer auf Energieerzeugnisse ferner bei Eintritt eines Steuertatbestands gemäß Artikel 2 Absatz 3 der vorliegenden Richtlinie.“

Nach Art. 273 der Richtlinie 2006/[112]/EG des Rates vom 28. November 2006 „[können d]ie Mitgliedstaaten ... vorbehaltlich der Gleichbehandlung der von Steuerpflichtigen bewirkten Inlandsumsätze und innergemeinschaftlichen Umsätze weitere Pflichten vorsehen, die sie für erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung zu vermeiden, sofern diese Pflichten im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht zu Formalitäten beim Grenzübergang führen. Die Möglichkeit nach Absatz 1 darf nicht dazu genutzt werden, zusätzlich zu den in Kapitel 3 genannten Pflichten weitere Pflichten in Bezug auf die Rechnungsstellung festzulegen.“

Das Regionalgericht stellt fest, dass die folgenden Rechtsfragen verwaltungsgerichtlich zu prüfen sind:

... [nicht übersetzt] [Wiedergabe der im Tenor wiedergegebenen Vorlagefragen]

Vor der Entscheidung über die vorliegende Rechtssache sind dem Gerichtshof der Europäischen Union gemäß Art. 267 AEUV die im Tenor formulierten Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen.

Die folgenden Rechtsvorschriften werden für einschlägig erachtet:

**Einschlägige innerstaatliche Rechtsvorschriften:**

Art. 425 Abs. 1 und 2 [sowie] Art. 427 [des Gesetzes Nr. 227/2015 über das Steuergesetzbuch], Art. 206 der Verordnung Nr. 207/2012 des Präsidenten der nationalen Steuerverwaltungsagentur.

**Einschlägig Vorschriften des Unionsrechts**

Art. 2 [Abs. 2 und 3], Art. 5 und Art. 21 Abs. 1 der Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom [27. Oktober] 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom [und] Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 [über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem].

... [nicht übersetzt]

**AUS DIESEN GRÜNDEN  
ERGEHT IM NAMEN DES GESETZES  
FOLGENDE ENTSCHEIDUNG**

Dem Antrag der Klägerin SC BITULPETROLIUM SERV SRL auf Anrufung des Gerichtshofs der Europäischen Union wird stattgegeben.

Gemäß Art. 267 AEUV werden dem Gerichtshof der Europäischen Union folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Verstoßen nationale Vorschriften und Praktiken wie die in der vorliegenden Rechtssache in Rede stehenden, wonach die Rückverbringung eines Heizstoffs (Heizöl) in ein Steuerlager ohne zollamtliche Überwachung einen Verstoß gegen das Steuerlagerverfahren darstellen soll, der die Anwendung einer Verbrauchsteuer in Höhe des Satzes, der für Gasöl – einen Brennstoff, [bei dem die Verbrauchsteuer] mehr als das 21-fache der Verbrauchsteuer auf Heizöl beträgt – festgelegt ist, rechtfertigt, gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit sowie gegen Art. 2 Abs. 3, Art. 5 und Art. 21 Abs. 1 der Richtlinie 2003/96/EG?
2. Verstoßen nationale Vorschriften und Praktiken wie die in der vorliegenden Rechtssache in Rede stehenden, wonach Mehrwertsteuer auf Beträge erhoben wird, die von den Steuerbehörden zusätzlich als Verbrauchsteuer auf Gasöl als

Sanktion für die Nichtbeachtung – seitens des Steuerpflichtigen – der Regelung der zollamtlichen Überwachung festgesetzt wurden, nachdem der Steuerpflichtige Energieerzeugnisse vom Typ Heizöl, für die bereits Verbrauchsteuer entrichtet worden war, die von den Kunden abgelehnt wurden und die nicht kontaminiert waren, in das Steuerlager zurückverbracht hat, bis ein Käufer gefunden wurde, gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer und die Art. 2, 250 und 273 der Richtlinie 2006/112/EG?

... [nicht übersetzt] [Aussetzung des Verfahrens, Unterschriften].

ARBEITSDOKUMENT