

**Sprawa C-657/22****Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym****Data wpływu:**

18 października 2022 r.

**Oznaczenie sądu odsyłającego:**

Tribunalul Prahova (Rumunia)

**Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:**

29 marca 2022 r.

**Strona skarżąca:**

SC Bitulpetroleum Serv SRL

**Druga strona postępowania:**

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești

---

**RUMUNIA****TRIBUNALUL PRAHOVA****DRUGA IZBA CYWILNA DO SPRAW ADMINISTRACYJNYCH  
I PODATKOWYCH**

[...]

**POSTANOWIENIE**

Rozprawa jawna w dniu 29 marca 2022 r. [...]

Orzekając w przedmiocie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym sformułowanego do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej przez skarżącą, SC BITULPETROLIUM SERV SRL [...], w postępowaniu, w którym drugą stroną jest ADMINISTRAȚIA JUDEȚEANĂ A FINANȚELOR PUBLICE PRAHOVA [-] DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANȚELOR

PUBLICHE PLOIEȘTI (administracja finansów publicznych w okręgu Prahova – regionalna dyrekcja generalna ds. finansów publicznych w Ploeszti) [...],

**TRIBUNALUL,**

w odniesieniu do wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym skierowanego do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, po zbadaniu dokumentów i akt sprawy, stwierdza, co następuje:

**1) Okoliczności sprawy. Ramy proceduralne. Okoliczności faktyczne**

SC BITULPETROLIUM SERV SRL, spółka, której przedmiotem działalności jest handel hurtowy paliwami stałymi, ciekłymi i gazowymi [oraz] ich produktami pochodnymi, a także ich produkcja [...], wniosła do tutejszego Tribunalul (sądu okręgowego) skargę przeciwko drugiej stronie postępowania, ADMINISTRAȚIA JUDEȚEANĂ A FINANȚELOR PUBLICE PRAHOVA [-] DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANȚELOR PUBLICE PLOIEȘTI (zwanej dalej „organem podatkowym”), kwestionując obowiązek zapłaty kwoty 310 309 lei rumuńskich (RON) tytułem dodatkowego podatku akcyzowego od oleju napędowego i biodiesla oraz kwoty 65 901 RON tytułem dodatkowego podatku od wartości dodanej, a także wnosząc o stwierdzenie nieważności decyzji o ustaleniu wysokości zobowiązania podatkowego [z dnia] [...] 7 sierpnia 2020 r.

W wyniku kontroli podatkowej przeprowadzonej w spółce SC BITULPETROLIUM SERV SRL sporządzono protokół kontroli podatkowej [...] z dnia 28 kwietnia 2018 r. oraz decyzję o ustaleniu wysokości zobowiązania podatkowego [z dnia] [...] 7 sierpnia 2020 r., a skarżąca została zobowiązana do zapłaty kwoty 310 309 RON tytułem dodatkowego podatku akcyzowego od oleju napędowego i biodiesla oraz kwoty 65 901 RON tytułem dodatkowego podatku od wartości dodanej.

Zgodnie z protokołem kontroli podatkowej i decyzją o ustaleniu wysokości zobowiązania podatkowego skarżąca posiada świadectwo rejestracji w celu dystrybucji i sprzedaży hurtowej produktów energetycznych bez składu [...] wydane przez Biroul Vamal (urząd celny) w Prahovej w dniu 5 grudnia 2016 r.

Ponadto zakład poddany kontroli działa jako skład do produkcji produktów energetycznych podlegających zharmonizowanemu podatkowi akcyzowemu na podstawie zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego [...] z dnia 30 września 2013 r. wydanego przez Comisia pentru autorizarea operatorilor de produse suspuse accizelor armonizate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice (komisję ds. zezwoleń dla podmiotów prowadzących działalność gospodarczą w zakresie produktów podlegających zharmonizowanemu podatkowi akcyzowemu w ramach rumuńskiego ministerstwa finansów), ważnego do dnia 1 października 2018 r.

Z kontroli wrywkowej dokumentów dostawy i ksiąg rachunkowych przedstawionych przez spółkę objętą kontrolą podatkową wynikało, że SC BITULPETROLIUM SERV SRL [...] wystawiła raporty odbioru i faktury korygujące [oraz] faktury dotyczące wyksięgowania, w drodze których wprowadziła ponownie do składu podatkowego paliwo do kominów przemysłowych i paliwo ciekłe typu BP w łącznej ilości 238 382 kg, nie powiadamiając o tym na piśmie właściwego organu celnego.

Organ podatkowy wskazał również, że w okresie od czerwca 2014 r. do grudnia 2017 r. spółka SC BITULPETROLIUM SERV SRL [...] wystawiła raporty odbioru i faktury korygujące oraz faktury dotyczące wyksięgowania na łączną ilość 238 383 kg [sic], w których nie zawarła żadnej informacji o znakowaniu i barwieniu produktów energetycznych będących przedmiotem zwrotu, ani o celu. Ponadto w odniesieniu do tych produktów energetycznych ponownie wprowadzonych [...] do składu podatkowego produkcyjnego spółka objęta kontrolą nie powiadomiła na piśmie Biroul Vamal de Interior (wewnętrznego urzędu celnego) w Prahovej o decyzji o nieprzyjęciu produktów energetycznych, jak przewidziano w art. 206 ust. 2 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (ustawy nr 571/2003 – kodeks podatkowy) wraz z późniejszymi zmianami, obowiązującej do dnia 31 grudnia 2015 r., oraz w art. 400 ust. 4 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (ustawy nr 227/2015 – kodeks podatkowy), obowiązującej od dnia 1 stycznia 2016 r.

Skarżąca utrzymywała zasadniczo w skardze, że w trakcie [swojej] działalności [...] stwierdziła, iż sprzedane produkty nie zostały przyjęte z powodu zastrzeżeń dotyczących jakości produktów lub dlatego, że sprzedane produkty energetyczne nie były odpowiednie dla urządzeń grzewczych klientów. W związku z tym, w ramach całkowitej ilości sprzedanych produktów energetycznych, w odniesieniu do której podatek akcyzowy został uiszczony w chwili dopuszczenia do konsumpcji, [...] część mniejsza niż 1,5% została zwrócona przez klientów, dla których produkty były pierwotnie przeznaczone, w celu ich późniejszej sprzedaży innym klientom.

Zwykle produkty energetyczne były przewożone do klientów w zaplombowanych cysternach posiadających dowód znakowania i barwienia, dowód zapłaty podatku akcyzowego, protokół kontroli, deklarację zgodności, kwit wagowy itd. Po dotarciu produktu na miejsce przeznaczenia klient pobierał próbkę dostarczonego produktu energetycznego, badał ją w celu sprawdzenia, czy produkt mógł zostać wykorzystany w jego własnej elektrociepłowni, a jeśli produkt ten nie posiadał niezbędnych cech, wówczas klient żądał przyjęcia zwrotu produktu i wyksięgowania faktury[;] cysterna zawierająca produkt energetyczny, w odniesieniu do którego odmówiono zapłaty, wracała do składu wraz z wszystkimi wyżej wymienionymi dokumentami potwierdzającymi i pozostawała tam do czasu znalezienia innego klienta, któremu towar miał zostać dostarczony.

Skarżąca podkreśliła następnie, że wniosek o zwrot podatku akcyzowego nie został złożony w odniesieniu do żadnej ze zwróconych ilości w chwili ich

ponownego wprowadzenia do składu [oraz] że nie powiadomiła ona organu celnego o zwrocie produktów energetycznych, ponieważ nie dotyczą jej przypadki przewidziane w kodeksie podatkowym i w przepisach proceduralnych wymagających takiego powiadomienia, a mianowicie: w przypadku złożenia wniosku o zwrot podatku akcyzowego oraz w przypadku zwrotu mającego na celu recykling, przepakowanie lub usunięcie.

Organy nadzoru zrównują brak powiadomienia o ponownym wprowadzeniu do składu produktów energetycznych pierwotnie dostarczonych klientom z przechowywaniem, transportem i sprzedażą takich produktów, które nie są oznakowane i barwione, bez uiszczenia podatku akcyzowego, utrzymując, że naruszone zostały przepisy art. 400 ust. 4 ustawy nr 227/2015 – kodeks podatkowy, stanowiącego, że „w przypadku produktów objętych podatkiem akcyzowym ponownie wprowadzonych do składu podatkowego zapłacony podatek akcyzowy może zostać zwrócony”.

W odpowiedzi na skargę organ podatkowy będący drugą stroną postępowania podniósł, że skarżąca wprowadziła do składu podatkowego produkty energetyczne w ilości 143 622 kg, pochodzące z towarów zwróconych przez różnych klientów na podstawie 10 faktur dotyczących wyksięgowania, w których zwrócone produkty energetyczne zostały zakwalifikowane jako paliwo ciekłe do kominów przemysłowych.

Druga strona postępowania podniosła ponadto, że zwrócone i wprowadzone do składu podatkowego produkty energetyczne zostały następnie sprzedane bez ich oznakowania i zabarwienia, mimo iż przepisy podatkowe przewidują zakaz sprzedaży nieoznakowanych i niezabarwionych lub nieprawidłowo oznakowanych i zabarwionych produktów energetycznych, ustanawiając w takich przypadkach odpowiedzialność podatnika, w tym odpowiedzialność za niewykonanie obowiązków dotyczących zasad i procedur kontroli podatkowej [brakujący tekst].

## **2 Co do prawa**

Z podatkowego punktu widzenia stosuje się przepisy art. 206<sup>69</sup> ust. 14 ustawy nr 571/2003 – kodeks podatkowy wraz z późniejszymi zmianami, obowiązującej do dnia 31 grudnia 2015 r., które stanowią, co następuje:

„Artykuł 206<sup>69</sup>:

[...]

14. Produkty energetyczne, o których mowa w art. 206<sup>16</sup> ust. 3 lit. g), lub produkty równoważne pod względem poziomu podatku akcyzowego mogą być dopuszczone do konsumpcji, przechowywane poza składem podatkowym, przewożone również w ramach procedury zawieszenia poboru akcyzy, używane, wprowadzane do sprzedaży lub sprzedawane na terytorium Rumunii, tylko jeżeli są oznakowane i zabarwione zgodnie z przepisami ust. 16–19.

[...]

23. Z zastrzeżeniem wyjątków przewidzianych w ustawie zakazuje się dopuszczania do konsumpcji, przechowywania poza składem podatkowym, przewozu również w ramach procedury zawieszenia poboru akcyzy, używania, wprowadzania do sprzedaży lub sprzedaży na terytorium Rumunii produktów energetycznych, o których mowa w art. 206<sup>16</sup> ust. 3 lit. g), lub ich zrównania z punktu widzenia poziomu podatku akcyzowego, jeśli nie są one oznakowane i nie są zabarwione lub są oznakowane i zabarwione w sposób niezgodny z niniejszym tytułem.

[...]

26. W przypadku produktów energetycznych, o których mowa w art. 206<sup>16</sup> ust. 3 lit. g), lub produktów równoważnych pod względem poziomu podatku akcyzowego, dopuszczonych do konsumpcji, przechowywanych poza składem podatkowym, przewożonych również w ramach procedury zawieszenia poboru akcyzy, używanych, wprowadzanych do sprzedaży lub sprzedawanych na terytorium Rumunii, które nie są oznakowane i nie są zabarwione lub są nieprawidłowo oznakowane i zabarwione, jak również w przypadku nieprzestrzegania przez podmioty gospodarcze obowiązków dotyczących zasad i procedur kontroli podatkowej określonych w 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 (zarządzeniu prezesa krajowej agencji administracji podatkowej nr 207/2012 w sprawie zasad i procedur przeprowadzania kontroli podatkowej produkcji, składu, obrotu i importu produktów objętych podatkiem akcyzowym), podatek akcyzowy jest należny w wysokości przewidzianej dla oleju napędowego”.

Kodeks podatkowy (ustawa nr 227/2015 – kodeks podatkowy)

„Artykuł 425–1. Produkty energetyczne, o których mowa w art. 355 ust. 3 lit. g), lub produkty równoważne pod względem poziomu podatku akcyzowego mogą być dopuszczone do konsumpcji, przechowywane poza składem podatkowym, przewożone również w ramach procedury zawieszenia poboru akcyzy, używane, wprowadzane do sprzedaży lub sprzedawane na terytorium Rumunii, tylko jeżeli są oznakowane i zabarwione zgodnie z przepisami art. 425 i 427.

2. Przepisów ust. 1 nie stosuje się do produktów energetycznych, o których mowa w art. 355 ust. 3 lit. g), lub produktów równoważnych z punktu widzenia poziomu podatku akcyzowego: [...]

d) w odniesieniu do których ich posiadacz może przedstawić dowód zapłaty podatku akcyzowego na rzecz skarbu państwa w wysokości przewidzianej dla oleju napędowego.

[...]

Artykuł 427 [...] 4. Z zastrzeżeniem wyjątków przewidzianych w ustawie zakazuje się dopuszczania do konsumpcji, przechowywania poza składem podatkowym, przewozu również w ramach procedury zawieszenia poboru akcyzy, używania, wprowadzania do sprzedaży lub sprzedaży na terytorium Rumunii produktów energetycznych, o których mowa w art. 355 ust. 3 lit. g), lub produktów równoważnych z punktu widzenia poziomu podatku akcyzowego, które nie są oznakowane i nie są zabarwione lub są oznakowane i zabarwione w sposób nieprawidłowy pod względem poziomu podatku akcyzowego, nie są oznakowane i nie są zabarwione lub są oznakowane i zabarwione w sposób nieprawidłowy w rozumieniu niniejszego tytułu. [...]

7. W przypadku produktów energetycznych, o których mowa w art. 355 ust. 3 lit. g), lub produktów równoważnych pod względem poziomu podatku akcyzowego, dopuszczonych do konsumpcji, przechowywanych poza składem podatkowym, przewożonych również w ramach procedury zawieszenia poboru akcyzy, używanych, wprowadzanych do sprzedaży lub sprzedawanych na terytorium Rumunii, które nie są oznakowane i nie są zabarwione lub są nieprawidłowo oznakowane i zabarwione, jak również w przypadku nieprzestrzegania przez podmioty gospodarcze obowiązków dotyczących zasad i procedur kontroli podatkowej określonych w przepisach proceduralnych, podatek akcyzowy jest należny w wysokości przewidzianej dla oleju napędowego”.

Zgodnie z art. 2 ust. 2, art. 5 i art. 21 ust. 1 dyrektywy Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r.:

„Artykuł 2

[...]

2. Niniejsza dyrektywa ma również zastosowanie do:

Energii elektrycznej objętej kodem CN 2716.

3. W przypadku przeznaczenia do wykorzystania, oferowania na sprzedaż lub wykorzystywania jako paliwo silnikowe lub paliwo do ogrzewania, produkty energetyczne inne niż te, których poziom opodatkowania został określony w niniejszej dyrektywie, podlegają podatkowi zgodnie z wykorzystaniem, według stawki przyjętej dla równoważnego paliwa do ogrzewania lub paliwa silnikowego.

[...]

Artykuł 5

Pod warunkiem przestrzegania minimalnych poziomów opodatkowania przewidzianych niniejszą dyrektywą i pod warunkiem, że są one zgodne z prawem wspólnotowym, państwa członkowskie mogą stosować, pod kontrolą fiskalną, zróżnicowane stawki opodatkowania, w następujących przypadkach:

- gdy zróżnicowane stawki są bezpośrednio powiązane z jakością produktu;
- gdy zróżnicowane stawki zależą od ilościowych poziomów zużycia energii elektrycznej i produktów energetycznych wykorzystywanych do ogrzewania;
- do następujących zastosowań: lokalny publiczny transport pasażerski (łącznie z taksówkami), zbieranie odpadów, siły zbrojne i administracja publiczna, osoby niepełnosprawne, karetki pogotowia;
- gdy rozróżniane będzie zastosowanie w celach handlowych i niehandlowych produktów energetycznych i energii elektrycznej określonych w art. 9 i 10.

[...]

#### Artykuł 21

1. Poza przepisami ogólnymi definiującymi zdarzenie powodujące powstanie zobowiązania podatkowego i przepisami dotyczącymi uiszczania podatków przedstawionymi w dyrektywie 92/12/EWG, kwota opodatkowania od produktów energetycznych staje się wymagalna przy wystąpieniu zdarzeń powodujących powstanie obowiązku zgodnie z art. 2 ust. 3 niniejszej dyrektywy”.

Zgodnie z art. 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r.: „Państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskim przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadzić do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic.

Możliwość przewidziana w akapicie pierwszym nie może zostać wykorzystana do nałożenia dodatkowych obowiązków związanych z fakturowaniem poza obowiązkami, które zostały określone w rozdziale 3”.

Tribunałul Prahova uważa, że kwestie prawne poddane analizie sądu administracyjnego są następujące:

[...] [Powtórzenie pytań prejudycjalnych zawartych w sentencji]

Przed wydaniem orzeczenia w niniejszej sprawie należy zwrócić się na podstawie art. 267 TFUE do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w przedmiocie pytań zadanych w sentencji.

Sąd odsyłający wskazuje, że następujące przepisy prawne są istotne w niniejszej sprawie:

#### **Właściwe przepisy prawa krajowego**

Artykuł 425 ust. 1 i 2 [oraz] art. 427 [ustawy nr 227/2015 – kodeks podatkowy], art. 206 zarządzenia prezesa krajowej agencji administracji podatkowej nr 207/2012.

### **Właściwe przepisy prawa wspólnotowego**

Artykuł 2 [ust. 2 i 3], art. 5 i art. 21 ust. 1 dyrektywy Rady 2003/96/WE z dnia 28 listopada 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej [oraz] dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 27 października 2003 r. [w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej].

[...]

**Z POWYŻSZYCH WZGLĘDÓW,**

**W IMIENIU PRAWA**

**SĄD ODSYLAJĄCY POSTANAWIA, CO NASTĘPUJE:**

Sąd odsyłający uwzględni wniosek skarżącej SC BITULPETROLIUM SERV SRL o skierowanie do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

Na podstawie art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej przedkłada się Trybunałowi Sprawiedliwości Unii Europejskiej następujące pytania prejudycjalne:

1) Czy przepisy krajowe i praktyki krajowe, takie jak rozpatrywane w niniejszej sprawie, zgodnie z którymi ponowne wprowadzenie paliwa opałowego (oleju opałowego) do składu podatkowego w braku kontroli celnej [stanowi] domniemane naruszenie procedury składu, które uzasadnia zastosowanie podatku akcyzowego według stawki ustalonej dla oleju napędowego, to znaczy paliwa, w odniesieniu do którego wartość [podatku akcyzowego] jest ponad 21 razy wyższa niż wartość podatku akcyzowego od oleju opałowego, są sprzeczne z zasadą proporcjonalności oraz z [art.] 2 ust. 3, [art.] 5 i [art.] 21 ust. 1 dyrektywy 2003/96/WE?

2) Czy przepisy i praktyki krajowe, takie jak rozpatrywane w niniejszej sprawie, zgodnie z którymi VAT jest nakładany na kwoty określone dodatkowo przez organ podatkowy z tytułu podatku akcyzowego od oleju napędowego jako kara za nieprzestrzeganie przez podatnika procedury dozoru celnego w następstwie ponownego wprowadzenia przez niego do składu produktów energetycznych takich jak olej opałowy, w odniesieniu do których zapłacono już podatek akcyzowy, a które nie zostały przyjęte przez klientów, pozostają w stanie nienaruszonym i są przechowywane do czasu znalezienia [nowego] nabywcy, są sprzeczne z zasadą proporcjonalności, zasadą neutralności VAT oraz z art. 2, 250 i 273 dyrektywy 2006/112/WE?



[...] [zawieszenie postępowania, podpisy]

DOKUMENT ROBOCZY