

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Cauza C-657 din 2022 Bitulpetroleum Serv SRL reintroducerea unor produse accizabile în antrepozitul fiscal cu nerespectarea unor proceduri documentare și implicațiile generate de obligația de a se colecta accize și TVA.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a opta)

25 aprilie 2024

„Trimitere preliminară – Impozitarea produselor energetice și a electricității – Directiva 2003/96/CE – Impozitare în conformitate cu principiul utilizării reale a acestor produse – Anexa I – Rate minime de impozitare aplicabile produselor energetice prevăzute de această directivă – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 2 alineatul (1) litera (a) – Fapt generator – Articolul 63 – Exigibilitatea TVA-ului – Articolul 78 alineatul (1) litera (a) – Bază de impozitare – Reintroducerea produselor energetice în antrepozitul fiscal – Condiții impuse de dreptul național – Acciză și TVA suplimentare aplicate cu titlu de sancțiune pentru nerespectarea acestor condiții – Principiul proporționalității”

În cauza C-657/22,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Tribunalul Prahova (România), prin decizia din 29 martie 2022, primită de Curte la 18 octombrie 2022, în procedura

SC Bitulpetroleum Serv SRL

împotriva

Administrației Județene a Finanțelor Publice Prahova – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești,

CURTEA (Camera a opta),

compusă din domnul N. Piçarra (raportor), președinte de cameră, și domnii N. Jääskinen și M. Gavalec, judecători,

avocat general: domnul J. Richard de la Tour,

grefier: doamna R. Șereș, administratoare,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 9 noiembrie 2023,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru guvernul român, de E. Gane și A. Rotăreanu, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de A. Armenia și F. Moro, în calitate de agenți,

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 2 alineatul (3), a articolului 5 și a articolului 21 alineatul (1) din Directiva 2003/96/CE a Consiliului din 27 octombrie 2003 privind restructurarea cadrului comunitar de impozitare a produselor energetice și a electricității (JO 2003, L 283, p. 51, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 98), a articolelor 2, 250 și 273 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), precum și a principiilor proporționalității și neutralității taxei pe valoarea adăugată (TVA).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între SC Bitulpetroleum Serv SRL (denumită în continuare „Bitulpetroleum”), pe de o parte, și Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești (România), pe de altă parte, în legătură cu accizele și TVA-ul suplimentare pe care această autoritate le-a impus Bitulpetroleum cu titlu de sancțiune pentru nerespectarea condițiilor aplicabile în cazul reintroducerii în antrepozitul fiscal a unui produs energetic comercializat de aceasta.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Directiva 2003/96

- 3 Considerentele (3), (9), (17) și (18) ale Directivei 2003/96 enunță:

„(3) Buna funcționare a pieței interne și realizarea obiectivelor celorlalte politici comunitare necesită stabilirea la nivel comunitar a unor rate minime de impozitare la majoritatea produselor energetice, inclusiv electricitate, gaze naturale și cărbune.

[...]

(9) Ar trebui să se acorde statelor membre flexibilitatea necesară pentru a defini și a implementa politici adaptate contextelor lor naționale.

[...]

(17) Este necesar să se stabilească diferite rate comunitare minime de impozitare în funcție de utilizarea produselor energetice și a electricității.

(18) Produsele energetice utilizate drept carburanți în anumite scopuri industriale și comerciale și cele utilizate ca păcură se impozitează în mod normal la rate inferioare celor aplicabile produselor energetice utilizate drept combustibil.

[...]”

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- 4 Articolul 4 alineatul (2) din această directivă prevede că, în sensul acesteia, „rată de impozitare» reprezintă suma totală aferentă tuturor taxelor indirecte (cu excepția TVA) calculată direct sau indirect la cantitatea de produse energetice sau de electricitate în momentul punerii în consum”.
- 5 Tabelele A, B și C din anexa I la directiva menționată stabilesc ratele minime de impozitare aplicabile „carburanților”, „carburanților utilizați în scopul prevăzut la articolul 8 alineatul (2)” din aceeași directivă și, respectiv, „combustibililor pentru încălzire și electricității”. Motorina destinată utilizării drept carburant este supusă unei rate minime de impozitare de 330 de euro per 1 000 l și de 21 de euro per 1 000 l, atunci când este utilizată drept carburant în anumite scopuri industriale și comerciale. Atunci când este utilizată drept combustibil pentru încălzire, motorina este supusă unei rate minime de impozitare de 21 de euro per 1 000 l. Rata minimă de impozitare aplicabilă „păcurii grele” destinate utilizării drept combustibil pentru încălzire este de 15 euro per 1 000 kg.

Directiva 2006/112

- 6 Potrivit articolului 2 alineatul (1) din Directiva 2006/112:

„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

- (a) livrarea de bunuri efectuate cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

[...]

- 7 Articolul 63 din această directivă prevede:

„Faptul generator intervine și TVA devine exigibilă atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile.”

- 8 Articolul 78 din directiva menționată dispune:

„Baza de impozitare include următoarele elemente:

- (a) impozite, drepturi, prelevări și taxe, cu excepția TVA în sine;

[...]

Dreptul român

- 9 Articolul 425 din Legea nr. 227 din 8 septembrie 2015 privind Codul fiscal (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 688 din 10 septembrie 2015) (denumită în continuare „Codul fiscal”) prevede:

„(1) Produsele energetice prevăzute la articolul 355 alineatul (3) litera g) [păcură] sau asimilate acestora din punctul de vedere al nivelului accizelor pot fi eliberate pentru consum, deținute în afara unui antrepozit fiscal, transportate inclusiv în regim suspensiv de accize, utilizate, oferite spre vânzare ori vândute, pe teritoriul României, numai dacă sunt marcate și colorate [...]

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

(2) Sunt exceptate de la prevederile alineatului (1) produsele energetice prevăzute la articolul 355 alineatul (3) litera g) [păcură] sau asimilate acestora din punctul de vedere al nivelului accizelor:

[...]

d) pentru care deținătorul acestora poate face dovada plății accizelor la bugetul de stat la nivelul celui prevăzut pentru motorină [...].”

10 Articolul 427 din acest cod prevede la alineatul (7):

„Pentru produsele energetice prevăzute la articolul 355 alineatul (3) litera g) [păcură] sau asimilate acestora din punctul de vedere al nivelului accizelor, eliberate pentru consum, deținute în afara unui antrepozit fiscal, transportate inclusiv în regim suspensiv de accize, utilizate, oferite spre vânzare sau vândute, pe teritoriul României, nemarcate și necolorate, sau marcate și colorate necorespunzător, precum și în cazul neîndeplinirii de către operatorii economici a obligațiilor ce privesc modalitățile și procedurile de supraveghere fiscală stabilite prin normele metodologice se datorează accize la nivelul prevăzut pentru motorină.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

- 11 Bitulpetroleum este o societate de drept român cu răspundere limitată având ca obiect de activitate producerea și comerțul cu ridicata al combustibililor solizi, lichizi și gazoși, precum și al produselor derivate din aceștia. Ea deținea o autorizație de antrepozit fiscal, valabilă până la 1 octombrie 2018.
- 12 Cu ocazia unui control fiscal prin sondaj privind în special perioada cuprinsă între luna iunie 2014 și luna decembrie 2017, organele de inspecție fiscală au constatat că Bitulpetroleum întocmise note de recepție și facturi „de stornare” privind un produs energetic destinat utilizării drept combustibil, returnat la antrepozitul fiscal de clienții săi, pentru cantitatea totală de 238 383 kg, fără nicio mențiune cu privire la marcarea și la colorarea acestui produs. Organele de inspecție fiscală au arătat de asemenea că Bitulpetroleum, cu încălcarea regimului de supraveghere vamală aplicabil, nu notificase în scris autorității vamale reintroducerea produsului respectiv în antrepozitul fiscal, unde a rămas până la vânzarea sa către alți clienți.
- 13 La 7 august 2020, în urma acestui control fiscal, organele de inspecție fiscală au emis o decizie de impunere prin care au stabilit în sarcina Bitulpetroleum obligația de plată a sumei de 310 309 lei românești (RON) (63 146 de euro) cu titlu de acciză stabilită suplimentar și a sumei de 65 901 RON (13 410 de euro) cu titlu de TVA stabilit suplimentar.
- 14 Bitulpetroleum a sesizat Tribunalul Prahova (România), care este instanța de trimitere, cu o acțiune având ca obiect anularea acestei decizii de impunere, susținând, pe de o parte, că produsul energetic în cauză fusese livrat clienților însoțit de dovada marcării și colorării sale, precum și a achitării accizei și, pe de altă parte, că acest produs fusese returnat în antrepozitul fiscal fie din cauza unor probleme de calitate, fie din cauza incompatibilității sale cu instalațiile termice ale clienților.
- 15 Bitulpetroleum susține, în plus, că nu a solicitat restituirea accizei la reintroducerea produsului energetic în cauză în antrepozitul fiscal, întrucât această reintroducere avea ca scop nu

recondiționarea, reciclarea sau distrugerea acestui produs, ci comercializarea ulterioară a produsului menționat. Prin urmare, ea nu s-ar afla în niciuna dintre situațiile în care Codul fiscal impune notificarea autorității vamale cu privire la returnarea produselor energetice. Organele de inspecție fiscală ar fi asimilat în mod eronat, pe de o parte, lipsa unei astfel de notificări cu deținerea, transportul și comercializarea de produse energetice nemarcate, necolorate și fără accize plătite și, pe de altă parte, ar fi aplicat în mod eronat produsului energetic în cauză rata de acciză superioară prevăzută pentru motorina destinată utilizării drept carburant.

16 În aceste condiții, Tribunalul Prahova a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Contravin principiului proporționalității și [articolului] 2 alin[e]atul (3), [articolului] 5 și [articolului] 21 alineatul (1) din Directiva [2003/96] dispozițiile naționale și practicile naționale precum cele ce fac obiectul prezentei cauze, conform cărora reintroducerea în antrepozitul fiscal a unui combustibil pentru încălzire (păcură) în lipsa supravegherii vamale [ar reprezenta o] pretinsă încălcare a regimului de antrepozitare [care] ar justifica aplicarea unei accize la rata stabilită pentru motorină-carburant ce are o valoare [a accizei] de peste 21 [de] ori mai mare decât acciza [stabilită] pentru păcură[?]”

2) Contravin principiului proporționalității, principiului neutralității TVA și [articolelor] 2, 250 și 273 din Directiva [2006/112] dispozițiile naționale și practicile naționale precum cele ce fac obiectul prezentei cauze, conform cărora se impune TVA pentru sumele stabilite suplimentar de organele fiscale cu titlu de acciză [pe] motorină ca sancțiune pentru nerespectarea [de către contribuabil a] regimului de supraveghere vamală, ca urmare a reintroducerii de către [acest contribuabil] în antrepozit a produselor energetice tip păcură pentru care acciza era deja plătită, refuzat[e] de clienți, necontaminate, până la identificarea unui cumpărător[?]”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la admisibilitate

17 Guvernul român contestă admisibilitatea cererii de decizie preliminară pentru motivul că, cu încălcarea articolului 94 din Regulamentul de procedură al Curții, instanța de trimitere nu menționează nici motivele care au determinat-o să adreseze întrebările preliminare, nici pe cele pentru care consideră aplicabile litigiului principal dispozițiile dreptului Uniunii pe care ea le indică. În ceea ce privește în particular a doua întrebare, acest guvern consideră că dispozițiile Directivei 2006/112 menționate de instanța de trimitere nu sunt relevante pentru a răspunde la aceasta.

18 Potrivit articolului 94 din Regulamentul de procedură, orice cerere de decizie preliminară cuprinde „o expunere sumară a obiectului litigiului, precum și a faptelor pertinente, astfel cum au fost constatate de instanța de trimitere, sau cel puțin o expunere a circumstanțelor factuale pe care se întemeiază întrebările”, „conținutul dispozițiilor naționale care ar putea fi aplicate în speță și, dacă este cazul, jurisprudența națională pertinentă”, precum și „expunerea motivelor care au determinat instanța de trimitere să aibă îndoieli cu privire la interpretarea sau validitatea anumitor dispoziții ale dreptului Uniunii, precum și legătura pe care instanța de trimitere o stabilește între aceste dispoziții și legislația națională aplicabilă litigiului principal”.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- 19 În această privință, este necesar să se constate că cererea de decizie preliminară expune cadrul factual aflat la originea litigiului principal, astfel cum a fost constatat de instanța de trimitere, și prezintă dispozițiile naționale care pot fi aplicate în acest litigiu. Situația este aceeași în ceea ce privește legătura pe care această instanță o stabilește între întrebările adresate Curții și obiectul litigiului menționat. Deși această legătură nu a fost indicată în mod autonom în decizia de trimitere, ea reiese din ansamblul acesteia din urmă.
- 20 Pe de altă parte, ținând seama de prezumția de relevanță de care beneficiază întrebările privind dreptul Uniunii, împrejurarea că nu toate dispozițiile dreptului Uniunii indicate în decizia de trimitere în legătură cu a doua întrebare sunt, eventual, aplicabile litigiului principal sau că această decizie nu menționează anumite dispoziții ale acestui drept care se dovedesc necesare pentru a se da un răspuns util instanței de trimitere nu are legătură cu admisibilitatea cererii de decizie preliminară, ci ține de fondul întrebărilor preliminare adresate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 7 martie 2024, Roheline Kogukond și alții, C-234/22, EU:C:2024:211, punctul 27, precum și jurisprudența citată).
- 21 Având în vedere motivele care precedă, este necesar să se considere că cererea de decizie preliminară îndeplinește cerințele prevăzute la articolul 94 din Regulamentul de procedură. În consecință, întrebările preliminare sunt admisibile.

Cu privire la fond

Cu privire la prima întrebare

- 22 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă Directiva 2003/96 și principiul proporționalității trebuie interpretate în sensul că se opun unor dispoziții sau unor practici naționale în temeiul cărora, în cazul reintroducerii în antrepozitul fiscal a unor produse energetice destinate utilizării drept combustibil pentru a fi comercializate ulterior, lipsa notificării acestei reintroduceri autorității competente, precum și lipsa din notele de recepție și din facturile de stornare referitoare la aceste produse a unor indicații privind marcarea și colorarea produselor respective determină, cu titlu de sancțiune pentru nerespectarea acestor condiții, aplicarea în cazul acelorași produse, indiferent de utilizarea lor reală, a ratei de acciză mai ridicate prevăzute pentru motorina destinată utilizării drept carburant.
- 23 În această privință, trebuie amintit că atât economia generală, cât și finalitatea Directivei 2003/96 se întemeiază pe principiul potrivit căruia produsele energetice sunt impozitate în funcție de utilizarea lor reală, ținând seama în special de distincția netă, enunțată în considerentele (17) și (18) ale acestei directive, dintre carburanți și combustibili pe care se întemeiază aceasta. În plus, definiția „ratei de impozitare a produselor energetice”, în sensul articolului 4 alineatul (2) din directiva menționată, în funcție de utilizarea lor drept carburant sau combustibil contribuie la buna funcționare a pieței unice, finalitate enunțată printre altele în considerentul (3) al aceleiași directive, permițând excluderea unor eventuale denaturări ale concurenței între produsele energetice utilizate în aceleași scopuri (a se vedea în acest sens Hotărârea din 2 iunie 2016, ROZ-ŠWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, punctele 31-33, și Hotărârea din 7 noiembrie 2019, Petrotel-Lukoil, C-68/18, EU:C:2019:933, punctul 50, precum și jurisprudența citată).
- 24 De asemenea, întrucât Directiva 2003/96 nu prevede un mecanism special de control al utilizării reale a produselor energetice și nici măsuri destinate combaterii fraudei fiscale legate de utilizarea acestor produse, revine statelor membre, astfel cum amintește considerentul (9) al

acestei directive, sarcina de a prevedea asemenea mecanisme și asemenea măsuri, inclusiv sancțiuni pentru nerespectarea condițiilor impuse în acest scop, adaptate contextelor naționale, cu respectarea dreptului Uniunii și a principiilor sale generale, inclusiv a principiului proporționalității. Astfel fiind, marja de apreciere de care dispun statele membre nu poate repune în discuție principiul potrivit căruia produsele energetice sunt impozitate în funcție de utilizarea lor reală (a se vedea în acest sens Hotărârea din 7 noiembrie 2019, Petrotel-Lukoil, C-68/18, EU:C:2019:933, punctele 52 și 53, precum și jurisprudența citată).

- 25 În speță, din decizia de trimitere reiese că, din cauza lipsei, pe de o parte, a notificării autorității vamale competente cu privire la reintroducerea în antrepozitul fiscal a unui produs energetic destinat utilizării drept combustibil (păcură) și, pe de altă parte, a unor indicații în notele de recepție și în facturile de stornare privind produsul respectiv referitoare la marcarea și la colorarea acestuia, autoritatea fiscală a asimilat aceste omisiuni cu deținerea, transportul și comercializarea unui produs energetic nemarcat și necolorat și a aplicat aceluiași produs, în temeiul dreptului național, cu titlu de sancțiune, rata accizei prevăzută pentru motorina destinată utilizării drept carburant.
- 26 În observațiile sale scrise, guvernul român susține că atât obligația de a notifica reintroducerea produselor energetice în antrepozitul fiscal, cât și obligația de marcarea și de colorare a acestor produse au ca scop prevenirea evaziunii și a fraudei fiscale, pentru a evita ca utilizarea unor astfel de produse drept carburant să fie supusă ratelor de acciză mai scăzute prevăzute pentru combustibili, în condițiile în care atunci când aceleași produse energetice sunt utilizate efectiv drept carburant ar trebui să se aplice rate mai ridicate. În ședință, acest guvern a invocat de asemenea motive de politică fiscală națională pentru a justifica impozitarea mai ridicată care grevează motorina.
- 27 Revine astfel instanței de trimitere, ținută să dea dreptului național, în cea mai mare măsură posibilă, o interpretare conformă cu dreptul Uniunii, sarcina să stabilească dacă dispozițiile dreptului național aplicabile în speță pot fi interpretate, fără ca aceasta să conducă la o interpretare *contra legem* a acestor dispoziții (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 mai 2021, technoRent International și alții, C-844/19, EU:C:2021:378, punctul 54, precum și jurisprudența citată), în conformitate cu economia generală și cu finalitatea Directivei 2003/96, în sensul că lipsa notificării reintroducerii în antrepozitul fiscal a produsului energetic în discuție în litigiul principal, pentru ca acesta să fie comercializat ulterior, și lipsa din notele de recepție și din facturile de stornare privind acest produs a unor indicații referitoare la marcarea și la colorarea acestuia determină aplicarea în cazul produsului menționat a ratei accizei prevăzute pentru motorina destinată utilizării drept carburant numai atunci când produsul energetic în discuție este efectiv destinat utilizării drept carburant. Astfel, dispozițiile menționate nu pot supune un produs energetic unei impozitări care nu corespunde utilizării sale reale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 7 noiembrie 2019, Petrotel-Lukoil, C-68/18, EU:C:2019:933, punctul 53).
- 28 În orice caz, chiar presupunând că dispozițiile dreptului național în cauză pot face obiectul unei interpretări conforme cu economia generală și cu finalitatea Directivei 2003/96, în sensul că aceste dispoziții respectă principiul impozitării produselor energetice în funcție de utilizarea lor reală, este necesar să se aprecieze dacă sancțiunea în cauză este conformă cu principiul proporționalității. Acesta, ca principiu general al dreptului Uniunii, impune statelor membre să recurgă la mijloace care aduc cât mai puțin atingere principiilor stabilite prin legislația Uniunii în cauză, permițând în același timp să se atingă în mod eficient obiectivul vizat de reglementarea națională (Hotărârea din 22 decembrie 2022, Shell Deutschland Oil, C-553/21, EU:C:2022:1030,

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

punctul 32) și se opune unor dispoziții și unor practici din dreptul național care depășesc ceea ce este necesar pentru evitarea fraudei sau a evaziunii fiscale în materie de accize (a se vedea în acest sens Hotărârea din 7 noiembrie 2019, Petrotel-Lukoil, C-68/18, EU:C:2019:933, punctul 58).

- 29 Revine instanțelor naționale sarcina de a ține seama în special de natura și de gravitatea încălcării pe care sancțiunea menționată urmărește să o pedepsească, precum și de modalitățile de stabilire a cuantumului acesteia (a se vedea în acest sens Hotărârea din 2 iunie 2016, ROZ-ŠWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, punctul 40).
- 30 În această privință, trebuie arătat că faptul de a aplica unui produs energetic precum cel în discuție în litigiul principal rata de acciză mai ridicată care se aplică motorinei destinate utilizării drept carburant, cu titlu de sancțiune pentru nerespectarea condițiilor de formă amintite la punctul 25 din prezenta hotărâre – și care conduce, potrivit instanței de trimitere, la impozitarea acestui produs energetic cu o acciză de 21 de ori mai ridicată –, fără a-i permite operatorului economic în discuție să dovedească utilizarea reală a acestui produs depășește ceea ce este necesar pentru evitarea fraudei sau a evaziunii fiscale.
- 31 Având în vedere toate motivele care precedă, este necesar să se răspundă la prima întrebare că Directiva 2003/96 și principiul proporționalității trebuie interpretate în sensul că se opun unor dispoziții sau unor practici naționale în temeiul cărora, în cazul reintroducerii în antrepozitul fiscal a unor produse energetice destinate utilizării drept combustibil, pentru a fi comercializate ulterior, lipsa notificării acestei reintroduceri autorității competente, precum și lipsa din notele de recepție și din facturile de stornare referitoare la aceste produse a unor indicații privind marcarea și colorarea produselor menționate determină, cu titlu de sancțiune pentru nerespectarea acestor condiții, aplicarea în cazul aceluiași produs, indiferent de utilizarea lor reală, a ratei de acciză mai ridicate prevăzute pentru motorina destinată utilizării drept carburant.

Cu privire la a doua întrebare

- 32 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 2 alineatul (1) litera (a), articolul 63 și articolul 78 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că se opun unor dispoziții sau unor practici naționale în temeiul cărora, în cazul reintroducerii în antrepozitul fiscal a unor produse energetice destinate utilizării drept combustibil, se datorează TVA pentru suma stabilită de autoritatea fiscală cu titlu de acciză suplimentară, ca urmare a aplicării în cazul produselor menționate a ratei de acciză prevăzute pentru motorina destinată utilizării drept carburant.
- 33 În conformitate cu articolul 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2006/112, este supusă TVA-ului livrarea de bunuri efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.
- 34 În temeiul articolului 63 din această directivă, TVA-ul devine exigibil atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile, și anume la momentul realizării operațiunii în cauză, indiferent de aspectul dacă a fost deja achitată contraprestația datorată pentru această operațiune [Hotărârea din 28 octombrie 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (TVA – Plăți succesive), C-324/20, EU:C:2021:880, punctul 54 și jurisprudența citată].
- 35 Potrivit articolului 78 primul paragraf litera (a) din directiva menționată, baza de impozitare include impozitele, drepturile, prelevările și taxele, cu excepția TVA-ului în sine. Pentru ca

aceste impozite, drepturi, prelevări și taxe să poată fi cuprinse în baza de impozitare a TVA-ului, chiar dacă ele nu reprezintă o valoare adăugată și nu constituie contraprestația economică a livrării de bunuri, ele trebuie să prezinte o legătură directă cu această livrare. Aspectul dacă faptul generator al impozitelor, drepturilor, prelevărilor și taxelor menționate coincide cu cel al TVA-ului este un element determinant pentru a stabili existența unei astfel de legături (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 decembrie 2010, Comisia/Austria, C-433/09, EU:C:2010:817, punctul 34, precum și Hotărârea din 11 iunie 2015, Lisboagás GDL, C-256/14, EU:C:2015:387, punctul 29 și jurisprudența citată).

- 36 În speță, deși articolul 78 primul paragraf litera (a) din Directiva 2006/112 impune ca acciza suplimentară aplicată Bitulpetroleum să fie inclusă *a priori* în baza de impozitare a TVA-ului, o astfel de includere nu se poate concretiza decât dacă acest supliment, la fel ca acciza pe care o majorează, respectă în special principiul impozitării produselor energetice în funcție de utilizarea lor reală, care decurge din economia generală și din finalitatea Directivei 2003/96. În aceste condiții, în temeiul articolului 2 alineatul (1) litera (a) și al articolului 63 din Directiva 2006/112, nu va fi datorat TVA-ul suplimentar calculat pentru această acciză suplimentară și el nu va deveni exigibil decât în cazul unei operațiuni impozabile constând într-o livrare a produsului energetic în cauză în vederea utilizării sale drept carburant.
- 37 Având în vedere ansamblul motivelor care precedă, este necesar să se răspundă la a doua întrebare că articolul 2 alineatul (1) litera (a), articolul 63 și articolul 78 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că se opun unor dispoziții sau unor practici naționale în temeiul cărora, în cazul reintroducerii în antrepozitul fiscal a unor produse energetice destinate utilizării drept combustibil, se datorează TVA pentru suma stabilită de autoritatea fiscală cu titlu de acciză suplimentară, ca urmare a aplicării în cazul produselor menționate a ratei de acciză prevăzute pentru motorina destinată utilizării drept carburant, cu excepția cazului în care se efectuează o operațiune impozabilă constând într-o livrare a produsului energetic în cauză în vederea utilizării sale drept carburant.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 38 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a opta) declară:

- 1) **Directiva 2003/96/CE a Consiliului din 27 octombrie 2003 privind restructurarea cadrului comunitar de impozitare a produselor energetice și a electricității și principiul proporționalității**

trebuie interpretate în sensul că

se opun unor dispoziții sau unor practici naționale în temeiul cărora, în cazul reintroducerii în antrepozitul fiscal a unor produse energetice destinate utilizării drept combustibil, pentru a fi comercializate ulterior, lipsa notificării acestei reintroduceri autorității competente, precum și lipsa din notele de recepție și din

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

facturile de stornare referitoare la aceste produse a unor indicații privind marcarea și colorarea produselor menționate determină, cu titlu de sancțiune pentru nerespectarea acestor condiții, aplicarea în cazul aceluiași produse, indiferent de utilizarea lor reală, a ratei de acciză mai ridicate prevăzute pentru motorina destinată utilizării drept carburant.

- 2) Articolul 2 alineatul (1) litera (a), articolul 63 și articolul 78 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată**

trebuie interpretate în sensul că

se opun unor dispoziții sau unor practici naționale în temeiul cărora, în cazul reintroducerii în antrepozitul fiscal a unor produse energetice destinate utilizării drept combustibil, se datorează taxa pe valoarea adăugată pentru suma stabilită de autoritatea fiscală cu titlu de acciză suplimentară, ca urmare a aplicării în cazul produselor menționate a ratei de acciză prevăzute pentru motorina destinată utilizării drept carburant, cu excepția cazului în care se efectuează o operațiune impozabilă constând într-o livrare a produsului energetic în cauză în vederea utilizării sale drept carburant.