Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (dziewiąta izba)

z dnia 2 czerwca 2016 r.*

Odesłanie prejudycjalne — Podatek akcyzowy — Dyrektywa 2003/96/WE — Zróżnicowane stawki podatku akcyzowego dla paliw silnikowych i paliw do ogrzewania — Przesłanka stosowania stawki dla paliw do ogrzewania — Złożenie miesięcznego zestawienia oświadczeń, zgodnie z którymi nabywane wyroby są przeznaczone do celów opałowych — Stosowanie stawki podatku akcyzowego przewidzianej dla paliw silnikowych w wypadku braku złożenia tego zestawienia — Zasada proporcjonalności

W sprawie C-418/14

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Polska) postanowieniem z dnia 4 czerwca 2014 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 5 września 2014 r., w postępowaniu:

ROZ-ŚWIT Zakład Produkcyjno-Handlowo-Usługowy Henryk Ciurko, Adam Pawłowski spółka jawna

przeciwko

Dyrektorowi Izby Celnej we Wrocławiu,

TRYBUNAŁ (dziewiąta izba),

w składzie: C. Lycourgos, prezes izby, E. Juhász i C. Vajda (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: M. Aleksejev, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 28 października 2015 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu ROZ-ŚWIT Zakład Produkcyjno-Handlowo-Usługowy Henryk Ciurko, Adam Pawłowski spółka jawna przez K. Kocowskiego i S. Bogdańskiego, adwokatów,

— w imieniu Dyrektora Izby Celnej we Wrocławiu przez W. Bronickiego, E. Białas-Giejbatow oraz D. Kowalika, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez J. Kautego, radcę prawnego,

* Język postępowania: polski.

— w imieniu rządu polskiego przez B. Majczynę oraz K. Maćkowską, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez M. Owsiany-Hornung oraz F. Tomat, działające w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2 ust. 3, art. 5 i art. 21 ust. 4 dyrektywy Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (Dz.U. 2003, L 283, s. 51 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 405), zmienionej dyrektywą Rady 2004/75/WE z dnia 29 kwietnia 2004 r. (Dz.U. 2004, L 195, s. 31 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 2, s. 21) (zwanej dalej „dyrektywą 2003/96”), a także zasady proporcjonalności.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką ROZ-ŚWIT Zakład Produkcyjno-Handlowo-Usługowy Henryk Ciurko, Adam Pawłowski spółka jawna (zwaną dalej „ROZ-ŚWIT-em”) a Dyrektorem Izby Celnej we Wrocławiu w przedmiocie odmowy przez tego ostatniego skorzystania przez spółkę ROZ-ŚWIT ze stawki podatku akcyzowego mającej zastosowanie do paliw do ogrzewania z powodu braku złożenia w terminie miesięcznego zestawienia oświadczeń, według których nabywane wyroby są przeznaczone do celów opałowych (zwanego dalej „zestawieniem oświadczeń nabywców”).

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Motywy 3, 4, 9, 17 i 18 dyrektywy 2003/96 stanowią:

„(3) Prawidłowe funkcjonowanie rynku wewnętrznego i osiągnięcie celów innych polityk Wspólnoty wymagają ustanowienia na poziomie wspólnotowym minimalnych poziomów opodatkowania od większości produktów energetycznych, włącznie z energią elektryczną, gazem ziemnym i węglem.

(4) Znaczne różnice między krajowymi poziomami opodatkowania energii stosowany[mi] przez państwa członkowskie mogłyby okazać się szkodliwe dla prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego.

[…]

(9) Państwom członkowskim należy przyznać elastyczność potrzebną do określania i wykonywania polityk właściwych do ich okoliczności krajowych.

[…]

(17) Niezbędne jest ustalenie różnych wspólnotowych minimalnych poziomów opodatkowania odnośnie do wykorzystania produktów energetycznych i energii elektrycznej.

(18) Produkty energetyczne wykorzystywane jako paliwo silnikowe do niektórych celów przemysłowych i handlowych oraz te wykorzystywane jako paliwo do ogrzewania są zazwyczaj opodatkowane na niższych poziomach niż te mające zastosowanie do produktów energetycznych wykorzystywanych jako materiały pędne".

4 Artykuł 2 ust. 3 akapit pierwszy wspomnianej dyrektywy przewiduje:

„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".

5 Artykuł 4 ust. 1 owej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„Poziomy opodatkowania, jakie państwa członkowskie stosują do produktów energetycznych i energii elektrycznej, wymienione w art. 2, nie mogą być niższe niż minimalne poziomy opodatkowania przewidziane niniejszą dyrektywą".

6 Artykuł 5 tej dyrektywy stanowi:

„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".

7 Artykuły 7–9 dyrektywy 2003/96 przewidują, że minimalne poziomy opodatkowania stosowane odpowiednio, do paliw silnikowych, do produktów wykorzystywanych jako paliwo silnikowe do określonych celów przemysłowych i handlowych, a także do paliw do ogrzewania są ustalane zgodnie z tabelami A–C w załączniku I do tej dyrektywy.

8 W art. 14–19 rzeczonej dyrektywy przewidziane są całkowite lub częściowe zwolnienia lub obniżki w zakresie poziomu opodatkowania, jakie wszystkie lub niektóre państwa członkowskie mogą lub powinny stosować na określonych tam warunkach.

9 Zgodnie z art. 21 ust. 4 tej dyrektywy:

„Państwa członkowskie mogą także przewidzieć, że podatki na produkty energetyczne i energię elektryczną stają się wymagalne, gdy zostanie ustalone, że warunek dla końcowego zużycia, ustanowiony w przepisach krajowych do celów obniżonego poziomu opodatkowania lub zwolnienia, nie jest lub przestaje być spełniany".

Prawo polskie

10 Artykuł 89 ust. 1, 4, 5 i 14–16 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2009 r., nr 3, poz. 11 ze zm., zwanej dalej „ustawą o podatku akcyzowym") jest sformułowany następująco:

„1. Stawki akcyzy na wyroby energetyczne wynoszą dla:

[…]

10) olejów opałowych o kodach CN od 2710 19 51 do 2710 19 69:
   a) z których 30% lub więcej objętościowo destyluje przy 350 °C lub których gęstość w temperaturze 15 °C jest niższa niż 890 kilogramów/metr sześcienny, zabarwionych na czerwono i oznaczonych znacznikiem zgodnie z przepisami szczególnymi – 232,00 zł [PLN]/1000 litrów,
   b) pozostałych, niepodlegających obowiązkowi barwienia i znakowania na podstawie przepisów szczególnych – [64,00 PLN]/1000 kilogramów.

[…]

4. W przypadku:

1) użycia wyrobów, o których mowa w ust. 1 pkt […] 10 […] do napędu silników spalinowych, użycia ich, gdy nie spełniają warunków określonych w szczególnych przepisach w zakresie prawidłowego znakowania i barwienia, a także ich posiadania w zbiorniku podłączonym do odmierzacza paliw lub sprzedaży z takiego zbiornika, stosuje się odpowiednio stawkę 1822,00 [PLN]/1000 litrów, a w przypadku gdy ich gęstość w temperaturze 15 °C jest równa lub wyższa od 890 kilogramów/metr sześcienny – 2047,00 [PLN]/1000 kilogramów.

[…]

5. Sprzedawca wyrobów akcyzowych nieobjętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie, określonych w ust. 1 pkt […] 10 […], jest obowiązany w przypadku sprzedaży:

1) osobom prawnym, jednostkom organizacyjnym niemającym osobowości prawnej oraz osobom fizycznym prowadzącym działalność gospodarczą – do uzyskania od nabywcy oświadczenia, że nabywane wyroby są przeznaczone do celów opałowych lub będą sprzedane z przeznaczeniem do celów opałowych, uprawniających do stosowania stawek akcyzy określonych w ust. 1 pkt […] 10 […]

2) osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej – do uzyskania od nabywcy oświadczenia, że nabywane wyroby są przeznaczone do celów opałowych, uprawniających do stosowania stawek akcyzy określonych w ust. 1 pkt […] 10 […]; oświadczenie to powinno być załączone do kopii paragonu lub kopii innego dokumentu sprzedaży wystawionego nabywcy, a w przypadku braku takiej możliwości sprzedawca jest obowiązany wpisać na oświadczeniu numer i datę wystawienia dokumentu potwierdzającego tę sprzedaż.

[…]

14. Sprzedawca wyrobów akcyzowych określonych w ust. 1 pkt […] 10 […] sporządza i przekazuje do właściwego naczelnika urzędu celnego, w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano sprzedaży, miesięczne zestawienie oświadczeń, o których mowa w ust. 5; oryginały oświadczeń powinny być przechowywane przez sprzedawcę przez okres 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym zostały sporządzone, i udostępnione w celu kontroli.

15. Miesięczne zestawienie oświadczeń powinno zawierać:

1) w przypadku sprzedawcy, o którym mowa w ust. 14:
   a) imię i nazwisko albo nazwę oraz adres siedziby lub zamieszkania podmiotu przekazującego zestawienie,
   b) ilość i rodzaj oraz przeznaczenie wyrobów, których dotyczy oświadczenie,
   c) datę złożenia oświadczenia,
   d) datę i miejsce sporządzenia zestawienia oraz czytelny podpis osoby sporządzającej zestawienie,
   e) określenie liczby urządzeń grzewczych posiadanych przez nabywców, wynikającej ze złożonych przez nich oświadczeń,
   f) miejsce (adres), gdzie znajdują się urządzenia grzewcze wskazane w oświadczeniach,

[…]

16. W przypadku niespełnienia warunków określonych w ust. 5–15 stosuje się stawkę akcyzy określoną w ust. 4 pkt 1”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

11 Decyzją z dnia 23 lutego 2011 r. Naczelnik Urzędu Celnego we Wrocławiu określił zobowiązanie podatkowe w podatku akcyzowym ciążące na spółce ROZ-ŚWIT.

12 Z decyzji tej wynika, że postępowanie wszczęte przez organy podatkowe wykazało, iż w okresie od 1 marca 2009 r. do 31 grudnia 2009 r. ROZ-ŚWIT dokonał szeregu transakcji sprzedaży paliwa składającego się z oleju opałowego lekkiego. Stwierdzono, że dokonano sprawdzenia owych transakcji sprzedaży i nie ma wątpliwości, iż nabywcy potwierdzili zakup i zużycie tego paliwa do celów opałowych. Jednakże ROZ-ŚWIT nie złożył w terminie zestawienia oświadczeń nabywców przewidzianego w art. 89 ust. 14 ustawy o podatku akcyzowym. W konsekwencji została zastosowana stawka podatku jak dla paliw silnikowych przewidziana w art. 89 ust. 4 pkt 1 tej ustawy na podstawie ust. 16 tego artykułu.

13 ROZ-ŚWIT złożył odwołanie od tej decyzji do Dyrektora Izby Celnej we Wrocławiu, wskazując, że brak przedłożenia zestawień oświadczeń nabywców stanowi wyłącznie uchybienie formalne, podczas gdy nie ma wątpliwości co do rzeczywistego przeznaczenia spornego paliwa na cele opałowe.

14 Ponieważ odwołanie zostało oddalone, ROZ-ŚWIT wniósł skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu (Polska).

15 Sąd odsyłający zastanawia się, czy, jeżeli państwo członkowskie skorzystało z przewidzianego przez dyrektywę 2003/96 prawa do zróżnicowania stawek podatku akcyzowego na wyroby objęte zakresem jej stosowania w zależności od ich wykorzystania, przepis zawarty w art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym jest sprzeczny z tą dyrektywą w zakresie, w jakim prowadzi, ze względu na brak złożenia zestawienia oświadczeń nabywców, do zastosowania do produktu użytego jako paliwo do ogrzewania stawki podatku akcyzowego przewidzianej dla paliw silnikowych.

16 Sąd ten wyraża ponadto wątpliwości, czy obowiązek sporządzenia i złożenia takiego zestawienia jest proporcjonalny do założonego celu, czyli zapobiegania unikaniu opodatkowania i oszustwom podatkowym. Uważa on, że obowiązek ten ma charakter formalny i wtórny, bowiem umożliwia jedynie wstępną analizę przeznaczenia danych produktów. W tym zakresie powołuje się on na orzecznictwo Trybunału w dziedzinie podatku od wartości dodanej, zgodnie z którym, po pierwsze, prawo do odliczenia podatku naliczonego powinno być przyznane w razie spełnienia podstawowych wymagań, nawet jeśli podatnik nie spełnił niektórych wymagań formalnych (zob. wyrok z dnia 12 lipca 2012 r., EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, pkt 61, 62), a po drugie, uzależnienie w prawie

krajowym zwolnienia w eksporcie od terminu wywozu przy braku, ze względu na niedochowanie tego terminu, prawa do zwrotu już zapłaconego podatku od wartości dodanej, mimo że podatnik dostarczył dowód na to, że towar opuścił obszar celny Unii, wykracza poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia celu w postaci zwalczania unikania opodatkowania i oszustw podatkowych (zob. wyrok z dnia 19 grudnia 2013 r., BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, pkt 39).

17 Sąd odsyłający dąży również do ustalenia, czy sankcja przewidziana w art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym, polegająca na ustanowieniu stawki podatku akcyzowego zastrzeżonej dla paliw silnikowych w wypadku niedochowania obowiązku złożenia zestawienia oświadczeń nabywców w terminie, jest zgodna z zasadą proporcjonalności. W szczególności w odniesieniu do ciężaru naruszenia uważa on, że przedmiotem tej sankcji nie jest zapobieganie oszustwom podatkowym, lecz dotyczy ona wyłącznie niedochowania wskazanego obowiązku i ponadto stanowi niebagatelną kwotę.

18 W tych okolicznościach Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 5 w związku z art. 2 ust. 3 i w związku z art. 21 ust. 4 dyrektywy 2003/96 należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on regulacji krajowej przewidzianej w treści art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym, która nakazuje zastosowanie stawki podatku akcyzowego przewidzianej dla paliw silnikowych do oleju opałowego na skutek braku spełnienia przez podatnika wymogu formalnego przewidzianego w art. 89 ust. 14–15 ustawy o podatku akcyzowym?

2) Czy zasada proporcjonalności nie sprzeciwia się wymogowi formalnemu przewidzianemu w art. 89 ust. 14–15 ustawy o podatku akcyzowym uzależniającemu zastosowanie obniżonej stawki akcyzy przewidzianej dla olejów opałowych od konieczności sporządzenia i złożenia zestawienia oświadczeń nabywców w ustawowym terminie, abstrahując od zaistnienia warunku materialnego w postaci sprzedaży paliwa na cele opałowe?

3) Czy zgodna z zasadą proporcjonalności jest sankcja przewidziana w treści art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym polegająca na obciążeniu sprzedawcy podatkiem akcyzowym, jak w okolicznościach przedmiotowej sprawy, wyliczonym według stawki przewidzianej dla paliw silnikowych (art. 89 ust. 4 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym) w odniesieniu do oleju opałowego na skutek niespełnienia warunku formalnego przewidzianego w treści art. 89 ust. 14–15 ustawy o podatku akcyzowym?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

19 Poprzez swoje pytania, które należy rozważyć łącznie, sąd odsyłający w istocie dąży do ustalenia, czy dyrektywę 2003/96 oraz zasadę proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym, na podstawie których, po pierwsze, sprzedawcy paliw są zobowiązani do złożenia w wyznaczonym terminie miesięcznego zestawienia oświadczeń nabywców, według których nabywane wyroby są przeznaczone do celów opałowych, a po drugie, w braku złożenia takiego zestawienia w wyznaczonym terminie do sprzedanego paliwa stosowana jest stawka podatku akcyzowego przewidziana dla paliw silnikowych, podczas gdy stwierdzono, że nie ma wątpliwości co do przeznaczenia tego produktu na cele opałowe.

20 Tytułem wstępu należy przypomnieć, że ogólne zasady prawa, wśród których figuruje zasada proporcjonalności, należą do porządku prawnego Unii. Z tego względu muszą być przestrzegane nie tylko przez instytucje Unii, lecz również przez państwa członkowskie podczas wykonywania powierzonych im przez dyrektywy Unii uprawnień (zob. podobnie w szczególności wyroki: z dnia 21 lutego 2008 r., Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, pkt 18; z dnia 10 września 2009 r., Plantanol, C-201/08, EU:C:2009:539, pkt 43).

21 Wynika stąd, że regulacja krajowa, taka jak sporna w postępowaniu głównym, która ma na celu w szczególności transponowanie do wewnętrznego porządku prawnego danego państwa członkowskiego przepisów dyrektywy 2003/96, musi przestrzegać zasady proporcjonalności.

W przedmiocie obowiązku złożenia zestawienia oświadczeń nabywców

22 Z postanowienia odsyłającego wynika, że zestawienie oświadczeń nabywców, którego sporządzenie i złożenie w urzędzie celnym jest przewidziane w art. 89 ust. 14 i 15 ustawy o podatku akcyzowym, stanowi instrument kontroli mający na celu zapobieganie unikaniu opodatkowania i oszustwom podatkowym.

23 Ponieważ dyrektywa 2003/96 nie wyjaśnia szczególnego mechanizmu kontroli wykorzystania paliwa ani środków przeznaczonych do zwalczania oszustwa podatkowego związanego ze sprzedażą paliw, do państw członkowskich należy określenie takich mechanizmów i środków w prawie krajowym, z poszanowaniem prawa Unii. W tym względzie z motywu 9 tej dyrektywy wynika, że państwa członkowskie dysponują swobodnym uznaniem w zakresie określania i wykonywania polityk stosownie do okoliczności krajowych.

24 W odniesieniu do proporcjonalności obowiązku złożenia zestawienia oświadczeń nabywców sąd odsyłający powołuje się na orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego (Polska), jak i niektórych polskich sądów administracyjnych, według których takie zestawienie informuje organ podatkowy o dokonaniu preferencyjnej sprzedaży oleju opałowego, a także o miejscu i sposobie jego planowanego użycia. Umożliwia ono ponadto wstępną analizę zawartych w nim danych, a zatem wytypowanie i wykrycie nadużyć podatkowych.

25 Biorąc pod uwagę zakres uznania, jakim dysponują państwa członkowskie co do środków i mechanizmów, jakie należy przyjąć w celu zapobiegania unikaniu opodatkowania i oszustwom podatkowym związanym ze sprzedażą paliw, jako że obowiązek złożenia właściwym organom zestawienia oświadczeń nabywców nie wykazuje oczywiście nieproporcjonalnego charakteru, należy uznać, że obowiązek taki stanowi właściwy środek do osiągnięcia takiego celu i nie wykracza poza to, co jest konieczne do jego osiągnięcia.

26 W konsekwencji dyrektywę 2003/96, jak i zasadę proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one przepisom krajowym, na podstawie których sprzedawcy paliw są zobowiązani do złożenia w wyznaczonym terminie miesięcznego zestawienia oświadczeń nabywców, według których nabywane wyroby są przeznaczone do celów opałowych.

W przedmiocie stosowania stawki podatku akcyzowego przewidzianej dla paliw silnikowych w wypadku niedochowania obowiązku złożenia zestawienia oświadczeń nabywców

27 Zgodnie z art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym niedochowanie obowiązku sporządzenia i przekazania zestawienia oświadczeń nabywców w wyznaczonym terminie skutkuje zastosowaniem do sprzedanego paliwa stawki podatku akcyzowego przewidzianej dla paliw silnikowych, niezależnie od faktycznego wykorzystania tego paliwa.

28 W pierwszej kolejności, jeśli chodzi o zgodność takiego skutku z dyrektywą 2003/96, należy przede wszystkim zauważyć, że przepisy tej dyrektywy przytoczone przez sąd odsyłający w pytaniu pierwszym nie mają bezpośredniego znaczenia dla sporu w postępowaniu głównym. Przede wszystkim bowiem art. 2 ust. 3 akapit pierwszy tej dyrektywy obejmuje „produkty energetyczne inne niż te, których poziom opodatkowania został określony w niniejszej dyrektywie", podczas gdy z postanowienia odsyłającego wynika, że poziom opodatkowania produktu spornego w postępowaniu głównym właśnie został określony w dyrektywie 2003/96.

29 Następnie art. 5 tej dyrektywy przewiduje stawki opodatkowania zróżnicowane w określonych wypadkach wyczerpująco wymienionych w tym artykule, czyli gdy są powiązane z jakością produktu, gdy zależą od ilościowych poziomów zużycia, gdy produkty są wykorzystywane w niektórych sektorach publicznych, czy też gdy stawki te różnicują zastosowanie w celach handlowych i niehandlowych. Artykuł ten nie dotyczy więc różnicy w wykorzystaniu pomiędzy paliwem silnikowym a paliwem do ogrzewania.

30 Wreszcie art. 21 ust. 4 dyrektywy 2003/96 dotyczy warunków związanych ze stosowaniem stawek obniżonych i zwolnień, o których mowa w art. 14–19 tej dyrektywy.

31 Trybunał miał już natomiast okazję stwierdzić, że ogólna systematyka dyrektywy 2003/96 opiera się na wyraźnym rozróżnieniu między paliwami silnikowymi i paliwami do ogrzewania w szczególności na podstawie kryterium wykorzystania. Rozróżnienie między paliwami silnikowymi i paliwami do ogrzewania – wprowadzone w motywach 17 i 18 tej dyrektywy – jest bowiem stosowane w szczególności w jej art. 7–9, które dotyczą zasad ustalania minimalnych poziomów opodatkowania stosowanych z jednej strony do paliw do ogrzewania, a z drugiej strony do paliw silnikowych, jak również do produktów wykorzystywanych jako paliwa silnikowe do określonych celów przemysłowych i handlowych (zob. podobnie wyrok z dnia 3 kwietnia 2014 r., Kronos Titan i Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service, C-43/13 i C-44/13, EU:C:2014:216, pkt 28).

32 Ponadto motywy 3 i 4 rzeczonej dyrektywy stanowią, że prawidłowe funkcjonowanie rynku wewnętrznego wymaga ustanowienia na poziomie Unii minimalnych poziomów opodatkowania oraz że znaczne różnice między krajowymi poziomami opodatkowania energii stosowanymi przez państwa członkowskie mogłyby okazać się szkodliwe dla takiego funkcjonowania. Należy zatem stwierdzić, że określenie minimalnych poziomów opodatkowania produktów w zależności od ich wykorzystania jako paliwo silnikowe lub jako paliwo do ogrzewania przyczynia się do dobrego funkcjonowania rynku wewnętrznego, pozwalając na wyeliminowanie ewentualnych zakłóceń konkurencji pomiędzy produktami wykorzystywanymi do tych samych celów.

33 Wynika z tego, że zarówno ogólna systematyka, jak i cel dyrektywy 2003/96 opierają się na zasadzie, według której produkty energetyczne są opodatkowane zgodnie z ich faktycznym wykorzystaniem.

34 W konsekwencji przepis prawa krajowego taki jak art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym, na którego podstawie, w braku złożenia zestawienia oświadczeń nabywców w terminie stawka podatku akcyzowego przewidziana dla paliw silnikowych jest automatycznie stosowana do paliw do ogrzewania, mimo że, jak zostało stwierdzone w postępowaniu głównym, są one wykorzystywane jako paliwa do ogrzewania, narusza ogólną systematykę i cel dyrektywy 2003/96.

35 W drugiej kolejności takie automatyczne stosowanie stawki podatku akcyzowego przewidzianej dla paliw silnikowych w wypadku niedochowania obowiązku złożenia takiego zestawienia narusza zasadę proporcjonalności.

36 Z postanowienia odsyłającego wynika bowiem, że w postępowaniu głównym zostało stwierdzone, iż transakcje sprzedaży paliwa zrealizowane przez ROZ-ŚWIT zostały sprawdzone i nie było wątpliwości, że nabywcy potwierdzili zakup i zużycie tego paliwa do celów opałowych. Ponadto w aktach sprawy nic nie wskazuje na to, że transakcje te zostały zrealizowane w celu bezprawnego skorzystania z preferencyjnej stawki podatku akcyzowego przyznanej paliwom przeznaczonym do ogrzewania.

37 Jednak mimo tego stwierdzenia właściwe organy, zgodnie z art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym, zastosowały do sprzedanych paliw stawkę podatku akcyzowego przewidzianą dla paliw silnikowych.

38 W tym względzie z postanowienia odsyłającego wynika, że w Polsce stawka podatku akcyzowego mająca zastosowanie do paliw silnikowych może być ponad ośmiokrotnie wyższa od stawki obejmującej paliwa do ogrzewania.

39 W tych okolicznościach fakt zastosowania do paliw spornych w postępowaniu głównym stawki podatku akcyzowego przewidzianej dla paliw silnikowych ze względu na naruszenie nałożonego przez prawo krajowe obowiązku złożenia zestawienia oświadczeń nabywców w wyznaczonym terminie, jeżeli stwierdzono, iż nie ma wątpliwości co do przeznaczenia tych produktów do celów opałowych, wykracza poza to, co jest niezbędne w celu zapobiegania unikaniu opodatkowania i oszustwom podatkowym (zob. analogicznie wyrok z dnia 27 września 2007 r., Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, pkt 29).

40 W tym kontekście należy wyjaśnić, że nic nie stoi na przeszkodzie temu, aby państwo członkowskie ustanowiło sankcję za naruszenie obowiązku takiego jak polegający na złożeniu właściwym organom zestawienia oświadczeń nabywców sprzedanego paliwa. Kompetencja, jaką dysponuje państwo członkowskie do nałożenia takiej sankcji, powinna być wykonywana z poszanowaniem prawa Unii i jego zasad ogólnych, w tym zasady proporcjonalności. W celu dokonania oceny, czy owa sankcja jest zgodna z tą zasadą, sądy krajowe powinny brać pod uwagę w szczególności charakter i wagę naruszenia, którego ukaraniu służy ta sankcja, oraz sposób ustalania jej kwoty (zob. analogicznie wyrok z dnia 19 lipca 2012 r., Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, pkt 44–47).

41 W konsekwencji dyrektywę 2003/96 i zasadę proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym, na mocy których w braku złożenia miesięcznego zestawienia oświadczeń nabywców w wyznaczonym terminie do sprzedanego paliwa stosowana jest stawka podatku akcyzowego przewidziana dla paliw silnikowych, podczas gdy zostało stwierdzone, że przeznaczenie tego produktu do celów opałowych nie budzi wątpliwości.

42 W świetle powyższego na zadane pytania należy odpowiedzieć, iż dyrektywę 2003/96 oraz zasadę proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że:

— nie sprzeciwiają się one przepisom krajowym, na podstawie których sprzedawcy paliw są zobowiązani do złożenia w wyznaczonym terminie miesięcznego zestawienia oświadczeń nabywców, według których nabywane wyroby są przeznaczone do celów opałowych, oraz

— sprzeciwiają się one przepisom krajowym, na mocy których w braku złożenia takiego zestawienia w wyznaczonym terminie, do sprzedanego paliwa stosowana jest stawka podatku akcyzowego przewidziana dla paliw silnikowych, podczas gdy zostało stwierdzone, że przeznaczenie tego produktu do celów opałowych nie budzi wątpliwości.

W przedmiocie kosztów

43 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (dziewiąta izba) orzeka, co następuje:

Dyrektywę Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej, zmienioną dyrektywą Rady 2004/75/WE z dnia 29 kwietnia 2004 r., oraz zasadę proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że:

— **nie sprzeciwiają się one przepisom krajowym, na podstawie których sprzedawcy paliw są zobowiązani do złożenia w wyznaczonym terminie miesięcznego zestawienia oświadczeń nabywców, według których nabywane wyroby są przeznaczone do celów opałowych, oraz**

— **sprzeciwiają się one przepisom krajowym, na mocy których w braku złożenia takiego zestawienia w wyznaczonym terminie, do sprzedanego paliwa stosowana jest stawka podatku akcyzowego przewidziana dla paliw silnikowych, podczas gdy zostało stwierdzone, że przeznaczenie tego produktu do celów opałowych nie budzi wątpliwości.**

Podpisy