Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a noua)

2 iunie 2016*

„Trimitere preliminară — Accize — Directiva 2003/96/CE — Rate ale accizei diferențiate pentru carburanți și combustibili — Condiția de aplicare a ratei pentru combustibili — Depunerea unei situații lunare a declarațiilor potrivit cărora produsele cumpărate sunt destinate încălzirii — Aplicarea ratei accizei prevăzute pentru carburanți în cazul nedepunerii acestei situații — Principiul proporționalității”

În cauza C-418/14,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunalul Administrativ din Voievodatul Wrocław, Polonia), prin decizia din 4 iunie 2014, primită de Curte la 5 septembrie 2014, în procedura

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

împotriva

Dyrektor Izby Celnej we Wrocławiu

CURTEA (Camera a noua),

compusă din domnul C. Lycourgos, președinte de cameră, și domnii E. Juhász și C. Vajda (raportor), judecători,

avocat general: domnul P. Mengozzi,

grefier: domnul M. Aleksejev, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 28 octombrie 2015,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru ROZ-ŚWIT Zakład Produkcyjno-Handlowo-Usługowy Henryk Ciurko, Adam Pawłowski spółka jawna, de K. Kocowski și de S. Bogdański, adwokaci;

— pentru Dyrektor Izby Celnej we Wrocławiu, de W. Bronicki, de E Białas-Giejbatow și de D. Kowalik, în calitate de agenți, asistați de J. Kaute, radca prawny;

— pentru guvernul polonez, de B. Majczyna și de K. Maćkowska, în calitate de agenți;

— pentru Comisia Europeană, de M. Owsiany-Hornung și de F. Tomat, în calitate de agenți,

* Limba de procedură: polona.

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 (4) 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), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2004/75/CE a Consiliului din 29 aprilie 2004 (JO 2004, L 195, p. 31, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 133, denumită în continuare „Directiva 2003/96”), precum și a principiului proporționalității.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între societatea ROZ-ŚWIT Zakład Produkcyjno-Handlowo-Usługowy Henryk Ciurko, Adam Pawłowski spółka jawna (denumită în continuare „ROZ-ŚWIT”), pe de o parte, și Dyrektor Izby Celnej we Wrocławiu (directorul biroului vamal din Wrocław), pe de altă parte, în legătură cu refuzul acestuia din urmă de a acorda societății ROZ-ŚWIT beneficiul ratei accizei aplicabile combustibilului pentru nedepunerea în termen a situației lunare a declarațiilor potrivit cărora produsele cumpărate sunt destinate încălzirii (denumită în continuare „situația declarațiilor cumpărătorilor”).

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Considerentele (3), (4), (9), (17) și (18) ale Directivei 2003/96 sunt redactate după cum urmează:

„(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.

(4) Diferențele apreciabile între ratele naționale de impozitare a energiei aplicate de statele membre ar putea afecta buna funcționare a pieței interne.

[…]

(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.”

4 Articolul 2 alineatul (3) primul paragraf din această directivă prevede:

„Atunci când sunt destinate utilizării, sunt puse în vânzare sau sunt utilizate drept carburant sau combustibil pentru încălzire, produsele energetice altele decât cele pentru care este precizat un nivel de impozitare în prezenta directivă se impozitează în funcție de utilizarea lor, la rata aplicată combustibilului pentru încălzire sau carburantului echivalent.”

5 Articolul 4 alineatul (1) din directiva menționată are următorul cuprins:

„Ratele de impozitare pe care statele membre le aplică produselor energetice și electricității enumerate în articolul 2 nu pot fi inferioare ratelor minime de impozitare prevăzute în prezenta directivă.”

6 Articolul 5 din aceeași directivă prevede:

„Cu condiția de a respecta ratele minime de impozitare prevăzute în prezenta directivă și de a fi compatibile cu legislația comunitară, ratele diferențiate de impozitare pot fi aplicate de statele membre, sub control fiscal, în următoarele cazuri:

— când ratele diferențiate sunt legate direct de calitatea produsului;

— când ratele diferențiate depind de ratele cantitative de consum la electricitate și produsele energetice utilizate pentru încălzire;

— pentru următoarele utilizări: transport public local de călători (inclusiv taxiuri), colectarea deșeurilor, forțele armate și administrația publică, persoanele handicapate, ambulanțele;

— între utilizarea comercială și necomercială, pentru produsele energetice și electricitatea menționate în articolele 9 și 10.”

7 Articolele 7-9 din Directiva 2003/96 prevăd că ratele minime de impozitare aplicabile carburanților și, respectiv, produselor utilizate drept carburanți în scopuri industriale și comerciale specifice, precum și combustibililor se fixează conform tabelelor A-C din anexa I la această directivă.

8 La articolele 14-19 din directiva menționată sunt prevăzute scutiri totale sau parțiale sau reduceri ale nivelului de impozitare pe care statele membre sau unele dintre acestea pot sau trebuie să le aplice în condițiile care sunt enunțate în acestea.

9 Potrivit articolului 21 alineatul (4) din aceeași directivă:

„De asemenea, statele membre pot să prevadă că impozitul pe produsele energetice și electricitate trebuie plătit atunci când se stabilește că nu este sau nu mai este îndeplinită o condiție referitoare la utilizarea finală prevăzută în reglementările naționale în scopul aplicării unei rate reduse de impozitare sau a unei scutiri.”

Dreptul polonez

10 Articolul 89 alineatele 1, 4, 5 și 14-16 din Ustawa o podatku akcyzowym (Legea privind accizele) din 6 decembrie 2008, cu modificările ulterioare (Dz. U. din 2009, punctul 3 poziția 11, denumită în continuare „Legea privind accizele”), are următorul cuprins:

„1. Ratele accizelor aplicate produselor energetice au următoarele valori:

[…]

10) pentru păcura care se încadrează la codurile NC 2710 19 51-2710 19 69:
    a) cele care distilează 30 % sau mai mult din volumul lor la 350 °C sau a căror densitate la 15 °C este mai mică de 890 kilograme pe metru cub, colorate în roșu și marcate conform normelor speciale - 232,00 [zloți polonezi (PLN)] la 1 000 de litri;
    b) celelalte, care nu sunt supuse obligațiilor de colorare și de marcare conform normelor speciale – [64,00] PLN la 1 000 de kilograme.

[…]

4. În cazurile în care:

1) produsele menționate la alineatul 1 punctul […] 10) […] sunt utilizate pentru alimentarea motoarelor cu combustie, dacă sunt utilizate fără respectarea condițiilor de etichetare și de colorare stabilite prin normele speciale și depozitate într-o cuvă legată la un distribuitor de combustibil sau vândute într-o asemenea cuvă, se aplică rata de 1 822,00 PLN/1 000 de litri și, dacă densitatea lor la 15 °C este mai mică sau egală cu 890 kilograme pe metru cub, rata de 2 047,00 PLN/1 000 de kilograme.

[…]

5. Vânzătorul produselor accizabile prevăzute la alineatul 1 punctul […] 10) […], care nu sunt scutite în considerarea destinației lor, este obligat, în cazul vânzării:

1) către persoane juridice, organizații fără personalitate juridică sau persoane fizice care desfășoară o activitate comercială, să obțină din partea cumpărătorului o declarație potrivit căreia produsele cumpărate sunt destinate încălzirii sau vor fi vândute spre a fi destinate încălzirii, permițând aplicarea ratelor accizei prevăzute la alineatul 1 punctul […] 10) […];

2) către persoane fizice care nu desfășoară o activitate comercială, să obțină din partea cumpărătorului o declarație potrivit căreia produsele cumpărate sunt destinate încălzirii, permițând aplicarea ratelor accizei prevăzute la alineatul 1 punctul […] 10) […]; această declarație se va anexa la copia chitanței sau la copia oricărui alt document de vânzare predat cumpărătorului; în lipsa acestei posibilități, vânzătorul este obligat să înscrie în declarație numărul și data emiterii documentului care atestă această vânzare.

[…]

14. Vânzătorul produselor accizabile prevăzute la alineatul 1 punctul […] 10) […] întocmește și transmite biroului vamal competent, cel mai târziu în data de 25 a lunii următoare celei în care a fost efectuată vânzarea, situația lunară a declarațiilor prevăzute la alineatul 5; originalele declarațiilor trebuie păstrate de vânzător o perioadă de cinci ani calculată de la sfârșitul anului calendaristic în care au fost întocmite și trebuie să fie disponibile pentru controale.

15. Situația lunară a declarațiilor cuprinde:

1) pentru vânzătorul menționat la alineatul 14:
    a) numele și adresa sediului sau a domiciliului entității care furnizează situația;
    b) cantitatea și natura, precum și destinația produselor vizate în declarație;
    c) data declarației;
    d) data și locul întocmirii situației și semnătura lizibilă a persoanei care întocmește situația;
    e) mențiunea numărului de instalații de încălzire de care dispun cumpărătorii, potrivit declarațiilor lor;
    f) locul (adresa) unde se află instalațiile de încălzire indicate în declarații;

[…]

16. În cazul în care condițiile prevăzute la alineatele 5-15 nu sunt îndeplinite, se aplică rata prevăzută la alineatul 4 punctul 1).”

Acțiunea principală și întrebările preliminare

11 Prin decizia din 23 februarie 2011, Naczelnik Urzędu Celnego we Wrocławiu (șeful biroului vamal din Wrocław, Polonia) a emis o decizie de rectificare în materie de accize pentru o datorie fiscală în privința ROZ-ŚWIT.

12 Din această decizie rezultă că, în urma procedurii inițiate de autoritățile fiscale, s-a stabilit că, în perioada cuprinsă între 1 martie și 31 decembrie 2009, ROZ-ŚWIT a efectuat o serie de tranzacții de vânzare de combustibil care consta în cantități de păcură ușoară. S-a constatat că aceste vânzări au fost verificate și că nu exista nicio îndoială că cumpărătorii au confirmat cumpărarea și consumul acestui combustibil în scopul încălzirii. Cu toate acestea, ROZ-ŚWIT nu a depus în termen situația declarațiilor cumpărătorilor, astfel cum prevede articolul 89 alineatul 14 din Legea privind accizele. În consecință, rata pentru carburant prevăzută la articolul 89 alineatul 4 punctul 1) din această lege a fost aplicată în temeiul alineatului 16 al aceluiași articol.

13 ROZ-ŚWIT a formulat o reclamație împotriva deciziei menționate în fața directorului biroului vamal din Wrocław, arătând că omisiunea depunerii situațiilor privind declarațiile cumpărătorilor nu constituia decât o neregularitate formală, în timp ce destinația reală a combustibilului în cauză pentru încălzire era neîndoielnică.

14 Întrucât această reclamație a fost respinsă, ROZ-ŚWIT a formulat o acțiune în fața Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunalul Administrativ din Voievodatul Wrocław, Polonia).

15 Instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă, în cazul în care un stat membru și-a exercitat dreptul, prevăzut de Directiva 2003/96, de a stabili diferențe între ratele accizelor aferente produselor care intră în domeniul de aplicare al acesteia potrivit utilizării lor, dispoziția care figurează la articolul 89 alineatul 16 din Legea privind accizele este contrară acestei directive în măsura în care determină aplicarea, în cazul unui produs utilizat drept combustibil, a ratei accizei prevăzute pentru carburanți, ca urmare a omisiunii depunerii situației privind declarațiile cumpărătorilor.

16 Respectiva instanță exprimă îndoieli de asemenea în privința faptului dacă obligația întocmirii și depunerii unei asemenea situații este proporțională cu obiectivul urmărit, și anume prevenirea evaziunii și a fraudei fiscale. Ea apreciază că această obligație este de natură formală și secundară, nepermițând decât o analiză preliminară a destinației produselor în cauză. În această privință, ea se referă la jurisprudența Curții în materia taxei pe valoarea adăugată, potrivit căreia, pe de o parte, deducerea acestei taxe în amonte trebuie acordată dacă sunt îndeplinite cerințele de fond, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de către persoanele impozabile (a se vedea Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punctele 61 și 62), și, pe de altă parte, condiționarea în dreptul național a scutirii la export de un termen de ieșire, fără a permite, ca urmare a nerespectării termenului menționat, rambursarea taxei pe valoarea adăugată deja achitate, deși persoana impozabilă a dovedit că marfa a părăsit teritoriul vamal al Uniunii, depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului combaterii evaziunii și a fraudei fiscale (a se vedea Hotărârea din 19 decembrie 2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, punctul 39).

17 Instanța de trimitere solicită de asemenea să se stabilească dacă sancțiunea prevăzută la articolul 89 alineatul 16 din Legea privind accizele, care constă în impunerea ratei accizei rezervate carburanților în cazul nerespectării obligației de depunere a unei situații privind declarațiile cumpărătorilor în

termen, este conformă cu principiul proporționalității. În ceea ce privește în special gravitatea încălcării, ea consideră că această sancțiune nu are ca obiect prevenirea fraudei fiscale, ci vizează doar nerespectarea obligației menționate și constă, pe de altă parte, într-un cuantum care nu este neglijabil.

18 În aceste condiții, Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunalul Administrativ din Voievodatul Wrocław) a decis să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 5 coroborat cu articolul 2 alineatul (3) și cu articolul 21 alineatul (4) din Directiva 2003/96 trebuie interpretat în sensul că se opune reglementării naționale prevăzute la articolul 89 alineatul 16 din Legea privind accizele, în temeiul căreia, dacă persoana impozabilă nu îndeplinește condiția de formă prevăzută la articolul 89 alineatele 14 și 15 din Legea privind accizele, în cazul combustibilului pentru încălzire, se va utiliza rata accizei aplicabile carburanților?

2) Principiul proporționalității se opune condiției de formă prevăzute la articolul 89 alineatele 14 și 15 din Legea privind accizele, care prevede că rata redusă a accizei aplicabile în cazul combustibilului pentru încălzire se utilizează numai la întocmirea și la depunerea unei situații a declarațiilor cumpărătorilor în termenul prevăzut de lege, indiferent dacă este îndeplinită condiția materială a vânzării unui combustibil pentru încălzire?

3) În cazul în care nu este îndeplinită condiția de formă prevăzută la articolul 89 alineatele 14 și 15 din Legea privind accizele, sancțiunea prevăzută la articolul 89 alineatul 16 din legea menționată, potrivit căruia în cazul vânzării de combustibil pentru încălzire, astfel cum este cel din speță, vânzătorul va achita acciza la rata aplicabilă carburanților (articolul 89 alineatul 4 punctul 1 din Legea privind accizele) este compatibilă cu principiul proporționalității?”

Cu privire la întrebările preliminare

19 Prin intermediul întrebărilor formulate, care trebuie examinate împreună, instanța de trimitere solicită să se stabilească, în esență, dacă Directiva 2003/96, precum și principiul proporționalității trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale în temeiul căreia, pe de o parte, vânzătorii de combustibil sunt obligați să depună, într-un termen stabilit, o situație lunară a declarațiilor cumpărătorilor potrivit cărora produsele cumpărate sunt destinate încălzirii și, pe de altă parte, în lipsa depunerii unei asemenea situații în termenul stabilit, combustibilului vândut i se aplică rata accizei prevăzută pentru carburanți, chiar dacă s-a constatat că nu există nicio îndoială că acest produs a fost destinat încălzirii.

20 Cu titlu preliminar, trebuie amintit că principiile generale ale dreptului, printre care figurează principiul proporționalității, fac parte din ordinea juridică a Uniunii. Pentru acest motiv, ele trebuie respectate de instituțiile Uniunii, dar și de statele membre în exercitarea competențelor care le sunt conferite de directivele Uniunii (a se vedea în acest sens în special Hotărârea din 21 februarie 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, punctul 18, și Hotărârea din 10 septembrie 2009, Plantanol, C-201/08, EU:C:2009:539, punctul 43).

21 Din aceasta rezultă că o reglementare națională precum cea în discuție în litigiul principal, care urmărește în special să transpună în ordinea juridică internă a statului membru respectiv dispozițiile Directivei 2003/96, trebuie să respecte principiul proporționalității.

Cu privire la obligația depunerii unei situații a declarațiilor cumpărătorilor

22 Din decizia de trimitere reiese că situația declarațiilor cumpărătorilor, a căror întocmire și transmitere la biroul vamal sunt prevăzute la articolul 89 alineatele 14-15 din Legea privind accizele, constituie un instrument de control care are drept obiectiv prevenirea evaziunii și a fraudei fiscale.

23 Întrucât Directiva 2003/96 nu precizează un mecanism de control special pentru utilizarea combustibilului și nici măsuri destinate combaterii fraudei fiscale legate de vânzarea de combustibil, revine statelor membre sarcina de a prevedea asemenea mecanisme și asemenea măsuri în dreptul lor național, cu respectarea dreptului Uniunii. În această privință, din considerentul (9) al acestei directive rezultă că statele membre dispun de o marjă de apreciere în definirea și implementarea politicilor adaptate contextelor lor naționale.

24 În ceea ce privește proporționalitatea obligației de a depune o situație a declarațiilor cumpărătorilor, instanța de trimitere face referire la decizii ale Trybunał Konstytucyjny (Curtea Constituțională, Polonia), precum și ale anumitor instanțe administrative poloneze, potrivit cărora o asemenea situație informează autoritatea fiscală despre realizarea vânzării preferențiale a combustibilului, precum și despre locul și despre modul de utilizare prevăzut. Ea permite, în plus, o analiză preliminară a datelor pe care le conține și, prin urmare, identificarea și detectarea fraudelor fiscale.

25 Or, având în vedere marja de apreciere de care dispun statele membre în privința măsurilor și a mecanismelor care trebuie adoptate în vederea prevenirii evaziunii și a fraudei fiscale legate de vânzarea de combustibili și întrucât o obligație de depunere la autoritățile competente a unei situații a declarațiilor cumpărătorilor nu prezintă un caracter vădit disproporționat, este necesar să se considere că o asemenea obligație constituie o măsură adecvată pentru realizarea unui asemenea obiectiv și nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea acestuia.

26 În consecință, Directiva 2003/96, precum și principiul proporționalității trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale în temeiul căreia vânzătorii de combustibil sunt obligați să depună, într-un termen stabilit, o situație lunară a declarațiilor cumpărătorilor potrivit cărora produsele cumpărate sunt destinate încălzirii.

Cu privire la aplicarea ratei accizei prevăzute pentru carburanți în cazul nerespectării obligației de depunere a unei situații a declarațiilor cumpărătorilor

27 Conform articolului 89 alineatul 16 din Legea privind accizele, nerespectarea obligației de întocmire și de transmitere a unei situații a declarațiilor cumpărătorilor în termenele stabilite determină aplicarea ratei accizei prevăzute pentru carburanți combustibilului vândut, indiferent de utilizarea reală a acestuia din urmă.

28 În ceea ce privește, în primul rând, conformitatea unei asemenea consecințe cu Directiva 2003/96, trebuie arătat de la bun început că dispozițiile acestei directive citate de instanța de trimitere în cadrul primei întrebări formulate nu au relevanță directă pentru litigiul principal. Astfel, mai întâi, articolul 2 alineatul (3) primul paragraf din directiva menționată vizează „produsele energetice, altele decât cele pentru care este precizat un nivel de impozitare în prezenta directivă”, în timp ce din decizia de trimitere reiese că nivelul de impozitare a produsului în discuție în litigiul principal este clar precizat în Directiva 2003/96.

29 În continuare, articolul 5 din această directivă prevede rate diferențiate de impozitare în anumite cazuri enumerate în mod limitativ la acest articol, și anume atunci când sunt legate de calitatea produsului, atunci când depind de cantitățile consumate, atunci când produsele sunt utilizate în anumite domenii

publice sau, de asemenea, atunci când aceste rate diferențiază consumul profesional de cel neprofesional. Prin urmare, articolul menționat nu privește diferența de utilizare dintre carburant și combustibil.

30 În sfârșit, articolul 21 alineatul (4) din Directiva 2003/96 privește condițiile asociate aplicării ratelor reduse și a scutirilor prevăzute la articolele 14-19 din această directivă.

31 În schimb, Curtea a avut deja ocazia să constate că economia generală a Directivei 2003/96 se întemeiază pe o distincție netă între carburanți și combustibili pentru încălzire, în special în funcție de criteriul utilizării. Astfel, distincția dintre carburanți și combustibili, formulată în considerentele (17) și (18) ale acestei directive, este aplicată, printre altele, la articolele 7-9 din aceasta, referitoare la modalitățile de stabilire a nivelurilor minime de impozitare aplicabile, pe de o parte, combustibililor pentru încălzire și, pe de altă parte, carburanților, precum și produselor utilizate drept carburanți cu utilizări industriale și comerciale specifice (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 aprilie 2014, Kronos Titan și Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service, C-43/13 și C-44/13, EU:C:2014:216, punctul 28).

32 În plus, considerentele (3) și (4) ale directivei menționate enunță că buna funcționare a pieței interne necesită stabilirea la nivelul Uniunii a unor rate minime de impozitare la majoritatea produselor energetice și că diferențe apreciabile între ratele naționale de impozitare a energiei aplicate de statele membre ar putea afecta această funcționare. Prin urmare, este necesar să se considere că definirea ratelor minime de impozitare a produselor potrivit utilizării lor drept carburant sau combustibil contribuie la buna funcționare a pieței interne, permițând excluderea unor eventuale denaturări ale concurenței între produsele utilizate în aceleași scopuri.

33 Rezultă 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.

34 În consecință, o dispoziție de drept național precum articolul 89 alineatul 16 din Legea privind accizele, în temeiul căreia, în lipsa depunerii unei situații a declarațiilor cumpărătorilor în termen, rata accizei prevăzută pentru carburanți se aplică în mod automat în privința combustibililor chiar dacă, astfel cum s-a constatat în litigiul principal, aceștia sunt utilizați ca atare, contravine economiei generale și finalității Directivei 2003/96.

35 În al doilea rând, o asemenea aplicare automată a ratei accizei prevăzute pentru carburanți în cazul nerespectării obligației de depunere a unei asemenea situații încalcă principiul proporționalității.

36 Astfel, din decizia de trimitere reiese că, în cauza principală, s-a constatat că aceste vânzări de combustibili efectuate de ROZ-ŚWIT au fost verificate și că nu era nicio îndoială că cumpărătorii au confirmat cumpărarea, precum și consumul acestui combustibil în scopul încălzirii. În plus, niciun element din dosar nu indică faptul că aceste vânzări au fost realizate cu scopul de a beneficia în mod fraudulos de rata accizei preferențiale acordate combustibililor destinați încălzirii.

37 Cu toate acestea, în pofida constatării respective, autoritățile competente au aplicat combustibililor vânduți, în conformitate cu articolul 89 alineatul 16 din Legea privind accizele, rata accizei prevăzută pentru carburanți.

38 În această privință, din decizia de trimitere reiese că, în Polonia, rata accizei aplicabile carburanților poate fi de peste opt ori mai mare decât cea care se aplică combustibililor.

39 În aceste condiții, faptul de a aplica combustibililor în discuție în litigiul principal rata accizei prevăzută pentru carburanți ca urmare a încălcării obligației, impusă de dreptul național, de a depune o situație a declarațiilor cumpărătorilor în termenul stabilit, atunci când s-a constatat că nu exista nicio îndoială cu

privire la utilizarea acestor produse în scopul încălzirii, depășește ceea ce este necesar pentru a preveni evaziunea și frauda fiscală (a se vedea prin analogie Hotărârea din 27 septembrie 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punctul 29).

40 În acest context, trebuie precizat că niciun element nu împiedică un stat membru să prevadă aplicarea unei amenzi pentru încălcarea unei obligații precum cea care constă în depunerea la autoritățile competente a unei situații privind declarațiile cumpărătorilor combustibilului vândut. Competența de care dispune un stat membru pentru a aplica o asemenea sancțiune trebuie exercitată cu respectarea dreptului Uniunii și a principiilor sale generale, inclusiv a principiului proporționalității. Pentru a aprecia dacă această sancțiune este conformă cu principiul amintit, revine instanțelor naționale sarcina să țină seama în special de natura și de gravitatea încălcării pe care această sancțiune urmărește să o pedepsească, precum și de modalitățile de stabilire a cuantumului acesteia (a se vedea prin analogie Hotărârea din 19 iulie 2012, Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, punctele 44-47).

41 În consecință, Directiva 2003/96 și principiul proporționalității trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale în temeiul căreia, în lipsa depunerii unei situații lunare a declarațiilor cumpărătorilor într-un termen stabilit, combustibilului vândut i se aplică rata accizei prevăzută pentru carburanți chiar dacă s-a constatat că nu există nicio îndoială că acest produs a fost destinat încălzirii.

42 Având în vedere cele ce precedă, este necesar să se răspundă la întrebările adresate că Directiva 2003/96, precum și principiul proporționalității trebuie interpretate în sensul că:

— nu se opun unei reglementări naționale în temeiul căreia vânzătorii de combustibil sunt obligați să depună, într-un termen stabilit, o situație lunară a declarațiilor cumpărătorilor potrivit cărora produsele cumpărate sunt destinate pentru încălzire și

— se opun unei reglementări naționale în temeiul căreia, în lipsa depunerii unei asemenea situații în termenul stabilit, produsului vândut i se aplică rata accizei prevăzută pentru carburanți chiar dacă s-a constatat că nu există nicio îndoială că acest produs a fost destinat încălzirii.

Cu privire la cheltuielile de judecată

43 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 noua) declară:

Directiva 2003/96/CE a Consiliului din 27 octombrie 2003 privind restructurarea cadrului comunitar de impozitare a produselor energetice și a electricității, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2004/75/CE a Consiliului din 29 aprilie 2004, precum și principiul proporționalității trebuie interpretate în sensul că:

— nu se opun unei reglementări naționale în temeiul căreia vânzătorii de combustibil sunt obligați să depună, într-un termen stabilit, o situație lunară a declarațiilor cumpărătorilor potrivit cărora produsele cumpărate sunt destinate încălzirii și

— se opun unei reglementări naționale în temeiul căreia, în lipsa depunerii unei asemenea situații în termenul stabilit, produsului vândut i se aplică rata accizei prevăzută pentru carburanți chiar dacă s-a constatat că nu există nicio îndoială că acest produs a fost destinat încălzirii.

Semnături