



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
M. SZPUNARA
fremsat den 16. maj 2019¹

Sag C-68/18

**SC Petrotel-Lukoil SA
mod**

**Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor
Contribuabili,**

Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Curtea de Apel București (appeldomstolen i Bukarest, Rumænien))

»Anmodning om præjudiciel afgørelse – direktiv 2003/96/EF – beskatning af energiprodukter og elektricitet – fritagelser – forbrug af energiprodukter på et område, der tilhører en virksomhed, der producerer sådanne produkter – pligt til at opnå en tarifiering af energiprodukter med henblik på fastsættelse af punktafgiftssatsen – afgiftssatsen for disse produkter«

Indledning

1. Medlemsstaterne har ret til at pålægge skatte- og afgiftspligtige personer forskellige forpligtelser for at undgå skatte- og afgiftssvig og skatte- og afgiftsunddragelse. Disse foranstaltninger må imidlertid ikke føre til beskatning af produkter, der er omfattet af harmoniserede afgiftsbestemmelser, på en måde, som er uforenelig med EU-retten. Domstolen har allerede truffet afgørelse i forhold til beskatning af energiprodukter og vil få mulighed for at bekræfte denne praksis i den foreliggende sag. Desuden vedrører denne sag spørgsmålet om forholdet mellem beskatning af energiprodukter og elektricitet i den specifikke sammenhæng med produktionen af disse produkter til producenterens egne behov.

Retsgrundlag

EU-lovgivningen

2. Artikel 1 i Rådets direktiv 2003/96/EF af 27. oktober 2003 om omstrukturering af EF-bestemmelserne for beskatning af energiprodukter og elektricitet² bestemmer:

»Medlemsstaterne beskatter energiprodukter og elektricitet i overensstemmelse med dette direktiv.«

1 – Originalsprog: polsk.

2 – EUT 2003, L 283, s. 51.

3. I henhold til direktivets artikel 2:

»1. I dette direktiv forstås ved »energiprodukter« nedennævnte varer:

[...]

b) varer under KN-kode 2701, 2702 og 2704-2715

[...]

2. Dette direktiv finder også anvendelse på:

Elektrisk energi under KN-kode 2716 (elektricitet).

3. Energiprodukter, ud over dem, der er fastsat en afgiftssats for i dette direktiv, som er bestemt til anvendelse, udbydes til salg eller anvendes som motorbrændstof eller brændsel til opvarmning, beskattes, alt efter anvendelse, med den sats der er fastsat for det tilsvarende motorbrændstof eller brændsel til opvarmning.

[...]

4. Dette direktiv finder ikke anvendelse på:

[...]

b) Følgende anvendelser af energiprodukter og elektricitet:

- energiprodukter, der anvendes til andet end motorbrændstof eller brændsel til opvarmning

[...]«

4. Nævnte direktivs artikel 14, stk. 1, litra a), fastsætter:

»Ud over de almindelige bestemmelser i direktiv 92/12/EØF^[3] om fritagne anvendelsesformål for afgiftspligtige produkter, og medmindre andet er fastsat i andre EF-bestemmelser, fritager medlemsstaterne følgende produkter for beskatning på vilkår, som de fastlægger for at sikre korrekt og ligefrem anvendelse af sådanne fritagelser og for at forhindre enhver form for svig, unddragelse eller misbrug:

a) Energiprodukter og elektricitet, der anvendes til produktion af elektricitet, og elektricitet, der anvendes til at opretholde muligheden for produktion af elektricitet [...]«

5. Endelig har artikel 21 i direktiv 2003/96 følgende ordlyd:

»1. Ud over de almindelige bestemmelser i direktiv 92/12/EØF, der fastlægger afgiftspligtens indtræden og betalingsbestemmelserne, forfalder afgiften på energiprodukter ved en af de afgiftsudløsende begivenheder, der er beskrevet i dette direktivs artikel 2, stk. 3.

[...]

3 – Rådets direktiv 92/12/EØF af 25.2.1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed (EFT 1992, L 76, s. 1).

3. Forbrug af energiprodukter på et område, der tilhører en virksomhed, der producerer energiprodukter, betragtes ikke som en afgiftsudløsende begivenhed, hvorved afgiften forfalder, hvis forbruget består i energiprodukter, der produceres på virksomhedens område. [...] Når forbruget sker med henblik på formål, som ikke vedrører produktion af energiprodukter, og især til fremdrift af køretøjer, betragtes dette imidlertid som en afgiftsudløsende begivenhed, hvorved afgiften forfalder.

[...]

5. Ved anvendelsen af artikel 5 og 6 i direktiv 92/12/EØF forfalder afgiften på elektricitet og naturgas ved levering fra distributøren eller forhandleren. [...]

[...]

En enhed, der fremstiller elektricitet til eget forbrug, betragtes som en distributør. [...]

[...]«

Rumænsk ret

6. Direktiv 2003/96 blev gennemført i rumænsk ret ved bestemmelserne indsat i Codul Fiscal – Legea nr. 571/2003 (lov nr. 571/2003 om skatter og afgifter) af 22. december 2003. Indtil den 31. marts 2010 var skatte- og afgiftspligtige produkter defineret i denne lovs artikel 175, og fra den 1. april 2010 i dens artikel 206¹⁶. Artikel 21, stk. 3, i direktiv 2003/96 blev gennemført henholdsvis ved nævnte lovs artikel 175, stk. 7, og ved artikel 206¹⁶, stk. 7.

7. Ifølge bestemmelserne i Hotărârea Guvernului României nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii no. 571/2003 privind Codul fiscal (dekret fra den rumænske regering nr. 44/2004 af 22.1.2004 til godkendelse af bestemmelserne til gennemførelse af lov nr. 571/2003 om skatter og afgifter) af 22. januar 2004:

»Artikel 175

5. 1) Der opkræves punktafgift på andre end de i artikel 175, stk. 3, [lov om skatter og afgifter] omhandlede energiprodukter, når:

- a) Produkterne er fremstillet til at skulle anvendes som brændsel til opvarmning eller motorbrændstof.
- b) Produkterne udbydes til salg som brændsel til opvarmning eller motorbrændstof.
- c) Produkterne anvendes som brændsel til opvarmning eller motorbrændstof.

2) Enhver erhvervsdrivende, der befinder sig i en af de i stk. 1 omhandlede situationer, skal inden produktion, udbud til salg eller anvendelse af energiprodukter, indgive en anmodning til Ministerul Finanțelor Publice – Comisia con atribuții in autorizarea antrepozilor fiscale [(ministeriet for offentlige finanser – kontoret for udstedelse af tilladelser til afgiftsoplæg, Rumænien)] om tarifiering af ovennævnte produkter med hensyn til punktafgift. Anmodningen skal obligatorisk vedhæftes rapporten over analysen af det pågældende produkt, udstedt af et anerkendt laboratorium, produktets tarifiering fra Autoritatea Națională a Vămilor (de nationale toldmyndigheder, Rumænien) og udtalelsen fra Ministerul Economiei și Comerțului (økonomi- og erhvervsministeriet, Rumænien) om produktets sidestilling med et tilsvarende punktafgiftspligtigt produkt.

[...]

4) Der opkræves i tilfælde af brændsel til opvarmning punktafgift på produkter, [...], med hensyn til hvilke den erhvervsdrivende ikke opfylder forpligtelserne i stk. 2 og 3, med den sats, som er fastsat for dieselolie.«

8. Der er fastsat tilsvarende gennemførelsesbestemmelser med hensyn til artikel 206¹⁶ i ovennævnte lov.

Faktiske omstændigheder, retsforhandlinger og de præjudicielle spørgsmål

9. SC Petrotel-Lukoil SA, der er et selskab stiftet i henhold til rumænsk ret (herefter »Petrotel-Lukoil«), fremstiller energiprodukter, navnlig forskellige typer motorbrændstof. Som led i denne produktion fremstiller selskabet bl.a. produkter, der betegnes som »brændselolie 40/42S« og »brændselolie i halvforarbejdet tilstand« omfattet af KN-kode 2707 99 99.

10. Den forelæggende ret har i forelæggelsesafgørelsen givet en meget omfattende beskrivelse af de faktiske omstændigheder i tvisten mellem Petrotel-Lukoil og de rumænske skatte- og afgiftsmyndigheder. Kun følgende dele af de faktiske omstændigheder forekommer at være relevante med henblik på besvarelsen af spørgsmålene om fortolkningen af EU-retten.

11. De rumænske skatte- og afgiftsmyndigheder fastslog på baggrund af en kontrol, at Petrotel-Lukoil i perioden fra den 1. januar 2009 til den 31. december 2011 havde brugt »brændselolie 40/42S« og »brændselolie i halvforarbejdet tilstand« som brændsel for både sine tekniske installationer til produktion af energiprodukter og i sit kraftvarmeanlæg for at fremstille damp til produktion af varme og elektricitet. Desuden fastslog skatte- og afgiftsmyndighederne, at Petrotel-Lukoil ikke har ansøgt om tarifiering af en vare, der betegnes »brændselolie i halvforarbejdet tilstand«, med henblik på fastsættelse af punktafgiftssatsen.

12. Som følge af resultaterne af disse undersøgelser traf de rumænske skatte- og afgiftsmyndigheder den 18. december 2014 en afgørelse om supplerende ansættelse af punktafgifter i forbindelse med forbruget af de ovennævnte energiprodukter i kraftvarmeanlægget tilhørende Petrotel-Lukoil. I denne afgørelse blev der også fastsat bestemmelse om beskatning af et produkt benævnt »brændselolie i halvforarbejdet tilstand« til den sats, der er vedtaget for dieselolie.

13. Den 11. november 2015 blev klagen indgivet af Petrotel-Lukoil over denne afgørelse afslået. Desuden opnåede selskabet den 27. april 2015 en tarifiering af den vare, der betegnes »brændselolie i halvforarbejdet tilstand«, som brændselolie.

14. Den 5. januar 2016 anlagde Petrotel-Lukoil et annullationssøgsmål ved den forelæggende ret med påstand om delvis annullation af de ovennævnte administrative afgørelser, og om tilbagebetaling af de for betalte punktafgifter.

15. Under disse omstændigheder har Curtea de Apel București (appeldomstolen i Bukarest, Rumænien) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er bestemmelserne i artikel 21, stk. 3, i [direktiv 2003/96] til hinder for bestemmelserne i artikel 175 i [lov nr. 571/2003 om skatter og afgifter] [...] i den indtil den 31. marts 2010 gældende affattelse, eller i samme lovs artikel 206¹⁶ i den siden den 1. april 2010 gældende affattelse samt efterfølgende bestemmelser?

2) Er bestemmelserne i artikel 2, stk. 3, i [direktiv 2003/96] til hinder for bestemmelserne i artikel 175 i [lov nr. 571/2003 om skatter og afgifter] [...] i den indtil den 31. marts 2010 gældende affattelse, eller i samme lovs artikel 206¹⁶ i den siden den 1. april 2010 gældende affattelse samt efterfølgende bestemmelser?

- 3) Er proportionalitetsprincippet til hinder for, at en medlemsstat ikke tager hensyn til, at et selskab efter skattekontrollen har modtaget en afgørelse, ifølge hvilken produktet »brændselsolie i halvforarbejdet tilstand« kan sidestilles med produktet »brændselsolie [...]«, og at den oprindeligt for produktet »diesellole« beregnede punktafgift derfor fastholdes i forbindelse med vurdering af [den afgiftspligtiges]/selskabets klage?»

16. Anmodningen om præjudiciel afgørelse indgik til Domstolen den 2. februar 2018. Der er indgivet skriftlige indlæg af Petrotel-Lukoil, den rumænske regering og af Europa-Kommissionen. Disse procesdeltagere deltog i retsmødet den 10. januar 2019.

Bedømmelse

17. Den forelæggende ret har ikke præciseret, hvilke konkrete nationale bestemmelser der er tvivl om, med hensyn til, hvorvidt disse er forenelige med EU-retten. På baggrund af bemærkningerne fra de forskellige procesdeltagere kan det imidlertid udledes, at det drejer sig om bestemmelser eller deres fortolkning, der tillader beskatning af energiprodukter, som forbruges ved produktion af yderligere energiprodukter og elektricitet på et område, der tilhører en virksomhed, der har fremstillet de førstnævnte energiprodukter. Desuden kan den forelæggende rets tvivl også anses for at vedrøre beskatning af en vare, der betegnes »brændselsolie i halvforarbejdet tilstand«, til den sats, der gælder for diesellole, på trods af, at varen a posteriori er blevet tariferet som brændselsolie.

Om det første præjudicielle spørgsmål

18. Med det første præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 21, stk. 3, i direktiv 2003/96 skal fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for nationale bestemmelser eller fortolkningen heraf, der tillader beskatning af energiprodukter, der forbruges ved produktion af yderligere energiprodukter og elektricitet på et område, der tilhører den virksomhed, der har fremstillet de førstnævnte energiprodukter.

19. Anlægget (raffinaderiet) tilhørende Petrotel-Lukoil producerer bl.a. to energiprodukter som omhandlet i artikel 2, stk. 1, litra b), i direktiv nr. 2003/96, der benævnes »brændselsolie 40/42S« og »brændselsolie i halvforarbejdet tilstand«. Disse produkter anvendes som brændsel til opvarmning af en dampkedel i kraftvarmeanlægget, som udgør en del af anlægget. Den genererede damp anvendes derefter til samtidig produktion (kraftvarmeproduktion) af termisk energi og elektricitet.

20. Parterne i hovedsagen er uenige om, hvorvidt og i hvilket omfang den producerede varmeenergi og elektricitet efterfølgende anvendes i den tekniske proces anvendt til produktion af energiprodukter, der udgør de endelige produkter af den omtalte virksomhed. Der er tale om en bedømmelse af de faktiske omstændigheder, som det tilkommer den forelæggende ret at foretage. Det ser imidlertid ud til, at både termisk energi og elektricitet anvendes, eller under alle omstændigheder kan anvendes, både i den tekniske proces til produktion af energiprodukter og til andre formål på virksomhedens område, såsom opvarmning og forsyning af kontorer eller andre lokaler med elektricitet. Derudover kan den sendes ud af virksomheden til det generelle varme- og elnet. For at give den forelæggende ret et brugbart svar på de præjudicielle spørgsmål, er det nødvendigt at undersøge metoden for beskatning af de indledende energiprodukter i lyset af bestemmelserne i direktiv 2003/96, afhængigt af de særlige anvendelsesmåder for termisk og elektrisk energi.

21. Direktiv 2003/96 indfører et princip om beskatning af energiprodukter, der anvendes som motorbrændstof eller som brændsel til opvarmning, og harmoniserer niveauet for denne beskatning. En afgiftsudløsende begivenhed er produktion eller import af energiprodukter, såvel som begivenheder, der er omhandlet i artikel 2, stk. 3, i direktiv 2003/96. Afgiftspligten indtræder dog først, når disse produkter frigives til forbrug. Det modsatte gælder for elektrisk energi, hvor afgiftspligten indtræder i det øjeblik, hvor den leveres af en distributør eller en forhandler.

22. Direktiv 2003/96 fastsætter en række undtagelser fra ovenstående regler. Nærmere bestemt foreskriver artikel 21, stk. 3, første punktum, at forbrug af energiprodukter, der produceres af en virksomhed, som også fremstiller energiprodukter til denne produktions formål, ikke udgør en afgiftsudløsende begivenhed. I henhold til tredje punktum i denne bestemmelse er der tale om en afgiftsudløsende begivenhed, hvis de omtalte energiprodukter anvendes til formål, som ikke vedrører produktion af energiprodukter.

23. Artikel 21, stk. 3, i direktiv 2003/96 præciserer ikke, hvordan de pågældende energiprodukter skal anvendes til produktion af energiprodukter. Det eneste, der fremgår klart, er, at der er tale om produkter, der anvendes som brændsel til opvarmning, fordi deres anvendelse på andre måder, eksempelvis som råstoffer, ikke er omfattet af bestemmelserne i dette direktiv. Det er imidlertid uden betydning, om disse produkter anvendes direkte i et anlæg til produktion af energiprodukter, eller eksempelvis til produktion af energi, der efterfølgende anvendes i den videre produktion. Det er også irrelevant, om et mellemprodukt, såsom damp, genereres under produktionen af denne energi.

24. En tilsvarende konklusion gør sig gældende for så vidt angår energiprodukter, der anvendes til produktion af elektricitet, som igen anvendes til at producere yderligere energiprodukter. Intet i ordlyden af artikel 21, stk. 3, i direktiv 2003/96 tillader en anden afgiftsmæssig behandling af energiprodukter, der anvendes til produktion af varmeenergi, i forhold til de energiprodukter, der anvendes til produktion af elektricitet, hvis begge typer af energi efterfølgende anvendes til produktion af energiprodukter.

25. Derudover er energiprodukter, der anvendes til produktion af elektricitet, omfattet af en generel afgiftsfritagelse i henhold til artikel 14, stk. 1, litra a), første punktum, i direktiv 2003/96. Efter min opfattelse bør direktivets artikel 21, stk. 3, finde anvendelse som en *lex specialis* i forhold til energiprodukter fremstillet på et område, der tilhører en virksomhed, der producerer sådanne produkter, og som anvendes til produktion af elektricitet, der derefter anvendes til produktion af energiprodukter⁴.

26. Jeg er imidlertid ikke enig med Kommissionen i, at elektricitet produceret i kraftvarmeanlægget på Petrotel-Lukoils raffinaderi og anvendt i produktionsprocessen af energiprodukter ikke er afgiftspligtig. Dette spørgsmål forekommer ikke at være genstand for tvisten i hovedsagen eller for de præjudicielle spørgsmål, men det bør imidlertid afklares.

27. Elektricitet er pålagt afgift, der skal betales ved levering fra distributøren eller forhandleren. Ifølge artikel 21, stk. 5, tredje afsnit, første punktum, i direktiv 2003/96 skal en enhed, der fremstiller elektricitet til eget forbrug, betragtes som en distributør med den konsekvens, at elektricitet fremstillet til eget forbrug er afgiftspligtig. Efter min opfattelse er dette resultat ikke udelukket med henvisning til nævnte direktivs artikel 21, stk. 3, første punktum.

4 – Det er i denne henseende imidlertid uden betydning, at der i kraftvarmeanlægget beliggende på Petrotel-Lukoil-selskabets område samtidigt produceres både elektricitet og kraftvarme (kraftvarmeproduktion). Fritagelserne af energiprodukter, der anvendes til produktion af elektricitet, finder også anvendelse på kraftvarmeproduktion (jf. analogt dom af 7.3.2018, *Cristal Union*, C-31/17, EU:C:2018:168, domskonklusionen).

28. For det første skal det fremhæves, at mens elektricitet er afgiftspligtig i henhold til direktiv 2003/96, er det ikke et energiprodukt i henhold til direktivets artikel 2, stk. 1, men er genstand for særskilt regulering i henhold til direktivets artikel 2, stk. 2. Udtrykket »energiprodukter« i artikel 21, stk. 3, første punktum, i direktiv 2003/96 omfatter således ikke elektricitet. I tilfælde, hvor lovgiver har indført tilsvarende regler for energiprodukter og elektricitet, er begge typer af produkter udtrykkeligt nævnt, eksempelvis i direktivets artikel 21, stk. 3, andet punktum.

29. For det andet vil jeg nævne, at mens direktiv 2003/96 i henhold til den generelle fritagelse, der er indeholdt i direktivets artikel 14, stk. 1, litra a), forbyder dobbeltbeskatning af elektricitet og energiprodukter samt elektricitet anvendt til produktion heraf, gælder det samme forbud ikke modsætningsvis. Elektricitet, der anvendes til produktion af energiprodukter, er derfor underlagt beskatning i henhold til de almindelige regler. Generelt indeholder direktiv 2003/96 ingen »dobbeltbeskatningsklausul« i forhold til energiprodukter og elektricitet anvendt til produktion af energiprodukter. Den eneste undtagelse er den tilnærmelsesvise fritagelse af produkter fremstillet på et område, der tilhører virksomheden, således som omhandlet i direktivets artikel 21, stk. 3, første punktum.

30. For det tredje deler jeg ikke Kommissionens synspunkt, fremsat under retsmødet, om behovet for at behandle en produktionsproces for energiprodukter som en samlet helhed, hvilket ville medføre fritagelse for beskatning af elektricitet anvendt i denne proces. En produktionsproces bør faktisk betragtes som en helhed, når det drejer sig om beskatning af energiprodukter, fremstillet af den samme virksomhed og anvendt til brug for denne produktion. Sådanne produkter er ikke afgiftspligtige, og dette uanset om deres anvendelse til produktion af yderligere energiprodukter har direkte karakter eller sker ved anvendelse af et mellemprodukt, eksempelvis vanddamp. Det forholder sig imidlertid anderledes, når et afgiftspligtigt produkt produceres i henhold til direktiv 2003/96, f.eks. elektricitet. I dette tilfælde skal bestemmelserne i dette direktivs bestemmelser finde anvendelse, og de indebærer ikke en forpligtelse til at fritage elektricitet, der anvendes til produktion af energiprodukter, eller noget generelt forbud mod dobbeltbeskatning, hvorfra en sådan forpligtelse ville kunne udledes.

31. I en situation, hvor varmeenergi eller elektricitet produceret på område, der tilhører en virksomhed, der fremstiller energiprodukter, ikke anvendes til denne produktions formål, men til andre formål, f.eks. til at forsyne kontorer eller andre lokaler med elektricitet, finder artikel 21, stk. 3, første punktum, i direktiv 2003/96 ikke anvendelse. Dette følger klart af tredje punktum i dette stykke. Derfor er energiprodukter, der anvendes til varmeenergiproduktion, underlagt beskatning i henhold til de generelle regler, mens produkter, der anvendes til produktion af elektricitet, er fritaget i henhold til direktivets artikel 14, stk. 1, litra a). På den anden side beskattes den derved fremstillede elektricitet, idet elektricitet, som fremstilles til producentens eget forbrug, beskattes på forbrugsstadiet.

32. Hvad endelig angår varme- og elektricitetsproduktion, der sendes ud af virksomheden til det generelle varme- eller elnet, finder artikel 21, stk. 3, første punktum, i direktiv 2003/96 ikke anvendelse. Det betyder med andre ord, at anvendelsen af energiprodukter til formål for denne produktion – selv produkter, der er produceret på et område, der tilhører denne virksomhed – er underlagt de generelle regler. Energiprodukter, der anvendes til produktion af termisk energi, er derfor afgiftspligtige, mens energiprodukter, der anvendes til produktion af elektricitet, er omfattet af fritagelsen i henhold til artikel 14, stk. 1, litra a) i direktiv 2003/96.

33. Ovennævnte konklusioner kan derfor sammenfattes under hensyntagen til de særlige faktiske omstændigheder i hovedsagen, således at energiprodukter produceret på et område, der tilhører en virksomhed, der producerer energiprodukter

- ikke er afgiftspligtige (ingen afgiftsudløsende begivenhed), for så vidt som de anvendes til produktion af termisk energi (også i form af damp), der anvendes til produktion af energiprodukter

- ikke er afgiftspligtige (ingen afgiftsudløsende begivenhed), for så vidt som de anvendes til produktion af elektricitet, der anvendes til produktion af energiprodukter
- er afgiftspligtige i det omfang, de anvendes til produktion af termisk energi, som anvendes til andre formål, på et område, der tilhører denne virksomhed
- ikke er afgiftspligtige (fritaget), for så vidt som de anvendes til produktion af elektricitet, som anvendes til andre formål, på et område, der tilhører denne virksomhed
- er afgiftspligtige i det omfang, de anvendes til produktion af termisk energi, der sendes ud af virksomheden
- ikke er afgiftspligtige (fritaget) i det omfang, de anvendes til at producere elektricitet, der sendes ud af virksomheden.

34. Samtidig pålægges elektricitet, der fremstilles på et område, der tilhører en virksomhed, en afgift, der skal betales på det tidspunkt, hvor den forbruges, i det omfang denne elektricitet anvendes på et område, der tilhører virksomheden, både til produktion af energiprodukter og til andre formål, eller på tidspunktet for levering fra distributøren eller forhandleren, i det omfang den sendes ud af virksomheden.

35. Jeg foreslår derfor, at det første præjudicielle spørgsmål besvares med, at artikel 21, stk. 3, i direktiv 2003/96 skal fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for nationale retsfor skrifter eller for fortolkningen heraf, som tillader beskatning af energiprodukter, der produceres på et område, der tilhører en virksomhed, som fremstiller energiprodukter, der anvendes til denne produktions formål, uanset om denne anvendelse sker direkte eller gennem et andet produkt, f.eks. damp eller elektrisk energi.

Om det andet og tredje præjudicielle spørgsmål

36. Jeg vil minde om, at Petrotel-Lukoil anvendte et produkt, som virksomheden selv fremstillede, der er betegnet »brændselsolie i halvforarbejdet tilstand«, som et brændsel i dampkedlen i sit kraftvarmeanlæg, uden at produktet var blevet tariferet til afgiftsformål. Derfor pålagde de rumænske skatte- og afgiftsmyndigheder en afgift på dette produkt til den sats, der var fastsat for diesellole, i overensstemmelse med bestemmelserne i rumænsk ret. Petrotel-Lukoil opnåede derefter tarifiering af det omtalte produkt som brændselsolie, men dette har ikke medført en nedsættelse af afgiftssatsen eller en tilbagebetaling af den for meget betalte afgift.

37. Med det andet og det tredje præjudicielle spørgsmål, der skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 2, stk. 3, første afsnit, i direktiv 2003/96, sammenholdt med proportionalitetsprincippet, skal fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for nationale retsfor skrifter eller national praksis, der tillader beskatning af et energiprodukt, for hvilket direktivet ikke angiver et afgiftsniveau, og som anvendes som brændsel, til den sats, der er fastsat for motorbrændstof, hvis den afgiftspligtige ikke har ansøgt om tarifiering af dette produkt til afgiftsmæssige formål, samt at opretholde dette afgiftsniveau også efter tarifiering af det angivne produkt som brændsel.

38. I henhold til artikel 2, stk. 3, første afsnit, i direktiv 2003/96 skal de energiprodukter, for hvilke direktivet ikke angiver en afgiftssats, og som anvendes som motorbrændstof eller brændsel til opvarmning, beskattes »alt efter anvendelse« til den sats, der er fastsat for tilsvarende motorbrændstof eller brændsel til opvarmning.

39. Rumænsk ret kræver i en sådan situation, at en virksomhed, der har til hensigt at anvende et energiprodukt som motorbrændstof eller brændsel til opvarmning, for hvilket afgiftssatsen ikke er fastsat, skal anmode den relevante instans om tarifiering af det angivne produkt med henblik på fastsættelse af punktafgiften. Manglende overholdelse af denne forpligtelse medfører automatisk beskatning af produktet til den sats, der er fastsat for benzin, som anvendes som motorbrændstof, eller til den sats, der er fastsat for dieselolie, hvis den anvendes som brændsel til opvarmning. Disse bestemmelser har til formål at forebygge afgiftssvig, især anvendelsen af produkter, der er pålagt afgift til satser, der er fastsat for brændsel til opvarmning, som motorbrændstof, for hvilke satserne er betydeligt højere.

40. Domstolen har allerede haft anledning til at fastslå, at sådanne bestemmelser er i strid med bestemmelserne i direktiv 2003/96, fortolket i lyset af proportionalitetsprincippet. Selv om medlemsstaterne kan pålægge afgiftspligtige særlige forpligtelser for at undgå afgiftssvig, må manglende overholdelse af disse forpligtelser nemlig ikke medføre, at produkter, der anvendes som brændsel til opvarmning, pålægges afgift til den sats, der er fastsat for motorbrændstof⁵.

41. Det samme princip bør efter min opfattelse finde anvendelse i den foreliggende sag. Den omstændighed, at ROZ-SWIT-sagen vedrørte en obligatorisk informationsforpligtelse, der skulle opfyldes af en sælger af energiprodukter efter salget af disse produkter, mens den foreliggende sag drejer det sig om en forpligtelse, der principielt skal opfyldes, inden produkter anvendes, ændrer intet herved. Begge typer af forpligtelser har samme formål, nemlig at sikre skatte- og afgiftsmyndighedens kontrol med anvendelsen af energiprodukter for at forhindre afgiftssvig.

42. Jeg er ikke overbevist af den rumænske regerings argument om, at forpligtelsen fastsat i rumænsk ret – i modsætning til den forpligtelse, som Domstolen undersøgte i den ovennævnte sag⁶ – ikke er af rent formel karakter. Uanset spørgsmålet, om forpligtelsen har ex ante- eller ex post-karakter, er virkningen af den manglende opfyldelse heraf den samme, nemlig beskatning af et energiprodukt, der anvendes som brændsel til opvarmning, til den sats, der er fastsat for motorbrændstof. Dette er i henhold til Domstolens retspraksis i strid med artikel 2, stk. 3, første afsnit, i direktiv 2003/96.

43. Hvad angår af den nævnte regerings argument om, at et sådant afgiftsniveau skal have karakter af en sanktion og virke afskrækkende, skal det fastslås, at medlemsstaterne naturligvis har ret til at pålægge sanktioner for afgiftspligtige personers manglende opfyldelse af deres administrative forpligtelser. Disse sanktioner må dog ikke bestå i beskatning af produkter på en måde, som er uforenelig med bestemmelserne i direktiv 2003/96.

44. Som det fremgår af det foregående, har medlemsstaterne ikke ret til at beskatte energiprodukter, der anvendes som brændsel til opvarmning, til en sats, der er fastsat for motorbrændstof, i en situation, hvor den afgiftspligtige har undladt at opfylde sine administrative forpligtelser. De kan så meget desto mere ikke opretholde et sådant afgiftsniveau, hvis den afgiftspligtige har opfyldt disse forpligtelser, om end med forsinkelse. Dette var tilfældet i hovedsagen, da Petrotel-Lukoil i sidste ende opnåede tarifiering af den vare, der betegnes »brændselsolie i halvforarbejdet tilstand«, som brændsel til opvarmning. I en sådan situation bør den for meget betalte afgift tilbagebetales. Manglende tilbagebetaling af denne afgift er uforenelig med bestemmelserne i direktiv 2003/96, sammenholdt med proportionalitetsprincippet.

5 – Dom af 2.6.2016, ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, domskonklusionen).

6 – Dom af 2.6.2016, ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400).

45. Jeg foreslår derfor, at det andet og det tredje spørgsmål besvares med, at artikel 2, stk. 3, første afsnit, i direktiv 2003/96, sammenholdt med proportionalitetsprincippet, skal fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for nationale retsfor skrifter eller national praksis, der tillader beskatning af et energiprodukt, for hvilket direktivet ikke angiver et afgiftsniveau, og som anvendes som brændsel, til den sats, der er fastsat for motorbrændstof, hvis den afgiftspligtige ikke har ansøgt om tarifiering af dette produkt til afgiftsmæssige formål, samt at opretholde dette afgiftsniveau også efter tarifiering af det angivne produkt som brændsel til opvarmning.

Forslag til afgørelse

46. På baggrund af ovenstående betragtninger foreslår jeg, at de præjudicielle spørgsmål fra Curtea de Apel București (appeldomstolen i Bukarest, Rumænien) besvares således:

- »1) Artikel 21, stk. 3, i Rådets direktiv 2003/96/EF af 27. oktober 2003 om omstrukturering af EF-bestemmelserne for beskatning af energiprodukter og elektricitet skal fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for nationale retsfor skrifter eller for fortolkningen heraf, som tillader beskatning af energiprodukter, der produceres på et område, der tilhører en virksomhed, som fremstiller energiprodukter, der anvendes til denne produktions formål, uanset om denne anvendelse finder sted direkte eller gennem et andet produkt, f.eks. damp eller elektrisk energi.
- 2) Artikel 2, stk. 3, første afsnit, i direktiv 2003/96, sammenholdt med proportionalitetsprincippet, skal fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for nationale retsfor skrifter eller national praksis, der tillader beskatning af et energiprodukt, for hvilket direktivet ikke angiver et afgiftsniveau, og som anvendes som brændsel, til den sats, der er fastsat for motorbrændstof, hvis den afgiftspligtige ikke har ansøgt om tarifiering af dette produkt til afgiftsmæssige formål, samt at opretholde dette afgiftsniveau også efter tarifiering af det angivne produkt som brændsel til opvarmning.«