



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
DOMNUL MACIEJ SZPUNAR
prezentate la 16 mai 2019¹

Cauza C-68/18

SC Petrotel-Lukoil SA

împotriva

Agenției Naționale de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili,

Agenției Naționale de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

[cerere de decizie preliminară formulată de Curtea de Apel București (România)]

„Trimitere preliminară – Directiva 2003/96/CE – Impozitarea produselor energetice și a electricității – Scutiri – Consumul de produse energetice în incinta unei instituții care fabrică asemenea produse – Obligația de obținere a clasificării produselor energetice în scopul stabilirii valorii accizelor – Rata de impozitare aplicabilă acestor produse”

Introducere

1. Statele membre au dreptul de a impune persoanelor impozabile diverse obligații în scopul prevenirii evaziunii și a fraudei fiscale. Aceste măsuri nu pot conduce însă la impozitarea într-un mod contrar dreptului Uniunii a produselor supuse normelor fiscale armonizate. Curtea a statuat deja în acest sens în ceea ce privește impozitarea produselor energetice și va avea ocazia de a confirma această jurisprudență în speță. În plus, prezenta cauză abordează problema interacțiunii dintre impozitarea produselor energetice și a electricității în contextul specific al producerii respectivelor produse pentru uzul propriu al producătorului lor.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

2. Articolul 1 din Directiva 2003/96/CE a Consiliului din 27 octombrie 2003 privind restructurarea cadrului comunitar de impozitare a produselor energetice și a electricității² prevede:

„Statele membre impozitează produsele energetice și electricitatea în conformitate cu prezenta directivă.”

¹ Limba originală: polona.

² JO 2003, L 283, p. 51, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 98.

3. Potrivit articolului 2 din această directivă:

„(1) În sensul prezentei directive, termenul « produse energetice » se aplică produselor:

[...]

(b) incluse în codurile NC 2701, 2702 și 2704-2715;

[...]

(2) De asemenea, prezenta directivă se aplică:

Electricității incluse în codul NC 2716.

(3) 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.

[...]

(4) Prezenta directivă nu se aplică:

[...]

(b) următoarelor utilizări ale produselor energetice și ale electricității:

– produse energetice utilizate în alte scopuri decât drept carburant sau combustibil de încălzire;

[...]”

4. Articolul 14 alineatul (1) litera (a) din această directivă prevede:

„Pe lângă dispozițiile generale prevăzute în Directiva 92/12/CEE^[3] privind utilizările scutite ale produselor impozabile și fără a aduce atingere altor dispoziții comunitare, statele membre scutesc următoarele produse de la impozitare, în condițiile pe care le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și clară a acestor scutiri și de a preveni fraudă, evaziunea [fiscală] sau abuzul:

(a) produse energetice și electricitate utilizate pentru a produce electricitate și electricitate utilizată pentru a menține capacitatea de a produce electricitate. [...]”

5. În sfârșit, articolul 21 din Directiva 2003/96 prevede:

„(1) Pe lângă dispozițiile generale care definesc faptul generator și dispozițiile privind plata prevăzute în Directiva 92/12/CEE, valoarea impozitului pe produsele energetice se aplică de asemenea în cazul apariției unuia dintre faptele generatoare menționate în articolul 2 alineatul (3).

[...]

³ Directiva Consiliului din 25 februarie 1992 privind regimul general al produselor supuse accizelor și privind deținerea, circulația și monitorizarea acestor produse (JO 1992, L 76, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 129).

(3) Consumul de produse energetice în incinta unei instituții care fabrică produse energetice nu este considerat a fi un fapt generator de impozit în cazul în care consumul constă în produse energetice produse în incinta instituției. [...] În cazul în care consumul vizează scopuri care nu au legătură cu producerea de produse energetice, în special propulsia vehiculelor, acesta este considerat fapt generator care presupune impozitarea.

[...]

(5) În scopul aplicării articolelor 5 și 6 din Directiva 92/12/CEE, electricitatea și gazele naturale sunt supuse impozitării și impozitul devine exigibil în momentul livrării de către distribuitor sau redistribuitor. [...]

[...]

O entitate care produce electricitate pentru uz propriu este considerată distribuitor. [...]

[...]”

Dreptul român

6. Directiva 2003/96 a fost transpusă în ordinea juridică română prin dispozițiile Legii nr. 571/2003 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal. Produsele accizabile erau prevăzute, până la 31 martie 2010, la articolul 175 din legea menționată, iar începând de la 1 aprilie 2010, la articolul 206¹⁶ din aceasta. Articolul 21 alineatul (3) din Directiva 2003/96 a fost transpus prin articolul 175 alineatul (7) și, respectiv, prin articolul 206¹⁶ alineatul (7) din legea amintită.

7. În conformitate cu dispozițiile Hotărârii Guvernului României nr. 44/2004 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

„Articolul 175

5. (1) Produsele energetice, altele decât cele de la alineatul (3) al articolului 175 din [Legea privind Codul fiscal] [...], sunt supuse unei accize atunci când:

- a) produsele sunt realizate în scopul de a fi utilizate drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor;
- b) produsele sunt puse în vânzare drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor;
- c) produsele sunt utilizate drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor.

(2) Orice operator economic aflat în una din situațiile prevăzute la alineatul (1) este obligat ca înainte de producție, de vânzare sau de utilizarea produselor energetice să adreseze o solicitare la Ministerul Finanțelor Publice – Comisia cu atribuții în autorizarea antrepozitelor fiscale, pentru încadrarea produselor respective din punctul de vedere al accizelor. Solicitarea va fi însoțită obligatoriu de buletinul de analiză al produsului respectiv, emis de un laborator agreat, de încadrarea tarifară a produsului efectuată de Autoritatea Națională a Vămirilor și de avizul Ministerului Economiei și Comerțului referitor la asimilarea produsului respectiv cu un produs echivalent pentru care sunt stabilite accize.

[...]

(4) Pentru produsele [...] pentru care operatorul economic nu îndeplinește obligațiile prevăzute la alineatele (2) și (3), [...] în cazul combustibilului pentru motor și al aditivilor se datorează o acciză egală cu acciza prevăzută pentru benzina cu plumb, iar în cazul combustibilului pentru încălzire acciza datorată este cea prevăzută pentru motorină.”

8. Dispoziții de punere în aplicare similare sunt aplicabile în ceea ce privește articolul 206¹⁶ din această lege.

Situația de fapt, procedura și întrebările preliminare

9. SC Petrotel-Lukoil SA, o societate pe acțiuni de drept român (denumită în continuare „societatea Petrotel-Lukoil”), fabrică produse energetice, în special diferite tipuri de carburanți. Societatea menționată fabrică de asemenea, printre altele, produse desemnate ca „păcură 40/42S” și „păcură semifabricat”, care se clasifică la codul tarifar NC 2707 99 99.

10. Instanța de trimitere prezintă o descriere foarte amplă a situației de fapt din litigiul survenit între societatea Petrotel-Lukoil și autoritățile fiscale române. Din punctul de vedere al răspunsurilor la întrebările privind interpretarea dreptului Uniunii par a fi relevante numai următoarele elemente de fapt.

11. În urma efectuării unui control, autoritățile fiscale române au constatat că, în perioada 1 ianuarie 2009-31 decembrie 2011, societatea Petrotel-Lukoil a utilizat „păcură 40/42S” și „păcură semifabricat” drept combustibil pentru încălzire atât în instalațiile sale tehnologice aferente producției de produse energetice, cât și în centrala termoelectrică proprie, pentru obținerea aburului necesar producerii energiei termice și a electricității. În plus, autoritățile fiscale au constatat că societatea Petrotel-Lukoil nu a solicitat clasificarea produsului denumit „păcură semifabricat” în scopul stabilirii valorii accizelor.

12. Ca urmare a acestor constatări, autoritățile fiscale române au emis, la 18 decembrie 2014, o decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare aferente consumului produselor energetice menționate mai sus în centrala termoelectrică aparținând societății Petrotel-Lukoil. Această decizie a stabilit de asemenea impozitarea produsului denumit „păcură semifabricat” la rata de impozitare aplicabilă pentru motorină.

13. Contestația formulată de societatea Petrotel-Lukoil împotriva acestei decizii a fost respinsă la 11 noiembrie 2015. În plus, această societate a obținut, la 27 aprilie 2015, clasificarea produsului denumit „păcură semifabricat” ca păcură.

14. La 5 ianuarie 2016, societatea Petrotel-Lukoil a introdus la instanța de trimitere o acțiune prin care a solicitat anularea în parte a deciziilor administrative menționate și restituirea accizelor plătite fără a fi fost datorate.

15. În aceste condiții, Curtea de Apel București (România) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curtii următoarele întrebări preliminare:

„1) Dacă prevederile articolului 21 [alineatul] (3) din [Directiva 2003/96] se opun prevederilor articolului 175 [din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal], în vigoare până la data de 31.03.2010, [...] și, respectiv, [ale] articolului 206¹⁶ [din această lege], în vigoare începând cu data de 01.04.2010 [...], precum și reglementărilor subsecvente.

2) Dacă prevederile articolului 2 [alineatul] (3) din [Directiva 2003/96] se opun prevederilor articolului 175 [din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal], în vigoare până la data de 31.03.2010, [...] și, respectiv, [ale] articolului 206¹⁶ [din această lege], în vigoare începând cu data de 01.04.2010 [...], precum și reglementărilor subsecvente.

3) Dacă principiul proporționalității se opune ca statul să ignore faptul că societatea a obținut totuși, ulterior inspecției fiscale, decizia de asimilare a produsului «păcură semifabricat», care a fost asimilat cu produsul «păcură», și, cu ocazia soluționării contestației formulate de contribuabil/societate, să mențină acciza calculată inițial pentru produsul «motorină».”

16. Cererea de decizie preliminară a fost depusă la Curte la 2 februarie 2018. Societatea Petrotel-Lukoil, guvernul român și Comisia Europeană au depus observații scrise. Aceleași părți au fost reprezentate în ședința care a avut loc la 10 ianuarie 2019.

Analiză

17. Instanța de trimitere nu precizează care sunt dispozițiile concrete de drept național care suscită îndoieli sub aspectul incompatibilității cu dreptul Uniunii. Totuși, pe baza observațiilor prezentate de diversele părți din procedură, se poate considera că este vorba despre dispozițiile – sau despre interpretarea acestora – care permit impozitarea produselor energetice utilizate pentru producerea de produse energetice subsecvente și de electricitate în incinta aceleiași instituții care a fabricat primele produse energetice. Poate suscita îndoielile instanței de trimitere și impozitarea produsului desemnat ca „păcură semifabricat” la rata aplicabilă pentru motorină în pofida clasificării ulterioare a acestui produs ca păcură.

Cu privire la prima întrebare preliminară

18. Prin intermediul primei întrebări preliminare, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 21 alineatul (3) din Directiva 2003/96 trebuie să fie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale sau interpretării acesteia care permite impozitarea produselor energetice utilizate pentru producerea de produse energetice subsecvente și de electricitate în incinta aceleiași instituții care a fabricat primele produse energetice.

19. Instituția (rafinăria) aparținând societății Petrotel-Lukoil fabrică, printre altele, două produse energetice în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2003/96, desemnate ca „păcură 40/42S” și „păcură semifabricat”. Aceste produse sunt utilizate drept combustibil pentru încălzirea cazanului de abur în centrala termoelectrică ce face parte din instalație. Aburul generat este apoi utilizat pentru producerea simultană (cogenerare) de energie termică și de electricitate.

20. Părțile din litigiul principal sunt în dezacord cu privire la aspectul dacă și în ce măsură energia termică și electricitatea produse în acest mod sunt utilizate ulterior în procesul tehnologic de producție a produselor energetice care constituie produsul final al instalației în cauză. Aceasta este o chestiune de fapt pe care trebuie să o clarifice instanța de trimitere. Totuși, se pare că atât energia termică, cât și electricitatea sunt și, în orice caz, pot fi utilizate atât în cadrul procesului tehnologic de producție a produselor energetice, cât și în alte scopuri în incinta instituției, cum ar fi încălzirea și alimentarea cu electricitate a birourilor sau a altor spații. Acestea pot fi de asemenea transferate în afara incintei instituției, către rețeaua de termoficare și de electricitate. Pentru a oferi instanței de trimitere un răspuns util la cererea de decizie preliminară, trebuie avut în vedere modul în care sunt impozitate produsele energetice primare în lumina dispozițiilor Directivei 2003/96, în funcție de modalitățile specifice de utilizare a energiei termice și a electricității.

21. Directiva 2003/96 instituie principiul impozitării produselor energetice utilizate drept carburant sau combustibil pentru încălzire și armonizează nivelul acestui impozit. Constituie fapt generator de impozit producerea sau importul de produse energetice, precum și faptele indicate la articolul 2 alineatul (3) din Directiva 2003/96. Impozitul devine însă exigibil doar în momentul punerii în consum. Situația este diferită în cazul electricității, impozitul devenind exigibil în momentul livrării de către distribuitor sau redistribuitor.

22. Directiva 2003/96 prevede o serie de excepții de la aceste principii. În special, în temeiul articolului 21 alineatul (3) prima teză, utilizarea de către o instituție de produse energetice fabricate de aceeași instituție în scopul producției respective nu constituie un fapt generator de impozit. Cu toate acestea, în conformitate cu a treia teză a dispoziției menționate, faptul generator de impozit există atunci când produsele energetice în discuție sunt utilizate în alte scopuri decât producerea de produse energetice.

23. Articolul 21 alineatul (3) din Directiva 2003/96 nu precizează modul în care produsele energetice menționate trebuie să fie utilizate pentru producerea de produse energetice. Este clar doar că sunt avute în vedere produsele utilizate drept combustibili pentru încălzire, întrucât utilizarea lor în alte moduri, de exemplu ca materie primă, nu este reglementată de dispozițiile directivei respective. Nu este relevant însă dacă aceste produse sunt utilizate în mod direct în instalațiile folosite pentru producerea de produse energetice sau, de exemplu, pentru producerea de energie care este, la rândul său, utilizată în procesul ulterior de producție. Nu este relevant nici dacă în procesul de producție a acestei energii se generează și un produs intermediar, de exemplu abur.

24. Aceeași concluzie se impune în ceea ce privește produsele energetice utilizate pentru producerea de electricitate care este utilizată la rândul său pentru producerea unor produse energetice subsecvente. Niciun element din modul de redactare a articolului 21 alineatul (3) din Directiva 2003/96 nu permite un tratament fiscal diferit al produselor energetice utilizate pentru producerea de energie termică față de cele utilizate pentru producerea de electricitate în cazul în care ambele tipuri de energie sunt utilizate pentru producerea de produse energetice.

25. În plus, produsele energetice utilizate pentru producerea de electricitate fac obiectul unei scutiri generale de la impozitare, în temeiul articolului 14 alineatul (1) litera (a) prima teză din Directiva 2003/96. Cu toate acestea, în opinia noastră, în ceea ce privește produsele energetice produse în incinta unei instituții care fabrică asemenea produse și utilizate pentru producerea de electricitate care servește ulterior pentru producerea de produse energetice, ar trebui să se aplice prevederile articolului 21 alineatul (3) din această directivă, cu titlu de *lex specialis*⁴.

26. Nu împărtășim însă opinia Comisiei potrivit căreia electricitatea produsă în centrala termoelectrică din incinta rafinăriei societății Petrotel-Lukoil și utilizată în procesul de producție a produselor energetice nu este supusă impozitării. Acest aspect nu pare să facă obiectul unei controverse în litigiul principal sau în întrebările preliminare, dar merită să fie totuși clarificat.

27. Electricitatea este supusă unui impozit exigibil în momentul livrării sale de către distribuitor sau redistribuitor. Potrivit articolului 21 alineatul (5) al treilea paragraf prima teză din Directiva 2003/96, o entitate care produce electricitate pentru uz propriu este considerată distribuitor, astfel încât electricitatea produsă pentru uz propriu este supusă impozitării. În opinia noastră, dispoziția articolului 21 alineatul (3) prima teză din directiva menționată nu exclude această concluzie.

28. Astfel, în primul rând, deși electricitatea este supusă impozitării în temeiul Directivei 2003/96, aceasta nu este un produs energetic în sensul articolului 2 alineatul (1) din directivă, ci constituie un obiect distinct de reglementare, în conformitate cu articolul 2 alineatul (2) din directiva menționată. Sintagma „produse energetice” care figurează în cuprinsul articolului 21 alineatul (3) prima teză din Directiva 2003/96 nu include, prin urmare, electricitatea. Atunci când instituie norme similare pentru produsele energetice și pentru electricitate, legiuitorul menționează în mod explicit ambele tipuri de produse, de exemplu la articolul 21 alineatul (3) a doua teză din directiva amintită.

⁴ În această privință este lipsită de relevanță împrejurarea că, în cazul centralei termoelectrice situate în incinta societății Petrotel-Lukoil, se procedează la producerea simultană (cogenerare) de electricitate și de energie termică. Astfel, scutiile aplicabile produselor energetice utilizate pentru producerea de electricitate sunt aplicabile și în ceea ce privește cogenerarea (a se vedea prin analogie Hotărârea din 7 martie 2018, Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168, dispozitivul).

29. În al doilea rând, deși Directiva 2003/96 interzice, prin scutirea generală prevăzută la articolul 14 alineatul (1) litera (a), dubla impunere a electricității, precum și a produselor energetice și a electricității utilizate pentru producerea acesteia, o interdicție similară nu se aplică în sens invers. Electricitatea utilizată pentru producerea de produse energetice este, prin urmare, supusă impozitării potrivit normelor generale. Într-o exprimare mai generală, Directiva 2003/96 nu conține nicio „clauză de evitare a dublei impuneri” în ceea ce privește produsele energetice și electricitatea utilizate pentru producerea de produse energetice. Singura excepție o reprezintă cvasiscutirea produselor fabricate în incinta aceleiași instituții, prevăzută la articolul 21 alineatul (3) prima teză din directiva menționată.

30. În al treilea rând și în sfârșit, nu împărtășim opinia Comisiei, exprimată în ședință, referitoare la necesitatea unei abordări globale a procesului de producție a produselor energetice, din care ar rezulta scutirea de la impozitare a electricității utilizate în acest proces. Procesul de producție trebuie, într-adevăr, să fie privit în mod global în ceea ce privește impozitarea produselor energetice fabricate de aceeași instituție și utilizate în scopul acestei producții. Astfel de produse nu sunt impozabile, indiferent dacă utilizarea lor pentru producerea altor produse energetice este directă sau se recurge la un produs intermediar, de exemplu aburul. În schimb, situația este diferită în ipoteza în care este fabricat un produs supus impozitării în temeiul Directivei 2003/96, de exemplu electricitatea. Într-un astfel de caz trebuie să se aplice dispozițiile directivei, iar din acestea nu reiese obligația de a scuti electricitatea utilizată pentru producerea de produse energetice sau o interdicție generală a dublei impuneri din care ar putea decurge o astfel de obligație.

31. În cazul în care energia termică sau electricitatea produsă în incinta unei instituții care fabrică produse energetice nu este utilizată numai în scopul acestei producții, ci și în alte scopuri, de exemplu pentru alimentarea birourilor sau a altor spații, dispozițiile articolului 21 alineatul (3) prima teză din Directiva 2003/96 nu sunt aplicabile, astfel cum reiese din a treia teză a alineatului anterior. Prin urmare, produsele energetice utilizate pentru producția de energie termică sunt impozitate în conformitate cu normele generale, în timp ce produsele utilizate pentru producția de electricitate sunt scutite în temeiul articolului 14 alineatul (1) litera (a) din directiva menționată. În schimb, electricitatea produsă astfel este supusă impozitării, având în vedere că electricitatea produsă pentru uzul propriu al producătorului este impozitată în etapa consumului.

32. În sfârșit, articolul 21 alineatul (3) prima teză din Directiva 2003/96 nu este aplicabil în ceea ce privește producția de energie termică și de electricitate transmise în afara incintei instituției, către rețeaua de termoficare sau de electricitate. Aceasta înseamnă că utilizarea produselor energetice în scopul acestei producții, chiar dacă sunt fabricate în incinta aceleiași instituții, este supusă normelor generale. Produsele energetice utilizate pentru producerea de energie termică sunt, așadar, supuse impozitării, în timp ce produsele energetice utilizate pentru producerea de electricitate sunt scutite în temeiul articolului 14 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96.

33. Prin urmare, constatările de mai sus pot fi rezumate în sensul că, ținând seama de circumstanțele specifice din litigiul principal, produsele energetice produse în incinta unei instituții care fabrică produse energetice:

- nu sunt supuse impozitării (lipsește faptul generator de impozit) în măsura în care sunt utilizate pentru producerea de energie termică (inclusiv sub formă de abur) utilizată pentru producerea de produse energetice;
- nu sunt supuse impozitării (lipsește faptul generator de impozit) în măsura în care sunt utilizate pentru producerea de electricitate utilizată pentru producerea de produse energetice;
- sunt supuse impozitării în măsura în care sunt utilizate pentru producerea de energie termică utilizată în alte scopuri în incinta aceleiași instituții;

- nu sunt supuse impozitării (scutire) în măsura în care sunt utilizate pentru producerea de electricitate utilizată în alte scopuri în incinta aceleiași instituții;
- sunt supuse impozitării în măsura în care sunt utilizate pentru producerea de energie termică transmisă în afara incintei instituției;
- nu sunt supuse impozitării (scutire) în măsura în care sunt utilizate pentru producerea de electricitate transmisă în afara incintei instituției.

34. În același timp, electricitatea produsă în incinta instituției respective este supusă impozitării, impozitul devenind exigibil în momentul consumului, în măsura în care această electricitate este utilizată în incinta aceleiași instituții atât în scopul producerii de produse energetice, cât și în alte scopuri, și în momentul livrării de către distribuitor sau redistribuitor, în măsura în care este transmisă în afara incintei acestei instituții.

35. În consecință, propunem ca la prima întrebare preliminară să se răspundă că articolul 21 alineatul (3) din Directiva 2003/96 trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări a unui stat membru sau interpretării acesteia care permite impozitarea produselor energetice produse în incinta unei instituții care fabrică produse energetice și care sunt utilizate în scopul acestei producții, independent dacă o asemenea utilizare este directă sau se recurge la un produs intermediar, de exemplu abur sau electricitate.

Cu privire la a doua și la a treia întrebare

36. Amintim că societatea Petrotel-Lukoil utilizează propriul produs desemnat ca „păcură semifabricat” drept combustibil pentru încălzire într-un cazan de abur în propria centrală termoelectrică fără să fi obținut clasificarea acestui produs în scopuri fiscale. În consecință, autoritățile fiscale române au aplicat acestui produs rata de impozitare pentru motorină, în conformitate cu dispozițiile dreptului român. Ulterior, societatea Petrotel-Lukoil a obținut clasificarea produsului în cauză ca păcură, însă acest lucru nu a determinat reducerea ratei de impozitare sau restituirea accizei plătite în plus.

37. Prin intermediul celei de a doua și al celei de a treia întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 2 alineatul (3) primul paragraf din Directiva 2003/96 coroborat cu principiul proporționalității trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale sau unei practici a unui stat membru care permite impozitarea unui produs energetic pentru care directiva nu precizează nivelul de impozitare utilizat drept combustibil pentru încălzire la rata stabilită pentru carburant în cazul în care persoana impozabilă nu a solicitat clasificarea acestui produs în scopuri fiscale și menținerea nivelului de impozitare respectiv inclusiv ulterior clasificării produsului menționat drept combustibil pentru încălzire.

38. În temeiul articolului 2 alineatul (3) primul paragraf din Directiva 2003/96, produsele energetice pentru care directiva nu precizează nivelul de impozitare care sunt utilizate drept carburant sau combustibil pentru încălzire se impozitează „în funcție de utilizarea lor”, la rata aplicată combustibilului pentru încălzire sau carburantului echivalent.

39. Dispozițiile dreptului român impun în această situație ca operatorul economic care intenționează să utilizeze drept carburant sau combustibil pentru încălzire un produs energetic pentru care nu s-a stabilit nivelul de impozitare să adreseze autorității competente o solicitare pentru încadrarea produselor respective din punctul de vedere al accizelor. Nerespectarea acestei obligații atrage automat impozitarea produsului în cauză la cota de impozitare prevăzută pentru benzină, în cazul

utilizării drept carburant, sau la cota prevăzută pentru motorină, în cazul utilizării drept combustibil pentru încălzire. Aceste dispoziții au drept scop prevenirea fraudei fiscale în special prin utilizarea drept carburant, pentru care ratele de impozitare sunt mult mai ridicate, a produselor taxate la ratele prevăzute pentru combustibilul pentru încălzire.

40. Curtea a avut deja ocazia să statueze că prevederi similare sunt contrare dispozițiilor Directivei 2003/96, interpretate în lumina principiului proporționalității. Astfel, deși statele membre pot impune persoanelor impozabile anumite obligații în scopul prevenirii fraudei fiscale, nerespectarea acestor obligații nu poate conduce la impozitarea produselor utilizate drept combustibil pentru încălzire la rata prevăzută pentru carburant⁵.

41. Același principiu ar trebui, în opinia noastră, să fie aplicat în prezenta cauză. Nu are relevanță împrejurarea că în cauza ROZ-ŚWIT era vorba despre o obligație de informare pe care vânzătorul produselor energetice era obligat să o îndeplinească după vânzarea acestor produse, în timp ce în prezenta cauză este vorba despre o obligație care trebuie îndeplinită, în principiu, înainte de utilizarea produselor. Ambele obligații au același obiectiv, și anume acela de a asigura controlul administrației fiscale asupra utilizării produselor energetice și de a preveni astfel fraudele fiscale.

42. Nu suntem convingși, așadar, de argumentul, invocat de guvernul român, potrivit căruia, spre deosebire de obligația examinată de Curte în cauza menționată mai sus⁶, obligația prevăzută în legislația română nu are un caracter pur formal. Indiferent dacă obligația are caracter *ex ante* sau *ex post*, efectul nerespectării sale este același, și anume impozitarea unui produs energetic utilizat drept combustibil pentru încălzire la rata prevăzută pentru carburant. Acest lucru, potrivit jurisprudenței Curții, este contrar articolului 2 alineatul (3) primul paragraf din Directiva 2003/96.

43. În schimb, în ceea ce privește argumentul acestui guvern potrivit căruia un astfel de nivel de impozitare are caracter sancționatoriu și acționează ca un factor de descurajare, trebuie arătat că, desigur, statele membre au dreptul de a stabili sancțiuni în cazul nerespectării de către persoanele impozabile a obligațiilor lor administrative. Aceste sancțiuni nu pot consta însă în impozitarea produselor într-un mod contrar dispozițiilor Directivei 2003/96.

44. Rezultă din cele de mai sus că statele membre nu au dreptul să impoziteze produsele energetice utilizate drept combustibil pentru încălzire la rata prevăzută pentru carburant în cazul în care persoana impozabilă nu și-a respectat obligațiile administrative. Prin urmare, *a fortiori*, acestea nu pot menține un astfel de nivel de impozitare atunci când, deși cu întârziere, contribuabilul și-a respectat aceste obligații. Aceasta a fost situația în litigiul principal, întrucât societatea Petrotel-Lukoil a obținut în cele din urmă clasificarea produsului desemnat ca „păcură semifabricat” drept păcură. Într-o astfel de situație, taxa plătită în plus trebuie să fie restituită. Nerambursarea impozitului respectiv este incompatibilă cu dispozițiile Directivei 2003/96 coroborate cu principiul proporționalității.

45. În consecință, propunem să se răspundă la a doua și la a treia întrebare că articolul 2 alineatul (3) primul paragraf din Directiva 2003/96 coroborat cu principiul proporționalității trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale sau unei practici a unui stat membru care permite impozitarea unui produs energetic pentru care directiva nu precizează nivelul de impozitare utilizat drept combustibil pentru încălzire la rata stabilită pentru carburant în cazul în care persoana impozabilă nu a solicitat clasificarea acestui produs în scopuri fiscale și menținerea nivelului de impozitare respectiv inclusiv ulterior clasificării produsului menționat drept combustibil pentru încălzire.

5 Hotărârea din 2 iunie 2016, ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, dispozitivul).

6 Hotărârea din 2 iunie 2016, ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400).

Concluzie

46. În lumina tuturor considerațiilor de mai sus, propunem Curții să răspundă la întrebările preliminare adresate de Curtea de Apel București (România) după cum urmează:

- „1) Articolul 21 alineatul (3) din Directiva 2003/96/CE a Consiliului din 27 octombrie 2003 privind restructurarea cadrului comunitar de impozitare a produselor energetice și a electricității trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări a unui stat membru sau interpretării acesteia care permite impozitarea produselor energetice produse în incinta unei instituții care fabrică produse energetice și care sunt utilizate în scopul acestei producții, independent dacă o asemenea utilizare este directă sau se recurge la un produs intermediar, de exemplu abur sau electricitate.
- 2) Articolul 2 alineatul (3) primul paragraf din Directiva 2003/96 coroborat cu principiul proporționalității trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale sau unei practici a unui stat membru care permite impozitarea unui produs energetic pentru care directiva nu precizează nivelul de impozitare utilizat drept combustibil pentru încălzire la rata stabilită pentru carburant în cazul în care persoana impozabilă nu a solicitat clasificarea acestui produs în scopuri fiscale și menținerea nivelului de impozitare respectiv inclusiv ulterior clasificării produsului menționat drept combustibil pentru încălzire.”