



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
MACIEJA SZPUNARJA,
predstavljeni 16. maja 2019¹

Zadeva C-68/18

SC Petrotel-Lukoil SA

proti

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

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

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Curtea de Apel București (pritožbeno sodišče v Bukarešti, Romunija))

„Predlog za sprejetje predhodne odločbe – Direktiva 2003/96/ES – Obdavčitev energentov in električne energije – Oprostitve – Poraba energentov na območju obrata za proizvodnjo energentov – Obveznost, da se doseže uvrstitev energentov zaradi določitve trošarine – Davčna stopnja, ki se uporabi za energente“

Uvod

1. Države članice lahko davčnim zavezancem zaradi preprečevanja davčnih goljufij in izogibanja obdavčitvi nalagajo različne obveznosti. Vendar izdelki, za katere se uporabljajo harmonizirani davčni predpisi, zaradi teh ukrepov ne smejo biti obdavčeni v neskladju z določbami prava Unije. Sodišče je to v zvezi z obdavčitvijo energentov že ugotovilo in v tej zadevi bo lahko to sodno prakso potrdilo. Poleg tega se zadeva nanaša na vprašanje, kakšno je razmerje med obdavčitvijo energentov in električne energije v posebnem okviru proizvodnje energentov za lastne potrebe proizvajalca.

Pravni okvir

Pravo Unije

2. Člen 1 Direktive Sveta 2003/96/ES z dne 27. oktobra 2003 o prestrukturiranju okvira Skupnosti za obdavčitev energentov in električne energije² določa:

„Države članice morajo uvesti obdavčitev energentov in električne energije v skladu s to direktivo.“

¹ Jezik izvornika: poljščina.

² UL, posebna izdaja v slovenščini: poglavje 9, zvezek 1, str. 405.

3. Člen 2 te direktive določa:

„1. V tej direktivi se izraz ‚energenti‘ uporablja za izdelke:

[...]

(b) iz oznak KN 2701, 2702 in [od] 2704 do 2715;

[...]

2. Ta direktiva se uporablja tudi za:

Električno energijo iz oznake KN 2716.

3. Kadar so namenjeni za uporabo, ponujeni naprodaj ali uporabljeni kot pogonsko gorivo ali gorivo za ogrevanje, se energenti, razen tistih, za katere je raven obdavčitve določena s to direktivo, obdavčijo glede na uporabo, po stopnji, ki se uporablja za enakovredno gorivo za ogrevanje ali pogonsko gorivo.

[...]

4. Ta direktiva ne velja za:

[...]

(b) naslednjo uporabo energentov in električne energije:

- energente, ki se uporabljajo za druge namene kot za pogonsko gorivo ali kot gorivo za ogrevanje,

[...]“.

4. Člen 14(1)(a) te direktive določa:

„Razen splošnih določb iz Direktive 92/12/EGS^[3] o izjemah pri uporabi obdavčenih izdelkov in brez poseganja v druge določbe Skupnosti, države članice izvzamejo iz obdavčitve pod pogoji, ki jih določijo zaradi zagotavljanja pravilne in enotne uporabe takšnih izjem ter preprečevanja kakršnega koli izogibanja, izmikanja ali zlorabe, naslednje energente:

(a) energente in električno energijo, ki se uporabljajo za proizvodnjo električne energije ter električno energijo, ki se uporablja za ohranjanje sposobnosti za proizvodnjo električne energije. [...]“.

5. Nazadnje, člen 21 Direktive 2003/96 določa:

„1. Razen splošnih določb, ki opredeljujejo obdavčljiv dogodek in določb o plačilu, ki jih opredeljuje Direktiva 92/12/EGS, znesek davka od energentov prav tako zapade v plačilo ob nastopu enega od obdavčljivih dogodkov iz člena 2(3).

[...]

3 Direktiva Sveta z dne 25. februarja 1992 o splošnem režimu za trošarinske proizvode in o skladiščenju, gibanju in nadzoru takih proizvodov (UL, posebna izdaja v slovenščini: poglavje 9, zvezek 1, str. 179).

3. Poraba energentov na območju obrata za proizvodnjo energentov se ne šteje za obdavčljiv dogodek, ki bi imel za posledico obdavčitev, če gre za porabo energentov, ki se proizvajajo na območju obrata. [...] Kadar se energenti uporabljajo za namene, ki niso povezani s proizvodnjo energentov in zlasti za pogon vozil, se to obravnava kot obdavčljiv dogodek, ki ima za posledico obdavčitev.

[...]

5. Zaradi uporabe členov 5 in 6 Direktive 92/12/EGS, sta električna energija in zemeljski plin predmet obdavčitve, pri čemer obdavčljivi dogodek nastane v trenutku dobave s strani distributerja ali redistributerja. [...]

[...]

Subjekt, ki proizvaja električno energijo za lastne potrebe, šteje za distributerja. [...]

[...]“.

Romunsko pravo

6. Direktiva 2003/96 je bila v romunsko pravo prenesena z določbami Codul Fiscal – Legea nr. 571/2003 (davčni zakonik – zakon št. 571/2003) z dne 22. decembra 2003. Izdelki, ki so predmet obdavčitve, so bili do 31. marca 2010 opredeljeni v členu 175 tega zakona, od 1. aprila 2010 pa v členu 206¹⁶. Določba člena 21(3) Direktive 2003/96 je bila prenesena s členom 175(7) oziroma členom 206¹⁶(7) tega zakona.

7. V Hotărârea Guvernului României nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (uredba št. 44/2004 o odobritvi metodoloških standardov za uporabo zakona št. 571/2003 o davčnem zakoniku) z dne 22. januarja 2004 je določeno:

„Člen 175

5. (1) Za energente, razen tistih iz odstavka 3 člena 175 [zakona o davčnem zakoniku], se trošarina plača, če:

- (a) se proizvajajo, da bi se uporabili kot gorivo za ogrevanje ali pogonsko gorivo;
- (b) so naprodaj kot gorivo za ogrevanje ali pogonsko gorivo;
- (c) se uporabljajo kot gorivo za ogrevanje ali pogonsko gorivo.

(2) Gospodarski subjekt, ki opravlja eno od dejavnosti iz odstavka 1, mora pred proizvodnjo, ponujanjem naprodaj ali uporabo energentov pri Ministerul Finantelor Publice – Comisia con atribuții in autorizarea antrepozilor fiscale (ministrstvo za finance – urad za izdajo dovoljenj za trošarinska skladišča, Romunija) vložiti vlogo za uvrstitev navedenih izdelkov zaradi določitve trošarinske obveznosti. Vlogi se obvezno priložijo poročilo pooblaščenega laboratorija o analizi zadevnega izdelka, tarifna uvrstitev izdelka, ki jo opravi Autoritatea Națională a Vămilor (nacionalna carinska uprava, Romunija), in mnenje Ministerul Economiei și Comerțului (ministrstvo za gospodarstvo in trgovino, Romunija) o izenačitvi navedenega izdelka z enakovrednim izdelkom, ki je predmet trošarinske obveznosti.

[...]

(4) Za izdelke, [...] v zvezi s katerimi gospodarski subjekt ne spoštuje obveznosti iz odstavkov 2 in 3, [...] se v primeru pogonskega goriva plača trošarina, določena za osvinčeni bencin, v primeru goriva za ogrevanje pa trošarina, določena za plinsko olje“.

8. Analogne izvedbene določbe veljajo v zvezi s členom 206¹⁶ zgoraj navedenega zakona.

Dejansko stanje, potek postopka in vprašanja za predhodno odločanje

9. SC Petrotel-Lukoil SA je družba romunskega prava (v nadaljevanju: Petrotel-Lukoil), ki proizvaja energente, zlasti raznovrstna pogonska goriva. V okviru te proizvodnje proizvaja med drugim tudi izdelka, opisana kot „kurilno olje 40/42S“ in „delno obdelano kurilno olje“ iz tarifne številke 2707 99 99 KN.

10. Predložitveno sodišče v predlogu za sprejetje predhodne odločbe zelo široko opisuje dejansko stanje spora med družbo Petrotel-Lukoil in romunskimi davčnimi organi. Vendar se zdi, da so za odgovor na vprašanja o razlagi prava Unije upoštevni le spodaj navedeni elementi dejanskega stanja.

11. Romunski davčni organi so na podlagi inšpekcijskega nadzora ugotovili, da je družba Petrotel-Lukoil od 1. januarja 2009 do 31. decembra 2011 uporabljala „kurilno olje 40/42S“ in „delno obdelano kurilno olje“ kot gorivo za ogrevanje v svojih tehnoloških obratih za proizvodnjo energentov in v lastni termoelektrarni za proizvodnjo pare, potrebne za proizvodnjo toplotne in električne energije. Davčni organi so poleg tega ugotovili, da družba Petrotel-Lukoil ni podala vloge za uvrstitev izdelka, opisanega kot „delno obdelano kurilno olje“, zaradi določitve trošarinske obveznosti.

12. Na podlagi teh ugotovitev so romunski davčni organi 18. decembra 2014 izdali odločbo o dodatni odmeri trošarine v zvezi s porabo zgoraj navedenih energentov v termoelektrarni v lasti družbe Petrotel-Lukoil. V odločbi je bilo prav tako ugotovljeno, da se izdelek, opisan kot „delno obdelano kurilno olje“, obdavči po stopnji za plinsko olje.

13. Pritožba, ki jo je zoper to odločbo vložila družba Petrotel-Lukoil, je bila 11. novembra 2015 zavrnjena. Poleg tega je ta družba 27. aprila 2015 dosegla, da je bil izdelek, opisan kot „delno obdelano kurilno olje“, uvrščen kot kurilno olje.

14. Družba Petrotel-Lukoil je 5. januarja 2016 pri predložitvenem sodišču vložila tožbo za razglasitev delne ničnosti zgoraj navedenih upravnih odločb in vračilo preveč plačane trošarine.

15. V teh okoliščinah je Curtea de Apel București (pritožbeno sodišče v Bukarešti, Romunija) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

- „1. Ali določbe člena 21(3) Direktive [2003/96] nasprotujejo določbam člena 175 [davčnega zakonika – zakona št. 571/2003], v veljavi do 31. marca 2010, in določbam člena 206¹⁶ [tega zakona], v veljavi od 1. aprila 2010, [...] ter predpisom, sprejetim na njihovi podlagi?
2. Ali določbe člena 2(3) [Direktive 2003/96] nasprotujejo določbam člena 175 [davčnega zakonika – zakona št. 571/2003], v veljavi do 31. marca 2010, in določbam člena 206¹⁶ [tega zakona], v veljavi od 1. aprila 2010, [...] ter predpisom, sprejetim na njihovi podlagi?
3. Ali načelo sorazmernosti nasprotuje temu, da država članica ne upošteva okoliščine, da je družba po opravljenem davčnem inšpekcijskem nadzoru pridobila odločbo o izenačitvi izdelka ‚delno obdelana kurilna olja‘ z izdelkom ‚kurilna olja‘, in da se po rešitvi pritožbe davčnega zavezanca ohrani trošarina, ki se je prvotno obračunavala za izdelek ‚plinsko olje‘?“

16. Predlog za sprejetje predhodne odločbe je sodno tajništvo Sodišča prejelo 2. februarja 2018. Pisna stališča so predložile družba Petrotel-Lukoil, romunska vlada in Evropska komisija. Navedene udeleženke so bile zastopane na obravnavi 10. januarja 2019.

Analiza

17. Predložitveno sodišče ni natančno navedlo, o katerih določbah nacionalnega prava dvomi, da so v skladu s pravom Unije. Vendar je na podlagi navedb posameznih udeleženk postopka mogoče sklepati, da gre za določbe ali njihovo razlago, v skladu s katerimi je mogoča obdavčitev energentov, ki se porabijo med proizvodnjo nadaljnjih energentov ali električne energije na območju istega obrata, v katerem so bili proizvedeni prvonavedeni energenti. Dvomi predložitvenega sodišča bi se lahko nanašali tudi na obdavčitev izdelka, opisanega kot „delno obdelano kurilno olje“, po stopnji, določeni za plinsko olje, čeprav je bil omenjeni izdelek naknadno uvrščen med kurilno olje.

Prvo vprašanje za predhodno odločanje

18. Predložitveno sodišče želi s prvim vprašanjem za predhodno odločanje v bistvu razjasniti, ali je treba člen 21(3) Direktive 2003/96 razlagati tako, da nasprotuje določbam nacionalnega prava ali njihovi razlagi, v skladu s katerimi je mogoča obdavčitev energentov, ki se porabijo med proizvodnjo nadaljnjih energentov ali električne energije na območju istega obrata, v katerem so bili proizvedeni prvonavedeni energenti.

19. V obratu (rafinerija) v lasti družbe Petrotel-Lukoil se med drugim proizvajata dva energenta v smislu člena 2(1)(b) Direktive 2003/96, opisana kot „kurilno olje 40/42S“ in „delno obdelano kurilno olje“. Ta energenta se uporabljata kot gorivo za ogrevanje parnega kotla v termoelektrarni, ki je del obrata. Pridobljena vodna para se nato uporabi za hkratno proizvodnjo (kogeneracijo) toplotne in električne energije.

20. Spor med strankama postopka v glavni stvari se nanaša na to, ali in v kolikšni meri sta tako proizvedeni toplotna in električna energija nato uporabljeni v tehnološkem procesu proizvodnje energentov, ki so končni izdelki zadevnega obrata. To je dejansko vprašanje, ki ga mora rešiti predložitveno sodišče. Vendar se zdi, da se – oziroma bi se vsekakor lahko – toplotna in električna energija uporabljata ne le v tehnološkem procesu proizvodnje energentov, ampak tudi v druge namene na območju obrata, kakršna sta ogrevanje in preskrba pisarn ali drugih prostorov z električno energijo. Poleg tega se ju lahko prenese zunaj območja obrata v splošno omrežje za daljinsko ogrevanje in elektroenergetsko omrežje. Za koristen odgovor predložitvenemu sodišču je treba zato preučiti, kako se na podlagi določb Direktive 2003/96 glede na posamezne načine uporabe toplotne in električne energije obdavčijo prvotni energenti.

21. Z Direktivo 2003/96 je bilo uvedeno pravilo za obdavčitev energentov, ki se uporabijo kot pogonska goriva ali goriva za ogrevanje, ter harmonizirana višina te obdavčitve. Obdavčljiv dogodek, katerega posledica je obdavčitev, sta proizvodnja ali uvoz energentov ter tudi dogodki iz člena 2(3) Direktive 2003/96. Vendar obveznost plačila davka nastane šele ob sprostitvi teh energentov v porabo. Drugače je v primeru električne energije, pri kateri obveznost plačila davka nastane ob distributerjevi ali redistributerjevi dobavi.

22. V Direktivi 2003/96 je določena vrsta izjem od zgornjih pravil. Zlasti se v skladu s členom 21(3), prvi stavek, te direktive uporaba v obratu, v katerem se proizvajajo energenti, energentov, ki se proizvedejo prav v tem obratu, za namene te proizvodnje ne šteje za obdavčljiv dogodek, ki ima za posledico obdavčitev. Vendar v skladu s tretjim stavkom te določbe obdavčljivi dogodek, katerega posledica je obdavčitev, nastane, če se obravnavni energenti ne uporabljajo za proizvodnjo energentov.

23. V členu 21(3) Direktive 2003/96 ni opredeljeno, kako bi se morali zadevni energenti uporabljati za proizvodnjo energentov. Jasno je le to, da gre za energente, ki se uporabljajo kot gorivo za ogrevanje, saj drugačna uporaba teh energentov – na primer kot surovin – ni zajeta z določbami te direktive. Ni pa upoštevno, ali se ti energenti uporabljajo neposredno v obratih za proizvodnjo energentov ali za proizvodnjo energije, ki se nato porabi v nadaljnji proizvodnji. Prav tako ni pomembno, ali med proizvodnjo te energije nastane vmesni izdelek, na primer vodna para.

24. Podoben sklep je treba izpeljati v zvezi z energenti, ki se uporabljajo za proizvodnjo električne energije, ki se nato porabi za proizvodnjo nadaljnjih energentov. Iz člena 21(3) Direktive 2003/96 namreč ni razvidna nikakršna osnova za to, da bi se energenti, ki se uporabljajo za proizvodnjo toplotne energije, obravnavali drugače od teh, ki se uporabljajo za proizvodnjo električne energije, če se nato obe vrsti energije porabita za proizvodnjo energentov.

25. Poleg tega za energente, ki se uporabljajo za proizvodnjo električne energije, velja splošno izvzetje iz obdavčitve na podlagi člena 14(1)(a), prvi stavek, Direktive 2003/96. Vendar menim, da bi se morala za energente, ki se proizvajajo na območju obrata za proizvodnjo energentov in uporabljajo za proizvodnjo električne energije, ki se nato porabi za proizvodnjo energentov, kot *lex specialis*⁴ uporabiti določba člena 21(3) te direktive.

26. Ne strinjam pa se s stališčem Komisije, da električna energija, ki se proizvaja v termoelektrarni na območju rafinerije družbe Petrotel-Lukoil in porabi med proizvodnjo energentov, ni predmet obdavčitve. To vprašanje sicer, kot se zdi, ni predmet spora v postopku v glavni stvari ali vprašanj za predhodno odločanje, vendar ga je treba pojasniti.

27. Električna energija je obdavčena z davkom, ki v plačilo zapade v trenutku distributerjeve ali redistributerjeve dobave. V skladu s točko 21(5), tretji pododstavek, prvi stavek, Direktive 2003/96 se subjekt, ki proizvaja električno energijo za lastne potrebe, šteje za distributerja, učinek tega pa je, da je električna energija, proizvedena za lastne potrebe, predmet obdavčitve. Menim, da ta učinek zaradi določbe člena 21(3), prvi stavek, te direktive ni izključen.

28. In sicer zato, prvič, ker je električna energija na podlagi Direktive 2003/96 sicer predmet obdavčitve, vendar ni energent v smislu člena 2(1) te direktive, temveč ločen predmet ureditve na podlagi njenega člena 2(2). Z izrazom „energenti“ iz člena 21(3), prvi stavek, Direktive 2003/96 električna energija torej ni zajeta. Kadar zakonodajalec uvaja analogna pravila za energente in električno energijo, obe vrsti izdelkov tudi izrecno navede, kot na primer v členu 21(3), drugi stavek, zadevne direktive.

29. Drugič, čeprav je z Direktivo 2003/96 na podlagi splošnega izvzetja iz obdavčitve po členu 14(1)(a) te direktive prepovedano dvojno obdavčenje električne energije ter energentov in električne energije, ki se uporabljajo za njeno proizvodnjo, pa ta prepoved v obratni smeri ne velja. Električna energija, ki se uporablja za proizvodnjo energentov, se torej obdavči po splošnih pravilih. Splošneje povedano, Direktiva 2003/96 ne določa nobene „določbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja“ v zvezi z energenti in električno energijo, ki se uporabljajo za proizvodnjo energentov. Edina izjema je kvazi oprostitev energentov, ki so proizvedeni na območju istega obrata, iz člena 21(3), prvi stavek, te direktive.

30. Tretjič, ne strinjam se z mnenjem, ki ga je Komisija izrazila med obravnavo, da je treba proces proizvodnje energentov obravnavati celostno, kar naj bi pomenilo, da je električna energija, ki se v tem procesu uporablja, izvezeta iz obdavčitve. Proces proizvodnje je treba res obravnavati celostno, če gre za obdavčitev energentov, proizvedenih v istem obratu in uporabljenih za to proizvodnjo. Ti energenti se ne obdavčijo, ne glede na to, ali se za proizvodnjo nadaljnjih energentov uporabljajo

⁴ Pri tem ni upoštevno, da se v termoelektrarni na območju obrata v lasti družbe Petrotel-Lukoil hkrati proizvajata (kogeneracija) električna in toplotna energija. Oprostitev za energente, ki se uporabljajo za proizvodnjo električne energije, veljajo tudi za soproizvodnjo (glej po analogiji sodbo z dne 7. marca 2018, Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168, izrek).

neposredno ali pa prek izkoriščanja vmesnega izdelka, na primer vodne pare. Drugače pa je v primeru, v katerem se proizvaja izdelek, ki je predmet obdavčitve v skladu z Direktivo 2003/96, na primer električna energija. V tem primeru se morajo uporabiti določbe te direktive, iz katerih pa ne izhajata obveznost oprostitve električne energije, uporabljene za proizvodnjo energentov, ali splošna prepoved dvojnega obdavčevanja, iz katere bi bilo tako obveznost mogoče izpeljati.

31. Člen 21(3), prvi stavek, Direktive 2003/96 se v primeru, v katerem se toplotna ali električna energija, proizvedeni na območju obrata za proizvodnjo energentov, ne uporabljata za to proizvodnjo, temveč v druge namene, na primer za preskrbo pisarn ali drugih prostorov, ne uporabi. To izhaja iz tretjega stavka tega odstavka. Zato se energenti, ki se uporabijo za proizvodnjo toplotne energije, obdavčijo v skladu s splošnimi pravili, energenti, uporabljeni za proizvodnjo električne energije, pa so oproščeni na podlagi člena 14(1)(a) zadevne direktive. Se pa obdavči tako proizvedena električna energija, saj je električna energija, proizvedena za lastne potrebe njenega proizvajalca, obdavčena ob porabi.

32. Nazadnje, člen 21(3), prvi stavek, Direktive 2003/96 se v zvezi s proizvodnjo toplotne in električne energije, ki se preneseta z območja obrata v splošno omrežje za daljinsko ogrevanje ali elektroenergetsko omrežje, ne uporabi. To pomeni, da se uporaba energentov za to proizvodnjo obdavči po splošnih pravilih, in sicer tudi če se ti energenti proizvedejo na območju istega obrata. Energenti, ki se uporabijo za proizvodnjo toplotne energije, so torej predmet obdavčitve, energenti, uporabljeni za proizvodnjo električne energije, pa so oproščeni na podlagi člena 14(1)(a) Direktive 2003/96.

33. Ob upoštevanju posebnosti dejanskega stanja postopka v glavni stvari je mogoče zgornje ugotovitve torej povzeti tako, da energenti, proizvedeni na območju obrata za proizvodnjo energentov:

- niso predmet obdavčitve (neobstoj obdavčljivega dogodka, katerega posledica je obdavčitev), če se uporabljajo za proizvodnjo toplotne energije (tudi v obliki vodne pare), ki se uporabi za proizvodnjo energentov;
- niso predmet obdavčitve (neobstoj obdavčljivega dogodka, katerega posledica je obdavčitev), če se uporabljajo za proizvodnjo električne energije, ki se uporabi za proizvodnjo energentov;
- so predmet obdavčitve, če se uporabljajo za proizvodnjo toplotne energije, ki se na območju tega obrata uporabi v druge namene;
- niso predmet obdavčitve (oprostitev), če se uporabljajo za proizvodnjo električne energije, ki se na območju tega obrata uporabi v druge namene;
- so predmet obdavčitve, če se uporabljajo za proizvodnjo toplotne energije, ki se prenese zunaj območja obrata;
- niso predmet obdavčitve (oprostitev), če se uporabljajo za proizvodnjo električne energije, ki se prenese zunaj območja obrata.

34. Obenem je električna energija, proizvedena na območju tega obrata, obdavčena z davkom, ki zapade v plačilo ob njeni porabi, če se ta energija na območju istega obrata uporabi za proizvodnjo energentov ali v druge namene, oziroma ob distributerjevi ali redistributerjevi dobavi, če je prenesena zunaj območja tega obrata.

35. Zato predlagam, naj se na prvo vprašanje za predhodno odločanje odgovori tako, da je treba člen 21(3) Direktive 2003/96 razlagati tako, da nasprotuje določbam prava države članice ali njihovi razlagi, v skladu s katerimi se lahko obdavčijo energenti, ki se proizvedejo na območju obrata za proizvodnjo energentov in uporabljajo za namene te proizvodnje, pri čemer ni upoštevno, ali se ta uporaba izvrši neposredno ali prek drugega izdelka, na primer vodne pare ali električne energije.

Drugo in tretje vprašanje za predhodno odločanje

36. Naj spomnim, da je družba Petrotel-Lukoil energent, opisan kot „delno obdelano kurilno olje“, ki ga sama proizvaja, uporabljala kot gorivo za ogrevanje v parnem kotlu svoje termoelektrarne, ne da bi poskrbela za uvrstitev tega izdelka zaradi obdavčitve. Zato so romunski davčni organi za ta izdelek davek v skladu z določbami romunskega prava odmerili po stopnji, ki velja za plinsko olje. Družba Petrotel-Lukoil je nato dosegla, da je bil zadevni izdelek uvrščen kot kurilno olje, vendar posledica tega nista bila ne znižanje davčne stopnje ne vračilo preveč plačanega davka.

37. Predložitveno sodišče želi torej z drugim in tretjim vprašanjem za predhodno odločanje, ki ju je treba preučiti skupaj, izvedeti, ali je treba člen 2(3), prvi pododstavek, Direktive 2003/96 v povezavi z načelom sorazmernosti razlagati tako, da nasprotujeta določbam nacionalnega prava ali praksi države članice, v skladu s katerimi se lahko energent, za katerega v tej direktivi raven obdavčitve ni določena, ki se uporablja kot gorivo za ogrevanje, obdavči po stopnji, določeni za pogonsko gorivo, če davčni zavezanec ni podal vloge za uvrstitev tega energenta zaradi obdavčitve, in se ta davčna stopnja ohrani tudi po uvrstitvi navedenega izdelka med gorivo za ogrevanje.

38. V skladu s členom 2(3), prvi pododstavek, Direktive 2003/96 se energenti, za katere raven obdavčitve s to direktivo ni določena, a se uporabljajo kot pogonsko gorivo ali gorivo za ogrevanje, obdavčijo „glede na uporabo“ po stopnji, ki se uporablja za enakovredno gorivo za ogrevanje ali pogonsko gorivo.

39. V skladu z določbami romunskega prava mora v takem položaju subjekt, ki želi energent, za katerega raven obdavčitve ni določena, uporabljati kot pogonsko gorivo ali gorivo za ogrevanje, pri ustreznem organu podati vlogo za uvrstitev danega izdelka zaradi določitve trošarine. Posledica neizpolnitve te obveznosti je samodejna obdavčitev energenta po stopnji, določeni za motorni bencin, če se uporablja kot pogonsko gorivo, oziroma po stopnji, določeni za plinsko olje, če se uporablja kot gorivo za ogrevanje. Namen teh določb je preprečevanje davčnih goljufij, in sicer zlasti tega, da bi se izdelki, ki se obdavčijo po stopnjah, ki veljajo za goriva za ogrevanje, uporabljali kot pogonska goriva, za katera so določene občutno višje davčne stopnje.

40. Sodišče je že ugotovilo, da so takšne določbe v nasprotju z določbami Direktive 2003/96, razlaganimi ob upoštevanju načela sorazmernosti. Čeprav države članice davčnim zavezancem zaradi preprečevanja davčnih goljufij lahko nalagajo nekatere obveznosti, pa posledica neizpolnitve teh obveznosti ne more biti to, da se izdelki, ki se uporabljajo kot goriva za ogrevanje, obdavčijo po stopnji, ki je določena za pogonska goriva.⁵

41. Enako pravilo bi se po mojem mnenju moralo uporabiti v obravnavani zadevi. Okoliščina, da je šlo v zadevi ROZ-ŚWIT za obveznost obvestitve, ki jo je moral prodajalec energentov izpolniti po prodaji teh energentov, v tej zadevi pa gre za obveznost, ki jo je treba načeloma izpolniti pred uporabo proizvodov, ne vpliva na ta sklep. Obe vrsti obveznosti imata namreč isti namen, in sicer zagotovitev nadzora davčne uprave nad uporabo energentov in s tem preprečevanje davčnih goljufij.

⁵ Sodba z dne 2. junija 2016, ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, izrek).

42. Zato me ne prepriča argument romunske vlade, da drugače kakor obveznost, ki jo je Sodišče obravnavalo v zgoraj navedeni zadevi,⁶ obveznost, določena v romunskem pravu, ni izključno formalna. Učinek neizpolnitve obveznosti je ne glede na to, ali jo je treba izpolniti predhodno ali naknadno, enak, torej obdavčitev energenta, ki se uporablja kot gorivo za ogrevanje, po stopnji, ki je določena za pogonsko gorivo. To pa je v skladu s sodno prakso Sodišča v nasprotju s členom 2(3), prvi pododstavek, Direktive 2003/96.

43. V zvezi z argumentom te vlade, da naj bi taka raven obdavčitve imela značaj kazni in učinkovala odvračilno, pa je treba ugotoviti, da imajo države članice nedvomno pravico določati kazni za neizpolnitev upravnih obveznosti davčnih zavezancev. Vendar pa te kazni ne smejo temeljiti na obdavčitvi izdelkov, ki je v nasprotju z določbami Direktive 2003/96.

44. Iz tega izhaja, da države članice energentov, ki se uporabljajo kot gorivo za ogrevanje, ne morejo obdavčiti po stopnji, določeni za pogonska goriva, če davčni zavezanec ni izpolnil svojih upravnih obveznosti. Toliko bolj torej velja, da take ravni obdavčitve ne morejo ohraniti, če je davčni zavezanec te obveznosti izpolnil, vendar z zamudo. Tak položaj pa je podan v postopku v glavni stvari, saj je družba Petrotel-Lukoil nazadnje dosegla uvrstitev izdelka, opisanega kot „delno obdelano kurilno olje“, med kurilno olje. V takem položaju bi moral biti preveč plačani davek vrnjen. Nevračilo tega davka je v nasprotju z določbami Direktive 2003/96 v povezavi z načelom sorazmernosti.

45. Zato predlagam, naj se na drugo in tretje vprašanje za predhodno odločanje odgovori tako, da je treba člen 2(3), prvi pododstavek, Direktive 2003/96 v povezavi z načelom sorazmernosti razlagati tako, da nasprotujeta določbam nacionalnega prava ali praksi države članice, v skladu s katerimi se lahko energent, za katerega v tej direktivi raven obdavčitve ni določena, ki se uporablja kot gorivo za ogrevanje, obdavči po stopnji, določeni za pogonsko gorivo, če davčni zavezanec ni podal vloge za uvrstitev tega energenta zaradi obdavčitve, in se ta raven obdavčitve ohrani tudi po uvrstitvi navedenega energenta med gorivo za ogrevanje.

Predlog

46. Ob upoštevanju vseh zgornjih preudarkov predlagam, naj se na vprašanja za predhodno odločanje, ki jih je predložilo Curtea de Apel București (pritožbeno sodišče v Bukarešti, Romunija), odgovori tako:

1. Člen 21(3) Direktive Sveta 2003/96 z dne 27. oktobra 2003 o prestrukturiranju okvira Skupnosti za obdavčitev energentov in električne energije je treba razlagati tako, da nasprotuje določbam prava države članice ali njihovi razlagi, v skladu s katerimi se lahko obdavčijo energenti, ki se proizvedejo na območju obrata za proizvodnjo energentov in uporabljajo za namene te proizvodnje, pri čemer ni upoštevno, ali se ta uporaba izvrši neposredno ali prek drugega izdelka, na primer vodne pare ali električne energije.
2. Člen 2(3), prvi pododstavek, Direktive 2003/96 v povezavi z načelom sorazmernosti je treba razlagati tako, da nasprotujeta določbam nacionalnega prava ali praksi države članice, v skladu s katerimi se lahko energent, za katerega v tej direktivi raven obdavčitve ni določena, ki se uporablja kot gorivo za ogrevanje, obdavči po stopnji, določeni za pogonsko gorivo, če davčni zavezanec ni podal vloge za uvrstitev tega energenta zaradi obdavčitve, in se ta raven obdavčitve ohrani tudi po uvrstitvi navedenega energenta med gorivo za ogrevanje.

⁶ Sodba z dne 2. junija 2016, ROZ-ŠWIT (C-418/14, EU:C:2016:400).