Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
MACIEJA SZPUNARA
przedstawiona w dniu 16 maja 2019 r.[1]

Sprawa C-68/18

SC Petrotel-Lukoil SA
przeciwko
Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili,
Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Curtea de Apel București (sąd apelacyjny w Bukareszcie, Rumunia)]

Odesłanie prejudycjalne – Dyrektywa 2003/96/WE – Opodatkowanie produktów energetycznych i energii elektrycznej – Zwolnienia – Zużycie produktów energetycznych na terenie zakładu produkującego takie produkty – Obowiązek uzyskania klasyfikacji produktów energetycznych do celów określenia wysokości podatku akcyzowego – Stawka opodatkowania mająca zastosowanie do tych produktów

Wprowadzenie

1. Państwa członkowskie mają prawo nakładać na podatników różnorodne obowiązki w celu zapobiegania oszustwom podatkowym i unikaniu opodatkowania. Środki te nie mogą jednak powodować opodatkowania produktów podlegających zharmonizowanym przepisom podatkowym w sposób niezgodny z przepisami prawa Unii. Trybunał orzekł tak już w odniesieniu do opodatkowania produktów energetycznych i będzie miał okazję w niniejszej sprawie potwierdzić to orzecznictwo. Ponadto sprawa ta dotyczy kwestii wzajemnych relacji między opodatkowaniem produktów energetycznych oraz energii elektrycznej w szczególnym kontekście produkcji tych produktów na własne potrzeby ich producenta.

Ramy prawne

Prawo Unii

2. Artykuł 1 dyrektywy Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej[2] stanowi:

„Państwa członkowskie nakładają podatki na produkty energetyczne i energię elektryczną zgodnie z niniejszą dyrektywą”.

1 Język oryginału: polski.
2 Dz.U. 2003, L 283, s. 51.

3. Zgodnie z art. 2 tej dyrektywy:

„1. Dla celów niniejszej dyrektywy, pojęcie »produkty energetyczne« stosuje się do produktów:

[…]

b) objętych kodami CN 2701, 2702 i 2704 do 2715;

[…]

2. Niniejsza dyrektywa ma również zastosowanie do:

Energii elektrycznej objętej kodem CN 2716.

3. W przypadku przeznaczenia do wykorzystania, oferowania na sprzedaż lub wykorzystywania jako paliwo silnikowe lub paliwo do ogrzewania [opałowe], produkty energetyczne inne niż te, których poziom opodatkowania został określony w niniejszej dyrektywie, podlegają podatkowi zgodnie z wykorzystaniem, według stawki przyjętej dla równoważnego paliwa do ogrzewania [opałowego] lub paliwa silnikowego.

[…]

4. Niniejsza dyrektywa nie ma zastosowania do:

[…]

b) następującego wykorzystania produktów energetycznych i energii elektrycznej:

– produktów energetycznych wykorzystywanych do celów innych niż paliwo silnikowe lub paliwa do ogrzewania [opałowe],

[…]”.

4. Artykuł 14 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy stanowi:

„Poza przepisami ogólnymi wymienionymi w dyrektywie 92/12/EWG[3] w sprawie zwolnionych zastosowań produktów podlegających opodatkowaniu, i bez uszczerbku dla innych przepisów wspólnotowych, państwa członkowskie zwalniają następujące produkty od podatku na warunkach, które ustanawiają do celów zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania takich zwolnień oraz zapobieżenia jakimkolwiek oszustwom podatkowym, unikaniu [opodatkowania] lub nadużyciom:

a) produkty energetyczne i energia elektryczna wykorzystywan[e] do produkcji energii elektrycznej oraz energia elektryczna wykorzystywana do utrzymania zdolności do produkcji energii elektrycznej […]”.

5. Wreszcie art. 21 dyrektywy 2003/96 stanowi:

„1. Poza przepisami ogólnymi definiującymi zdarzenie powodujące powstanie zobowiązania podatkowego i przepisami dotyczącymi uiszczania podatków przedstawionymi w dyrektywie 92/12/EWG, kwota opodatkowania od produktów energetycznych staje się wymagalna przy wystąpieniu zdarzeń powodujących powstanie obowiązku zgodnie z art. 2 ust. 3 niniejszej dyrektywy.

3 Dyrektywa Rady z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania (Dz.U. 1992, L 76, s. 1).

[…]

3. Zużycie produktów energetycznych na terenie zakładu produkującego produkty energetyczne nie jest uważane za zdarzenie powodujące powstanie zobowiązania podatkowego, jeśli zużyciu ulegają produkty energetyczne produkowane na terenie zakładu. […] W przypadku gdy zużycie następuje na cele nie związane z produkcją produktów energetycznych, w szczególności do napędu pojazdów, wówczas jest to uznawane za zdarzenie powodujące powstanie zobowiązania podatkowego.

[…]

5. Dla celów stosowania art. 5 i 6 dyrektywy 92/12/EWG, energia elektryczna i gaz ziemny podlegają podatkom, które stają się wymagalne w momencie dostawy przez dystrybutora lub redystrybutora. […]

[…]

Jednostka produkująca energię elektryczną na swoje własne potrzeby jest uważana za dystrybutora. […]

[…]”.

Prawo rumuńskie

6. Dyrektywa 2003/96 została transponowana do rumuńskiego porządku prawnego przepisami Codul Fiscal – Legea nr. 571/2003 (ustawy nr 571/2003 kodeks podatkowy) z dnia 22 grudnia 2003 r. Produkty podlegające opodatkowaniu określał, do dnia 31 marca 2010 r., art. 175 tej ustawy, a od dnia 1 kwietnia 2010 r. jej art. 206^{16}. Przepis art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96 transponowano, odpowiednio, w art. 175 ust. 7 i art. 206^{16} ust. 7 tej ustawy.

7. Zgodnie z przepisami Hotărârea Guvernului României nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (rozporządzenia nr 44/2004 w sprawie zatwierdzenia przepisów wykonawczych do ustawy nr 571/2003 ustanawiającej kodeks podatkowy) z dnia 22 stycznia 2004 r.:

„Artykuł 175

5. (1) Produkty energetyczne, inne niż te, o których mowa w ust. 3 art. 175 [ustawy kodeks podatkowy], są objęte podatkiem akcyzowym, o ile:

a) są produkowane w celu ich wykorzystania jako paliwo opałowe lub jako paliwo silnikowe;

b) są oferowane na sprzedaż jako paliwo opałowe lub jako paliwo silnikowe;

c) są wykorzystywane jako paliwo opałowe lub jako paliwo silnikowe.

(2) Każdy podmiot gospodarczy, który znajduje się w jednej z sytuacji przewidzianych w ust. 1, zobowiązany jest, przed rozpoczęciem produkcji, oferowaniem na sprzedaż lub wykorzystaniem produktów energetycznych, złożyć do Ministerul Finanțelor Publice – Comisia cu atribuții în autorizarea antrepozitelor fiscale (ministerstwa finansów – urzędu właściwego do wydawania zezwoleń na prowadzenie składu podatkowego, Rumunia) wniosek w sprawie klasyfikacji wyżej wymienionych produktów do celów podatku akcyzowego. Do wniosku należy obowiązkowo dołączyć sprawozdanie z analizy danego produktu, sporządzone przez upoważnione laboratorium, klasyfikację taryfową

produktu dokonaną przez Autoritatea Națională a Vămilor (krajowy organ celny, Rumunia) oraz opinię Ministerul Economiei și Comerțului (ministerstwa gospodarki i handlu, Rumunia) w sprawie zrównania tego produktu z produktem równoważnym, podlegającym opodatkowaniu podatkiem akcyzowym.

[…]

(4) W odniesieniu do produktów, […] w stosunku do których podmiot gospodarczy nie wywiązuje się z obowiązków określonych w ust. 2 i 3, w przypadku paliwa silnikowego należny podatek akcyzowy odpowiada podatkowi przewidzianemu dla benzyny ołowiowej, a w przypadku paliwa opałowego należny podatek akcyzowy odpowiada podatkowi przewidzianemu dla oleju napędowego".

8. Analogiczne przepisy wykonawcze obowiązują w odniesieniu do art. 206^{16} wyżej wymienionej ustawy.

Okoliczności faktyczne, przebieg postępowania i pytania prejudycjalne

9. SC Petrotel-Lukoil SA, spółka prawa rumuńskiego (zwana dalej „spółką Petrotel-Lukoil"), wytwarza produkty energetyczne, w szczególności różnego rodzaju paliwa silnikowe. W ramach tej produkcji spółka wytwarza również, między innymi, produkty określane jako „olej opałowy 40/42S" oraz „olej opałowy półprzetworzony", objęte kodem CN 2707 99 99.

10. Sąd odsyłający przedstawia w odesłaniu bardzo szeroki opis okoliczności faktycznych sporu między spółką Petrotel-Lukoil a rumuńskimi organami podatkowymi. Jak się wydaje, z punktu widzenia odpowiedzi na pytania dotyczące wykładni prawa Unii znaczenie mają tylko następujące elementy stanu faktycznego.

11. Rumuńskie organy podatkowe ustaliły w wyniku kontroli, że w okresie od dnia 1 stycznia 2009 r. do dnia 31 grudnia 2011 r. spółka Petrotel-Lukoil wykorzystywała „olej opałowy 40/42S" oraz „olej opałowy półprzetworzony" jako paliwo opałowe zarówno w swoich instalacjach technologicznych do produkcji produktów energetycznych, jak również we własnej elektrociepłowni w celu uzyskania pary wodnej do produkcji energii cieplnej i elektrycznej. Ponadto organy podatkowe ustaliły, że spółka Petrotel-Lukoil nie wystąpiła z wnioskiem w sprawie klasyfikacji produktu określanego jako „olej opałowy półprzetworzony" do celów określenia wysokości podatku akcyzowego.

12. W wyniku tych ustaleń rumuńskie organy podatkowe wydały w dniu 18 grudnia 2014 r. decyzję w sprawie dodatkowego wymiaru podatku akcyzowego w związku ze zużyciem ww. produktów energetycznych w elektrociepłowni należącej do spółki Petrotel-Lukoil. W decyzji tej ustalono też opodatkowanie produktu określanego jako „olej opałowy półprzetworzony" stawką przyjętą dla oleju napędowego.

13. Odwołanie spółki Petrotel-Lukoil od tej decyzji zostało oddalone w dniu 11 listopada 2015 r. Ponadto spółka ta uzyskała w dniu 27 kwietnia 2015 r. klasyfikację produktu określanego jako „olej opałowy półprzetworzony" jako oleju opałowego.

14. W dniu 5 stycznia 2016 r. spółka Petrotel-Lukoil wniosła do sądu odsyłającego skargę o stwierdzenie nieważności w części powyższych decyzji administracyjnych oraz o zwrot nadpłaconego podatku akcyzowego.

15. W tych okolicznościach Curtea de Apel Bucureşti (sąd apelacyjny w Bukareszcie, Rumunia) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy przepisy art. 21 ust. 3 [dyrektywy 2003/96] stoją na przeszkodzie przepisom art. 175 [ustawy nr 571/2003 kodeks podatkowy], obowiązującym do dnia 31 marca 2010 r., oraz przepisom art. 206^{16} [tej ustawy], obowiązującym od dnia 1 kwietnia 2010 r., jak również przepisom przyjętym na ich podstawie?

2) Czy przepisy art. 2 ust. 3 [dyrektywy 2003/96] stoją na przeszkodzie przepisom art. 175 [ustawy nr 571/2003 kodeks podatkowy], obowiązującym do dnia 31 marca 2010 r., oraz przepisom art. 206^{16} [tej ustawy], obowiązującym od dnia 1 kwietnia 2010 r., jak również przepisom przyjętym na ich podstawie?

3) Czy zasada proporcjonalności stoi na przeszkodzie temu, by państwo pominęło okoliczność, że spółka uzyskała, po kontroli podatkowej, decyzję pozwalającą na zrównanie produktu »olej opałowy półprzetworzony« z produktem »olej opałowy«, i by, przy okazji rozpatrywania zażalenia podatnika, został utrzymany podatek akcyzowy pierwotnie obliczony dla produktu »olej napędowy«?”.

16. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wpłynął do Trybunału w dniu 2 lutego 2018 r. Uwagi na piśmie złożyli: spółka Petrotel-Lukoil, rząd rumuński oraz Komisja Europejska. Ci sami uczestnicy byli reprezentowani na rozprawie w dniu 10 stycznia 2019 r.

Analiza

17. Sąd odsyłający nie precyzuje, które konkretnie przepisy prawa krajowego budzą jego wątpliwości pod względem zgodności z prawem Unii. Na podstawie uwag przedstawionych przez poszczególnych uczestników postępowania można jednak wnosić, że chodzi o przepisy, lub ich wykładnię, pozwalające na opodatkowanie produktów energetycznych zużywanych w procesie produkcji dalszych produktów energetycznych oraz energii elektrycznej na terenie tego samego zakładu, który wyprodukował te pierwsze produkty energetyczne. Ponadto wątpliwość sądu odsyłającego może budzić również opodatkowanie produktu określanego jako „olej opałowy półprzetworzony” stawką właściwą dla oleju napędowego, mimo zaklasyfikowania tego produktu, post factum, jako oleju opałowego.

W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego

18. Występując z pierwszym pytaniem prejudycjalnym, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96 należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom prawa krajowego, lub wykładni tych przepisów, pozwalającym na opodatkowanie produktów energetycznych zużywanych w procesie produkcji dalszych produktów energetycznych oraz energii elektrycznej na terenie tego samego zakładu, który wyprodukował te pierwsze produkty energetyczne.

19. Zakład (rafineria) należący do spółki Petrotel-Lukoil wytwarza między innymi dwa produkty energetyczne w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2003/96, określane jako „olej opałowy 40/42S” oraz „olej opałowy półprzetworzony”. Produkty te wykorzystywane są jako paliwo do opalania kotła parowego w elektrociepłowni stanowiącej element zakładu. Uzyskana para wodna jest następnie wykorzystywana do jednoczesnej produkcji (kogeneracji) energii cieplnej oraz energii elektrycznej.

20. Strony postępowania głównego pozostają w sporze co do tego, czy i w jakim stopniu wyprodukowana w ten sposób energia cieplna oraz energia elektryczna są następnie wykorzystywane w procesie technologicznym produkcji produktów energetycznych będących produktami końcowymi omawianego zakładu. Jest to kwestia faktyczna, którą rozstrzygnąć musi sąd odsyłający. Jak się jednak wydaje, zarówno energia cieplna, jak i energia elektryczną są, a w każdym razie mogą być wykorzystywane zarówno w procesie technologicznym produkcji produktów energetycznych, jak i do innych celów na terenie zakładu, jak ogrzewanie i zaopatrywanie w energię elektryczną biur lub innych pomieszczeń. Ponadto mogą one być przesyłane poza teren zakładu, do ogólnej sieci ciepłowniczej i elektroenergetycznej. W celu udzielenia sądowi odsyłającemu użytecznej odpowiedzi na pytania prejudycjalne należy rozpatrzyć sposób opodatkowania pierwotnych produktów energetycznych w świetle przepisów dyrektywy 2003/96 w zależności od poszczególnych sposobów wykorzystania energii cieplnej i energii elektrycznej.

21. Dyrektywa 2003/96 wprowadza zasadę opodatkowania produktów energetycznych wykorzystywanych jako paliwa silnikowe lub paliwa opałowe i harmonizuje wysokość tego opodatkowania. Zdarzeniem powodującym powstanie obowiązku podatkowego jest produkcja lub import produktów energetycznych, a także zdarzenia wskazane w art. 2 ust. 3 dyrektywy 2003/96. Podatek staje się jednak wymagalny dopiero w momencie dopuszczenia tych produktów do konsumpcji. Odmiennie rzecz ma się w przypadku energii elektrycznej, gdzie podatek staje się wymagalny w chwili jej dostawy przez dystrybutora lub redystrybutora.

22. Dyrektywa 2003/96 przewiduje szereg wyjątków od powyższych zasad. W szczególności, na podstawie jej art. 21 ust. 3 zdanie pierwsze, wykorzystanie przez zakład produkujący produkty energetyczne wyprodukowanych przez ten sam zakład produktów energetycznych do celów owej produkcji nie stanowi zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego. Zgodnie jednak z trzecim zdaniem tego przepisu zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego następuje, jeżeli omawiane produkty energetyczne są wykorzystywane do innych celów niż produkcja produktów energetycznych.

23. Artykuł 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96 nie precyzuje sposobu, w jaki produkty energetyczne, o których mowa, mają być wykorzystywane do produkcji produktów energetycznych. Jasne jest jedynie, że chodzi o produkty wykorzystywane jako paliwa opałowe, gdyż ich wykorzystanie w inny sposób, na przykład jako surowców, nie jest objęte przepisami tej dyrektywy. Nie ma natomiast znaczenia, czy produkty te są wykorzystywane bezpośrednio w instalacjach służących produkcji produktów energetycznych, czy też na przykład do produkcji energii wykorzystywanej następnie w procesie dalszej produkcji. Nie jest też istotne, czy w procesie produkcji tej energii powstaje produkt pośredni, na przykład para wodna.

24. Podobny wniosek należy przyjąć w odniesieniu do produktów energetycznych wykorzystywanych do produkcji energii elektrycznej, która z kolei jest wykorzystywana do produkcji dalszych produktów energetycznych. Nic bowiem w brzmieniu art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96 nie pozwala na odmienne traktowanie podatkowe produktów energetycznych wykorzystywanych do produkcji energii cieplnej niż tych wykorzystywanych do produkcji energii elektrycznej, jeżeli następnie oba te rodzaje energii są wykorzystywane do produkcji produktów energetycznych.

25. Ponadto produkty energetyczne wykorzystywane do produkcji energii elektrycznej podlegają generalnemu zwolnieniu z opodatkowania na podstawie art. 14 ust. 1 lit. a) zdanie pierwsze dyrektywy 2003/96. Moim zdaniem jednak w odniesieniu do produktów energetycznych wyprodukowanych na terenie zakładu produkującego takie produkty i wykorzystywanych do produkcji energii elektrycznej służącej następnie do produkcji produktów energetycznych zastosowanie powinien znaleźć przepis

art. 21 ust. 3 tej dyrektywy jako lex specialis [4].

26. Nie podzielam natomiast poglądu Komisji, zgodnie z którym energia elektryczna produkowana w elektrociepłowni na terenie rafinerii spółki Petrotel-Lukoil i wykorzystywana w procesie produkcji produktów energetycznych nie podlega opodatkowaniu. Kwestia ta nie jest, jak się wydaje, przedmiotem sporu w postępowaniu głównym ani pytań prejudycjalnych, warto jednak ją wyjaśnić.

27. Energia elektryczna jest opodatkowana podatkiem wymagalnym w chwili jej dostawy przez dystrybutora lub redystrybutora. Zgodnie z art. 21 ust. 5 akapit trzeci zdanie pierwsze dyrektywy 2003/96 jednostka produkująca energię elektryczną na własne potrzeby jest uznawana za dystrybutora, z tym skutkiem że energia elektryczna produkowana na własne potrzeby podlega opodatkowaniu. Skutku tego nie wyłącza moim zdaniem przepis art. 21 ust. 3 zdanie pierwsze omawianej dyrektywy.

28. Po pierwsze bowiem, o ile energia elektryczna podlega opodatkowaniu na podstawie dyrektywy 2003/96, o tyle nie jest ona produktem energetycznym w rozumieniu art. 2 ust. 1 tej dyrektywy, lecz stanowi osobny przedmiot uregulowania na podstawie jej art. 2 ust. 2. Zawarte w art. 21 ust. 3 zdanie pierwsze dyrektywy 2003/96 wyrażenie „produkty energetyczne" nie obejmuje więc energii elektrycznej. W sytuacji gdy ustawodawca wprowadza analogiczne reguły dla produktów energetycznych i energii elektrycznej, wymienia wyraźnie oba te rodzaje produktów, np. w art. 21 ust. 3 zdanie drugie omawianej dyrektywy.

29. Po drugie, o ile dyrektywa 2003/96 zakazuje, poprzez generalne zwolnienie zawarte w jej art. 14 ust. 1 lit. a), podwójnego opodatkowania energii elektrycznej oraz produktów energetycznych i energii elektrycznej wykorzystywanych do jej wyprodukowania, o tyle podobny zakaz nie obowiązuje w odwrotnym kierunku. Energia elektryczna wykorzystywana do produkcji produktów energetycznych podlega zatem opodatkowaniu na zasadach ogólnych. Bardziej generalnie rzecz ujmując, dyrektywa 2003/96 nie zawiera jakiejkolwiek „klauzuli unikania podwójnego opodatkowania" w odniesieniu do produktów energetycznych i energii elektrycznej wykorzystywanych do produkcji produktów energetycznych. Jedyny wyjątek stanowi quasi zwolnienie produktów wyprodukowanych na terenie tego samego zakładu przewidziane w art. 21 ust. 3 zdanie pierwsze tej dyrektywy.

30. Po trzecie wreszcie, nie podzielam poglądu Komisji, wyrażonego podczas rozprawy, o konieczności całościowego traktowania procesu produkcji produktów energetycznych, z czego wynikać by miało zwolnienie z opodatkowania energii elektrycznej wykorzystywanej w tym procesie. Proces produkcji należy rzeczywiście traktować całościowo, jeśli chodzi o opodatkowanie produktów energetycznych wyprodukowanych przez ten sam zakład i wykorzystywanych do celów tej produkcji. Produkty takie nie podlegają opodatkowaniu, niezależnie od tego, czy ich wykorzystanie do produkcji dalszych produktów energetycznych ma charakter bezpośredni, czy też poprzez wykorzystanie produktu pośredniego, np. pary wodnej. Inaczej rzecz się ma jednak w sytuacji, gdy dochodzi do wyprodukowania produktu podlegającego opodatkowaniu na podstawie dyrektywy 2003/96, np. energii elektrycznej. W takim wypadku zastosowanie muszą mieć przepisy tej dyrektywy, a z tych nie wynika obowiązek zwolnienia energii elektrycznej wykorzystywanej do produkcji produktów energetycznych ani żaden generalny zakaz podwójnego opodatkowania, z którego taki obowiązek można by wywodzić.

31. W sytuacji gdy energia cieplna lub energia elektryczna produkowane na terenie zakładu produkującego produkty energetyczne nie jest wykorzystywana do celów owej produkcji, lecz do innych celów, np. w celu zaopatrzenia biur lub innych pomieszczeń, przepis art. 21 ust. 3 zdanie pierwsze dyrektywy 2003/96 nie znajduje zastosowania. Przesądza o tym zdanie trzecie tego ustępu. W związku z tym produkty energetyczne wykorzystywane do produkcji energii cieplnej podlegają opodatkowaniu

4 Nie ma przy tym znaczenia, że w przypadku elektrociepłowni znajdującej się na terenie zakładu należącego do spółki Petrotel-Lukoil dochodzi do jednoczesnej produkcji (kogeneracji) energii elektrycznej i energii cieplnej. Zwolnienia dotyczące produktów energetycznych wykorzystywanych do produkcji energii elektrycznej znajdują bowiem zastosowanie również w odniesieniu do kogeneracji (zob. analogicznie wyrok z dnia 7 marca 2018 r., Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168, sentencja).

na zasadach ogólnych, natomiast produkty wykorzystywane do produkcji energii elektrycznej podlegają zwolnieniu na podstawie art. 14 ust. 1 lit. a) omawianej dyrektywy. Opodatkowaniu podlega natomiast wytworzona w ten sposób energia elektryczna, jako że energia elektryczna produkowana na potrzeby własne jej producenta jest opodatkowana na etapie zużycia.

32. Wreszcie jeśli chodzi o produkcję energii cieplnej i energii elektrycznej, które są przesyłane poza teren zakładu, do ogólnej sieci ciepłowniczej lub elektroenergetycznej, art. 21 ust. 3 zdanie pierwsze dyrektywy 2003/96 nie znajduje zastosowania. Oznacza to, że wykorzystanie do celów tej produkcji produktów energetycznych, nawet wyprodukowanych na terenie tego samego zakładu, podlega zasadom ogólnym. Produkty energetyczne wykorzystywane do produkcji energii cieplnej podlegają więc opodatkowaniu, natomiast produkty energetyczne wykorzystywane do produkcji energii elektrycznej podlegają zwolnieniu na podstawie art. 14 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2003/96.

33. Powyższe ustalenia można więc podsumować w ten sposób, z uwzględnieniem szczególnych uwarunkowań faktycznych postępowania głównego, że produkty energetyczne produkowane na terenie zakładu produkującego produkty energetyczne:

– nie podlegają opodatkowaniu (brak zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego), w zakresie w jakim są wykorzystywane do produkcji energii cieplnej (również pod postacią pary wodnej) wykorzystywanej do produkcji produktów energetycznych;

– nie podlegają opodatkowaniu (brak zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego), w zakresie w jakim są wykorzystywane do produkcji energii elektrycznej wykorzystywanej do produkcji produktów energetycznych;

– podlegają opodatkowaniu, w zakresie w jakim są wykorzystywane do produkcji energii cieplnej wykorzystywanej do innych celów na terenie tego samego zakładu;

– nie podlegają opodatkowaniu (zwolnienie), w zakresie w jakim są wykorzystywane do produkcji energii elektrycznej wykorzystywanej do innych celów na terenie tego samego zakładu;

– podlegają opodatkowaniu, w zakresie w jakim są wykorzystywane do produkcji energii cieplnej przesyłanej poza teren zakładu;

– nie podlegają opodatkowaniu (zwolnienie), w zakresie w jakim są wykorzystywane do produkcji energii elektrycznej przesyłanej poza teren zakładu.

34. Jednocześnie energia elektryczna wyprodukowana na terenie tego zakładu jest opodatkowana podatkiem, który staje się wymagalny w chwili jej zużycia, w zakresie w jakim energia ta jest wykorzystywana na terenie tego samego zakładu, zarówno do celów produkcji produktów energetycznych, jak i do innych celów, a z chwilą dostawy przez dystrybutora lub redystrybutora, w zakresie w jakim jest przesyłana poza teren tego zakładu.

35. Proponuję zatem na pierwsze pytanie prejudycjalne odpowiedzieć, iż art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96 należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom prawa krajowego państwa członkowskiego, lub ich wykładni, które pozwalają na opodatkowanie produktów energetycznych wyprodukowanych na terenie zakładu produkującego produkty energetyczne i wykorzystywanych do celów owej produkcji, niezależnie od tego, czy wykorzystanie to następuje bezpośrednio, czy za pośrednictwem innego produktu, np. pary wodnej lub energii elektrycznej.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych drugiego i trzeciego

36. Dla przypomnienia, spółka Petrotel-Lukoil wykorzystywała produkowany przez siebie produkt określany jako „olej opałowy półprzetworzony" jako paliwo opałowe w kotle parowym swojej elektrociepłowni, nie uzyskawszy klasyfikacji tego produktu do celów podatkowych. W związku z powyższym rumuńskie organy podatkowe nałożyły na ten produkt podatek według stawki przewidzianej dla oleju napędowego, zgodnie z przepisami prawa rumuńskiego. Spółka Petrotel-Lukoil uzyskała następnie klasyfikację dla omawianego produktu jako oleju opałowego, nie spowodowało to jednak obniżenia stawki opodatkowania ani zwrotu nadpłaconego podatku.

37. Występując z drugim i trzecim pytaniem prejudycjalnym, które należy rozpatrywać łącznie, sąd odsyłający dąży więc w istocie do ustalenia, czy art. 2 ust. 3 akapit pierwszy dyrektywy 2003/96 w związku z zasadą proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom prawa krajowego lub praktyce krajowej państwa członkowskiego, pozwalającym na opodatkowanie produktu energetycznego, dla którego dyrektywa ta nie określa poziomu opodatkowania, wykorzystywanego jako paliwo opałowe, stawką przewidzianą dla paliwa silnikowego, w wypadku gdy podatnik nie wystąpił z wnioskiem o ustalenie klasyfikacji tego produktu do celów opodatkowania, oraz na utrzymanie w mocy tego poziomu opodatkowania także po zaklasyfikowaniu wskazanego produktu jako paliwa opałowego.

38. Zgodnie z art. 2 ust. 3 akapit pierwszy dyrektywy 2003/96 produkty energetyczne, dla których dyrektywa ta nie określa poziomów opodatkowania, a które są wykorzystywane jako paliwa silnikowe lub paliwa opałowe, podlegają opodatkowaniu „zgodnie z wykorzystaniem", według stawki przyjętej dla równoważnego paliwa opałowego lub paliwa silnikowego.

39. Przepisy prawa rumuńskiego wymagają w takiej sytuacji, by podmiot zamierzający wykorzystywać jako paliwo silnikowe lub paliwo opałowe produkt energetyczny, dla którego nie określono poziomu opodatkowania, zwrócił się do odpowiedniego organu z wnioskiem o dokonanie klasyfikacji wskazanego produktu do celów opodatkowania podatkiem akcyzowym. Brak spełnienia tego obowiązku powoduje automatyczne opodatkowanie produktu stawką przewidzianą dla benzyny, w przypadku wykorzystywania jako paliwo silnikowe, lub stawką przewidzianą dla oleju napędowego, w przypadku wykorzystywania jako paliwo opałowe. Przepisy te mają na celu zapobieganie oszustwom podatkowym, w szczególności wykorzystywaniu produktów opodatkowanych stawkami przewidzianymi dla paliw opałowych jako paliw silnikowych, dla których stawki opodatkowania są znacznie wyższe.

40. Trybunał miał już okazję stwierdzić, że podobne przepisy są sprzeczne z przepisami dyrektywy 2003/96 interpretowanymi w świetle zasady proporcjonalności. O ile bowiem państwa członkowskie mogą nakładać na podatników określone obowiązki w celu zapobiegania oszustwom podatkowym, o tyle niedopełnienie tych obowiązków nie może skutkować opodatkowaniem produktów wykorzystywanych jako paliwa opałowe stawką przewidzianą dla paliw silnikowych [5].

41. Ta sama zasada powinna moim zdaniem znaleźć zastosowanie w niniejszej sprawie. Niczego nie zmienia tu okoliczność, że w sprawie ROZ-ŚWIT chodziło o obowiązek informacyjny, którego sprzedawca produktów energetycznych był zobowiązany dopełnić po sprzedaży tych produktów, natomiast w niniejszej sprawie chodzi o obowiązek, który należy spełnić, co do zasady, przed wykorzystaniem produktów. Oba te rodzaje obowiązków mają bowiem ten sam cel, a mianowicie zapewnienie kontroli administracji skarbowej nad wykorzystaniem produktów energetycznych i zapobieganie w ten sposób oszustwom podatkowym.

5 Wyrok z dnia 2 czerwca 2016 r., ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, sentencja).

42. Nie przekonuje mnie więc argument rządu rumuńskiego, zgodnie z którym, w odróżnieniu od obowiązku rozpatrywanego przez Trybunał w ww. sprawie [6], obowiązek ustanowiony w prawie rumuńskim nie ma charakteru wyłącznie formalnego. Niezależnie od tego, czy obowiązek ma charakter ex ante czy ex post, skutek jego niedopełnienia jest taki sam, a mianowicie opodatkowanie produktu energetycznego wykorzystywanego jako paliwo opałowe stawką przewidzianą dla paliw silnikowych. To zaś, zgodnie z orzecznictwem Trybunału, jest sprzeczne z art. 2 ust. 3 akapit pierwszy dyrektywy 2003/96.

43. Jeśli chodzi natomiast o argument tego rządu, zgodnie z którym taki poziom opodatkowania ma mieć charakter sankcji i działać odstraszająco, należy stwierdzić, że państwa członkowskie naturalnie mają prawo ustanawiać sankcje z tytułu niedopełnienia przez podatników ciążących na nich obowiązków administracyjnych. Sankcje te nie mogą jednak polegać na opodatkowaniu produktów w sposób niezgodny z przepisami dyrektywy 2003/96.

44. Jak z powyższego wynika, państwa członkowskie nie mają prawa opodatkować produktów energetycznych wykorzystywanych jako paliwa opałowe stawką przewidzianą dla paliw silnikowych, w sytuacji gdy podatnik nie dopełnił ciążących na nim obowiązków administracyjnych. Tym bardziej więc nie mogą one utrzymywać takiego poziomu opodatkowania, jeżeli podatnik dopełnił tych obowiązków, choć z opóźnieniem. Taka sytuacja miała zaś miejsce w postępowaniu głównym, gdyż spółka Petrotel-Lukoil uzyskała ostatecznie zaklasyfikowanie produktu określanego jako „olej opałowy półprzetworzony" jako oleju opałowego. W takiej sytuacji nadpłacony podatek powinien zostać zwrócony. Brak zwrotu tego podatku jest niezgodny z przepisami dyrektywy 2003/96 w związku z zasadą proporcjonalności.

45. Proponuję zatem na pytania prejudycjalne drugie i trzecie odpowiedzieć, iż art. 2 ust. 3 akapit pierwszy dyrektywy 2003/96 w związku z zasadą proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom prawa krajowego lub praktyce krajowej państwa członkowskiego, pozwalającym na opodatkowanie produktu energetycznego, dla którego dyrektywa ta nie określa poziomu opodatkowania, wykorzystywanego jako paliwo opałowe, stawką przewidzianą dla paliwa silnikowego, w wypadku gdy podatnik nie wystąpił z wnioskiem o ustalenie klasyfikacji tego produktu do celów opodatkowania, oraz na utrzymanie w mocy tego poziomu opodatkowania także po zaklasyfikowaniu wskazanego produktu jako paliwa opałowego.

Wnioski

46. W związku z całością powyższych rozważań proponuję udzielić następującej odpowiedzi na pytania prejudycjalne skierowane do Trybunału przez Curtea de Apel Bucureşti (sąd apelacyjny w Bukareszcie, Rumunia):

1) Artykuł 21 ust. 3 dyrektywy Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom prawa krajowego państwa członkowskiego, lub ich wykładni, które pozwalają na opodatkowanie produktów energetycznych wyprodukowanych na terenie zakładu produkującego produkty energetyczne i wykorzystywanych do celów owej produkcji, niezależnie od tego, czy wykorzystanie to następuje bezpośrednio, czy za pośrednictwem innego produktu, np. pary wodnej lub energii elektrycznej.

2) Artykuł 2 ust. 3 akapit pierwszy dyrektywy 2003/96 w związku z zasadą proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom prawa krajowego lub praktyce krajowej państwa członkowskiego, pozwalającym na opodatkowanie produktu energetycznego, dla

6 Wyrok z dnia 2 czerwca 2016 r., ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400).

którego dyrektywa ta nie określa poziomu opodatkowania, wykorzystywanego jako paliwo opałowe, stawką przewidzianą dla paliwa silnikowego, w wypadku gdy podatnik nie wystąpił z wnioskiem o ustalenie klasyfikacji tego produktu do celów opodatkowania, oraz na utrzymanie w mocy tego poziomu opodatkowania także po zaklasyfikowaniu wskazanego produktu jako paliwa opałowego.