Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
MACIEJ SZPUNAR
föredraget den 16 maj 2019[1]

Mål C-68/18

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

(begäran om förhandsavgörande från Curtea de Apel Bucureşti (Appellationsdomstolen i Bukarest, Rumänien))

”Begäran om förhandsavgörande – Direktiv 2003/96/EG – Beskattning av energiprodukter och elektricitet – Skattebefrielse – Förbrukning av energiprodukter inom ett anläggningsområde som tillhör en verksamhet som framställer sådana produkter – Anmälningsplikt för klassificering av energiprodukter så att tillämplig punktskattenivå kan fastställas – Skattesats som ska tillämpas för sådana produkter”

Inledning

1. Medlemsstaterna har rätt att ålägga skattskyldiga olika slags skyldigheter för att förhindra skatteflykt och skatteundandragande. Dessa åtgärder får emellertid inte leda till att produkter som är föremål för harmoniserade skattebestämmelser beskattas på ett sätt som inte är förenligt med unionsrätten. EU-domstolen har redan slagit fast detta i samband med beskattning av energiprodukter och kommer i detta mål att få tillfälle att fastställa denna rättspraxis. Målet handlar därutöver om det inbördes förhållandet mellan beskattning av energiprodukter och elektricitet i det särskilda sammanhang då dessa produkter framställs för producentens eget bruk.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

2. I artikel 1 i rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet[2] föreskrivs följande:

”Energiprodukter och elektricitet skall beskattas i medlemsstaterna i överensstämmelse med detta direktiv.”

1 Originalspråk: polska.

2 EUT L 283, 2003, s. 51.

3. Artikel 2 i direktivet har följande lydelse:

”1. I detta direktiv skall termen *energiprodukter* tillämpas på

…

b) produkter enligt KN-nummer 2701, 2702 samt 2704 - 2715,

…

2. Detta direktiv skall även tillämpas på: Elektricitet enligt KN-nummer 2716.

3. När de är avsedda för användning, utbjuds till försäljning eller används som motorbränsle eller bränsle för uppvärmning skall andra energiprodukter än de för vilka en skattenivå fastställs i detta direktiv beskattas i enlighet med användningen, i nivå med skattesatsen för likvärdigt bränsle för uppvärmning eller motorbränsle.

…

4. Detta direktiv ska inte tillämpas på

…

b) följande användningar av energiprodukter och elektricitet:

– Energiprodukter som används för andra ändamål än som motorbränslen eller som bränslen för uppvärmning.

…”

4. I artikel 14.1 a i samma direktiv föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall, utöver vad som följer av de allmänna bestämmelserna i direktiv 92/12/EEG[3] om skattebefrielser för användning av skattepliktiga produkter och utan att det påverkar tillämpningen av andra gemenskapsbestämmelser, bevilja skattebefrielse för följande användningsområden, på villkor som medlemsstaterna skall fastställa i syfte att säkerställa en korrekt och lättfattlig tillämpning av sådana skattebefrielser och i syfte att förhindra varje form av skatteflykt, undandragande av skatt eller missbruk:

a) Energiprodukter och elektricitet som används för att framställa elektricitet och elektricitet som används för att upprätthålla möjligheten till elproduktion. …”

5. Slutligen föreskrivs följande i artikel 21 i direktiv 2003/96:

”1. Förutom de allmänna bestämmelser i vilka det fastställs när skattskyldigheten inträder och de betalningsbestämmelser som anges i direktiv 92/12/EEG, skall skatt på energiprodukter också tas ut när någon av de händelser inträffar som enligt artikel 2.3 medför skattskyldighet.

…

3 Rådets direktiv av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor (EGT L 76, 1992, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 57).

3. Förbrukningen av energiprodukter inom ett anläggningsområde som tillhör en verksamhet som framställer energiprodukter ska inte anses medföra punktskattskyldighet om förbrukningen utgörs av energiprodukter som framställts inom ett område som tillhör den verksamheten. … Om förbrukningen inte rör framställningen av energiprodukter och i synnerhet om den rör drift av fordon skall detta anses medföra skattskyldighet.

…

5. Vid tillämpning av artiklarna 5 och 6 i direktiv 92/12/EEG skall elektricitet och naturgas vara skattepliktiga och skattskyldigheten skall inträda när distributören eller återförsäljaren levererar dem. …

…

En enhet som producerar elektricitet för eget bruk anses som distributör. …

…”

Rumänsk rätt

6. Direktiv 2003/96 har införlivats med den rumänska rättsordningen genom bestämmelserna i Codul Fiscal – Legea nr. 571/2003 (lag nr 571/2003 – skattelagen) av den 22 december 2003. De produkter som är föremål för beskattning angavs, fram till och med den 31 mars 2010, i artikel 175 i nämnda lag, och från och med den 1 april 2010 i artikel 206[16] i samma lag. Bestämmelsen i artikel 21.3 i direktiv 2003/96 införlivades på motsvarande sätt i artikel 175.7 och i artikel 206[16] punkt 7 i samma lag.

7. I bestämmelserna i Hotărârea Guvernului României nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (dekret nr 44/2004 av den 22 januari 2004 om godkännande av bestämmelserna om genomförande av lag nr 571/2003 – skattelagen) föreskrivs följande:

”Artikel 175

5. (1) Energiprodukter förutom de som anges i artikel 175.3 i [lag nr 571/2003 – skattelagen] … punktbeskattas när

a) produkterna framställs för att användas som bränsle för uppvärmning eller motorbränsle,

b) produkterna utbjuds till försäljning som bränsle för uppvärmning eller motorbränsle,

c) produkterna används som bränsle för uppvärmning eller motorbränsle.

(2) Alla ekonomiska aktörer som befinner sig i någon av de situationer som anges i punkt 1 ska innan energiprodukter framställs, utbjuds till försäljning eller används, inkomma med en ansökan till Ministerul Finanțelor Publice – Comisia con atribuții in autorizarea antrepozilor fiscale (ministeriet för offentliga finanser – kontoret med behörighet att meddela godkännanden för skatteupplag, Rumänien) om klassificering av ovannämnda produkter med avseende på punktskatt. Till ansökan är det obligatoriskt att bifoga rapporten över analysen av produkten i fråga, som ska vara utfärdad av ett erkänt laboratorium, produktens klassificering från Autoritatea Națională a Vămilor (nationella tullmyndigheten, Rumänien) och yttrandet från Ministerul Economiei și Comerțului (ekonomi- och handelsministeriet, Rumänien) om huruvida produkten är att likställa med motsvarande punktskattepliktig produkt.

…

(4) Produkter …, för vilka den ekonomiska aktören inte uppfyller skyldigheterna enligt punkterna 2 och 3, … punktbeskattas i fråga om bränsle för uppvärmning i nivå med diesel och i fråga om bränsle för uppvärmning i nivå med eldningsolja.”

8. Motsvarande genomförandebestämmelser gäller i fråga om artikel 206[16] i ovannämnda lag.

Bakgrund, förfarandet och tolkningsfrågorna

9. SC Petrotel-Lukoil SA är ett bolag bildat enligt rumänsk rätt (nedan kallat Petrotel-Lukoil). Bolaget framställer energiprodukter, särskilt olika former av motorbränsle. Inom ramen för sin produktion framställer bolaget även bland annat produkter som definieras såsom ”eldningsolja 40/42S” samt ”eldningsolja i halvbearbetat tillstånd”, med KN-nummer 2707 99 99.

10. Den hänskjutande domstolen har i sin begäran om förhandsavgörande lämnat en mycket omfattande beskrivning av de faktiska omständigheterna i målet mellan Petrotel-Lukoil och de rumänska skattemyndigheterna. Vid besvarandet av de frågor som kräver en tolkning av unionsrätten, framgår det att det endast är följande sakomständigheter som är av betydelse.

11. De rumänska skattemyndigheterna fastställde – till följd av en skatterevision – att mellan den 1 januari 2009 och den 31 december 2011 använde Petrotel-Lukoil ”eldningsolja 40/42S” och ”eldningsolja i halvbearbetat tillstånd” såsom bränsle för uppvärmning såväl i sina tekniska anläggningar för framställning av energiprodukter som i sitt eget värmekraftverk för att generera vattenånga för kraftvärmeproduktion och elektricitet. Dessutom slog skattemyndigheterna fast att Petrotel-Lukoil inte ansökt om att den aktuella produkten skulle klassificeras som ”eldningsolja i halvbearbetat tillstånd” för att få punktskattenivån fastställd.

12. Till följd av detta beslutade de rumänska skattemyndigheterna den 18 december 2014 att bolaget skulle betala ytterligare punktskatt för förbrukningen av ovannämnda energiprodukter i det värmekraftverk som tillhör Petrotel-Lukoil. I beslutet slogs det även fast att den aktuella produkten skulle beskattas som ”eldningsolja i halvbearbetat tillstånd” med den skattesats som fastställts för diesel.

13. Petrotel-Lukoils överklagande av detta beslut ogillades den 11 november 2015. Dessutom erhöll bolaget den 27 april 2015 klassificering av den produkt som beskrevs som ”eldningsolja i halvbearbetat tillstånd” såsom eldningsolja.

14. Den 5 januari 2016 gav Petrotel-Lukoil in ett överklagande till den hänskjutande domstolen med yrkande om att domstolen i vissa delar skulle upphäva ovannämnda förvaltningsbeslut samt förordna att överskjutande punktskatt skulle betalas åter.

15. Mot denna bakgrund beslutade Curtea de Apel București (Appellationsdomstolen i Bukarest, Rumänien) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:

”1) Utgör bestämmelserna i artikel 21.3 i [direktiv 2003/96] hinder för bestämmelserna i artikel 175 i [lag nr 571/2003 – skattelagen] (i den lydelse som var i kraft till och med den 31 mars 2010) och i artikel 206[16] i samma lag (i den lydelse som gäller från och med den 1 april 2010) samt senare antagna bestämmelser?

2) Utgör bestämmelserna i artikel 2.3 i [direktiv 2003/96] hinder för bestämmelserna i artikel 175 i [lag nr 571/2003 – skattelagen] (i den lydelse som var i kraft till och med den 31 mars 2010) och i artikel 206[16] i samma lag (i den lydelse som gäller från och med den 1 april 2010) samt senare antagna bestämmelser?

3) Utgör proportionalitetsprincipen hinder för att en medlemsstat inte tar hänsyn till att ett bolag efter skatterevisionen har erhållit ett beslut enligt vilket produkten ”eldningsolja i halvbearbetat tillstånd” kan likställas med produkten ”eldningsolja” och att den punktskatt som ursprungligen beräknades för produkten ”diesel” därför fastställs i samband med prövningen av den skattskyldiges överklagande?”

16. Begäran om förhandsavgörande inkom till EU-domstolen den 2 februari 2018. Petrotel-Lukoil, den rumänska regeringen och Europeiska kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden i målet. Samtliga dessa parter närvarade vid förhandlingen den 10 januari 2019.

Rättslig bedömning

17. Den hänskjutande domstolen har inte preciserat vilka konkreta nationella rättsregler som fått den att tveka om förenligheten med unionsrätten. Mot bakgrund av de yttranden som avgetts av de olika parterna i målet är det emellertid möjligt att sluta sig till att det är fråga om bestämmelser – eller tolkning av dessa bestämmelser – som tillåter beskattning av energiprodukter som används för framställning av andra energiprodukter och elektricitet inom samma anläggningsområde som producerat de förstnämnda energiprodukterna. Även den omständigheten att den produkt som beskrivits som ”eldningsolja i halvbearbetat tillstånd” beskattas med samma skattesats som diesel, trots att denna i efterhand klassificerats som bränsle för uppvärmning, har föranlett den hänskjutande domstolen att vända sig till EU-domstolen.

Den första tolkningsfrågan

18. Den hänskjutande domstolen har ställt den första tolkningsfrågan för att få klarhet i huruvida artikel 21.3 i direktiv 2003/96 ska tolkas så, att den utgör hinder mot nationella rättsregler, eller mot en tolkning av dessa rättsregler, som tillåter beskattning av energiprodukter som används för framställning av andra energiprodukter och elektricitet inom samma anläggningsområde som producerat de förstnämnda energiprodukterna.

19. Det anläggningsområde (raffinaderi) som tillhör Petrotel-Lukoil framställer bland annat två energiprodukter i den mening som avses i artikel 2.1 b i direktiv 2003/96, vilka beskrivits som ”eldningsolja 40/42S” och ”eldningsolja i halvbearbetat tillstånd”. Dessa produkter används såsom bränsle för att värma upp en ångpanna i ett värmekraftverk som utgör en del av anläggningen. Den framställda vattenångan används sedan för kombinerad produktion av termisk energi och elektricitet.

20. Parterna i det nationella målet är oeniga om huruvida och i vilken utsträckning som den på detta sätt producerade termiska energin och elektriciteten därefter används i den tekniska processen för framställning av energiprodukter som kommer att bli slutprodukter från nämnda anläggning. Detta är en sakfråga som måste avgöras av den hänskjutande domstolen. Det framgår emellertid att såväl den termiska energin som elektriciteten används och i vart fall kan användas såväl i den tekniska processen för framställning av energiprodukter som för andra ändamål på anläggningsområdet, såsom uppvärmning av och elförsörjning till kontorslokaler eller andra slags lokaler. Dessutom kan de överföras ut från anläggningsområdet till det allmänna värme- och elkraftnätet. För att kunna ge den hänskjutande domstolen ett användbart svar på tolkningsfrågorna är det nödvändigt att undersöka på vilket sätt de primära energiprodukterna beskattas mot bakgrund av bestämmelserna i direktiv 2003/96, beroende på de olika användningsområdena för termisk energi och elektricitet.

21. Direktiv 2003/96 inför principen om beskattning av energiprodukter som används såsom motorbränsle eller bränsle för uppvärmning, och direktivet harmoniserar skattesatsen i detta avseende. Den händelse som utlöser skattskyldighet är framställning eller import av energiprodukter, och även de händelser som anges i artikel 2.3 i direktiv 2003/96. Skatten ska emellertid erläggas först då dessa produkter får släppas för förbrukning. Annorlunda förhåller det sig i fråga om elektricitet, eftersom skatt ska erläggas då elektricitet levereras av distributören eller återförsäljaren.

22. Direktiv 2003/96 anger en rad undantag från ovannämnda principer. I synnerhet anges det i artikel 21.3 första meningen att förbrukningen av energiprodukter inom ett anläggningsområde som tillhör en verksamhet som framställer energiprodukter inte ska anses medföra skattskyldighet om förbrukningen utgörs av energiprodukter som framställts inom ett område som tillhör den verksamheten. I den tredje meningen i den bestämmelsen anges emellertid att om de omnämnda energiprodukterna används för andra ändamål än framställning av energiprodukter så ska detta anses medföra skattskyldighet.

23. Artikel 21.3 i direktiv 2003/96 anger inte på vilket sätt som de däri angivna energiprodukterna ska användas för framställning av energiprodukter. Det enda som är klart är att det är fråga om produkter som används såsom bränsle för uppvärmning; om de används på annat sätt – exempelvis såsom råvaror – så omfattas de nämligen inte av direktivets bestämmelser. Det är däremot ovidkommande om dessa produkter används direkt i anläggningar som används vid framställning av energiprodukter, exempelvis framställning av energi som sedan används vid framställningen av andra produkter. Det är inte heller av relevans om det vid framställningen av denna energi uppkommer biprodukter, exempelvis vattenånga.

24. En snarlik slutsats ska göras med avseende på energiprodukter som används för produktion av elektricitet som i sin tur används för framställning av andra energiprodukter. Det finns nämligen ingen skrivning i artikel 21.3 i direktiv 2003/96 som ger vid handen att energiprodukter som används för produktion av termisk energi i skattemässigt hänseende ska behandlas på ett annat sätt än sådana produkter vid produktion av elektricitet, om dessa båda energislag sedan används för framställning av energiprodukter.

25. De energiprodukter som används för produktion av elektricitet är dessutom generellt befriade från skatt enligt artikel 14.1 a första meningen i direktiv 2003/96. Jag anser emellertid att när det gäller energiprodukter som framställs inom ett anläggningsområde som framställer sådana produkter och som används för produktion av elektricitet som sedan används för framställning av energiprodukter så ska bestämmelsen i artikel 21.3 i direktivet äga tillämpning såsom *lex specialis*.[4]

26. Jag delar däremot inte kommissionens åsikt att den elektricitet som producerats i värmekraftverket vid Petrotel-Lukoils raffinaderi och som används vid framställning av energiprodukter inte ska bli föremål för beskattning. Det verkar som om den frågan inte är tvistig i det nationella målet och den aktualiseras inte heller i tolkningsfrågorna. Inte desto mindre finns det anledning att göra vissa klargöranden.

27. Elektricitet är skattepliktig och skattskyldigheten inträder när den levereras av distributören eller återförsäljaren. Enligt artikel 21.5 tredje stycket första meningen i direktiv 2003/96 ska en enhet som producerar elektricitet för eget bruk anses som distributör, vilket innebär att den elektricitet som producerats för eget bruk är skattepliktig. Artikel 21.3 första meningen i ovannämnda direktiv utesluter enligt min mening inte den effekten.

4 Det saknas därvid betydelse att det när det gäller det värmekraftverk som finns på det anläggningsområde som tillhör Petrotel-Lukoil är fråga om kombinerad produktion av elektricitet och termisk energi. Skattebefrielsen för energiprodukter som används för produktion av elektricitet äger nämligen tillämpning även när det gäller kombinerad produktion av elektricitet och termisk energi (se, analogt, dom av den 7 mars 2018, Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168, domslutet).

28. För det första är det nämligen så, att även om elektricitet är skattepliktig enligt direktiv 2003/96 så är elektricitet inte en energiprodukt i den mening som avses i artikel 2.1 i direktivet. Elektricitet utgör ett separat objekt som regleras i artikel 2.2. Det i artikel 21.3 första meningen i direktiv 2003/96 angivna rekvisitet ”energiprodukter” omfattar således inte elektricitet. I det fall då lagstiftaren inför analoga regler för energiprodukter och elektricitet, så nämns båda dessa produktslag uttryckligen, exempelvis i artikel 21.3 andra meningen i ovannämnda direktiv.

29. För det andra är det så, att medan direktiv 2003/96 förbjuder – genom den generella skattebefrielse som anges i artikel 14.1 a – dubbelbeskattning av elektricitet samt energiprodukter och elektricitet som används för produktion därav, så finns det inte något liknande förbud i den omvända riktningen. Den elektricitet som används för framställning av energiprodukter är således föremål för beskattning enligt allmänna bestämmelser. Mer generellt kan detta uttryckas så, att direktiv 2003/96 inte innehåller någon ”klausul för undvikande av dubbelbeskattning” i förhållande till energiprodukter och elektricitet som används för framställning av energiprodukter. Det enda undantaget utgörs av den kvasi-skattebefrielse vad gäller produkter som framställs på det område där anläggningen finns som föreskrivs i artikel 21.3 första meningen i direktivet.

30. För det tredje delar jag slutligen inte det argument som kommissionen framfört vid förhandlingen, det vill säga att det är nödvändigt att göra en helhetsbehandling av produktionsprocessen avseende energiprodukter, vilket skulle innebära att den elektricitet som används i processen befrias från skatt. Produktionsprocessen ska visserligen bli föremål för en samlad bedömning om det är fråga om beskattning av energiprodukter som framställts vid samma anläggning och som används för denna produktion. Sådana produkter ska inte vara föremål för beskattning, oavsett om de används direkt för framställning av ytterligare energiprodukter eller via biprodukter, såsom vattenånga. Annorlunda förhåller det sig emellertid då det är fråga om produktion av en produkt som beskattas enligt direktiv 2003/96, till exempel elektricitet. I ett sådant fall ska direktivets bestämmelser tillämpas; det framgår inte av dessa bestämmelser att det finns en skyldighet att skattebefria elektricitet som används vid framställning av energiprodukter och inte heller något annat allmänt förbud mot dubbelbeskattning från vilket en sådan skyldighet skulle kunna härledas.

31. I en situation då den termiska energi eller elektricitet som producerats på det anläggningsområde som framställt energiprodukterna inte används för denna produktion utan för andra ändamål – exempelvis för elförsörjning av kontorslokaler eller andra slags lokaler – så ska artikel 21.3 första meningen i direktiv 2003/96 inte tillämpas. Detta framgår av den tredje meningen i den punkten. Därvid ska de energiprodukter som använts för produktion av termisk energi beskattas enligt allmänna regler, medan de produkter som använts för elproduktion ska omfattas av skattebefrielse enligt artikel 14.1 a i direktivet. Den på detta sätt producerade elektriciteten ska däremot bli föremål för beskattning, i och med att den elektricitet som producerats för producentens eget bruk ska beskattas då elektriciteten förbrukas.

32. När det slutligen gäller produktion av termisk energi och elektricitet som förs över från anläggningsområdet till det allmänna värme- eller elkraftnätet, ska artikel 21.3 första meningen i direktiv 2003/96 inte tillämpas. Detta betyder att användningen för denna produktion av energiprodukter, till och med då de framställts på denna anläggning, omfattas av allmänna regler. De energiprodukter som används vid produktion av termisk energi ska således beskattas, medan de energiprodukter som används vid produktion av elektricitet är föremål för den skattebefrielse som föreskrivs i artikel 14.1 a i direktiv 2003/96.

33. Dessa överväganden kan därmed sammanfattas på så sätt – med beaktande av de särskilda sakomständigheterna i det nationella målet – att energiprodukter som framställts på ett anläggningsområde som tillhör en verksamhet som framställer energiprodukter:

– inte ska beskattas (då det inte finns någon händelse som utlöser skattskyldighet), såvitt de används vid produktion av termisk energi (även i form av vattenånga) som används vid framställning av energiprodukter;

– inte ska beskattas (då det inte finns någon händelse som utlöser skattskyldighet), såvitt de används vid produktion av elektricitet som används vid framställning av energiprodukter;

– ska beskattas, såvitt de används vid produktion av termisk energi som används för andra ändamål på samma anläggningsområde;

– inte ska beskattas (på grund av skattebefrielse), såvitt de används vid produktion av elektricitet som används för andra ändamål på samma anläggningsområde;

– ska beskattas, såvitt de används vid produktion av termisk energi som skickas ut ur anläggningsområdet;

– inte ska beskattas (på grund av skattebefrielse), såvitt de används vid produktion av elektricitet som skickas ut ur anläggningsområdet.

34. På samma gång ska den elektricitet som produceras på anläggningsområdet bli föremål för skatt som ska betalas då elektriciteten förbrukas, såvitt denna elektricitet används på samma anläggningsområde, såväl för framställning av energiprodukter som för andra ändamål, och från och med den tidpunkt då den levereras av en distributör eller återförsäljare, såvitt den skickas ut ur anläggningsområdet.

35. Mot denna bakgrund föreslår jag att EU-domstolen besvarar den första tolkningsfrågan på följande sätt: Artikel 21.3 i direktiv 2003/96 ska tolkas så, att den utgör hinder mot en medlemsstats nationella rättsregler, eller mot en tolkning av dessa rättsregler, som tillåter beskattning av energiprodukter som framställs inom ett anläggningsområde tillhörande en verksamhet som framställer energiprodukter och som används vid denna framställning, oavsett om denna användning sker direkt eller via en annan produkt (exempelvis vattenånga eller elektricitet).

Den andra och den tredje tolkningsfrågan

36. Det ska erinras om att Petrotel-Lukoil använde sig av en produkt som framställts av bolaget och som beskrivs som ”eldningsolja i halvbearbetat tillstånd”; denna produkt användes som bränsle för uppvärmning i den ångpanna som finns i värmekraftverket, utan att denna produkt klassificerats i skattemässigt hänseende. Mot denna bakgrund beslutade de rumänska skattemyndigheterna att belägga denna produkt med skatt enligt den skattesats som enligt rumänska bestämmelser gäller för diesel. Petrotel-Lukoil fick därefter besked om att den aktuella produkten klassificerats som eldningsolja, dock utan att detta innebar en lägre skattesats eller återbetalning av överskjutande skatt.

37. Jag kommer att pröva den andra och den tredje frågan tillsammans. Den hänskjutande domstolen har ställt dessa båda frågor för att få klarhet i huruvida artikel 2.3 första stycket i direktiv 2003/96, jämförd med proportionalitetsprincipen, ska tolkas så, att bestämmelsen utgör hinder mot en medlemsstats nationella rättsregler, eller nationella praxis, som tillåter beskattning av en energiprodukt – beträffande vilken direktivet inte anger någon skattenivå och som används som

bränsle för uppvärmning – med den skattesats som gäller för motorbränsle, i det fall då den skattskyldige inte anmält denna produkt för klassificering i skattemässigt hänseende, samt tillåter att denna skattesats fortsätter att tillämpas även efter det att den aktuella produkten klassificerats såsom bränsle för uppvärmning.

38. Enligt artikel 2.3 första stycket i direktiv 2003/96 ska energiprodukter – beträffande vilka direktivet inte fastställer någon skattenivå, och som används som motorbränsle eller bränsle för uppvärmning – beskattas ”i enlighet med användningen” i nivå med skattesatsen för likvärdigt bränsle för uppvärmning eller motorbränsle.

39. De rumänska rättsreglerna kräver i en sådan situation att den som har för avsikt att såsom motorbränsle eller bränsle för uppvärmning använda en energiprodukt för vilken det inte fastställts någon skattenivå hos behörig myndighet ska ansöka om klassificering av produkten i punktskattemässigt hänseende. Om denna anmälningsplikt inte fullgörs, medför det automatiskt att produkten beskattas med den skattesats som gäller för bensin (då den används som motorbränsle) eller med den skattesats som gäller för diesel (då den används som bränsle för uppvärmning). Syftet med dessa bestämmelser är att förhindra skatteundandragande, särskilt när det är fråga om produkter som beskattas med skattesatsen för bränsle för uppvärmning men som används som motorbränsle; skattesatsen för motorbränsle är nämligen betydligt högre.

40. EU-domstolen har redan slagit fast att liknande bestämmelser strider mot bestämmelserna i direktiv 2003/96, tolkade mot bakgrund av proportionalitetsprincipen. Medlemsstaterna får visserligen ålägga skattskyldiga vissa skyldigheter för att förhindra skatteundandragande, men då dessa skyldigheter inte fullgörs får detta inte innebära att de produkter som används som bränsle för uppvärmning beskattas med den skattesats som gäller för motorbränsle. [5]

41. Denna princip ska enligt min mening även tillämpas i detta mål. Denna bedömning ändras inte av att det i målet ROZ-ŚWIT var fråga om en anmälningsplikt som säljare av energiprodukter hade att fullgöra efter försäljningen av dessa energiprodukter, medan förevarande mål handlar om en skyldighet som i princip ska fullgöras innan produkterna förbrukas. Syftet med båda dessa skyldigheter är nämligen detsamma, det vill säga att säkerställa skattemyndigheternas tillsyn över användningen av energiprodukter och på så sätt förhindra skatteundandragande.

42. Det argument som framförts av den rumänska regeringen – det vill säga att den i rumänsk rätt stadgade skyldigheten, till skillnad från den skyldighet som var föremål för EU-domstolens prövning i ovannämnda mål, [6] inte uteslutande är av formell karaktär – kan enligt min mening inte vinna framgång. Oavsett om det är fråga om en skyldighet som ska fullgöras på förhand eller i efterhand så blir rättsföljden densamma om skyldigheten inte fullgörs, nämligen att energiprodukter som används som bränsle för uppvärmning beskattas med den skattesats som gäller för motorbränsle. Detta strider emellertid enligt EU-domstolens praxis mot artikel 2.3 första stycket i direktiv 2003/96.

43. Vad emellertid avser den rumänska regeringens argument att en sådan skattenivå ska ha karaktären av sanktionsåtgärd och ha avhållande effekt, anser jag att medlemsstaterna naturligtvis ska ha rätt att vidta sanktionsåtgärder om de skattskyldiga inte fullgör sina administrativa åligganden. Sanktionsåtgärderna får emellertid inte medföra att produkterna beskattas på ett sätt som strider mot bestämmelserna i direktiv 2003/96.

5 Dom av den 2 juni 2016, ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, domslutet).

6 Dom av den 2 juni 2016, ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400).

44. Som angetts ovan får medlemsstaterna inte beskatta energiprodukter som används såsom bränsle för uppvärmning med den skattesats som gäller för motorbränsle, för det fall den skattskyldige inte fullgjort sina administrativa åligganden. De får i än mindre grad fastställa en sådan skattenivå om den skattskyldige fullgör sina åligganden, om än med försening. Detta var fallet i det nationella målet, eftersom Petrotel-Lukoil till slut fått den produkt som beskrivits som ”eldningsolja i halvbearbetat tillstånd” klassificerad som bränsle för uppvärmning. I ett sådant fall måste överskjutande skatt betalas tillbaka. Om överskjutande skatt inte betalas tillbaka så strider det mot bestämmelserna i direktiv 2003/96, jämförda mot proportionalitetsprincipen.

45. Således föreslår jag att EU-domstolen besvarar den andra och den tredje tolkningsfrågan på följande sätt: Artikel 2.3 första stycket i direktiv 2003/96, jämförd med proportionalitetsprincipen, ska tolkas så, att bestämmelsen utgör hinder mot en medlemsstats nationella rättsregler, eller nationella praxis, som tillåter beskattning av en energiprodukt – beträffande vilken direktivet inte anger någon skattenivå och som används som bränsle för uppvärmning – med den skattesats som gäller för motorbränsle, i det fall då den skattskyldige inte anmält denna produkt för klassificering i skattemässigt hänseende, samt tillåter att denna skattesats fortsätter att tillämpas även efter det att den aktuella produkten klassificerats såsom bränsle för uppvärmning.

Förslag till avgörande

46. Mot denna bakgrund föreslår jag att EU-domstolen lämnar följande svar på de frågor som ställts av Curtea de Apel București (Appellationsdomstolen i Bukarest, Rumänien):

1) Artikel 21.3 i rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet ska tolkas så, att den utgör hinder mot en medlemsstats nationella rättsregler, eller mot en tolkning av dessa rättsregler, som tillåter beskattning av energiprodukter som framställs inom ett anläggningsområde tillhörande en verksamhet som framställer energiprodukter och som används vid denna framställning, oavsett om denna användning sker direkt eller via en annan produkt (exempelvis vattenånga eller elektricitet).

2) Artikel 2.3 första stycket i direktiv 2003/96, jämförd med proportionalitetsprincipen, ska tolkas så, att bestämmelsen utgör hinder mot en medlemsstats nationella rättsregler, eller nationella praxis, som tillåter beskattning av en energiprodukt – beträffande vilken direktivet inte anger någon skattenivå och som används som bränsle för uppvärmning – med den skattesats som gäller för motorbränsle, i det fall då den skattskyldige inte anmält denna produkt för klassificering i skattemässigt hänseende, samt tillåter att denna skattesats fortsätter att tillämpas även efter det att den aktuella produkten klassificerats såsom bränsle för uppvärmning.