Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (deveti senat)

z dne 2. junija 2016*

„Predhodno odločanje — Trošarine — Direktiva 2003/96/ES — Diferencirane trošarinske stopnje za pogonska goriva in goriva za ogrevanje — Pogoj za uporabo stopnje za goriva za ogrevanje — Predložitev mesečnega seznama izjav, da so pridobljeni izdelki namenjeni za ogrevanje — Uporaba trošarinske stopnje, določene za pogonska goriva, v primeru nepredložitve tega seznama — Načelo sorazmernosti“

V zadevi C-418/14,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (upravno sodišče vojvodstva v Vroclavu, Poljska) z odločbo z dne 4. junija 2014, ki je prispela na Sodišče 5. septembra 2014, v postopku

ROZ-ŚWIT Zakład Produkcyjno-Handlowo-Usługowy Henryk Ciurko, Adam Pawłowski spółka jawna

proti

Dyrektor Izby Celnej we Wrocławiu,

SODIŠČE (deveti senat),

v sestavi K. Likurgos, predsednik senata, E. Juhász in C. Vajda (poročevalec), sodnika,

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,

sodni tajnik: M. Aleksejev, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 28. oktobra 2015,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

— za ROZ-ŚWIT Zakład Produkcyjno-Handlowo-Usługowy Henryk Ciurko, Adam Pawłowski spółka jawna K. Kocowski in S. Bogdański, odvetnika,

— za Dyrektor Izby Celnej we Wrocławiu W. Bronicki in E. Białas-Giejbatow in D. Kowalik, agenti, skupaj z J. Kautem, radca prawny,

— za poljsko vlado B. Majczyna in K. Maćkowska, agenta,

— za Evropsko komisijo M. Owsiany-Hornung in F. Tomat, agentki,

* Jezik postopka: poljščina.

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 2(3), 5 in 21(4) Direktive Sveta 2003/96/ES z dne 27. oktobra 2003 o prestrukturiranju okvira Skupnosti za obdavčitev energentov in električne energije (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 405), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2004/75/ES z dne 29. aprila 2004 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 2, str. 21) (v nadaljevanju: Direktiva 2003/96), ter razlago načela sorazmernosti.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo ROZ-ŚWIT Zakład Produkcyjno-Handlowo-Usługowy Henryk Ciurko, Adam Pawłowski spółka jawna (v nadaljevanju: ROZ-ŚWIT) in Dyrektor Izby Celnej we Wrocławiu (direktor generalnega davčnega urada v Vroclavu), ker je zadnjenavedeni družbi ROZ-ŚWIT zavrnil uporabo trošarinske stopnje, ki se uporablja za goriva za ogrevanje, ker ta družba ni pravočasno predložila mesečnega seznama izjav, da so pridobljeni izdelki namenjeni za ogrevanje (v nadaljevanju: seznam izjav pridobiteljev).

Pravni okvir

Pravo Unije

3 V uvodnih izjavah 3, 4, 9, 17 in 18 Direktive 2003/96 je navedeno:

„(3) Pravilno delovanje notranjega trga in doseganje ciljev drugih politik Skupnosti zahtevata določitev najnižje ravni obdavčitve na ravni Skupnosti za večino energentov, vključno z električno energijo, zemeljskim plinom in premogom.

(4) Precejšnje razlike v nacionalnih ravneh obdavčitve energije, ki jih uporabljajo države članice, se lahko izkažejo kot škodljive za nemoteno delovanje notranjega trga[.]

[…]

(9) Državam članicam je treba omogočiti potrebno prožnost pri določanju in izvajanju politik, ki so prilagojene okoliščinam v državi[.]

[…]

(17) Treba je vzpostaviti različne najnižje ravni obdavčitve Skupnosti v skladu z uporabo energentov in električne energije.

(18) Energenti, ki se uporabljajo kot pogonsko gorivo za nekatere industrijske in komercialne namene ter energenti, ki se uporabljajo kot gorivo za ogrevanje, se običajno obdavčujejo na nižji ravni od tiste, ki se uporablja za energente, uporabljene kot pogonsko gorivo.“

4 Člen 2(3), prvi pododstavek, te direktive določa:

„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.“

5 Člen 4(1) navedene direktive določa:

„Rav[ni] obdavčitve, ki jih države članice določijo za energente in električno energijo, naštete v členu 2, ne smejo biti nižje od najnižjih ravni obdavčitve, določenih s to direktivo.“

6 Člen 5 iste direktive določa:

„Pod pogojem, da upoštevajo najnižje ravni obdavčitve, ki so določene s to direktivo in da so združljive s pravom Skupnosti, države članice lahko, pod davčnim nadzorom, uveljavijo diferencirane davčne stopnje v naslednjih primerih:

— kadar so diferencirane davčne stopnje neposredno povezane s kakovostjo izdelka;

— kadar so diferencirane davčne stopnje odvisne od količinskih ravni porabe električne energije in energentov, uporabljenih kot gorivo za ogrevanje;

— za naslednje uporabe: lokalni potniški promet (vključno s taksiji), zbiranje odpadkov, oborožene sile in javna uprava, invalidi, reševalna vozila;

— med poslovno in neposlovno uporabo energentov in električne energije iz členov 9 in 10.“

7 V skladu s členi od 7 do 9 Direktive 2003/96 se najnižje ravni, ki se uporabljajo za pogonska goriva, za izdelke, uporabljene kot pogonsko gorivo za posebne industrijske in komercialne namene, in za gorivo za ogrevanje določijo, kot je navedeno v preglednicah od A do C Priloge I k tej direktivi.

8 V členih od 14 do 19 navedene direktive so določene popolne ali delne izjeme oziroma znižane stopnje obdavčitve, ki jih države članice, ali nekatere od njih, lahko ali morajo uporabiti pod pogoji, ki so v teh členih navedeni.

9 Člen 21(4) iste direktive določa:

„Države članice lahko prav tako določijo, da davek na energente in električno energijo zapade v plačilo, kadar ugotovijo, da pogoj končne porabe, ki je določen z nacionalnimi pravili zaradi znižanja davčne stopnje ali izjeme, ni ali ni več izpolnjen.“

Poljsko pravo

10 Člen 89(1), (4), (5) in od (14) do (16) Ustawa o podatku akcyzowym (zakon o trošarinah) z dne 6. decembra 2008, kakor je bil spremenjen (Dz. U. 2009, št. 3, postavka 11, v nadaljevanju: zakon o trošarinah), določa:

„(1) Trošarinske stopnje za energente znašajo:

[…]

10. za kurilna olja iz tarifnih številk od 2710 19 51 do 2710 19 69 KN:
    (a) tista, katerih 30 vol. % ali več destilira pri 350°C ali katerih gostota je pri 15°C nižja od 890 kilogramov na kubični meter, so rdeče obarvana in označena v skladu s posebnimi določbami – 232,00 [poljskih zlotov (PLN)] na 1.000 litrov,
    (b) druga, za katere ne veljata obveznosti obarvanosti in označevanja na podlagi posebnih določb – [64,00] PLN na 1.000 kilogramov.

[…]

(4) Če:

1. se izdelki, navedeni v odstavku 1, točka […] 10 […], uporabljajo za pogon motorjev z notranjim izgorevanjem, če ne izpolnjujejo pogojev iz posebnih določb glede označevanja in obarvanosti ter se skladiščijo v posodah za gorivo, priključenih na merilni sistem za goriva, ali se prodajajo v takih posodah, se uporabi stopnja 1.822,00 PLN/1.000 litrov, če pa je njihova gostota pri 15°C nižja ali enaka 890 kilogramov na kubični meter, pa stopnja 2.047,00 PLN/1.000 kilogramov.

[…]

(5) Prodajalec trošarinskih izdelkov, navedenih v odstavku 1, točk[a] […] 10 […], ki niso oproščeni plačila trošarine zaradi svojega namena, mora ob njihovi prodaji:

1. pravnim osebam, organizacijskim enotam brez pravne osebnosti in fizičnim osebam, ki opravljajo gospodarsko dejavnost, od pridobitelja pridobiti izjavo, da so pridobljeni izdelki namenjeni za ogrevanje ali da bodo prodani kot izdelki, namenjeni za ogrevanje, kar omogoča uporabo trošarinskih stopenj iz odstavka 1, točka […] 10 […];

2. fizičnim osebam, ki ne opravljajo gospodarske dejavnosti, od pridobitelja pridobiti izjavo, da so pridobljeni izdelki namenjeni za ogrevanje, kar omogoča uporabo trošarinskih stopenj iz odstavka 1, točka […] 10 […]; to izjavo je treba priložiti kopiji računa ali kopiji drugega prodajnega dokumenta, ki je bil izstavljen pridobitelju, kadar pa to ni mogoče, mora prodajalec na izjavi navesti številko in datum izdaje dokumenta, ki dokazuje to prodajo.

[…]

(14) Prodajalec trošarinskih izdelkov iz odstavka 1, točka […] 10 […], mora sestaviti mesečni seznam izjav iz odstavka 5 in ga najkasneje do 25. dne meseca, ki sledi mesecu, v katerem je bila opravljena prodaja, predložiti pristojnemu davčnemu organu; izvirnike izjav mora prodajalec hraniti 5 let od konca koledarskega leta, v katerem so bile izdane, in jih dati na voljo v primeru nadzora.

(15) Mesečni seznam izjav zajema:

1. v zvezi s prodajalcem iz odstavka 14:
   (a) ime in naslov sedeža ali stalnega bivališča subjekta, ki daje seznam,
   (b) količino, vrsto in namen izdelkov, na katere se nanaša izjava,
   (c) datum izjave,
   (d) datum in kraj sestave seznama ter berljiv podpis osebe, ki je sestavila seznam,
   (e) navedbo števila sistemov za ogrevanje, ki jih imajo pridobitelji, v skladu z njihovimi izjavami,
   (f) kraj (naslov), kjer so sistemi za ogrevanje, navedeni v izjavah,

[…]

(16) Kadar pogoji iz odstavkov od 5 do 15 niso izpolnjeni, se uporabi stopnja iz odstavka 4, točka 1.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

11 Naczelnik Urzędu Celnego we Wrocławiu (direktor davčnega urada v Vroclavu) je 23. februarja 2011 izdal odmerno odločbo na področju trošarin v zvezi z davčnim dolgom družbe ROZ-ŚWIT.

12 Iz te odločbe je razvidno, da je bilo v postopku, ki so ga vodili davčni organi, ugotovljeno, da je družba ROZ-ŚWIT v obdobju od 1. marca do 31. decembra 2009 opravila vrsto prodaj goriva za ogrevanje, ki sestoji iz količin lahkega kurilnega olja. Ugotovljeno je bilo, da so bile te prodaje preverjene in da ni

dvoma, da so pridobitelji potrdili ta nakup in porabo tega goriva za namene ogrevanja. Vendar družba ROZ-ŚWIT ni pravočasno predložila seznama izjav pridobiteljev, kot je to določeno v členu 89(14) zakona o trošarinah. Zato je bila na podlagi člena 89(16) tega zakona uporabljena stopnja za pogonska goriva, določena v odstavku 4, točka 1, istega člena.

13 Družba ROZ-ŚWIT je zoper navedeno odločbo vložila ugovor pri direktorju davčnega urada v Vroclavu, v katerem je navedla, da nepredložitev seznamov izjav pridobiteljev pomeni le formalno nepravilnost, saj ni dvoma, da se zadevno gorivo za ogrevanje dejansko uporabi za ogrevanje.

14 Ker je bil ta ugovor zavrnjen, je družba ROZ-ŚWIT vložila tožbo pri Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (upravno sodišče vojvodstva v Vroclavu, Poljska).

15 Predložitveno sodišče se sprašuje, ali je, če država članica uveljavi pravico iz Direktive 2003/96, da določi različne trošarinske stopnje za izdelke iz področja uporabe te direktive glede na njihovo uporabo, določba iz člena 89(16) zakona o trošarinah v nasprotju s to direktivo, ker se zaradi nepredložitve seznama izjav pridobiteljev za izdelek, ki se uporablja kot gorivo za ogrevanje, uporabi trošarinska stopnja, določena za pogonska goriva.

16 Navedeno sodišče poleg tega dvomi o tem, ali je obveznost sestave in predložitve takega seznama sorazmerna glede na zastavljeni cilj, to je preprečevanje izogibanja plačila davkov in davčnih zatajitev. Po njegovem mnenju je ta obveznost formalna in sekundarna, saj omogoča le predhodno preverjanje namena uporabe zadevnih izdelkov. V zvezi s tem se sklicuje na sodno prakso Sodišča na področju davka na dodano vrednost, v skladu s katero se, prvič, prizna odbitek vstopnega davka, če so izpolnjene vsebinske zahteve, čeprav davčni zavezanci niso izpolnili nekaterih formalnih zahtev (glej sodbo z dne 12. julija 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, točki 61 in 62), in drugič, dejstvo, da je v nacionalnem pravu oprostitev pri izvozu pogojena z rokom zapustitve, ne da bi bilo zaradi nespoštovanja tega roka omogočeno povračilo že plačanega davka na dodano vrednost, čeprav je trošarinski zavezanec dokazal, da je blago zapustilo carinsko območje Unije, presega to, kar je potrebno za uresničitev cilja boja proti izogibanju plačila davkov in davčnih zatajitev (glej sodbo z dne 19. decembra 2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, točka 39).

17 Predložitveno sodišče želi še izvedeti, ali je sankcija iz člena 89(16) zakona o trošarinah, da se v primeru nespoštovanja obveznosti pravočasne predložitve seznama izjav pridobiteljev naloži trošarinska stopnja, določena za pogonsko gorivo, v skladu z načelom sorazmernosti. Zlasti v zvezi s težo kršitve meni, da namen te sankcije ni preprečevanje davčnih goljufij, temveč se nanaša le na nespoštovanje navedene obveznosti, poleg tega pa pomeni znaten znesek.

18 V teh okoliščinah je Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (upravno sodišče vojvodstva v Vroclavu) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba člen 5 v povezavi s členoma 2(3) in 21(4) Direktive 2003/96 razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi iz člena 89(16) zakona o trošarinah, na podlagi katerega se za kurilno olje uporabi trošarinska stopnja, določena za pogonska goriva, kadar trošarinski zavezanec ne izpolni formalne zahteve iz člena 89(14) in (15) zakona o trošarinah?

2. Ali načelo sorazmernosti nasprotuje formalni zahtevi, določeni v členu 89(14) in (15) zakona o trošarinah, v skladu s katero se znižana trošarinska stopnja za gorivo za ogrevanje uporabi samo takrat, kadar je v zakonskem roku sestavljen in predložen seznam izjav pridobiteljev, ne glede na to, ali je vsebinska zahteva, da se gorivo za ogrevanje prodaja za namene ogrevanja, izpolnjena?

3. Ali je v členu 89(16) zakona o trošarinah določena sankcija, v skladu s katero se trošarina na prodajo goriva za ogrevanje prodajalcu zaračuna na podlagi trošarinske stopnje, ki velja za pogonska goriva (člen 89(4), točka 1, zakona o trošarinah), ker formalna zahteva iz člena 89(14) in (15) zakona o trošarinah ni izpolnjena, kot se je zgodilo v obravnavani zadevi, združljiva z načelom sorazmernosti?“

Vprašanja za predhodno odločanje

19 Predložitveno sodišče z vprašanji, ki jih je treba preučiti skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba Direktivo 2003/96 in načelo sorazmernosti razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni ureditvi, na podlagi katere so prodajalci goriva za ogrevanje po eni strani zavezani, da v predpisanem roku predložijo mesečni seznam izjav pridobiteljev, da so pridobljeni izdelki namenjeni za ogrevanje, in po drugi, da se zaradi nepredložitve takega seznama v predpisanem roku za prodano gorivo za ogrevanje uporabi trošarinska stopnja, ki je določena za pogonska goriva, čeprav je bilo ugotovljeno, da ni dvoma, da se ta izdelek uporablja za ogrevanje.

20 Najprej je treba spomniti, da so splošna pravna načela, med katerimi je načelo sorazmernosti, del pravnega reda Unije. Zato jih morajo institucije Unije in prav tako države članice spoštovati pri izvrševanju pooblastil, ki jim jih podeljujejo direktive Unije (glej v tem smislu zlasti sodbi z dne 21. februarja 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, točka 18, in z dne 10. septembra 2009, Plantanol, C-201/08, EU:C:2009:539, točka 43).

21 Iz tega izhaja, da mora nacionalna ureditev, kot je ta v postopku v glavni stvari, katere namen je prenos določb Direktive 2003/96 v notranji pravni red zadevne države članice, spoštovati načelo sorazmernosti.

Obveznost predložitve seznama izjav pridobiteljev

22 Iz predložitvene odločbe je razvidno, da je seznam izjav pridobiteljev, katerega sestava in predložitev davčnemu uradu sta določena v členu 89(14) in (15) zakona o trošarinah, instrument nadzora, čigar cilj je preprečevanje izogibanja plačila davkov in davčnih zatajitev.

23 Ker Direktiva 2003/96 ne določa posebnega mehanizma za nadzor nad uporabo goriva za ogrevanje niti ukrepov za boj proti davčnim goljufijam, povezanih s prodajo goriva za ogrevanje, morajo države članice take mehanizme in ukrepe določiti v svojem nacionalnem pravu, pri tem pa spoštovati pravo Unije. V zvezi s tem je iz uvodne izjave 9 te direktive razvidno, da imajo države članice diskrecijsko pravico pri določanju in izvajanju politik, ki so prilagojene okoliščinam v državi.

24 V zvezi s sorazmernostjo obveznosti predložitve seznama izjav pridobiteljev se predložitveno sodišče sklicuje na odločbe Trybunał Konstytucyjny (ustavno sodišče, Poljska) in nekaterih poljskih upravnih sodišč, v skladu s katerimi se s tem seznamom davčni organ obvesti o izvedbi preferenčne prodaje goriva za ogrevanje in o kraju ter načrtovanem načinu uporabe. Poleg tega je mogoče na njegovi podlagi opraviti predhodno preverjanje podatkov, ki jih vsebuje, in torej zaznati in ugotoviti davčne zatajitve.

25 Vendar, ob upoštevanju diskrecijske pravice držav članic glede ukrepov in mehanizmov, ki se sprejmejo za preprečevanje izogibanja plačila davkov in davčnih zatajitev, povezanih s prodajo goriva za ogrevanje, in ker obveznost predložitve seznama izjav pridobiteljev pristojnim organom ni očitno nesorazmerna, je treba šteti, da taka obveznost pomeni ustrezen ukrep za dosego takega cilja in ne presega tega, kar je potrebno za njegovo dosego.

26 Zato je treba Direktivo 2003/96 in načelo sorazmernosti razlagati tako, da ne nasprotujeta nacionalni ureditvi, na podlagi katere so prodajalci goriva za ogrevanje zavezani, da v predpisanem roku predložijo mesečni seznam izjav pridobiteljev, da so pridobljeni izdelki namenjeni za ogrevanje.

Uporaba trošarinske stopnje, določene za pogonsko gorivo, če ni spoštovana obveznost predložitve seznama izjav pridobiteljev

27 V skladu s členom 89(16) zakona o trošarinah se zaradi nespoštovanja obveznosti sestave in predložitve seznama izjav pridobiteljev v predpisanem roku za prodano gorivo za ogrevanje uporabi trošarinska stopnja, določena za pogonsko gorivo, ne glede na dejansko uporabo goriva za ogrevanje.

28 Prvič, v zvezi s skladnostjo take posledice z Direktivo 2003/96 je treba najprej navesti, da določbe te direktive, ki jih predložitveno sodišče navaja v prvem vprašanju, niso neposredne upoštevne za spor o glavni stvari. Namreč, najprej, člen 2(3), prvi pododstavek, navedene direktive zadeva „energente, razen tistih, za katere je raven obdavčitve določena s to direktivo“, iz predložitvene odločbe pa je razvidno, da je raven obdavčitve izdelka iz postopka v glavni stvari natančno določena v Direktivi 2003/96.

29 Dalje, člen 5 te direktive določa diferencirane stopnje obdavčitve v nekaterih primerih, ki so taksativno našteti v tem členu, in sicer, kadar so neposredno povezane s kakovostjo izdelka, kadar so odvisne od količinskih ravni porabe, kadar se izdelki uporabljajo na nekaterih javnih področjih ali kadar te stopnje razlikujejo med poslovno in neposlovno uporabo. Navedeni člen se torej ne nanaša na različno uporabo pogonskega goriva in goriva za ogrevanje.

30 Nazadnje, člen 21(4) Direktive 2003/96 določa pogoje, povezane z uporabo znižane stopnje in oprostitev iz členov od 14 do 19 te direktive.

31 Sodišče pa je že ugotovilo, da splošna sistematika Direktive 2003/96 temelji na jasnem razlikovanju med pogonskimi gorivi in gorivi za ogrevanje predvsem glede na merilo uporabe. Razlikovanje med pogonskimi gorivi in gorivi za ogrevanje, ki je navedeno v uvodnih izjavah 17 in 18 te direktive, je namreč med drugim uporabljeno v členih od 7 do 9 te direktive v zvezi z načini določanja najnižje ravni obdavčitve, ki se po eni strani nanaša na goriva za ogrevanje in po drugi na pogonska goriva in izdelke, uporabljene kot pogonska goriva za posebne industrijske in komercialne namene (glej v tem smislu sodbo z dne 3. aprila 2014, Kronos Titan in Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service, C-43/13 in C-44/13, EU:C:2014:216, točka 28).

32 Poleg tega je v uvodnih izjavah 3 in 4 navedene direktive navedeno, da pravilno delovanje notranjega trga zahteva določitev najnižje ravni obdavčitve na ravni Unije za večino energentov in da se lahko precejšnje razlike v nacionalnih ravneh obdavčitve energije, ki jih uporabljajo države članice, izkažejo kot škodljive za to delovanje. Zato je treba šteti, da določitev najnižje ravni obdavčitve izdelkov glede na njihovo uporabo kot pogonskega goriva ali kot goriva za ogrevanje prispeva k pravilnemu delovanju notranjega trga, s čimer je mogoče izključiti morebitno izkrivljanje konkurence med izdelki, uporabljenimi v enake namene.

33 Iz tega izhaja, da tako splošna sistematika kot cilj Direktive 2003/96 temeljita na načelu, v skladu s katerim so energenti obdavčeni glede na njihovo dejansko uporabo.

34 Zato je določba nacionalnega prava, kot je člen 89(16) zakona o trošarinah, na podlagi katerega se zaradi nepravočasne predložitve seznama izjav pridobiteljev za gorivo za ogrevanje samodejno uporabi trošarinska stopnja, določena za pogonska goriva, čeprav se – kot je bilo ugotovljeno v postopku v glavni stvari – uporabi kot gorivo za ogrevanje, v nasprotju s splošno sistematiko in ciljem Direktive 2003/96.

35 Drugič, s tako samodejno uporabo trošarinske stopnje, določene za pogonsko gorivo, v primeru nespoštovanja obveznosti predložitve takega seznama je kršeno načelo sorazmernosti.

36 Iz predložitvene odločbe je namreč razvidno, da je bilo v postopku v glavni stvari ugotovljeno, da so bile prodaje goriva za ogrevanje, ki jih je opravila družba ROZ-ŚWIT, preverjene in da ni dvoma, da so pridobitelji potrdili nakup in da bo to gorivo za ogrevanje uporabljeno za ogrevanje. Poleg tega v spisu ni nikjer navedeno, da so bile te prodaje izvedene z goljufivim namenom uporabe preferencialne trošarinske stopnje, odobrene za gorivo za ogrevanje, ki je namenjeno za ogrevanje.

37 Vendar so pristojni organi kljub tej ugotovitvi v skladu s členom 89(16) zakona o trošarinah za prodano gorivo za ogrevanje uporabili trošarinsko stopnjo, določeno za pogonska goriva.

38 V zvezi s tem je iz predložitvene odločbe razvidno, da je lahko na Poljskem trošarinska stopnja za pogonska goriva več kot osemkrat višja od stopnje, ki se uporablja za gorivo za ogrevanje.

39 V teh okoliščinah dejstvo, da je bila zaradi kršitve obveznosti predložitve seznama izjav pridobiteljev v predpisanem roku, ki je določena z nacionalnim pravom, za gorivo za ogrevanje iz postopka v glavni stvari uporabljena trošarinska stopnja, določena za pogonsko gorivo, če je bilo ugotovljeno, da ni dvoma, da se ti izdelki uporabijo za ogrevanje, presega to, kar je potrebno za preprečevanje davčnega izogibanja in njihovih zatajitev (glej po analogiji sodbo z dne 27. septembra 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, točka 29).

40 V tem okviru je treba pojasniti, da državi članici nič ne preprečuje, da določi naložitev globe zaradi kršitve obveznosti, kakršna je obveznost, da se pristojnim organom predloži seznam izjav pridobiteljev prodanega goriva za ogrevanje. Država članica mora pooblastilo za naložitev take sankcije izvajati ob spoštovanju prava Unije in njegovih splošnih načel, vključno z načelom sorazmernosti. Za presojo, ali je ta sankcija v skladu s tem načelom, morajo nacionalna sodišča zlasti upoštevati vrsto in težo kršitve, ki se jo želi kaznovati s to sankcijo, ter način določitve njenega zneska (glej po analogiji sodbo z dne 19. julija 2012, Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, točke od 44 do 47).

41 Zato je treba Direktivo 2003/96 in načelo sorazmernosti razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni ureditvi, na podlagi katere se zaradi nepredložitve mesečnega seznama izjav pridobiteljev v predpisanem roku za prodano gorivo za ogrevanje uporabi trošarinska stopnja, določena za pogonsko gorivo, čeprav je bilo ugotovljeno, da ni dvoma, da se ta izdelek uporablja za ogrevanje.

42 Glede na navedeno je treba na postavljena vprašanja odgovoriti, da je treba Direktivo 2003/96 in načelo sorazmernosti razlagati tako, da:

— ne nasprotujeta nacionalni ureditvi, na podlagi katere so prodajalci goriva za ogrevanje zavezani, da v predpisanem roku predložijo mesečni seznam izjav pridobiteljev, da so pridobljeni izdelki namenjeni za ogrevanje, in

— nasprotujeta nacionalni ureditvi, na podlagi katere se zaradi nepredložitve takega seznama v predpisanem roku za prodano gorivo za ogrevanje uporabi trošarinska stopnja, določena za pogonsko gorivo, čeprav je bilo ugotovljeno, da ni dvoma, da se ta izdelek uporablja za ogrevanje.

Stroški

43 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (deveti senat) razsodilo:

Direktivo Sveta 2003/96/ES z dne 27. oktobra 2003 o prestrukturiranju okvira Skupnosti za obdavčitev energentov in električne energije, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2004/75/ES z dne 29. aprila 2004, in načelo sorazmernosti je treba razlagati tako, da:

— **ne nasprotujeta nacionalni ureditvi, na podlagi katere so prodajalci goriva za ogrevanje zavezani, da v predpisanem roku predložijo mesečni seznam izjav pridobiteljev, da so pridobljeni izdelki namenjeni za ogrevanje, in**

— **nasprotujeta nacionalni ureditvi, na podlagi katere se zaradi nepredložitve seznama v predpisanem roku za prodano gorivo za ogrevanje uporabi trošarinska stopnja, določena za pogonsko gorivo, čeprav je bilo ugotovljeno, da ni dvoma, da se ta izdelek uporablja za ogrevanje.**

Podpisi