



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (peti senat)

z dne 7. novembra 2019*

„Predhodno odločanje – Obdavčitev energentov in električne energije – Direktiva 2003/96/ES – Člen 21(3) – Neobstoj obdavčljivega dogodka – Poraba energentov v prostorih obrata za proizvodnjo energentov – Člen 2(3) – Obveznost, da se doseže uvrstitev energentov zaradi določitve trošarine – Davčna stopnja, ki se uporablja za navedene proizvode – Načelo sorazmernosti“

V zadevi C-68/18,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Curtea de Apel București (pritožbeno sodišče v Bukarešti, Romunija) z odločbo z dne 21. decembra 2017, ki je na Sodišče prispela 2. februarja 2018, v postopku

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,

SODIŠČE (peti senat),

v sestavi E. Regan (poročevalec), predsednik senata, C. Lycourgos, E. Juhász, M. Ilešič in I. Jarukaitis, sodniki,

generalni pravobranilec: M. Szpunar,

sodna tajnica: R. Șereș, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 10. januarja 2019,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za SC Petrotel-Lukoil SA D.-D. Dascălu in A. M. Iordache, avocats,
- za romunsko vlado C.-R. Canțar in R. I. Hațieganu in L. Lițu, agentki,
- za Evropsko komisijo A. Armenia in C. Perrin, agentki,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 16. maja 2019

* Jezik postopka: romunščina.

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 2(3) in člena 21(3) 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).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo SC Petrotel-Lukoil SA (v nadaljevanju: PLK) na eni strani ter Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (nacionalna agencija davčne uprave – generalna direkcija za velike davčne zavezance, Romunija) in Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (nacionalna agencija davčne uprave – generalna direkcija za obravnavanje pritožb, Romunija) na drugi, katerega predmet je popravek odločbe o odmeri davka, ki se nanaša zlasti na obdavčitev iz naslova trošarin za energente, porabljene znotraj naprav družbe PLK.

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 V uvodnih izjavah od 2 do 7, 9, 11, 12 in 24 Direktive 2003/96 je navedeno:
 - „(2) Odsotnost [Neobstoj] določb Skupnosti, s katerimi se nalaga najnižja stopnja obdavčitve za električno energijo in energente razen mineralnih olj, lahko negativno vpliva na pravilno delovanje notranjega trga.
 - (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[.]
 - (5) Določitev ustreznih najnižjih ravni obdavčitve na ravni Skupnosti lahko omogoči zmanjšanje obstoječih razlik v nacionalnih ravneh obdavčitve.
 - (6) V skladu s členom 6 Pogodbe [ES] se okoljevarstvene zahteve morajo vključiti v opredelitev in izvajanje drugih politik Skupnosti.
 - (7) Kot podpisnica Okvirne konvencije Združenih narodov o spremembi podnebja je Skupnost ratificirala Kjotski protokol. Obdavčitev energentov in, kjer je primerno, električne energije, je eden od instrumentov, ki so na razpolago za doseganje ciljev Kjotskega protokola.
- [...]
- (9) Državam članicam je treba omogočiti potrebno prožnost pri določanju in izvajanju politik, ki so prilagojene okoliščinam v državi[.]
- [...]

(11) Davčna ureditev v zvezi z izvajanjem tega pravnega okvira Skupnosti za obdavčitev energentov in električne energije je v pristojnosti vsake posamezne države članice. V tem pogledu se države članice lahko odločijo, da ne bodo povečale skupne davčne obremenitve, če menijo, da bi izvajanje takšnega načela davčne nevtralnosti lahko prispevalo k prestrukturiranju in posodobitvi njihovih davčnih sistemov s spodbujanjem ravnanja, ki prispeva k boljšemu varovanju okolja in večji uporabi delovne sile.

(12) Cene energije so ključni elementi energetske, transportne in okoljske politike Skupnosti.

[...]

(24) Državam članicam je dovoljena uporaba nekaterih izjem ali nižjih ravni obdavčitve v primerih, kadar to ni škodljivo za pravilno delovanje notranjega trga in kadar to nima za posledico izkrivljanje konkurence.“

4 Člen 2, od (1) do (3), 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.

[...]“

5 Člen 14(1) navedene direktive določa:

„Razen splošnih določb iz Direktive [Sveta] 92/12/EGS [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), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2000/47/ES z dne 20. julija 2000 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 10, str. 186),] 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. Vendar pa države članice zaradi okoljske politike lahko navedene izdelke obdavčijo ne oziraje se na najnižje ravni obdavčitve, določene s to direktivo. V takšnem primeru se obdavčitev teh izdelkov ne upošteva pri izpolnjevanju najnižjih ravni obdavčitve za električno energijo, določenih v členu 10;

[...]“

6 Člen 21 te direktive 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. Poraba energentov v prostorih obrata za proizvodnjo energentov se ne šteje za obdavčljiv dogodek, ki bi imel za posledico obdavčitev, če gre za porabo energentov, ki se proizvajajo v prostorih obrata. Države članice lahko obravnavajo porabo električne energije in drugih energentov, ki se ne proizvajajo v prostorih takšnih obratov, in porabo energentov ter električne energije v prostorih obrata, ki proizvaja goriva za uporabo pri proizvodnji električne energije kot neobdavčljiv poslovni dogodek. 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. Ne glede na člen 14(1)(a), države članice lahko oprostitjo majhne proizvajalce električne energije pod pogojem, da obdavčijo energente, ki se uporabljajo za proizvodnjo te električne energije.

[...]“

Romunsko pravo

7 Člen 175 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zakon št. 571/2003 o davčnem zakoniku) z dne 22. decembra 2003 (*Monitorul Oficial al României*, del I, št. 927 z dne 23. decembra 2003) je v različici, ki je bila v veljavi 31. marca 2010, določal:

„1. Za namene tega zakonika ‚energenti‘ pomenijo:

[...]

(b) blago pod oznakami KN 2701, 2702 in od 2704 do vključno 2715;

[...]

3. Energenti, za katere velja obveznost plačila trošarine so:

[...]

(c) plinsko olje iz oznak KN od 2710 41 do vključno 2710 19 49.

[...]

(g) kurilno olje iz oznak KN od 2710 61 do vključno 2710 19 69.

[...]

4. Za energente, razen tistih iz odstavka 3, se trošarina plača, če so namenjeni za uporabo, ponujeni naprodaj ali uporabljeni kot gorivo za ogrevanje ali kot pogonsko gorivo. Stopnja trošarine se določi glede na uporabo, po stopnji, ki se uporablja za enakovredno gorivo za ogrevanje ali pogonsko gorivo.

[...]

7. Poraba energentov na območju obrata za proizvodnjo energentov se ne šteje za sprostitev v porabo, če gre za porabo energentov za namene, povezane s proizvodnjo. Če se ta poraba opravi za namene, ki niso proizvodnja, in zlasti za pogon vozil, se to obravnava kot sprostitev v porabo.“

- 8 Podrobna pravila za uporabo tega zakona, kakor so bila odobrena z uredbo vlade št. 44/2004, v zvezi s členom 175 navedenega zakona določajo:

„5.1. Za energente, razen tistih iz člena 175(3) zakona št. 571/2003 o davčnem zakoniku, kakor je bil pozneje spremenjen in dopolnjen, 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 ministrstvu za finance – urad za izdajo dovoljenj za trošarinska skladišča, 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 nacionalna carinska uprava, ter mnenje ministrstva za gospodarstvo in trgovino o izenačitvi navedenega izdelka z enakovrednim izdelkom, ki je predmet trošarinske obveznosti.

[...]

4. Za izdelke, ki so v enem od položajev iz člena 175(4), (5) in (6) zakona št. 571/2003 o davčnem zakoniku, kakor je bil pozneje spremenjen in dopolnjen, in 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.“

- 9 Člen 206¹⁶ zakona št. 571/2003 o davčnem zakoniku, v različici, ki se uporablja od 1. aprila 2010, določa:

„1. Za namene tega poglavja ‚energenti‘ pomenijo:

[...]

- (b) blago pod oznakami KN 2701, 2702 in od 2704 do vključno 2715;

[...]

3. Energenti, za katere velja obveznost plačila trošarine, so:

[...]

(c) plinsko olje iz oznak KN od 2710 41 do vključno 2710 19 49;

[...]

(g) kurilno olje iz oznak KN od 2710 61 do vključno 2710 19 69;

[...]

4. Za energente, razen tistih iz odstavka 3, se trošarina plača, če so namenjeni za uporabo, ponujeni naprodaj ali uporabljeni kot gorivo za ogrevanje ali kot pogonsko gorivo. Stopnja trošarine se določi glede na uporabo, po stopnji, ki se uporablja za enakovredno gorivo za ogrevanje ali pogonsko gorivo.

[...]

7. Poraba energentov na območju obrata za proizvodnjo energentov se ne šteje za dogodek, ki ustvarja obveznost plačila trošarine, če gre za porabo energentov, ki se proizvajajo na območju obrata te proizvodnje. Če se ta poraba opravi za namene, ki niso proizvodnja, in zlasti za pogon vozil, se to obravnava kot dogodek, ki ustvarja obveznost plačila trošarine.“

10 Leta 2011 je bil členu 206¹⁶ zakona št. 571/2003 o davčnem zakoniku dodan odstavek 4¹. Ta odstavek določa:

„Energenti iz člena 3(g) ali proizvodi, ki so z njimi izenačeni, če so namenjeni za uporabo, ponujeni naprodaj ali uporabljeni kot pogonsko gorivo, razen tistih, ki so uporabljeni kot gorivo za plovbo, se obdavčijo po enaki trošarinski stopnji kot plinsko olje.“

11 Podrobna pravila za uporabo navedenega zakona glede člena 206¹⁶ tega zakona določajo:

„78. 1. [...]

2. Za vsak proizvod, razen tistih iz člena 206¹⁶(3) davčnega zakonika, se trošarina plača, če:

(a) se proizvod proizvaja, da bi se uporabil kot gorivo za ogrevanje ali pogonsko gorivo;

(b) je proizvod naprodaj kot gorivo za ogrevanje ali pogonsko gorivo;

(c) se proizvod uporablja kot gorivo za ogrevanje ali pogonsko gorivo.

3. Gospodarski subjekt, ki opravlja eno od dejavnosti iz odstavka 2, mora pred proizvodnjo, ponujanjem naprodaj ali uporabo proizvodov pri uradu[, pristojnem za izdajo dovoljenj za trošarinska skladišča,] 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 centralni organ, in mnenje ministrstva za gospodarstvo, trgovino in podjetja, o izenačitvi navedenega izdelka z enakovrednim izdelkom, ki je predmet trošarinske obveznosti.

[...]

4. Za izdelke, ki so v enem od položajev iz člena 206¹⁶(4), (5) in (6) zakona o davčnem zakoniku, v zvezi s katerimi gospodarski subjekt ne spoštuje obveznosti iz odstavka 3, se v primeru pogonskega goriva plača trošarina, določena za ovinčeni bencin, v primeru goriva za ogrevanje pa trošarina, določena za plinsko olje.

[...]“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

- 12 Družba PLK opravlja dejavnost proizvodnje energentov, med drugim različnih vrst goriva, v skladu z več dovoljenji za trošarinsko skladišče, na podlagi katerih ji je bilo omogočeno, da ob odlogu plačila trošarine prejme, proizvaja, predeluje, skladišči in odpremlja nekatere od teh proizvodov. Družba PLK v okviru svojih dejavnosti proizvaja tudi kurilno olje 40/42S in delno obdelano kurilno olje.
- 13 Transakcije, ki jih je družba PLK opravila v obdobju od 1. januarja 2009 do 31. decembra 2011, so bile predmet davčnega nadzora.
- 14 Med drugim je bilo ugotovljeno, da je družba PLK kurilno olje 40/42S in delno obdelano kurilno olje uporabljala kot gorivo tako za peči svojih tehnoloških obratov kot za kotle svoje termoelektrarne, da bi pridobila paro, potrebno za proizvodnjo toplotne in električne energije.
- 15 Organi za davčni nadzor so prav tako ugotovili, da družba PLK glede delno obdelanega kurilnega olja nikoli ni zahtevala, da se ta proizvod izenači z enakovrednim proizvodom za namene določitve trošarin.
- 16 Posledično je bila 18. decembra 2014 izdana odločba o odmeri trošarine za plačilo dodatnih trošarin, ki se med drugim nanašajo na sprostitvev v notranjo porabo kurilnega olja 40/42S in delno obdelanega kurilnega olja v termoelektrarni tožeče stranke v postopku v glavni stvari. Za izračun teh trošarin so organi za davčni nadzor – ob neobstoju sklepa o izenačenju delno obdelanega kurilnega olja z drugim energentom – uporabili trošarinsko stopnjo, ki se uporablja za plinsko olje.
- 17 Ugovor, ki ga je družba PLK vložila zoper to odmerno odločbo, je generalna direkcija za obravnavanje pritožb zavrnila 11. novembra 2015. V zvezi s tem ni bilo upoštevano dejstvo, da je bilo po davčnem nadzoru, z odločbo z dne 27. aprila 2015, delno obdelano kurilno olje izenačeno s kurilnim oljem.
- 18 Družba PLK je 5. januarja 2016 pri predložitvenem sodišču vložila tožbo za razglasitev ničnosti te odločbe, za razglasitev delne ničnosti odločbe o odmeri z dne 18. decembra 2014 in za priznanje njene pravice do vračila neupravičeno plačanih trošarin.
- 19 Predložitveno sodišče meni, da je rešitev spora o glavni stvari, ki se nanaša na obstoj ali neobstoj davčnih obveznosti, ki se obravnavajo v postopku v glavni stvari, in če je to primerno, na znesek teh obveznosti, odvisna od razlage prava Unije.
- 20 Po eni strani naj bi se namreč v sporu o glavni stvari postavilo vprašanje v zvezi z razlago člena 21(3) Direktive 2003/96, ki določa izjemo od obdavčljivega dogodka za porabo energentov na območju obrata, ki proizvaja energente, če so bili porabljeni proizvodi tudi proizvedeni v tem obratu. Po drugi strani naj bi bila potrebna pojasnila v zvezi z mehanizmom, določenim v členu 2(3) te direktive, ki se nanaša na obdavčitev energentov, za katere ta direktiva ne določa nobene posebne stopnje. V zvezi s tem bi bilo treba ugotoviti, ali se z zavrnitvijo davčnega organa, da upošteva poznejši sklep o izenačenju delno obdelanega kurilnega olja s kurilnim oljem, krši načelo sorazmernosti.
- 21 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 [...], v veljavi do 31. marca 2010, in določbam člena 206¹⁶ davčnega zakonika – zakona št. 571/2003, 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 [...], v veljavi do 31. marca 2010, in določbam člena 206¹⁶ davčnega zakonika – zakona št. 571/2003, 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‘?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

- 22 Predložitveno sodišče želi s prvim vprašanjem v bistvu izvedeti, ali je treba člen 21(3) Direktive 2003/96 razlagati tako, da nasprotuje nacionalnim določbam ali praksi, ki v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, določajo obdavčitev energentov, porabljenih v termoelektrarni obrata, v katerem so bili ti energenti proizvedeni.
- 23 V zvezi s tem je treba opozoriti, da se v skladu s členom 21(3), prvi stavek, te direktive poraba energentov na območju obrata za proizvodnjo energentov ne šteje za obdavčljiv dogodek, ki bi imel za posledico obdavčitev, če so bili energenti proizvedeni v prostorih obrata.
- 24 Ugotoviti pa je treba, da člen 21(3), tretji stavek, navedene direktive določa, da do uporabe te izjeme, ki se nanaša na obdavčljivi dogodek, ne more biti upravičena poraba energentov, ki se nanaša na namene, ki niso povezani s proizvodnjo energentov.
- 25 Zato se je treba za presojo, ali poraba – v termoelektrarni obrata – energentov, ki se proizvajajo v tem obratu, lahko spada na področje uporabe izjeme iz člena 21(3), prvi stavek, Direktive 2003/96, osredotočiti na cilje take porabe (glej v tem smislu sodbo z dne 6. junija 2018, Koppers Denmark, C-49/17, EU:C:2018:395, točka 32).
- 26 Na prvem mestu je treba poudariti, da poraba energentov v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, ne more biti podlaga za uporabo izjeme, ki se nanaša na obdavčljivi dogodek, za tiste energente, ki se uporabljajo za ustvarjanje energije, ki ni namenjena za proizvodnjo energentov. Tako je zlasti v primeru – kot je tožeča stranka v postopku v glavni stvari priznala na obravnavi – uporabe toplote, proizvedene v termoelektrarni njenega obrata za namene ogrevanja prostorov tega obrata.
- 27 Na drugem mestu, poraba energentov za proizvodnjo energentov s proizvodnjo – v termoelektrarni – toplotne energije, potrebne za tehnološki proces proizvodnje navedenih proizvodov, spada na področje izjeme, ki se nanaša na obdavčljivi dogodek, iz člena 21(3), prvi stavek, navedene direktive.
- 28 V zvezi s tem je, kot je navedel generalni pravobranilec v točki 23 sklepnih predlogov, po eni strani nepomembno, da poraba energentov kot goriva poteka neposredno v tehnoloških napravah za proizvodnjo energentov ali pa v termoelektrarni obrata za proizvodnjo toplotne energije, ki se nato uporablja v proizvodnem postopku, in po drugi strani, da se taka proizvodnja energije opravi s proizvodnjo vmesnega proizvoda, kot je vodna para.
- 29 Najprej, besedilo člena 21(3), prvi stavek, Direktive 2003/96 namreč ne določa posebnega postopka, na podlagi katerega bi morali biti energenti porabljeni znotraj obrata, v katerem so bili proizvedeni, da bi se zanje lahko uporabljala izjema, ki se nanaša na obdavčljivi dogodek.
- 30 Dalje, razlaga iz točke 28 te sodbe je potrjena s splošno sistematiko člena 21(3) te direktive. Zlasti iz negativne formulacije v tretjem stavku te določbe je mogoče sklepati, da je njen namen le, da se od uporabe te izjeme izključi poraba energentov, ki niso povezani s proizvodnjo energentov. Iz tega sledi, da poraba energentov zgolj zaradi načinov, na katere se izvaja, ne more biti prikrajšana za uporabo navedene izjeme, če prispeva k tehnološkemu procesu proizvodnje energentov.

- 31 Nazadnje, razlaga, ki bi izključevala porabo energentov v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, iz uporabe člena 21(3) navedene direktive zgolj zato, ker se ta poraba izvaja v termoelektrarni zadevnega obrata, bi bila v nasprotju s cilji te direktive.
- 32 Taka razlaga bi namreč škodovala proizvodnji toplotne energije v napravah za soproizvodnjo v primerjavi s porabo energentov kot goriva neposredno znotraj tehnoloških naprav za proizvodnjo energentov. Tako bi se s tako razlago poseglo v cilj Direktive 2003/96, kakor je naveden v uvodnih izjavah 6, 7, 11 in 12 te direktive, ki je spodbujanje ciljev okoljske politike, ker soproizvodnja ponuja velik potencial prihranka primarne energije in proizvaja manj emisij CO₂ na proizvedeno enoto kot ločena proizvodnja toplote in električne energije (glej po analogiji sodbo z dne 7. marca 2018, Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168, točke od 34 do 37).
- 33 Na tretjem mestu, za del energentov, porabljenih v termoelektrarni za proizvodnjo električne energije, ne more veljati izjema, ki se nanaša na obdavčljivi dogodek, iz člena 21(3), prvi stavek, te direktive. Ta ugotovitev pa ne vpliva na uporabo oprostitve iz člena 14(1)(a) navedene direktive za energente, ki se uporabljajo za proizvodnjo električne energije.
- 34 V skladu s členom 2(2) Direktive 2003/96 je namreč električna energija prav tako predmet harmonizirane ureditve obdavčitve, ki je določena s to direktivo. Iz tega izhaja, kot je navedel generalni pravobranilec v točki 30 sklepnih predlogov, da za namene uporabe te ureditve v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, če ni treba upoštevati proizvodnje toplotne energije, potrebne za tehnološki proces proizvodnje energentov, v okviru zadevne termoelektrarne, to ne more veljati za proizvodnjo električne energije znotraj te termoelektrarne. Zato je treba za energente, uporabljene za proizvodnjo električne energije, šteti, da je namen njihove porabe proizvodnja te električne energije.
- 35 Ni torej mogoče trditi, kot navaja Komisija, da se člen 21(3), prvi stavek, navedene direktive uporablja tudi za energente, ki se uporabljajo za proizvodnjo električne energije in za tako proizvedeno električno energijo, ki se uporablja v postopku proizvodnje energentov znotraj obrata.
- 36 Takšna razlaga, ki bi razširila obseg izjeme od obdavčljivega dogodka, ki je določena v tej določbi, bi lahko škodovala skladnosti davčne ureditve, določene s to direktivo.
- 37 Najprej je treba opozoriti, da je treba določbo o odstopanju – kakršna je člen 21(3), prvi stavek, Direktive 2003/96 – od sistema obdavčitve, ki je določen v tej direktivi, razlagati ozko (glej po analogiji sodbo z dne 5. marca 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, točka 39). Vendar je treba ugotoviti, da se besedilo te določbe ne nanaša izrecno na porabo električne energije, proizvedene v prostorih obrata, ki proizvaja energente za proizvodnjo takih proizvodov.
- 38 Dalje, takšna razlaga naj bi bila v nasprotju s splošno sistematiko te direktive. Po eni strani je namreč Sodišče že razsodilo, da je treba vsak subjekt, ki proizvaja električno energijo za lastne potrebe, ne glede na njegovo velikost in ne glede na to, katera je njegova glavna gospodarska dejavnost, šteti za distributerja v smislu člena 21(5), tretji pododstavek, navedene direktive (glej v tem smislu sodbo z dne 27. junija 2018, Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, točka 38). Za namene harmonizirane ureditve obdavčitve, ki jo uvaja ta direktiva, ni treba odmisлити proizvodnje električne energije za lastno uporabo obrata, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, ki torej spada pod pojem „distributer“ v smislu te določbe.
- 39 Po drugi strani iz člena 21(3), drugi stavek, navedene direktive izhaja, da imajo države članice možnost, da zlasti za porabo električne energije za namene proizvodnje energentov štejejo, da ni obdavčljivi dogodek.

- 40 Z razlago, katere posledica bi bila, da se za električno energijo, ki je proizvedena in uporabljena za proizvodnjo energentov, v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, samodejno uporabi izjema, ki se nanaša na obdavčljivi dogodek in je določena v členu 21(3), prvi stavek, te direktive, bi se tej možnosti odvzel polni učinek.
- 41 Nazadnje, s takšno razlago bi se ogrozilo uresničevanje ciljev Direktive 2003/96. Sodišče je namreč že razsodilo, da je namen člena 21(5), tretji pododstavek, te direktive zapolniti vrzel, ki bi lahko nastala v harmonizirani ureditvi obdavčitve, ki je uvedena z navedeno direktivo, tako, da se prepreči, da se za električno energijo, ki jo subjekt proizvede za lastno uporabo, ne bi uporabljala harmonizirana ureditev obdavčitve, ki je uvedena s to direktivo (sodba z dne 27. junija 2018, Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, točke od 31 do 33).
- 42 Ta določba s tem, da preprečuje neenako obravnavanje subjektov, ki – kot ta v postopku v glavni stvari – proizvajajo električno energijo, ki jo potrebujejo, in tistih subjektov, ki za proizvodnjo energentov električno energijo nabavljajo pri tretjih subjektih, prispeva k uresničevanju ciljev Direktive 2003/96, ker je njen namen – z določitvijo harmonizirane ureditve obdavčitve energentov – med drugim, kot je razvidno iz njenih uvodnih izjav od 2 do 5 in 24, spodbujati pravilno delovanje notranjega trga v energetskega sektorju, s preprečevanjem zlasti izkrivljanja konkurence (sodba z dne 27. junija 2018, Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, točka 34 in navedena sodna praksa).
- 43 Sprejetje široke razlage člena 21(3), prvi stavek, te direktive, v skladu s katero bi se izjema, ki se nanaša na obdavčljivi dogodek, uporabljala za električno energijo, ki je proizvedena v obratu, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, in ki je uporabljena za proizvodnjo energentov, pa bi pripeljalo do položaja, ki ga je zakonodajalec Unije želel preprečiti s členom 21(5), tretji pododstavek, navedene direktive.
- 44 Iz zgornjih ugotovitev izhaja, da je za električno energijo, proizvedeno v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, treba – zaradi ohranitve celovitosti harmonizirane ureditve obdavčitve, uvedene z Direktivo 2003/96 – uporabiti določbe te direktive, ki jih je zakonodajalec Unije posebej namenil električni energiji.
- 45 Iz tega sledi, da poraba energentov v termoelektrarni za proizvodnjo električne energije ne spada na področje uporabe člena 21(3) navedene direktive, temveč na področje uporabe določb te direktive, ki se nanašajo na proizvodnjo električne energije.
- 46 Natančneje, kot je bilo navedeno v točki 33 te sodbe, mora biti v zvezi s to porabo načeloma dovoljena uporaba določb člena 14(1)(a), prvi stavek, te direktive, v skladu s katerimi so energenti in električna energija, ki se uporabljajo za proizvodnjo električne energije, ter električna energija, ki se uporablja za ohranjanje sposobnosti proizvodnje električne energije, oproščeni obdavčitve.
- 47 V zvezi s tem je treba opozoriti, da morajo države članice to določbo spoštovati, brez poseganja v možnost, ki jim je dovoljena na podlagi člena 14(1)(a), drugi stavek, Direktive 2003/96, da odstopijo od tega sistema oprostitve (sodba z dne 27. junija 2018, Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, točka 41). Iz spisa, ki ga ima na voljo Sodišče, pa ni razvidno, da bi Romunija to možnost uporabila, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče.
- 48 Glede na navedeno je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 21(3) Direktive 2003/96 razlagati tako, da nasprotuje nacionalnim določbam ali praksi, ki določajo obdavčitev energentov, porabljenih v termoelektrarni obrata, v katerem so bili proizvedeni, pod pogojem, da je namen te porabe proizvodnja energentov s proizvodnjo toplotne energije, potrebne za tehnološki proces proizvodnje navedenih proizvodov. Ta razlaga ne vpliva na uporabo člena 14(1)(a) te direktive za delež energentov, porabljenih za proizvodnjo električne energije.

Drugo in tretje vprašanje

- 49 Predložitveno sodišče z drugim in tretjim vprašanjem, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 2(3) Direktive 2003/96 in načelo sorazmernosti razlagati tako, da nasprotujeta nacionalnim določbam ali praksi, ki ob nevložitvi zahteve pri pristojnih davčnih organih za uvrstitev – zaradi določitve trošarinske obveznosti – energentov, kakršni so ti v postopku v glavni stvari, katerih stopnja obdavčitve ni določena s to direktivo, določajo uporabo trošarinske stopnje, določene za plinsko olje, in ohranitev te stopnje, tudi če je bila pozneje pridobljena odločba o uvrstitvi, na podlagi katere so bili ti proizvodi izenačeni s kurilnim oljem.
- 50 Spomniti je treba, da tako splošna sistematika kot tudi cilj navedene direktive temeljita na načelu, v skladu s katerim so energenti obdavčeni glede na svojo dejansko uporabo, pri čemer je treba upoštevati zlasti jasno razlikovanje med pogonskimi gorivi in gorivi za ogrevanje, na katerem temelji ta direktiva (glej v tem smislu sodbi z dne 2. junija 2016, ROZ-ŠWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, točke od 31 do 33, in z dne 13. julija 2017, Vakarų Baltijos laivų statykla, C-151/16, EU:C:2017:537, točka 42).
- 51 Tako člen 2(3) Direktive 2003/96 določa, da se energenti – razen tistih, za katere je raven obdavčitve določena s to direktivo – kadar so namenjeni za uporabo, ponujeni naprodaj ali uporabljeni kot pogonsko gorivo ali gorivo za ogrevanje, obdavčijo glede na uporabo, po stopnji, ki se uporablja za enakovredno gorivo za ogrevanje ali pogonsko gorivo. Kot je razvidno iz sodne prakse Sodišča, je treba „enakovredno pogonsko gorivo ali gorivo za ogrevanje“ v smislu te določbe opredeliti najprej glede na uporabo zadevnega izdelka, in sicer kot pogonsko gorivo ali kot gorivo za ogrevanje, nato pa določiti, s katerim pogonskim gorivom ali gorivom za ogrevanje iz upoštevne preglednice iz Priloge I k navedeni direktivi se ta izdelek dejansko nadomesti pri uporabi, oziroma če to ni mogoče, določiti izdelek, ki mu je glede na sestavo in namen uporabe najbolj podoben (sodba z dne 3. aprila 2014, Kronos Titan in Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service, C-43/13 in C-44/13, EU:C:2014:216, točka 37).
- 52 Ker Direktiva 2003/96 ne določa posebnega mehanizma za nadzor nad dejansko uporabo energentov niti ukrepov za boj proti davčnim goljufijam, povezanih z uporabo teh proizvodov, 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 (glej po analogiji sodbo z dne 2. junija 2016, ROZ-ŠWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, točka 23).
- 53 Glede na to diskrecijska pravica, ki je priznana državam članicam, ne more omajati načela, v skladu s katerim so energenti obdavčeni glede na svojo dejansko uporabo (glej po analogiji sodbo z dne 13. julija 2017, Vakarų Baltijos laivų statykla, C-151/16, EU:C:2017:537, točka 44).
- 54 Temu načelu pa nasprotujejo nacionalne določbe ali prakse, kakršne so te iz postopka v glavni stvari, ki določajo, da če pri pristojnih davčnih organih ni bila vložena zahteva za uvrstitev – zaradi določitve trošarinske obveznosti – energentov, se za te proizvode uporablja trošarinska stopnja, ki se uporablja za plinsko olje, in se ta stopnja ohrani, če se na podlagi teh določb ali teh praks za navedene proizvode lahko uporabi obdavčitev, ki ne ustreza njihovi dejanski uporabi, kar zlasti velja v primeru, če so bili, kot v obravnavanem primeru, navedeni proizvodi pozneje izenačeni s kurilnim oljem (glej po analogiji sodbo z dne 2. junija 2016, ROZ-ŠWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, točka 34).
- 55 Poleg tega, s takšno samodejno uporabo trošarinske stopnje za plinsko olje in z ohranitvijo te stopnje ob nevložitvi takšne zahteve za uvrstitev se krši načelo sorazmernosti.
- 56 V zvezi s tem je treba spomniti, da so splošna pravna načela, med katerimi je načelo sorazmernosti, del pravnega reda Unije. Zato jih morajo institucije Unije in države članice spoštovati pri izvrševanju pooblastil, ki jih imajo na podlagi direktiv Unije (sodba z dne 2. junija 2016, ROZ-ŠWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, točka 20 in navedena sodna praksa).

- 57 Romunska vlada v pisnih stališčih trdi, da je cilj uporabe – za energente – trošarinskih stopenj, ki se uporabljajo za plinsko olje, in ohranitve teh stopenj, če zadevni gospodarski subjekt ni zaprosil za uvrstitev navedenih proizvodov zaradi določitve trošarinske obveznosti, boj proti davčnim goljufijam in izogibanju davkom, tako da se prepreči, da bi bila taka poraba obdavčena po stopnjah, določenih za gorivo, medtem ko bi bilo treba za dejansko uporabo energenta kot pogonskega goriva uporabiti obdavčitev po višji stopnji.
- 58 Vendar dejstvo, da se za energente, kakršni so ti v postopku v glavni stvari, uporabi trošarinska stopnja, določena za gorivo, v obravnavanem primeru za plinsko olje, in ohranitev take ravni obdavčitve, ker ni bila vložena zahteva za uvrstitev teh proizvodov, medtem ko je bilo pozneje ugotovljeno, da jih je, ker so uporabljeni kot gorivo za ogrevanje, treba izenačiti s kurilnim oljem, presega tisto, kar je nujno za preprečitev davčnih goljufij in izogibanju davkom (glej po analogiji sodbo z dne 2. junija 2016, ROZ-ŠWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, točka 39).
- 59 V tem okviru je treba pojasniti, da čeprav lahko države članice določijo naložitev denarne kazni zaradi kršitve formalnih zahtev, kot je vložitev takšne zahteve, če stopnja obdavčitve teh proizvodov ni bila določena v Direktivi 2003/96, pa kršitev formalnih zahtev ne more omajati obdavčitve proizvodov, kakršni so ti v postopku v glavni stvari, v skladu z vsebinskimi pogoji iz člena 2(3) te direktive (glej po analogiji sodbo z dne 27. junija 2018, Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, točka 44).
- 60 V zvezi s tem, kot je razvidno iz točk 50 in 51 te sodbe, spadajo med te vsebinske pogoje v zvezi z obdavčitvijo takšnih proizvodov njihova dejanska uporaba kot gorivo za ogrevanje ali pogonsko gorivo in določitev, s katerim pogonskim gorivom ali gorivom za ogrevanje, katerega stopnja obdavčitve je določena v navedeni direktivi, jih je mogoče učinkovito zamenjati pri njihovi uporabi, ali če tega ni, katero gorivo jim je glede na lastnosti in namen uporabe najbližje.
- 61 Zato je treba ugotoviti, da obveznost, naložena gospodarskim subjektom, da vložijo zahtevo za uvrstitev energentov – zaradi določitve trošarinske obveznosti – kakršna je ta v postopku v glavni stvari, ne spada pod te vsebinske pogoje in je namenjena zgolj temu, da davčnim organom omogoči nadzor nad tem, ali navedeni subjekti spoštujejo te pogoje. Tako je v nasprotju s trditvami romunske vlade ta obveznost zgolj formalna.
- 62 Glede na zgoraj navedeno je treba na drugo in tretje vprašanje odgovoriti, da je treba člen 2(3) Direktive 2003/96 in načelo sorazmernosti razlagati tako, da nasprotujeta nacionalnim določbam ali praksi, ki ob nevrožitvi zahteve pri pristojnih davčnih organih za uvrstitev – zaradi določitve trošarinske obveznosti – energentov, katerih stopnja obdavčitve ni določena s to direktivo, določajo uporabo trošarinske stopnje, določene za plinsko olje, in ohranitev te stopnje, tudi če je bila pozneje pridobljena odločba o uvrstitvi, na podlagi katere so bili ti proizvodi izenačeni s kurilnim oljem.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (peti senat) razsodilo:

- 1. Člen 21(3) Direktive Sveta 2003/96/ES z dne 27. oktobra 2003 o prestrukturiranju okvira Skupnosti za obdavčitev energentov in električne energije je treba razlagati tako, da nasprotuje nacionalnim določbam ali praksi, ki določajo obdavčitev energentov, porabljenih v termoelektrarni obrata, v katerem so bili proizvedeni, pod pogojem, da je namen te porabe**

proizvodnja energentov s proizvodnjo toplotne energije, potrebne za tehnološki proces proizvodnje navedenih proizvodov. Ta razlaga ne vpliva na uporabo člena 14(1)(a) te direktive za delež energentov, porabljenih za proizvodnjo električne energije.

- 2. Člen 2(3) Direktive 2003/96 in načelo sorazmernosti je treba razlagati tako, da nasprotujeta nacionalnim določbam ali praksi, ki ob nevložitvi zahteve pri pristojnih davčnih organih za uvrstitev – zaradi določitve trošarinske obveznosti – energentov, katerih stopnja obdavčitve ni določena s to direktivo, določajo uporabo trošarinske stopnje, določene za plinsko olje, in ohranitev te stopnje, tudi če je bila pozneje pridobljena odločba o uvrstitvi, na podlagi katere so bili ti proizvodi izenačeni s kurilnim oljem.**

Podpisi