



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)

den 7 november 2019*

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning av energiprodukter och elektricitet – Direktiv 2003/96/EG – Artikel 21.3 – Beskattningsgrundande händelse saknas – Förbrukning av energiprodukter inom ett anläggningsområde som tillhör en verksamhet som framställer sådana produkter – Artikel 2.3 – Skyldighet att ansöka om klassificering av energiprodukter så att tillämplig punktskattenivå kan fastställas – Skattesats som ska tillämpas för sådana produkter – Proportionalitetsprincipen”

I mål C-68/18,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Curtea de Apel București (Appellationsdomstolen i Bukarest, Rumänien) genom beslut av den 21 december 2017, som inkom till domstolen den 2 februari 2018, i målet

SC Petrotel-Lukoil SA

mot

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

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

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden E. Regan (referent) samt domarna I. Jarukaitis, E. Juhász, M. Ilešić och C. Lycourgos,

generaladvokat: M. Szpunar,

justitiesekreterare: handläggaren R. Șereș,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 10 januari 2019,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- SC Petrotel-Lukoil SA, genom D.-D. Dascălu och A. M. Iordache, avocats,
- Rumäniens regering, genom C.-R. Canțăr, R. I. Hațieganu och L. Lițu, samtliga i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: rumänska.

– Europeiska kommissionen, genom A. Armenia och C. Perrin, båda i egenskap av ombud,
och efter att den 16 maj 2019 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,
följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 2.3 och 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 (EUT L 283, 2003, s. 51).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan, å ena sidan, SC Petrotel-Lukoil SA (nedan kallat PLK) och, å andra sidan, Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (den nationella skattemyndigheten – generaldirektoratet för större skattebetalare, Rumänien) och Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (den nationella skattemyndigheten – generaldirektoratet för handläggning av klagomål, Rumänien), angående ett beslut om omprövning avseende bland annat punktskatt på energiprodukter som förbrukas i PLK:s anläggningar.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

- 3 I skälen 2–7, 9, 11, 12 och 24 i direktiv 2003/96 anges följande:
 - ”(2) Avsaknaden av gemenskapsbestämmelser om minimiskattesatser för elektricitet och andra energiprodukter än mineraloljor kan inverka negativt på den inre marknadens funktion.
 - (3) För att den inre marknaden skall fungera väl och för att målen i andra delar av gemenskapens politik skall uppnås krävs det att minimiskattenivåer fastställs på gemenskapsnivå för de flesta energiprodukter, inklusive elektricitet, naturgas och kol.
 - (4) Stora skillnader mellan medlemsstaternas energiskattenivåer skulle kunna visa sig motverka en väl fungerande inre marknad.
 - (5) Fastställandet av lämpliga minimiskattenivåer för gemenskapen kan göra det möjligt att minska nuvarande skillnader i de nationella skattenivåerna.
 - (6) Enligt artikel 6 [EG] skall miljöskyddskraven integreras i utformningen och genomförandet av gemenskapens övriga politik.
 - (7) I egenskap av part i Förenta nationernas ramkonvention om klimatförändringar har gemenskapen ratificerat Kyotoprotokollet. Beskattningen av energiprodukter, och, när detta är tillämpligt, elektricitet, är ett av de instrument som är tillgängliga för att målen för Kyotoprotokollet skall kunna uppnås.
- ...
- (9) Medlemsstaterna bör ges den flexibilitet som är nödvändig för att en politik anpassad till deras nationella förhållanden skall kunna utformas och genomföras.

...

- (11) Det är medlemsstaternas angelägenhet att besluta om skattesystem som inrättas i samband med genomförandet av denna gemenskapsram för beskattning av energiprodukter och elektricitet. Medlemsstaterna kan i detta avseende besluta att inte öka den samlade skattebördan om de anser att genomförandet av en sådan princip om skatteneutralitet skulle kunna bidra till omstrukturering och modernisering av deras skattesystem genom att uppmuntra beteenden som främjar ett bättre miljöskydd och ökad användning av arbetskraft.
- (12) Priserna på energiprodukter är avgörande faktorer i gemenskapens energi-, transport- och miljöpolitik.

...

- (24) Medlemsstaterna bör få tillstånd att tillämpa vissa andra skattebefrielser eller skattenedsättningar där detta inte motverkar en väl fungerande inre marknad och inte ger upphov till snedvridning av konkurrensen.”

4 I artikel 2.1–2.3 i direktivet föreskrivs följande:

”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.

...”

5 I artikel 14.1 i direktiv 2003/96 föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall, utöver vad som följer av de allmänna bestämmelserna i [rådets] direktiv 92/12/EEG [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), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2000/47/EG av den 20 juli 2000 (EGT L 193, 2000, s. 73)] 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. Medlemsstaterna får dock av miljöpolitiska skäl beskatta dessa produkter utan att iaktta bestämmelserna om minimiskattenivåer i detta direktiv. I så fall skall beskattning av dessa produkter inte beaktas vid iakttagande av de minimiskattenivåer för elektricitet som fastställs i artikel 10.

...”

6 Artikel 21 i direktivet har följande lydelse:

”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. Förbrukningen av energiprodukter inom ett anläggningsområde som tillhör en verksamhet som framställer energiprodukter skall inte anses medföra skattskyldighet om förbrukningen utgörs av energiprodukter som framställts inom ett område som tillhör den verksamheten. Medlemsstaterna får även behandla förbrukningen av elektricitet och andra energiprodukter som inte framställts inom ett område som tillhör den verksamheten och förbrukningen av energiprodukter och elektricitet inom ett område som tillhör en verksamhet som framställer bränsle som används för att framställa elektricitet som något som inte skall medföra skattskyldighet. 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. Trots vad som sägs i artikel 14.1 a får medlemsstaterna undanta sådana småproducenter av elektricitet, under förutsättning att de beskattar de energiprodukter som används för framställningen av elektriciteten.

...”

Rumänsk rätt

7 I artikel 175 i Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (lag nr 571/2003 om skatter) av den 22 december 2003 (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr 927 av den 23 december 2003), som var i kraft till och med den 31 mars 2010, föreskrevs följande:

”1. I denna avdelning ska med ’energiprodukter’ avses:

...

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

...

3. Följande energiprodukter ska vara föremål för punktskatt:

...

c) dieselbrännolja enligt KN-nummer 2710 19 41–2710 19 49

...

g) eldningsolja enligt KN-nummer 2710 19 61–2710 19 69.

...

4. Andra energiprodukter än de som avses i punkt 3 ska beläggas med punktskatt om de är avsedda för användning, utbjuds till försäljning eller används som bränsle för uppvärmning eller som motorbränsle. Punktskattesatsen fastställs i förhållande till det avsedda ändamålet, med den skattesats som tillämpas för likvärdigt bränsle för uppvärmning eller motorbränsle.

...

7. Förbrukningen av energiprodukter inom en anläggning för framställning av energiprodukter utgör inte ett frisläppande för förbrukning när den genomförs för produktionsändamål. När denna förbrukning sker för andra ändamål än för produktion, och i synnerhet om den rör drift av fordon, ska den anses utgöra ett frisläppande för förbrukning.”

- 8 Tillämpningsföreskrifterna till denna lag, såsom de godkänts genom regeringsbeslut nr 44/2004, föreskrev följande beträffande artikel 175 i nämnda lag:

”5.1. De energiprodukter som inte anges i artikel 175.3 i lag nr 571/2003 om skatter, i dess ändrade och kompletterade lydelse, ska beläggas med punktskatt 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. En ekonomisk aktör som befinner sig i någon av de situationer som avses i punkt 1 är skyldig att före framställning, försäljning eller användning av energiprodukter, inkomma med en ansökan till finansministeriet – kommittén med ansvar för godkännande av skatteupplag, i syfte att de aktuella produkterna ska klassificeras med avseende på punktskatt. Ansökan ska åtföljas av en analysrapport av nämnda produkt, vilken har utfärdats av ett ackrediterat laboratorium, av tullklassificeringen av produkten som utförts av den nationella tullmyndigheten och av ett yttrande från ekonomi- och handelsministeriet om likställande av denna produkt med en likvärdig produkt för vilken punktskatten är fastställd.

...

4. När det gäller produkter som befinner sig i någon av de situationer som avses i artikel 175.4–175.6 i lag nr 571/2003 om skatter, i dess ändrade och kompletterade lydelse, för vilka den ekonomiske aktören inte iakttar de skyldigheter som anges i punkterna 2 och 3, ska punktskatt betalas. Vad gäller motorbränslen och tillsatser ska denna vara lika med punktskatten för blyhaltig bensin, och vad gäller bränsle för uppvärmning ska den vara lika med punktskatten för dieselbrännolja.”

- 9 I artikel 206¹⁶ i lag nr 571/2003 om skatter, i dess lydelse från och med den 1 april 2010, föreskrivs följande:

”1. I detta kapitel ska med ’energiprodukter’ avses:

...

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

...

3. Följande energiprodukter ska vara föremål för punktskatt:

...

c) dieselbrännolja enligt KN-nummer 2710 19 41–2710 19 49

...

g) eldningsolja enligt KN-nummer 2710 19 61–2710 19 69.

...

4. Andra energiprodukter än de som avses i punkt 3 ska beläggas med punktskatt om de är avsedda för användning, utbjuds till försäljning eller används som bränsle för uppvärmning eller som motorbränsle. Punktskattesatsen fastställs i förhållande till det avsedda ändamålet, med den skattesats som tillämpas för likvärdigt bränsle för uppvärmning eller motorbränsle.

...

7. Förbrukningen av energiprodukter inom en anläggning för framställning av energiprodukter ska inte anses medföra skattskyldighet för punktskatt om förbrukningen utgörs av energiprodukter som framställts inom denna anläggning. När denna förbrukning sker för andra ändamål än för produktion, och i synnerhet om den rör drift av fordon, ska den anses utgöra en beskattningsgrundande händelse vad gäller punktskatt.”

10 År 2011 infördes en punkt [4¹] i artikel 206¹⁶ i lag nr 571/2003 om skatter. Den har följande lydelse:

”De energiprodukter som avses i punkt 3 g eller som likställs med sådana, om de är avsedda att användas, bjuds ut till försäljning eller används som motorbränsle, med undantag för sådana som används som bränsle för sjöfart, ska beskattas enligt samma skattesats som dieselbrännolja.”

11 Tillämpningsföreskrifterna för nämnda lag har vad gäller artikel 206¹⁶ följande lydelse:

”78. 1. ...

2. Alla andra produkter än de som avses i artikel 206¹⁶.3 i lagen om skatter ska beläggas med punktskatt om:

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

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

c) produkten används som bränsle för uppvärmning eller motorbränsle.

3. En ekonomisk aktör som befinner sig i någon av de situationer som avses i punkt 2 är skyldig att före framställning, försäljning eller användning av produkterna, inkomma med en ansökan till kommittén [med ansvar för godkännande av skatteupplag], för att klassificera de aktuella varorna med avseende på punktskatt. Ansökan ska åtföljas av en analysrapport av nämnda produkt, vilken har utfärdats av ett ackrediterat laboratorium, av tullklassificeringen av produkten som utförts av den centrala tullmyndigheten och av ett yttrande från ekonomi-, handels- och företagsministeriet om likställande av denna produkt med en likvärdig produkt för vilken punktskatten är fastställd.

...

4. När det gäller produkter som befinner sig i någon av de situationer som avses i artikel 206¹⁶.4–206¹⁶.6 i lagen om skatter, för vilka den ekonomiske aktören inte iakttar de skyldigheter som anges i punkt 3, ska punktskatt betalas. Vad gäller motorbränslen och tillsatser, ska denna vara lika med punktskatten för blyhaltig bensin, och vad gäller bränsle för uppvärmning ska den vara lika med punktskatten för dieselbrännolja.

...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 12 PLK bedriver verksamhet i form av framställning av energiprodukter, bland annat olika typer av motorbränsle, i enlighet med flera tillstånd för skatteupplag vilka gör det möjligt för bolaget att under punktskatteuppskov ta emot, framställa, bearbeta, inneha och avsända vissa av dessa produkter. Inom ramen för sin verksamhet genererar PLK även eldningsolja 40/42S och eldningsolja i halvfabrikat.
- 13 De transaktioner som PLK utförde under perioden 1 januari 2009–31 december 2011 blev föremål för en skattekontroll.
- 14 Det konstaterades bland annat att PLK hade förbrukat eldningsolja 40/42S och eldningsolja i halvfabrikat som bränsle för uppvärmning, såväl i ugnarna i bolagets tekniska anläggningar som i värmepannorna i bolagets eget värmekraftverk, för att erhålla den ånga som behövs för produktion av värme- och elenergi.
- 15 Myndigheterna som genomförde skattekontrollen påpekade även att PLK vad gällde eldningsoljan i halvfabrikat aldrig hade ansökt om likställning med en motsvarande produkt för att fastställa punktskatten för denna eldningsolja.
- 16 Den 18 december 2014 utfärdades följaktligen ett beskattningsbeslut för betalning av ytterligare punktskatt, avseende bland annat frisläppandet för intern förbrukning av eldningsolja 40/42S och eldningsoljan i halvfabrikat i värmekraftverket tillhörande PLK. För beräkningen av dessa punktskatter, och i avsaknad av ett beslut om likställning av eldningsoljan i halvfabrikat med en annan energiprodukt, tillämpade myndigheterna som genomförde skattekontrollen punktskatten på dieselbrännolja.
- 17 Det klagomål som PLK ingav mot detta beskattningsbeslut avslogs den 11 november 2015 av generaldirektoratet för handläggning av klagomål. Det togs härvidlag inte hänsyn till att eldningsoljan i halvfabrikat, efter skattekontrollen, hade likställts med eldningsolja i beslut av den 27 april 2015.
- 18 Den 5 januari 2016 väckte PLK talan vid den hänskjutande domstolen. PLK har yrkat att sistnämna beslut ska ogiltigförklaras, att beskattningsbeslutet från den 18 december 2014 delvis ska ogiltigförklaras, och att det ska fastställas att PLK har rätt till återbetalning av vissa belopp som inbetalats felaktigt i punktskatt.
- 19 Enligt den hänskjutande domstolen beror utgången i det nationella målet – vilket gäller huruvida de skattemässiga skyldigheter som är i fråga i nämnda mål föreligger eller inte och, i förekommande fall, deras belopp – på tolkningen av unionsrätten.
- 20 Tvisten vid den nationella domstolen ger upphov till en fråga om tolkningen av artikel 21.3 i direktiv 2003/96, i vilken det föreskrivs ett undantag från skattskyldighet för skatten på konsumtion av energiprodukter inom ett anläggningsområde som tillhör en anläggning som framställer energiprodukter när de förbrukade produkterna själva har framställts inom denna anläggning. Vidare

är det nödvändigt med preciseringar vad gäller den mekanism som föreskrivs i artikel 2.3 i direktivet, vad gäller beskattning av energiprodukter för vilka direktivet inte föreskriver någon särskild skattesats. I detta avseende ska det prövas huruvida skattemyndighetens beslut att inte beakta det senare beslutet att likställa eldningsolja i halvfabrikat med eldningsolja strider mot proportionalitetsprincipen.

- 21 Mot denna bakgrund beslutade Curtea de Apel București (Appellationsdomstolen i Bukarest, Rumänien) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor 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 om skatter, vilken artikel var i kraft till och med den 31 mars 2010 ... och i artikel 206¹⁶ i samma lag, som gäller från och med den 1 april 2010, samt bestämmelser som antagits med tillämpning av dessa?
- 2) Utgör bestämmelserna i artikel 2.3 i direktiv [2003/96] hinder för bestämmelserna i artikel 175 i lag nr 571/2003 om skatter, vilken artikel var i kraft till och med den 31 mars 2010 ... och i artikel 206¹⁶ i samma lag, som gäller från och med den 1 april 2010, samt bestämmelser som antagits med tillämpning av dessa?
- 3) Utgör proportionalitetsprincipen hinder för att en medlemsstat inte tar hänsyn till att ett bolag efter skattekontrollen har erhållit ett beslut enligt vilket produkten ’eldningsolja i halvfabrikat’ kan likställas med produkten ’eldningsolja’ och medlemsstaten fortsätter att tillämpa den punktskatt som ursprungligen beräknades för produkten ’dieselbrännolja’?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

- 22 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 21.3 i direktiv 2003/96 ska tolkas så, att den utgör hinder för nationella bestämmelser eller nationell praxis som, under sådana omständigheter som de som är aktuella i det nationella målet, innebär beskattning av energiprodukter som förbrukas vid värmekraftverket i den anläggning där dessa energiprodukter har framställts.
- 23 Domstolen påpekar i detta avseende att enligt artikel 21.3 första meningen i direktivet ska förbrukning av energiprodukter inom ett anläggningsområde som tillhör en verksamhet som framställer energiprodukter inte anses medföra skattskyldighet om de förbrukade energiprodukterna har framställts inom ett område som tillhör den verksamheten.
- 24 Domstolen konstaterar emellertid att det av artikel 21.3 tredje meningen i direktivet framgår att detta undantag från skattskyldighet inte ska gälla för förbrukning som inte rör framställningen av energiprodukter.
- 25 Vid bedömningen av huruvida förbrukningen i ett kraftvärmeverk, tillhörande en anläggning, av energiprodukter som framställts inom ett område som tillhör denna verksamhet kan omfattas av det undantag som föreskrivs i artikel 21.3 första meningen i direktiv 2003/96, ska hänsyn tas till syftena med en sådan förbrukning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 juni 2018, Koppers Denmark, C-49/17, EU:C:2018:395, punkt 32).
- 26 För det första ska det påpekas att förbrukningen av energiprodukter under sådana omständigheter som de som är i fråga i det nationella målet inte kan medföra att undantaget från skattskyldighet ska tillämpas för de energiprodukter som används för att generera energi som inte i sig är avsedd för

framställning av energiprodukter. Detta gäller bland annat, såsom PLK medgav vid förhandlingen, användningen av den värme som producerats i anläggningens värmekraftverk i syfte att värma upp anläggningens lokaler.

- 27 För det andra omfattas förbrukningen av den del av energiprodukterna som ska användas för att framställa energiprodukter, genom att i värmekraftverket generera den värmeenergi som är nödvändig för den tekniska processen för framställning av sådana produkter, av den skattebefrielse som föreskrivs i artikel 21.3 första meningen i nämnda direktiv.
- 28 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 23 i sitt förslag till avgörande saknar det härvidlag betydelse dels huruvida förbrukningen av energiprodukter som bränsle för uppvärmning sker direkt i de tekniska anläggningarna för produktion av energiprodukter eller i värmekraftverket tillhörande anläggningen i syfte att generera värmeenergi som därefter används i tillverkningsprocessen, dels huruvida en sådan energiproduktion sker genom att alstra en mellanprodukt, såsom vattenånga.
- 29 Ordalydelsen i artikel 21.3 första meningen i direktiv 2003/96 åsyftar nämligen inte en specifik metod enligt vilken energiprodukter ska förbrukas inom den anläggning där de har framställts för att de ska kunna omfattas av undantaget från skattskyldighet.
- 30 Den tolkning som gjorts i punkt 28 ovan bekräftas vidare av den allmänna systematiken i artikel 21.3 i direktivet. Det kan i synnerhet utläsas av den negativa formuleringen av den tredje meningen i denna bestämmelse att den endast syftar till att från detta undantag utesluta förbrukning av energiprodukter vilken inte har något som helst samband med framställningen av energiprodukter. Av detta följer att förbrukningen av energiprodukter inte kan uteslutas från att omfattas av nämnda undantag enbart på grund av hur förbrukningen går till, så länge som den bidrar till den tekniska processen för framställning av energiprodukter.
- 31 Slutligen skulle en tolkning vilken, under sådana omständigheter som de som är i fråga i det nationella målet, utesluter förbrukningen av energiprodukter från tillämpningsområdet för artikel 21.3 i nämnda direktiv endast av det skälet att denna förbrukning sker inom den berörda anläggningens kraftvärmeverk strida mot syftena med nämnda direktiv.
- 32 En sådan tolkning skulle nämligen vara till nackdel för produktionen av värmeenergi i kraftvärmeanläggningar i förhållande till förbrukningen av energiprodukter som bränsle för uppvärmning direkt i de tekniska anläggningarna för framställning av energiprodukter. Denna tolkning skulle därmed äventyra det mål som eftersträvas med direktiv 2003/96, såsom det anges i skälen 6, 7, 11 och 12 i direktivet, att främja miljöpolitiska mål, eftersom kraftvärme innebär stora möjligheter att spara primäreenergi och ger mindre koldioxidutsläpp per produktionsenhet än att producera värme och elektricitet var för sig (se, analogt, dom av den 7 mars 2018, *Cristal Union*, C-31/17, EU:C:2018:168, punkterna 34–37).
- 33 För det tredje omfattas den del av energiprodukter som förbrukas i ett värmekraftverk i syfte att framställa elektricitet inte av undantaget från skattskyldighet som föreskrivs i artikel 21.3 första meningen i direktivet. Detta påverkar emellertid inte tillämpningen av den skattebefrielse som föreskrivs i artikel 14.1 a i direktivet för de energiprodukter som används för att framställa elektricitet.
- 34 Enligt artikel 2.2 i direktiv 2003/96 ska nämligen även elektricitet omfattas av det system för harmoniserad beskattning som inrättats genom detta direktiv. Av detta följer, såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 30 i sitt förslag till avgörande, att även om, vid tillämpningen av detta system under sådana omständigheter som de som är i fråga i det nationella målet, hänsyn inte ska tas till framställningen i det aktuella kraftvärmeverket av den värmeenergi som är nödvändig för den tekniska processen för framställning av energiprodukter, är detta inte fallet vad gäller elproduktion i detta kraftverk. När det gäller energiprodukter som används för att generera elenergi, ska deras förbrukning således anses ha som syfte att framställa denna elektricitet.

- 35 Det kan således inte med framgång hävdas, såsom kommissionen har gjort gällande, att artikel 21.3 första meningen i direktivet även är tillämplig på energiprodukter som används för att framställa elektricitet och på den elektricitet som därmed framställs vilken används i tillverkningsprocessen för energiprodukter vid anläggningen.
- 36 En sådan tolkning, som utvidgar räckvidden av undantaget från skattskyldighet som föreskrivs i denna bestämmelse, skulle kunna inverka menligt på det inre sammanhanget i det beskattningssystem som inrättats genom detta direktiv.
- 37 För det första ska det erinras om att en undantagsbestämmelse, som artikel 21.3 första meningen i direktiv 2003/96 avseende det beskattningssystem som föreskrivs i direktivet, ska tolkas restriktivt (se, analogt, dom av den 5 mars 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, punkt 39). Det kan konstateras att ordalydelsen i denna bestämmelse inte uttryckligen avser förbrukning av elektricitet som framställs inom en anläggning som framställer energiprodukter i syfte att framställa sådana produkter.
- 38 En sådan tolkning skulle dessutom strida mot direktivets systematik. Domstolen har nämligen redan slagit fast att varje enhet som producerar elektricitet för eget bruk, oavsett dess storlek och oavsett vilken ekonomisk verksamhet som är dess huvudverksamhet, ska anses vara en distributör i den mening som avses i artikel 21.5 tredje stycket i nämnda direktiv (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 juni 2018, Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, punkt 38). Det finns således inte skäl att vid tillämpningen av det system för harmoniserad beskattning som införts genom direktivet bortse från elproduktion för eget bruk vid en sådan anläggning som den som är i fråga i det nationella målet, vilken således omfattas av begreppet distributör i den mening som avses i denna bestämmelse.
- 39 För det andra framgår det av artikel 21.3 andra meningen i direktivet att medlemsstaterna har möjlighet att bland annat behandla elförbrukningen vid framställning av energiprodukter som något som inte ska medföra skattskyldighet.
- 40 En tolkning som fick till följd att elektricitet som framställs och används för framställning av energiprodukter, under sådana förhållanden som de som är i fråga i det nationella målet, automatiskt skulle omfattas av det undantag från skattskyldighet som föreskrivs i artikel 21.3 första meningen i samma direktiv, skulle innebära att en sådan valmöjlighet förlorade sin ändamålsenliga verkan.
- 41 Slutligen skulle en sådan tolkning undergräva förverkligandet av de mål som eftersträvas med direktiv 2003/96. Domstolen har nämligen redan slagit fast att artikel 21.5 tredje stycket i direktivet syftar till att lösa ett problem som skulle ha kunnat uppstå inom ramen för det system för harmoniserad beskattning som inrättats genom direktivet, genom att förhindra att elektricitet som produceras av en enhet för eget bruk skulle falla utanför det system för harmoniserad beskattning som införts genom direktivet (dom av den 27 juni 2018, Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, punkterna 31–33).
- 42 Genom att förebygga en skillnad i behandling mellan enheter som, såsom de enheter som är aktuella i det nationella målet, producerar den elektricitet som de behöver och de som införskaffar elektricitet från tredje man för att framställa sina energiprodukter, bidrar denna bestämmelse till att uppnå målen med direktiv 2003/96. Såsom framgår av skälen 2–5 och 24 har nämligen direktivet, som föreskriver ett system för harmoniserad beskattning av energiprodukter och elektricitet, bland annat till syfte att främja en väl fungerande inre marknad inom energisektorn, bland annat genom att undvika snedvridning av konkurrensen (dom av den 27 juni 2018, Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, punkt 34 och där angiven rättspraxis).

- 43 En extensiv tolkning av artikel 21.3 första meningen i direktivet, enligt vilken undantaget från skattskyldighet är tillämpligt på elektricitet som framställs i en sådan anläggning som den som är i fråga i det nationella målet och som används för att framställa energiprodukter, skulle emellertid leda till just den situation som unionslagstiftaren har avsett att undvika genom artikel 21.5 tredje stycket i nämnda direktiv.
- 44 Av det ovan anförda följer att med avseende på elektricitet som framställs under sådana omständigheter som de som är i fråga i det nationella målet, ska, i syfte att bevara integriteten i det system för harmoniserad beskattning som införts genom direktiv 2003/96, bestämmelserna i detta direktiv vilka unionslagstiftaren uttryckligen har ägnat åt elektricitet tillämpas.
- 45 Av detta följer att konsumtion av energiprodukter i ett värmekraftverk i syfte att generera elenergi inte omfattas av artikel 21.3 i nämnda direktiv utan av direktivets bestämmelser som avser elproduktion.
- 46 I synnerhet ska, såsom har angetts i punkt 33 ovan, denna förbrukning i princip omfattas av artikel 14.1 a första meningen i direktivet, enligt vilken energiprodukter och elektricitet som används för att framställa elektricitet samt elektricitet som används för att upprätthålla möjligheten till elproduktion är undantagna från beskattning.
- 47 Det ska erinras om att denna bestämmelse är tvingande för medlemsstaterna, med förbehåll för den möjlighet de ges i artikel 14.1 a andra meningen i direktiv 2003/96, att göra avsteg från regeln om skattebefrielse (dom av den 27 juni 2018, Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, punkt 41). Det framgår inte av handlingarna i målet vid EU-domstolen att Rumänien har använt sig av denna möjlighet, vilket det dock ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.
- 48 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den första frågan besvaras enligt följande. Artikel 21.3 i direktiv 2003/96 ska tolkas så, att den utgör hinder för nationella bestämmelser eller nationell praxis som innebär beskattning av energiprodukter som förbrukas vid värmekraftverket i den anläggning där de har framställts under förutsättning att denna förbrukning syftar till att framställa energiprodukter genom att generera den värmeenergi som är nödvändig för den tekniska processen för framställning av nämnda produkter. Denna tolkning påverkar i princip inte tillämpningen av artikel 14.1 a i direktivet på den del av energiprodukterna som förbrukas för att framställa elektricitet.

Den andra och den tredje frågan

- 49 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra och den tredje frågan, som ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 2.3 i direktiv 2003/96 och proportionalitetsprincipen ska tolkas så, att de utgör hinder för nationella bestämmelser eller nationell praxis som, i avsaknad av en ansökan till de behöriga skattemyndigheterna om klassificering avseende punktskatt på energiprodukter, såsom de som är i fråga i det nationella målet, vilkas skattenivå inte fastställts i detta direktiv, innebär att punktskattesatsen för dieselbrännolja ska tillämpas, och att denna skattesats ska fortsätta att tillämpas, trots att ett klassificeringsbeslut har erhållits i ett senare skede i vilket dessa produkter likställts med eldningsolja.
- 50 Det ska erinras om att såväl den allmänna systematiken som syftet med direktivet grundar sig på principen att energiprodukter ska beskattas med hänsyn till deras faktiska användning, med beaktande bland annat av den tydliga åtskillnaden mellan motorbränslen och bränslen för uppvärmning som ligger till grund för direktivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 juni 2016, ROZ-SWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, punkterna 31–33, och dom av den 13 juli 2017, Vakarų Baltijos laivų statykla, C-151/16, EU:C:2017:537, punkt 42).

- 51 Härvidlag föreskrivs i artikel 2.3 i direktiv 2003/96 att när de är avsedda för användning, utbjuds till försäljning eller används som motorbränsle eller bränsle för uppvärmning ska 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. Såsom framgår av domstolens fasta praxis ska "likvärdigt bränsle för uppvärmning eller motorbränsle", i den mening som avses i denna bestämmelse, först bestämmas med utgångspunkt i den aktuella produktens användning som bränsle för uppvärmning eller som motorbränsle, innan det därefter fastställs vilket motorbränsle eller vilket bränsle för uppvärmning, bland de bränslen som är förtecknade i tabellen i bilaga I till nämnda direktiv, som produkten faktiskt ersätter genom sin användning eller, om detta inte är möjligt, den produkt vars beskaffenhet och ändamål står närmast den aktuella produkten (dom av den 3 april 2014, Kronos Titan och Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service, C-43/13 och C-44/13, EU:C:2014:216, punkt 37).
- 52 Eftersom det i direktiv 2003/96 inte föreskrivs vare sig någon särskild kontrollmekanism för den faktiska användningen av energiprodukter eller några åtgärder som syftar till att bekämpa skattebedrägeri i samband med användningen av dessa produkter, ankommer det på medlemsstaterna att föreskriva sådana mekanismer och sådana åtgärder i nationell rätt, med iakttagande av unionsrätten. Det följer i detta hänseende av skäl 9 i det direktivet att medlemsstaterna har utrymme att skönsmässigt bedöma hur den politik som är anpassad till deras nationella förhållanden ska kunna utformas och genomföras (se, analogt, dom av den 2 juni 2016, ROZ-ŚWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, punkt 23).
- 53 Domstolen har emellertid slagit fast att den omständigheten att medlemsstaterna ges ett utrymme för skönsmässig bedömning inte kan påverka principen om att energiprodukter ska beskattas utifrån deras faktiska användning (se, analogt, dom av den 13 juli 2017, Vakarų Baltijos laivų statykla, C-151/16, EU:C:2017:537, punkt 44).
- 54 Nationella bestämmelser eller nationell praxis, såsom de som är i fråga i det nationella målet, vilka innebär att skattesatsen för dieselbrännolja, om någon ansökan om klassificering av energiprodukter med avseende på punktskatt inte har getts in till de behöriga skattemyndigheterna, tillämpas på dessa produkter, och att denna skattesats ska fortsätta att tillämpas, strider mot denna princip, eftersom dessa bestämmelser eller denna praxis kan medföra att dessa produkter beskattas på ett sätt som inte motsvarar deras faktiska användning, vilket bland annat gäller när, såsom i förevarande fall, nämnda produkter senare likställs med eldningsolja (se, analogt, dom av den 2 juni 2016, ROZ-ŚWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, punkt 34).
- 55 En sådan automatisk tillämpning av punktskattesatsen för dieselbrännolja och den fortsatta tillämpningen av denna skattesats i avsaknad av en sådan ansökan om klassificering strider dessutom mot proportionalitetsprincipen.
- 56 Det ska härvidlag påpekas att de allmänna rättsprinciperna, däribland proportionalitetsprincipen, utgör en del av unionens rättsordning. De ska således iaktas av unionsinstitutionerna, liksom av medlemsstaterna vid utövandet av de befogenheter som de har tillerkänts genom unionsdirektiven (dom av den 2 juni 2016, ROZ-ŚWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, punkt 20 och där angiven rättspraxis).
- 57 Den rumänska regeringen har i sitt skriftliga yttrande hävdatt att tillämpningen av punktskatten för dieselbrännolja och den fortsatta tillämpningen av denna skattesats, i de fall den berörde ekonomiske aktören inte har ansökt om punktskatteklassificering av nämnda produkter, har till syfte att bekämpa skatteflykt och skatteundandragande genom att förhindra att en sådan förbrukning omfattas av de skattesatser som föreskrivs för bränslen för uppvärmning trots att energiprodukterna faktiskt har använts som motorbränsle, vilket borde föranleda en beskattning med en högre skattesats.

- 58 Att på sådana energiprodukter som de som är i fråga i det nationella målet tillämpa den punktskattesats som föreskrivs för motorbränsle, i förevarande fall dieselbrännolja, och bibehålla en sådan skattenivå, på grund av att det inte har lämnats in någon ansökan om klassificering av dessa produkter, trots att det senare har fastställts att produkterna, på grund av att de användes som bränsle för uppvärmning, skulle likställas med eldningsolja, går emellertid utöver vad som är nödvändigt för att förhindra skatteflykt och skatteundandragande (se, analogt, dom av den 2 juni 2016, ROZ-ŠWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, punkt 39).
- 59 I detta sammanhang ska det preciseras att även om medlemsstaterna har rätt att föreskriva att en ekonomisk sanktion ska åläggas vid åsidosättandet av sådana formella krav som det som består i att lämna in en sådan ansökan när skattenivån för dessa produkter inte har fastställts i direktiv 2003/96, kan detta åsidosättande av formella krav inte påverka att sådana varor som de som är i fråga i det nationella målet beskattas i enlighet med de materiella villkor som anges i artikel 2.3 i direktivet (se, analogt, dom av den 27 juni 2018, Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, punkt 44).
- 60 Såsom framgår av punkterna 50 och 51 ovan omfattar dessa materiella villkor, vad gäller beskattningen av sådana produkter, deras faktiska användning som bränsle för uppvärmning eller motorbränsle samt deras likställning med motorbränslen eller bränslen för uppvärmning vilkas skattenivå fastställs i direktivet och som dessa produkter faktiskt ersätter genom sin användning, eller, om detta inte är möjligt, den produkt vars beskaffenhet och ändamål står närmast de aktuella produkterna.
- 61 Det ska följaktligen konstateras att skyldigheten för de ekonomiska aktörerna att lämna in en ansökan om klassificering av energiprodukter med avseende på punktskatt, såsom den som är i fråga i det nationella målet, inte ingår bland de materiella villkoren, och enbart har till syfte att göra det möjligt för skattemyndigheterna att kontrollera att nämnda aktörer iakttar dessa villkor. Till skillnad från vad den rumänska regeringen har gjort gällande är denna skyldighet således endast formell.
- 62 Av det anförda följer att den andra och den tredje frågan ska besvaras enligt följande. Artikel 2.3 i direktiv 2003/96 och proportionalitetsprincipen ska tolkas så, att de utgör hinder för nationella bestämmelser eller nationell praxis som, i avsaknad av en ansökan till de behöriga skattemyndigheterna om klassificering avseende punktskatt på energiprodukter vilkas skattenivå inte fastställts i detta direktiv, innebär att punktskattesatsen för dieselbrännolja ska tillämpas, och att denna skattesats ska fortsätta att tillämpas, trots att ett klassificeringsbeslut har erhållits i ett senare skede i vilket dessa produkter likställts med eldningsolja.

Rättegångskostnader

- 63 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (femte avdelningen) följande:

- 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 för nationella bestämmelser eller nationell praxis som innebär beskattning av energiprodukter som förbrukas vid värmekraftverket i den anläggning där de har framställts under förutsättning att denna förbrukning syftar till att framställa energiprodukter genom att generera den värmeenergi som är nödvändig för den tekniska processen för framställning av nämnda produkter. Denna tolkning påverkar i princip inte tillämpningen av artikel 14.1 a i direktivet på den del av energiprodukterna som förbrukas för att framställa elektricitet.

- 2) Artikel 2.3 i direktiv 2003/96 och proportionalitetsprincipen ska tolkas så, att de utgör hinder för nationella bestämmelser eller nationell praxis som, i avsaknad av en ansökan till de behöriga skattemyndigheterna om klassificering avseende punktskatt på energiprodukter vilkas skattenivå inte fastställts i detta direktiv, innebär att punktskattesatsen för dieselbrännolja ska tillämpas, och att denna skattesats ska fortsätta att tillämpas, trots att ett klassificeringsbeslut har erhållits i ett senare skede i vilket dessa produkter likställts med eldningsolja.

Underskrifter