Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

7. november 2019*

»Præjudiciel forelæggelse – beskatning af energiprodukter og elektricitet – direktiv 2003/96/EF – artikel 21, stk. 3 – ingen afgiftsudløsende begivenhed – forbrug af energiprodukter på et område, der tilhører en virksomhed, der producerer sådanne produkter – artikel 2, stk. 3 – forpligtelse til at opnå en klassificering af energiprodukter med henblik på fastsættelse af punktafgiften – afgiftssats, der finder anvendelse på disse produkter – proportionalitetsprincippet«

I sag C-68/18,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Curtea de Apel București (appeldomstolen i Bukarest, Rumænien) ved afgørelse af 21. december 2017, indgået til Domstolen den 2. februar 2018, i sagen

SC Petrotel-Lukoil SA

mod

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

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

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, E. Regan (refererende dommer), og dommerne I. Jarukaitis, E. Juhász, M. Ilešič og C. Lycourgos,

generaladvokat: M. Szpunar,

justitssekretær: fuldmægtig R. Șereș,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 10. januar 2019,

efter at der er afgivet indlæg af:

– SC Petrotel-Lukoil SA ved avocats D.-D. Dascălu og A. M. Iordache,

– den rumænske regering ved C.-R. Canțăr, R. I. Hațieganu og L. Lițu, som befuldmægtigede,

– Europa-Kommissionen ved A. Armenia og C. Perrin, som befuldmægtigede,

* Processprog: rumænsk.

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 16. maj 2019,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 2, stk. 3, og artikel 21, stk. 3, i Rådets direktiv 2003/96/EF af 27. oktober 2003 om omstrukturering af EF-bestemmelserne for beskatning af energiprodukter og elektricitet (EUT 2003, L 283, s. 51).

2 Anmodningen er blevet fremsat i en sag mellem SC Petrotel-Lukoil SA (herefter »PLK«) og Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (den nationale styrelse for skatter og afgifter – generaldirektorat for forvaltning af store skatteydere, Rumænien) og Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (den nationale styrelse for skatter og afgifter – generaldirektorat for behandling af klager, Rumænien), der omhandler en berigtiget afgiftsansættelse vedrørende bl.a. beskatning, i form af pålæggelse af punktafgifter, af energiprodukter, der forbruges i PLK's anlæg.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Følgende fremgår af 2.-7., 9., 11., 12. og 24. betragtning til direktiv 2003/96:

»(2) Manglen på EF-bestemmelser om minimumsbeskatning af elektricitet og andre energiprodukter end mineralolier kan være til skade for et velfungerende indre marked.

(3) Et velfungerende indre marked og gennemførelsen af formålene med EF's øvrige politikker kræver, at der fastsættes minimumsafgiftssatser på EF-plan for de fleste energiprodukter, herunder elektricitet, naturgas og kul.

(4) Betydelige forskelle mellem medlemsstaternes energiafgiftssatser vil kunne vise sig at modarbejde et velfungerende indre marked.

(5) Fastsættelse af passende EF-minimumsafgiftssatser for beskatning kan gøre det muligt at formindske de nuværende forskelle mellem de nationale afgiftssatser.

(6) I henhold til […] artikel 6 [EF] skal miljøbeskyttelseskrav integreres i udformningen og gennemførelsen af Fællesskabets politikker på andre områder.

(7) Som signatar af De Forenede Nationers rammekonvention om klimaændringer har Fællesskabet ratificeret Kyoto-protokollen. Beskatning af energiprodukter og, når det er relevant, elektricitet er et af de mulige instrumenter til at nå Kyoto-protokollens mål.

[…]

(9) Medlemsstaterne bør have den nødvendige fleksibilitet til at udarbejde og iværksætte politikker, der er tilpasset deres nationale situation.

[…]

(11) Afgiftsordninger, der indføres i forbindelse med gennemførelsen af disse EF-bestemmelser for beskatning af energiprodukter og elektricitet, henhører under de enkelte medlemsstater. Medlemsstaterne kan i den forbindelse vælge ikke at øge den samlede afgiftsbyrde, hvis de vurderer, at gennemførelsen af et sådant princip om afgiftsneutralitet kan bidrage til omstrukturering og modernisering af deres afgiftssystemer ved at tilskynde til adfærd, der fremmer øget miljøbeskyttelse og større anvendelse af arbejdskraft.

(12) Energipriser er vigtige elementer i EF's energi-, transport- og miljøpolitik.

[…]

(24) Medlemsstaterne bør have mulighed for at indrømme visse andre fritagelser eller at anvende lavere afgiftssatser, når det ikke er til skade for et velfungerende indre marked eller medfører konkurrenceforvridning.«

4 Dette direktivs artikel 2, stk. 1-3, bestemmer:

»1. I dette direktiv forstås ved »energiprodukter« nedennævnte varer:

[…]

b) varer under KN-kode 2701, 2702 og 2704-2715

[…]

2. Dette direktiv finder også anvendelse på:

Elektrisk energi under KN-kode 2716 (elektricitet).

3. Energiprodukter, ud over dem, der er fastsat en afgiftssats for i dette direktiv, som er bestemt til anvendelse, udbydes til salg eller anvendes som motorbrændstof eller brændsel til opvarmning, beskattes, alt efter anvendelse, med den sats, der er fastsat for det tilsvarende motorbrændstof eller brændsel til opvarmning.

[…]«

5 Det nævnte direktivs artikel 14, stk. 1, fastsætter:

»Ud over de almindelige bestemmelser i [Rådets] direktiv 92/12/EØF [af 25. februar 1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed (EFT 1992, L 76, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2000/47/EF af 20. juli 2000 (EFT 2000, L 193, s. 73),] om fritagne anvendelsesformål for afgiftspligtige produkter, og medmindre andet er fastsat i andre EF-bestemmelser, fritager medlemsstaterne følgende produkter for beskatning på vilkår, som de fastlægger for at sikre korrekt og ligefrem anvendelse af sådanne fritagelser og for at forhindre enhver form for svig, unddragelse eller misbrug:

a) Energiprodukter og elektricitet, der anvendes til produktion af elektricitet, og elektricitet, der anvendes til at opretholde muligheden for produktion af elektricitet. Medlemsstaterne kan imidlertid af miljøpolitiske hensyn beskatte disse produkter uden at overholde dette direktivs minimumsafgiftssatser. I så fald skal beskatningen af disse produkter ikke medregnes ved vurderingen af, om minimumsafgiftssatsen for elektricitet i henhold til artikel 10 er overholdt.

[…]«

6 Samme direktivs artikel 21 har følgende ordlyd:

»1. Ud over de almindelige bestemmelser i direktiv 92/12/EØF, der fastlægger afgiftspligtens indtræden og betalingsbestemmelserne, forfalder afgiften på energiprodukter ved en af de afgiftsudløsende begivenheder, der er beskrevet i dette direktivs artikel 2, stk. 3.

[…]

3. Forbrug af energiprodukter på et område, der tilhører en virksomhed, der producerer energiprodukter, betragtes ikke som en afgiftsudløsende begivenhed, hvorved afgiften forfalder, hvis forbruget består i energiprodukter, der produceres på virksomhedens område. Medlemsstaterne kan også betragte forbrug af elektricitet og andre energiprodukter, der ikke er produceret på virksomhedens område, og forbrug af energiprodukter og elektricitet på et område, der tilhører en virksomhed, der producerer brændstof, der skal anvendes til produktion af elektricitet, som en ikke-afgiftsudløsende begivenhed. Når forbruget sker med henblik på formål, som ikke vedrører produktion af energiprodukter, og især til fremdrift af køretøjer, betragtes dette imidlertid som en afgiftsudløsende begivenhed, hvorved afgiften forfalder.

[…]

5. Ved anvendelsen af artikel 5 og 6 i direktiv 92/12/EØF forfalder afgiften på elektricitet og naturgas ved levering fra distributøren eller forhandleren. […]

[…]

En enhed, der fremstiller elektricitet til eget forbrug, betragtes som en distributør. Uanset artikel 14, stk. 1, litra a), kan medlemsstaterne fritage mindre elektricitetsproducenter, såfremt de lægger afgift på de energiprodukter, der anvendes til fremstilling af denne elektricitet.

[…]«

Rumænsk ret

7 Artikel 175 i Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (lov nr. 571/2003 om skatter og afgifter) af 22. december 2003 (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr. 927 af 23.12.2003), der var gældende indtil den 31. marts 2010, bestemte:

»1. I dette afsnit forstås ved »energiprodukter«:

[…]

b) varer under KN-kode 2701, 2702 og 2704-2715

[…]

3. Følgende energiprodukter er punktafgiftspligtige:

[…]

c) gasolier under KN-kode 2710 19 41-2710 19 49

[…]

g) brændselsolier under KN-kode 2710 19 61-2710 19 69

[…]

4. Der opkræves punktafgift på andre end de i stk. 3 omhandlede energiprodukter, hvis de er bestemt til anvendelse, udbydes til salg eller anvendes som brændsel til opvarmning eller motorbrændstof. Punktafgiftssatsen fastsættes alt efter anvendelsesformål til den sats, der er fastsat for det tilsvarende brændsel til opvarmning eller motorbrændstof.

[…]

7. Forbrug af energiprodukter på et område, der tilhører et produktionssted for energiprodukter, udgør ikke en overgang til forbrug, når det sker med henblik på produktionsformål. Når forbruget sker med henblik på andre formål end produktionsformål, og især til fremdrift af køretøjer, betragtes dette som en overgang til forbrug.«

8 Gennemførelsesbestemmelserne til denne lov, som godkendt ved regeringsdekret nr. 44/2004, bestemte for så vidt angår nævnte lovs artikel 175 følgende:

»5.1. Der opkræves punktafgift på andre end de i artikel 175, stk. 3, i lov nr. 571/2003 om skatter og afgifter med senere ændringer og tilføjelser omhandlede energiprodukter, når

a) produkterne er fremstillet til at skulle anvendes som brændsel til opvarmning eller motorbrændstof

b) produkterne udbydes til salg som brændsel til opvarmning eller motorbrændstof

c) produkterne anvendes som brændsel til opvarmning eller motorbrændstof.

2. Enhver erhvervsdrivende, der befinder sig i en af de i stk. 1 omhandlede situationer, skal inden produktion, udbud til salg eller anvendelse af energiprodukter indgive en anmodning til ministeriet for offentlige finanser – kontoret for udstedelse af tilladelser til afgiftsoplag – om klassificering af ovennævnte produkter med hensyn til punktafgift. Anmodningen skal obligatorisk vedhæftes rapporten over analysen af det pågældende produkt, udstedt af et anerkendt laboratorium, produktets tarifering fra de nationale toldmyndigheder og udtalelsen fra økonomi- og erhvervsministeriet om produktets sidestilling med et tilsvarende punktafgiftspligtigt produkt.

[…]

4. På produkter, der befinder sig i en af de situationer, som er fastsat i artikel 175, stk. 4, 5 og 6, i lov nr. 571/2003 om skatter og afgifter med senere ændringer og tilføjelser, og med hensyn til hvilke den erhvervsdrivende ikke opfylder forpligtelserne i stk. 2 og 3, opkræves der i tilfælde af motorbrændstof og tilsætningsstoffer punktafgift med den sats, der gælder for blyholdig benzin, og i tilfælde af brændsel til opvarmning med den sats, som er fastsat for dieselolie.«

9 Artikel 206^{16} i lov nr. 571/2003 om skatter og afgifter i den affattelse, der var gældende fra den 1. april 2010, er sålydende:

»1. I dette kapitel forstås ved »energiprodukter«:

[…]

b) varer under KN-kode 2701, 2702 og 2704-2715

[…]

3. Følgende energiprodukter er punktafgiftspligtige:

[…]

c) gasolier under KN-kode 2710 19 41-2710 19 49

[…]

g) brændselsolier under KN-kode 2710 19 61-2710 19 69

[…]

4. Der opkræves punktafgift på andre end de i stk. 3 omhandlede energiprodukter, hvis de er bestemt til anvendelse, udbydes til salg eller anvendes som brændsel til opvarmning eller motorbrændstof. Punktafgiftssatsen fastsættes alt efter anvendelsesformål til den sats, der er fastsat for det tilsvarende brændsel til opvarmning eller motorbrændstof.

[…]

7. Forbrug af energiprodukter på et område, der tilhører et produktionssted for energiprodukter, betragtes ikke som en afgiftsudløsende begivenhed, hvis forbruget består i energiprodukter, der produceres på dette produktionssteds område. Når forbruget sker med henblik på andre formål end produktionsformål, og især til fremdrift af køretøjer, betragtes dette som en afgiftsudløsende begivenhed.«

10 I 2011 blev der indsat et stk. [4^1] i artikel 206^{16} i lov nr. 571/2003 om skatter og afgifter. Det lyder som følger:

»Der opkræves punktafgift på de energiprodukter, der er nævnt i stk. 3, litra g), eller sidestilles hermed, og som er bestemt til anvendelse, udbydes til salg eller anvendes som motorbrændstof, undtagen sådanne, der anvendes som motorbrændstof til sejlads, med samme sats som dieselolie.«

11 Gennemførelsesbestemmelserne til den nævnte lov har følgende ordlyd for så vidt angår dennes artikel 206^{16}:

»78. 1. […]

2. Der opkræves punktafgift på ethvert andet produkt end de i artikel 206^{16}, stk. 3, i lov om skatter og afgifter omhandlede, når

a) produktet er fremstillet til at skulle anvendes som brændsel til opvarmning eller motorbrændstof

b) produktet udbydes til salg som brændsel til opvarmning eller motorbrændstof

c) produktet anvendes som brændsel til opvarmning eller motorbrændstof.

3. Enhver erhvervsdrivende, der befinder sig i en af de i stk. 2 omhandlede situationer, skal inden produktion, udbud til salg eller anvendelse af produkterne, indgive en anmodning til kontoret [for udstedelse af tilladelser til afgiftsoplag] om klassificering af de pågældende produkter med hensyn til punktafgift. Anmodningen skal obligatorisk vedhæftes rapporten over analysen af det pågældende produkt, udstedt af et anerkendt laboratorium, produktets tarifering fra de nationale toldmyndigheder og udtalelsen fra økonomi- og erhvervsministeriet om produktets sidestilling med et tilsvarende punktafgiftspligtigt produkt.

[…]

4. På produkter, der befinder sig i en af de situationer, som er fastsat i artikel 206[16], stk. 4, 5 og 6, i lov om skatter og afgifter, og med hensyn til hvilke den erhvervsdrivende ikke opfylder forpligtelserne i stk. 3, opkræves der i tilfælde af motorbrændstof og tilsætningsstoffer punktafgift med den sats, der gælder for blyholdig benzin, og i tilfælde af brændsel til opvarmning med den sats, som er fastsat for dieselolie.

[…]«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

12 PLK udøver virksomhed med fremstilling af energiprodukter, navnlig forskellige typer motorbrændstof, i medfør af en række tilladelser til afgiftsoplag, der tillader selskabet under suspension af punktafgifter at modtage, fremstille, forarbejde, oplægge, og afsende visse af disse produkter. Som led i sin virksomhed fremstiller PLK ligeledes brændselsolie 40/42S og brændselsolie i halvforarbejdet tilstand.

13 PLK's transaktioner i perioden fra den 1. januar 2009 til den 31. december 2011 blev gjort til genstand for en afgiftskontrol.

14 Det blev bl.a. fastslået, at PLK havde forbrugt brændselsolie 40/42S og brændselsolie i halvforarbejdet tilstand som brændsel såvel til ovnene i sine tekniske installationer som til kedlerne i sit eget kraftvarmeanlæg med henblik på at fremstille den damp, der var nødvendig for produktionen af termisk og elektrisk energi.

15 Afgiftskontrolmyndighederne bemærkede endvidere, at PLK for så vidt angår brændselsolie i halvforarbejdet tilstand aldrig havde anmodet om sidestilling med et tilsvarende produkt med henblik på fastsættelse af den punktafgift, der finder anvendelse på dette produkt.

16 Følgelig blev der den 18. december 2014 udstedt en afgiftsansættelse med henblik på betaling af yderligere punktafgifter vedrørende bl.a. overgang til internt forbrug af brændselsolie 40/42S og af brændselsolie i halvforarbejdet tilstand i kraftvarmeanlægget tilhørende sagsøgeren i hovedsagen. Med henblik på beregningen af disse punktafgifter anvendte afgiftskontrolmyndighederne, i mangel af en afgørelse om sidestilling af brændselsolie i halvforarbejdet tilstand med et andet energiprodukt, den punktafgiftssats, der pålægges dieselolie.

17 Den af PLK indgivne klage over denne afgiftsansættelse blev afslået den 11. november 2015 af generaldirektoratet for behandling af klager. I denne henseende blev der ikke taget hensyn til den omstændighed, at brændselsolie i halvforarbejdet tilstand efter afgiftskontrollen, ved afgørelse af 27. april 2015, var blevet sidestillet med brændselsolie.

18 Den 5. januar 2016 anlagde PLK et søgsmål ved den forelæggende ret med påstand om annullation af denne afgørelse, om delvis annullation af afgiftsansættelsen af 18. december 2014 og om anerkendelse af sin ret til tilbagesøgning af nærmere bestemte beløb, som med urette var betalt i punktafgift.

19 Ifølge den forelæggende ret afhænger løsningen af tvisten i hovedsagen, der vedrører spørgsmålet, om de i hovedsagen omhandlede afgiftsmæssige forpligtelser foreligger, og hvilket beløb de i givet fald udgør, af fortolkningen af EU-retten.

20 Tvisten i hovedsagen rejser således dels et spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 21, stk. 3, i direktiv 2003/96, der fastsætter en undtagelse med hensyn til den afgiftsudløsende begivenhed for forbrug af energiprodukter på et område, der tilhører en virksomhed, der producerer energiprodukter, når forbruget består i energiprodukter, der produceres i virksomheden. Dels er det nødvendigt med

præciseringer for så vidt angår den mekanisme, som er fastsat i dette direktivs artikel 2, stk. 3, vedrørende beskatningen af energiprodukter, for hvilke der ikke er fastsat en specifik sats i direktivet. I denne henseende skal det afgøres, om afgiftsmyndighedens afslag på at tage hensyn til den senere afgørelse om sidestilling af brændselsolie i halvforarbejdet tilstand med brændselsolie er i strid med proportionalitetsprincippet.

21 På denne baggrund har Curtea de Apel București (appeldomstolen i Bukarest, Rumænien) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er bestemmelserne i artikel 21, stk. 3, i [direktiv 2003/96] til hinder for bestemmelserne i artikel 175 i [lov nr. 571/2003 om skatter og afgifter] i den indtil den 31. marts 2010 gældende affattelse eller i samme lovs artikel 206[16] i den siden den 1. april 2010 gældende affattelse samt efterfølgende bestemmelser?

2) Er bestemmelserne i artikel 2, stk. 3, i [direktiv 2003/96] til hinder for bestemmelserne i artikel 175 i [lov nr. 571/2003 om skatter og afgifter] i den indtil den 31. marts 2010 gældende affattelse eller i samme lovs artikel 206[16] i den siden den 1. april 2010 gældende affattelse samt efterfølgende bestemmelser?

3) Er proportionalitetsprincippet til hinder for, at en medlemsstat ikke tager hensyn til, at et selskab efter skattekontrollen har modtaget en afgørelse, ifølge hvilken produktet »brændselsolie i halvforarbejdet tilstand« kan sidestilles med produktet »brændselsolie […]«, og at den oprindeligt for produktet »dieselolie« beregnede punktafgift derfor fastholdes i forbindelse med vurdering af [den afgiftspligtiges]/selskabets klage?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

22 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 21, stk. 3, i direktiv 2003/96 skal fortolkes således, at denne bestemmelse er til hinder for nationale bestemmelser eller national praksis, der under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede indebærer, at energiprodukter, der forbruges i kraftvarmeanlægget tilhørende den virksomhed, hvor disse energiprodukter er fremstillet, beskattes.

23 I denne henseende bemærkes, at forbrug af energiprodukter på et område, der tilhører en virksomhed, der producerer energiprodukter, i medfør af dette direktivs artikel 21, stk. 3, første punktum, ikke betragtes som en afgiftsudløsende begivenhed, hvis de energiprodukter, der forbruges, er fremstillet på virksomhedens område.

24 Det skal imidlertid fastslås, at nævnte direktivs artikel 21, stk. 3, tredje punktum, præciserer, at denne undtagelse med hensyn til den afgiftsudløsende begivenhed ikke gælder, når forbruget af energiprodukter sker med henblik på formål, som ikke vedrører produktion af energiprodukter.

25 Med henblik på at vurdere, om forbrug i en virksomheds kraftvarmeanlæg af energiprodukter, der er fremstillet i denne virksomhed, vil kunne være omfattet af undtagelsen i artikel 21, stk. 3, første punktum, i direktiv 2003/96, skal der lægges vægt på formålet med et sådant forbrug (jf. i denne retning dom af 6.6.2018, Koppers Denmark, C-49/17, EU:C:2018:395, præmis 32).

26 For det første bemærkes, at forbrug af energiprodukter under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede ikke kan give anledning til anvendelse af undtagelsen med hensyn til den afgiftsudløsende begivenhed på de af disse energiprodukter, der anvendes til at frembringe energi, der ikke selv er

bestemt til produktion af energiprodukter. Dette er, som sagsøgeren i hovedsagen anerkendte i retsmødet, navnlig tilfældet for anvendelse af varme produceret i kraftvarmeanlægget i dennes virksomhed med henblik på opvarmning af virksomhedens lokaler.

27 For det andet er forbruget af den andel af energiprodukter, der tager sigte på at producere energiprodukter ved i kraftvarmeanlægget at frembringe den termiske energi, som er nødvendig for den tekniske proces til fremstilling af nævnte produkter, omfattet af den undtagelse med hensyn til den afgiftsudløsende begivenhed, som er fastsat i nævnte direktivs artikel 21, stk. 3, første punktum.

28 I denne henseende er det som anført af generaladvokaten i punkt 23 i forslaget til afgørelse uden betydning, dels at forbruget af energiprodukter som brændsel sker direkte i tekniske anlæg til produktion af energiprodukter eller i virksomhedens kraftvarmeanlæg med henblik på frembringelse af termisk energi, der efterfølgende anvendes i produktionsprocessen, dels at en sådan energiproduktion finder sted gennem frembringelse af et mellemprodukt, såsom vanddamp.

29 For det første henviser ordlyden af artikel 21, stk. 3, første punktum, i direktiv 2003/96 nemlig ikke til en specifik metode, efter hvilken energiprodukter skal forbruges i den virksomhed, hvor de er blevet fremstillet, for at kunne være omfattet af undtagelsen med hensyn til den afgiftsudløsende begivenhed.

30 Dernæst bekræftes den fortolkning, som er anført i denne doms præmis 28, af den generelle opbygning af dette direktivs artikel 21, stk. 3. Det kan særligt udledes af den negative formulering af tredje punktum i denne bestemmelse, at dette punktum kun tager sigte på at udelukke forbrug af energiprodukter, der ikke har nogen som helst forbindelse med produktion af energiprodukter, fra at være omfattet af denne undtagelse. Heraf følger, at forbrug af energiprodukter ikke alene på grund af den måde, det foregår på, kan udelukkes fra denne undtagelse, for så vidt som det bidrager til den tekniske proces til fremstilling af energiprodukter.

31 Endelig ville en fortolkning, som under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede udelukkede forbrug af energiprodukter fra anvendelsesområdet for nævnte direktivs artikel 21, stk. 3, alene fordi dette forbrug sker i den berørte virksomheds kraftvarmeanlæg, være i strid med de formål, som forfølges med samme direktiv.

32 En sådan fortolkning ville således være til ulempe for produktion af termisk energi i kraftvarmeanlæg i forhold til forbrug af energiprodukter som brændsel direkte i tekniske anlæg til fremstilling af energiprodukter. Derved ville denne fortolkning kunne være til skade for det mål, som forfølges med direktiv 2003/96, således som det fremgår af 6., 7., 11. og 12. betragtning til dette direktiv, om at fremme miljøpolitiske hensyn, idet der i kraftvarmeteknologi ligger et betydeligt potentiale for besparelse af primærenergi, og denne teknologi frembringer færre CO_2-emissioner pr. produktionsenhed end produktion af varme og elektricitet hver for sig (jf. analogt dom af 7.3.2018, Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168, præmis 34-37).

33 For det tredje er den andel af energiprodukter, der forbruges i et kraftvarmeanlæg med henblik på produktion af elektricitet, ikke omfattet af den undtagelse med hensyn til den afgiftsudløsende begivenhed, som er fastsat i dette direktivs artikel 21, stk. 3, første punktum. Denne konstatering berører imidlertid ikke anvendelsen af den fritagelse, der er fastsat i nævnte direktivs artikel 14, stk. 1, litra a), for energiprodukter, der anvendes til produktion af elektricitet.

34 I overensstemmelse med artikel 2, stk. 2, i direktiv 2003/96 er elektrisk energi også omfattet af den harmoniserede beskatningsordning, der er fastlagt i dette direktiv. Som anført af generaladvokaten i punkt 30 forslaget til afgørelse følger det heraf, at selv om der med henblik på anvendelsen af denne ordning under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede ikke skal tages hensyn til produktionen i det pågældende kraftvarmeanlæg af den termiske energi, som er nødvendig for den tekniske proces til fremstilling af energiprodukter, kan dette ikke være tilfældet for produktionen af

elektricitet i dette anlæg. Følgelig skal det, for så vidt angår energiprodukter, der anvendes med henblik på frembringelse af elektrisk energi, lægges til grund, at formålet med forbruget heraf er produktionen af denne elektricitet.

35 Det kan derfor ikke hævdes, således som Kommissionen har gjort gældende, at nævnte direktivs artikel 21, stk. 3, første punktum, også finder anvendelse på energiprodukter, der anvendes til produktion af elektricitet, såvel som på den derved producerede elektricitet, der anvendes i processen til fremstilling af energiprodukter i virksomheden.

36 En sådan fortolkning, der ville udvide rækkevidden af den undtagelse med hensyn til den afgiftsudløsende begivenhed, der er fastsat i denne bestemmelse, ville kunne være til skade for sammenhængen i den beskatningsordning, der er fastlagt i dette samme direktiv.

37 For det første skal der henvises til, at en undtagelsesbestemmelse som artikel 21, stk. 3, første punktum, i direktiv 2003/96 til den beskatningsordning, der er fastsat i dette direktiv, skal fortolkes strengt (jf. analogt dom af 5.3.2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, præmis 39). Det må imidlertid fastslås, at ordlyden af denne bestemmelse ikke udtrykkeligt tager sigte på forbrug af elektricitet, der er produceret på et område, der tilhører en virksomhed, der producerer energiprodukter, med henblik på fremstilling af sådanne produkter.

38 Dernæst ville en sådan fortolkning være i modstrid med dette direktivs generelle opbygning. Domstolen har således dels fastslået, at enhver enhed, der fremstiller elektricitet til eget forbrug, uanset dens størrelse, og uanset hvilken virksomhed den hovedsageligt udøver, skal betragtes som en distributør som omhandlet i nævnte direktivs artikel 21, stk. 5, tredje afsnit (jf. i denne retning dom af 27.6.2018, Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, præmis 38). Der er dermed ingen anledning til ved anvendelsen af den harmoniserede beskatningsordning, der er fastlagt i dette direktiv, at se bort fra produktion af elektricitet til eget forbrug, der foretages af en virksomhed som den i hovedsagen omhandlede, der altså er omfattet af begrebet »distributør« som omhandlet i denne bestemmelse.

39 Dels fremgår det af nævnte direktivs artikel 21, stk. 3, andet punktum, at medlemsstaterne har mulighed for at betragte bl.a. forbrug af elektricitet med henblik på produktion af energiprodukter som en ikke-afgiftsudløsende begivenhed.

40 En fortolkning, der ville medføre, at elektricitet, der under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende produceres og anvendes med henblik på produktion af energiprodukter, automatisk er omfattet af den undtagelse med hensyn til den afgiftsudløsende begivenhed, som er fastsat i samme direktivs artikel 21, stk. 3, første punktum, ville imidlertid indebære, at denne mulighed ville blive frataget sin effektive virkning.

41 Endelig ville en sådan fortolkning kunne være til skade for virkeliggørelsen af de mål, som forfølges med direktiv 2003/96. Domstolen har således allerede fastslået, at dette direktivs artikel 21, stk. 5, tredje afsnit, har til formål at forhindre en lakune, der ville kunne opstå i den harmoniserede beskatningsordning, som er indført ved nævnte direktiv, og dermed undgå, at elektricitet, som produceres af en enhed til eget forbrug, falder uden for den harmoniserede beskatningsordning, som er indført ved samme direktiv (dom af 27.6.2018, Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, præmis 31-33).

42 Denne bestemmelse medvirker til virkeliggørelsen af målene med direktiv 2003/96, idet den forhindrer en ulige behandling af enheder, der, ligesom den i hovedsagen omhandlede enhed, producerer den elektricitet, de har behov for, og enheder, der gør brug af forsyning fra tredjemand, med henblik på produktion af energiprodukter, eftersom dette direktiv, idet det fastsætter en harmoniseret beskatningsordning for energiprodukter og elektricitet, bl.a., således som det fremgår af 2.-5. og 24. betragtning hertil, skal fremme et velfungerende indre marked i energisektoren, idet navnlig konkurrenceforvridning skal undgås (dom af 27.6.2018, Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis).

43 Det ville imidlertid føre til den situation, som EU-lovgiver netop havde til hensigt at undgå ved hjælp af dette direktivs artikel 21, stk. 5, tredje afsnit, at anlægge en vid fortolkning af nævnte direktivs artikel 21, stk. 3, første punktum, hvorefter undtagelsen med hensyn til den afgiftsudløsende begivenhed skulle finde anvendelse på elektricitet, der produceres i en virksomhed som den i hovedsagen omhandlede og anvendes til produktion af energiprodukter.

44 Det følger af de forudgående betragtninger, at det for så vidt angår elektricitet, der produceres under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede, med henblik på at bevare integriteten i den harmoniserede beskatningsordning, der er indført ved direktiv 2003/96, er nødvendigt at anvende de bestemmelser i dette direktiv, som EU-lovgiver specifikt har fastsat for elektricitet.

45 Heraf følger, at forbrug af energiprodukter i et kraftvarmeanlæg med henblik på frembringelse af elektrisk energi ikke er omfattet af nævnte direktivs artikel 21, stk. 3, men af de bestemmelser i dette direktiv, der vedrører produktion af elektricitet.

46 Særligt skal dette forbrug som anført i denne doms præmis 33 principielt være omfattet af bestemmelserne i samme direktivs artikel 14, stk. 1, litra a), første punktum, i medfør af hvilke energiprodukter og elektricitet, der anvendes til produktion af elektricitet, og elektricitet, der anvendes til at opretholde muligheden for produktion af elektricitet, er fritaget for beskatning.

47 I denne henseende bemærkes, at denne bestemmelse pålægges medlemsstaterne, med forbehold for deres mulighed for i henhold til artikel 14, stk. 1, litra a), andet punktum, i direktiv 2003/96 at fravige denne fritagelsesordning (dom af 27.6.2018, Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, præmis 41). Det fremgår imidlertid ikke af de sagsakter, som Domstolen er i besiddelse af, at Rumænien har gjort brug af denne mulighed, hvilket det dog tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

48 På ovenstående baggrund skal det første spørgsmål besvares med, at artikel 21, stk. 3, i direktiv 2003/96 skal fortolkes således, at denne bestemmelse er til hinder for nationale bestemmelser eller national praksis, hvorefter energiprodukter, der forbruges i kraftvarmeanlægget tilhørende den virksomhed, hvor de er fremstillet, beskattes, for så vidt som dette forbrug tager sigte på at producere energiprodukter ved at frembringe den termiske energi, der er nødvendig for den tekniske proces til fremstilling af nævnte produkter. Denne fortolkning berører principielt ikke anvendelsen af dette direktivs artikel 14, stk. 1, litra a), på den del af energiprodukterne, der forbruges med henblik på produktion af elektricitet.

Det andet og det tredje spørgsmål

49 Med det andet og det tredje spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret i det væsentlige oplyst, om artikel 2, stk. 3, i direktiv 2003/96 og proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at de er til hinder for nationale bestemmelser eller national praksis, hvorefter den punktafgiftssats, der er fastsat for dieselolie, såfremt der ikke er indgivet en anmodning til de kompetente afgiftsmyndigheder om klassificering med hensyn til punktafgift af energiprodukter som de i hovedsagen omhandlede, for hvilke der ikke er blevet fastsat en afgiftssats i dette direktiv, anvendes og opretholdes, selv om der senere er opnået en afgørelse om klassificering, der sidestiller disse produkter med brændselsolie.

50 Der skal henvises til, at såvel nævnte direktivs generelle opbygning som dets formål bygger på princippet om, at energiprodukter skal afgiftspålægges i forhold til deres faktiske anvendelse, bl.a. under hensyntagen til den klare sondring mellem motorbrændstof og brændsel til opvarmning, som samme direktiv hviler på (jf. i denne retning dom af 2.6.2016, ROZ-ŚWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, præmis 31-33, og af 13.7.2017, Vakarų Baltijos laivų statykla, C-151/16, EU:C:2017:537, præmis 42).

51 I denne henseende bestemmer artikel 2, stk. 3, i direktiv 2003/96, at energiprodukter, ud over dem, der er fastsat en afgiftssats for i dette direktiv, som er bestemt til anvendelse, udbydes til salg eller anvendes som motorbrændstof eller brændsel til opvarmning, alt efter anvendelse, beskattes med den sats, der er fastsat for det tilsvarende motorbrændstof eller brændsel til opvarmning. Som det følger af Domstolens praksis skal »tilsvarende brændsel til opvarmning eller motorbrændstof« som omhandlet i denne bestemmelse først afgøres i forhold til det pågældende produkts anvendelse som brændsel til opvarmning eller som motorbrændstof, før det afgøres, hvilket motorbrændstof eller brændsel til opvarmning i den relevante tabel i bilag I til direktiv 2003/96 produktet reelt kan udskiftes med i sin anvendelse, eller i mangel heraf hvilket der efter sin beskaffenhed og sit anvendelsesformål ligner det mest (dom af 3.4. 2014, Kronos Titan og Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service, C-43/13 og C-44/13, EU:C:2014:216, præmis 37).

52 For så vidt som direktiv 2003/96 ikke præciserer nogen bestemt mekanisme til kontrol med den faktiske anvendelse af energiprodukter eller foranstaltninger til bekæmpelse af skattesvig forbundet med anvendelse af disse produkter, tilkommer det medlemsstaterne at fastlægge sådanne mekanismer og foranstaltninger i deres nationale ret under overholdelse af EU-retten. I denne henseende fremgår det af niende betragtning til dette direktiv, at medlemsstaterne råder over en skønsmargen ved fastlæggelsen og gennemførelsen af politikker, der er tilpasset deres nationale forhold (jf. analogt dom af 2.6.2016, ROZ-ŚWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, præmis 23).

53 Den skønsmargen, som medlemsstaterne er tillagt, kan dog ikke anfægte princippet om, at energiprodukter skal afgiftspålægges i forhold til deres faktiske anvendelse (jf. analogt dom af 13.7.2017, Vakarų Baltijos laivų statykla, C-151/16, EU:C:2017:537, præmis 44).

54 Nationale bestemmelser eller national praksis som de i hovedsagen omhandlede, hvorefter den punktafgiftssats, der er fastsat for dieselolie, anvendes og opretholdes, såfremt der ikke er indgivet en anmodning til de kompetente afgiftsmyndigheder om klassificering med hensyn til punktafgift af energiprodukter som de i hovedsagen omhandlede, er i strid med dette princip, eftersom disse bestemmelser eller denne praksis vil kunne undergive disse produkter en beskatning, der ikke svarer til deres faktiske anvendelse, hvilket navnlig er tilfældet, når de nævnte produkter, som i det foreliggende tilfælde, senere sidestilles med brændselsolie (jf. analogt dom af 2.6.2016, ROZ-ŚWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, præmis 34).

55 En sådan automatisk anvendelse af punktafgiftssatsen for dieselolie og opretholdelse af denne sats, såfremt der ikke er indgivet en sådan anmodning om klassificering, er i strid med proportionalitetsprincippet.

56 I denne henseende skal der henvises til, at de generelle retsprincipper, herunder proportionalitetsprincippet, er en del af Unionens retsorden. De skal derfor overholdes af EU-institutionerne, men også af medlemsstaterne i forbindelse med udøvelsen af de beføjelser, EU-direktiverne tillægger dem (dom af 2.6.2016, ROZ-ŚWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, præmis 20 og den deri nævnte retspraksis).

57 I sine skriftlige bemærkninger har den rumænske regering gjort gældende, at anvendelse af den punktafgiftssats, der er fastsat for dieselolie, på energiprodukter og opretholdelse af denne sats i tilfælde, hvor den berørte erhvervsdrivende ikke har anmodet om klassificering med hensyn til punktafgift af disse produkter, har til formål at bekæmpe skatteunddragelse og -svig ved at forhindre, at et sådant forbrug undergives de satser, som er fastsat for brændsel til opvarmning, mens den faktiske anvendelse af energiprodukterne som motorbrændstof bør være genstand for en beskatning med højere satser.

58 Den omstændighed, at punktafgiftssatsen for et motorbrændstof, i det foreliggende tilfælde dieselolie, anvendes på energiprodukter som de i hovedsagen omhandlede, og at en sådan afgiftssats opretholdes på grund af, at der ikke er indgivet en anmodning om klassificering af disse produkter, selv om det

senere er blevet fastslået, at de på grund af deres anvendelse som brændsel til opvarmning skal sidestilles med brændselsolie, går videre end, hvad der er nødvendigt for at forhindre skatteunddragelse og -svig (jf. analogt dom af 2.6.2016, ROZ-ŚWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, præmis 39).

59 I denne sammenhæng skal det præciseres, at selv om medlemsstaterne kan fastsætte pålæggelse af en bøde for tilsidesættelse af formelle krav såsom kravet om at indgive en sådan anmodning, når der ikke er blevet fastsat en afgiftssats for disse produkter i direktiv 2003/96, kan tilsidesættelse af formelle krav ikke rejse tvivl om beskatningen af produkter som de i hovedsagen omhandlede i overensstemmelse med de materielle betingelser, som er fastsat i dette direktivs artikel 2, stk. 3 (jf. analogt dom af 27.6.2018, Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, præmis 44).

60 Som det i denne henseende fremgår af denne doms præmis 50 og 51, omfatter disse materielle betingelser vedrørende beskatningen af sådanne produkter deres faktiske anvendelse som brændsel til opvarmning eller som motorbrændstof såvel som afgørelsen af, hvilket motorbrændstof eller brændsel til opvarmning, hvis afgiftsniveau er fastsat i nævnte direktiv, de reelt kan udskiftes med i deres anvendelse, eller i mangel heraf hvilket der efter sin beskaffenhed og sit anvendelsesformål ligner dem mest.

61 Det må følgelig fastslås, at forpligtelsen for erhvervsdrivende til at indgive en anmodning om klassificering af energiprodukter med hensyn til punktafgift som den i hovedsagen omhandlede ikke henhører under disse materielle betingelser og udelukkende har til formål at gøre det muligt for afgiftsmyndighederne at kontrollere de nævnte erhvervsdrivendes overholdelse af disse betingelser. I modsætning til, hvad den rumænske regering har gjort gældende, er denne forpligtelse således alene af formel karakter.

62 På ovenstående baggrund skal det andet og det tredje spørgsmål besvares med, at artikel 2, stk. 3, i direktiv 2003/96 og proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at de er til hinder for nationale bestemmelser eller national praksis, hvorefter den punktafgiftssats, der er fastsat for dieselolie, såfremt der ikke er indgivet en anmodning til de kompetente afgiftsmyndigheder om klassificering med hensyn til punktafgift af energiprodukter, for hvilke der ikke er blevet fastsat en afgiftssats i dette direktiv, anvendes og opretholdes, selv om der senere er opnået en afgørelse om klassificering, der sidestiller disse produkter med brændselsolie.

Sagsomkostninger

63 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Femte Afdeling) for ret:

1) **Artikel 21, stk. 3, i Rådets direktiv 2003/96/EF af 27. oktober 2003 om omstrukturering af EF-bestemmelserne for beskatning af energiprodukter og elektricitet skal fortolkes således, at denne bestemmelse er til hinder for nationale bestemmelser eller national praksis, hvorefter energiprodukter, der forbruges i kraftvarmeanlægget tilhørende den virksomhed, hvor de er fremstillet, beskattes, for så vidt som dette forbrug tager sigte på at producere energiprodukter ved at frembringe den termiske energi, der er nødvendig for den tekniske proces til fremstilling af nævnte produkter. Denne fortolkning berører principielt ikke anvendelsen af dette direktivs artikel 14, stk. 1, litra a), på den del af energiprodukterne, der forbruges med henblik på produktion af elektricitet.**

2) **Artikel 2, stk. 3, i direktiv 2003/96 og proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at de er til hinder for nationale bestemmelser eller national praksis, hvorefter den punktafgiftssats, der er fastsat for dieselolie, såfremt der ikke er indgivet en anmodning til de kompetente afgiftsmyndigheder om klassificering med hensyn til punktafgift af energiprodukter, for hvilke der ikke er blevet fastsat en afgiftssats i dette direktiv, anvendes og opretholdes, selv om der senere er opnået en afgørelse om klassificering, der sidestiller disse produkter med brændselsolie.**

Underskrifter